



FACULTAD DE DERECHO

**MARCO TRIBUTARIO
INTERNACIONAL ANTE LA
DIGITALIZACIÓN**

Autor: Enrique Lucas Coca

5° E-3 B

Derecho Financiero y Tributario

Tutor: Prof. Eduardo Abad Valdenebro

Madrid

Junio 2022

RESUMEN

El fenómeno de las Tecnologías de la Información y la Comunicación (TIC) aceleró el proceso globalizador en el que las empresas multinacionales transformaron su modelo productivo hacia una cadena de creación de valor transfronteriza que comenzó a tensionar los principios fundamentales del sistema fiscal internacional del siglo XX. El desarrollo tecnológico exponencial catalizó la transición de la economía tradicional hacia una economía digital en la que proliferan nuevos modelos de negocio donde los activos intangibles o la monetización de los datos dificultan la caracterización de estos nuevos métodos de obtención de rentas. Junto a la irrupción de este proceso transformador surgió un actor inesperado, el Covid-19, que ha tenido como consecuencia el surgimiento de empresas digitalizadas y el crecimiento de las tecnológicas ya existentes. Actualmente, las empresas con mayor capitalización bursátil son tecnológicas.

Estas empresas digitales, multinacionales o locales, han complicado la tarea de las administraciones tributarias, puesto que sus modelos de negocio no se basan en las circunstancias que sirvieron de base para la elaboración de la normativa tributaria nacional e internacional, lo que, en ocasiones, puede llevar a ahorros fiscales significativos e incluso a la desimposición de determinados negocios. Como respuesta a la obsolescencia de la que adolece el sistema fiscal internacional, organismos y foros internacionales, encabezados por la OCDE y el G20, cooperan desde el año 2013 en la iniciativa de reforma BEPS (*Base Erosion & Profit Shifting*), con el objetivo de adaptar la normativa tributaria a los nuevos tiempos y combatir, en su caso, cualquier práctica que se pueda considerar abusiva. Tras unos primeros años infructuosos y la proliferación de medidas fiscales unilaterales de diversos Estados, se alcanzó un acuerdo multilateral en 2021 que refleja todos estos trabajos sobre dos pilares: El primero, enfocado en los desafíos fiscales de la digitalización y el segundo dirigido a contrarrestar la erosión de bases imponibles y traslado de beneficios por medio de un impuesto mínimo global.

PALABRAS CLAVE

Fiscalidad Internacional, OCDE, Multinacional, Digitalización, Desafíos Fiscales, Plan BEPS, Pilar 1.

ABSTRACT

The Information and Communication Technologies (ICT) phenomenon accelerated the globalizing process in which multinational companies transformed their productive model towards a cross-border value creation chain that began to strain the fundamental principles of the international tax system of the 20th century. Exponential technological development catalyzed the transition of the traditional economy towards a digital economy in which new business models proliferate where intangible assets or the monetization of data make it difficult to characterize these new methods of obtaining income. Along with the irruption of this transformative process, an unexpected actor emerged, the Covid 19, which has resulted in the emergence of digitized companies and the growth of existing technology companies. Currently, the companies with the largest market capitalization are technology companies.

These digital companies, whether multinational or local, have complicated the task of tax administrations, since their business models are not based on the circumstances that served as the basis for the development of national and international tax regulations, which can sometimes lead to significant tax savings and even the de-taxation of certain businesses. In response to the obsolescence from which the international tax system suffers, international organizations and forums, led by the OECD and the G20, have been cooperating since 2013 in the BEPS (Base Erosion & Profit Shifting) reform initiative, with the aim of adapting tax regulations to the new times and combating, where appropriate, any practices that may be considered abusive. After some unsuccessful first years and the proliferation of unilateral tax measures by various States, a multilateral agreement was reached in 2021 that reflects all this work on two pillars: The first, focused on the tax challenges of digitalization and the second aimed at counteracting the erosion of tax bases and profit shifting by means of a global minimum tax.

KEY WORDS

International Taxation, OECD, Multinational, Digitalization, Tax Challenges, BEPS Plan, Pillar 1.

INDICE

RESUMEN Y PALABRAS CLAVE	2
INDICE DE ESQUEMAS	6
GLOSARIO DE ABREVIATURAS	7
CAPÍTULO I. INTRODUCCIÓN	8
1. Planteamiento y justificación del tema	11
2. Objetivos.....	12
3. Metodología.....	13
4. Estructura.....	13
CAPÍTULO II. PROCESO GLOBALIZADOR DE LA ECONOMÍA: REPERCUSIONES EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO	15
1. Contexto y Evolución: “La Nueva Economía”	15
1.1. <i>Sociedad de la Información y las Tecnologías de la Información y la Comunicación</i>	15
1.2. <i>Globalización</i>	17
1.3. <i>Economía Digital</i>	20
2. Necesidad de un Marco Tributario Internacional: Retos y Desafíos Fiscales	22
2.1. <i>Modelos de negocio propios de la era digital</i>	22
2.2. <i>Problemáticas tributarias derivadas de la digitalización</i>	26
CAPÍTULO III. PROPUESTAS DE LA OCDE: MARCO TRIBUTARIO INTERNACIONAL ANTE LA DIGITALIZACIÓN	32

1. Plan de acciones BEPS: Iniciativa para una Reforma Fiscal Global.....	32
1.1. <i>Fundamentos del Pilar One (I): Propuestas para afrontar los desafíos de la economía digital</i>	40
1.2. <i>Fundamentos del Pilar Two (II): Imposición Global Mínima</i>	40
2. Análisis Detallado del Pilar One (I)	42
2.1. <i>Estado de la cuestión</i>	42
2.2. <i>Espíritu y Objetivos</i>	43
2.3. <i>Principales elementos del Pilar One</i>	44
2.4. <i>Implementación</i>	51
2.5. <i>Principales Afectados</i>	51
2.6. <i>Consideraciones críticas</i>	52
3. Evaluación del impacto del Plan BEPS	53
CAPITULO IV: IMPACTO DEL PLAN BEPS EN ESPAÑA	55
1. El Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (IDSD)	56
1.1. Naturaleza y Objeto del IDSD	57
CONCLUSIONES	60
REFERENCIAS Y BIBLIOGRAFÍA.....	62

INDICE DE ESQUEMAS

Esquema 1: Estructura del trabajo 14

Esquema 2: Paquete de medidas del Plan BEPS: Acciones 1-15..... 33

Esquema 3: Mapa general del proceso para el Amount A 50

GLOSARIO DE ABREVIATURAS

AEAT: Agencia Estatal de la Administración Tributaria

BEPS IF: Base Erosion and Profit Shifting Inclusive Framework, Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios – Marco Inclusivo

BEAT: Base Erosion & Anti-Abuse Tax

CDI: Convenio de Doble Imposición

EMN: Empresas Multinacionales

FMI: Fondo Monetario Internacional

GLoBE: Global Anti-Base Erosion Proposal

GILTI: Global Intangible Low-Taxed Income

IS: Impuesto sobre Sociedades

IDSD: Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos

TIC: Tecnologías de la Información y la comunicación

UE: Unión Europea

CAPÍTULO I. INTRODUCCIÓN

Nuestra sociedad actual avanza constante y aceleradamente hacia un modelo de convivencia protagonizado, en su esfera cotidiana, por la tecnología y sus múltiples aplicaciones. No podemos decir que no imagináramos tal realidad, pero lejos de pensar en posibles escenarios más propios del cine de ciencia ficción, a día de hoy ya se vislumbra una realidad que antes solo era imaginable en una película. Actualmente a la última década y la próxima se las define como la “Era Digital” o la “Cuarta Revolución”, tecnológica en este caso. Estamos llamados a experimentar, inmersos ya en él, el fenómeno de la digitalización de nuestra sociedad, propiciada especialmente por los gigantes empresariales que gestaron sus modelos de negocio en el complejo de *Silicon Valley*, sede de las compañías más emergentes y globales de tecnología.

Este panorama social que ya protagonizaba nuestras vidas en el último lustro previo al año 2020, ha encontrado en la pandemia, ocasionada por la irrupción del virus Covid-19, un estímulo inesperado. Esta situación paralizó el mundo entero y condicionó nuestro ritmo de vida, impidiendo las relaciones sociales y alterando gravemente la actividad económica. No obstante, crecieron más que nunca aquellas empresas que sí podían continuar con su actividad y que podían garantizar a la población el mantenimiento de sus vínculos y la satisfacción de sus necesidades. Estos garantes empresariales fueron, especialmente, las compañías tecnológicas propiamente dichas, como *Google*, *Amazon* o *Microsoft*, pero otras con menos predominio de la tecnología replantearon sus servicios y lograron adaptarse, como podrían ser *Inditex* o *Mercadona*.

Estas empresas son negocios consolidados, que cuentan con años de experiencia y una trayectoria que los define. Sin embargo, debemos hacer hincapié en una realidad que atañe especialmente a la última década, como es el crecimiento de negocios marcadamente tecnológicos. Entre ellos, podemos destacar empresas como *Uber*, *AirBnb*, *Spotify* o *Glovo*, caracterizadas por haber mejorado y transformado negocios tradicionales como el servicio de taxi, el alquiler de inmuebles, la música o el servicio a domicilio, en negocios impulsados fuertemente por la digitalización, que además vienen ilustrando y animando a otros emprendedores a iniciarse en nuevos campos (*Fintech*, *Edtech*, *Healthtech* o

Insuretech). Es decir, han nacido nuevos modelos de negocio y sectores de mercado que tienen un nexo claro en común, la tecnología, y que proporcionan nuevas herramientas o servicios a los consumidores en campos tradicionales como los servicios financieros, la educación, la salud o los seguros.

Asimismo, son habituales y están en aumento nuevos negocios y nuevas técnicas como los dedicados al *e-commerce*, los *Marketplace*, los *freemium* (gratis + Premium) o los de suscripción. Todo ello, de nuevo, con un denominador común, la tecnología y una alta atribución de recursos intangibles, y con menor presencia de bienes o infraestructuras físicas. Por supuesto, este fenómeno digital ha facilitado la consolidación de otro fenómeno de nuestro tiempo: la globalización, a día de hoy completamente indiscutible. Existe una interrelación total entre las economías desarrolladas, y los agentes económicos, instituciones y consumidores se encuentran más interrelacionados que nunca. De hecho, dada la interrelación mundial existente, trastornos adversos como el bloqueo en el Canal de Suez¹ pudo suponer un desajuste mundial del comercio y un perjuicio para la economía global.

En definitiva, este imparable avance de las Tecnologías de la Información y de la Comunicación (TIC), junto con el fenómeno de la globalización, han modificado el paradigma de muchos negocios y han abierto la posibilidad de desarrollar nuevos métodos comerciales y de emprendimiento. Al mismo tiempo, el exponencial crecimiento de infraestructuras digitales y el imprescindible uso de Internet han desembocado en una necesidad irremediable de los sistemas tributarios actuales de adaptarse a esta nueva realidad. Estos cambios, junto a la transformación del ecosistema empresarial hacia un entorno con nuevos modelos de negocio emergentes, así como la consolidación de los más pioneros, genera muchas situaciones difíciles para el legislador en sus labores de regulación.

¹ *BBC News Mundo*. (2021, Marzo 25). *Canal de Suez: 4 razones por las que su bloqueo puede afectar al comercio mundial (y a tu bolsillo)*. From <https://www.bbc.com/mundo/noticias-56529362>

Se ha comprobado cómo muchas empresas multinacionales tecnológicas consiguen deslocalizar sus unidades de ingresos al operar en diferentes países sin una presencia física², pero manteniendo los retornos de dicha actividad en su sede, que es la que se mantiene como sujeto pasivo del Impuesto sobre sociedades³. De este modo, se puede producir una desconexión entre el estado en que tributa la empresa (que puede beneficiar a sus contribuyentes con exenciones fiscales, tipos de gravamen privilegiados u otros beneficios tributarios que disminuyen la tributación global del grupo empresarial) y el lugar en que residirían sus clientes o en el que generan sus ingresos principales. Sin embargo, el sistema fiscal vigente en la última década todavía mantiene, según los artículos 5 y 7 del Modelo de Convenio de la OCDE⁴, que los vínculos que posibilita a un país ejercer jurisdicción tributaria sobre una empresa no residente siguen siendo los activos inmobiliarios (González Burgos & González de Frutos, 2020).

Situaciones como ésta son objeto de preocupación de organismos e instituciones nacionales y supranacionales, que han visto la necesidad de abordar esta cuestión para evitar planificaciones fiscales abusivas que atenten contra el sentido teleológico del Derecho Tributario, y por extensión, del marco tributario internacional. Se hace evidente que el Derecho Tributario internacional manifiesta una tendencia a la recepción de fuentes de derecho no tradicionales para afrontar estas nuevas circunstancias impuestas, como mencionaba, por la globalización. A aquéllas se las conoce como *soft-law*, y las emiten organizaciones internacionales como la OCDE y su Comité de Asuntos fiscales.

Entre las atribuciones de estas organizaciones se encuentra la emisión de documentos con recomendaciones que, aunque no gozan de un carácter vinculante, tienen, en la práctica, una fuerza cuasi legal para representar la voluntad política de los Estados miembros y

² En inglés definen esta situación como *scale without mass*: presencia económica sin presencia física.

³ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. (Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/pdf/2014/BOE-A-2014-12328-consolidado.pdf>)

⁴ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). Organismo de cooperación internacional encargado de la coordinación de políticas sociales y económicas entre sus miembros. (Obtenido de: <https://www.oecd.org/about/>)

crear, en consecuencia, una expectativa de seguimiento. Particularmente, abordaremos en este trabajo uno de los ejemplos de estas conocidas *soft-laws*: la iniciativa conocida como “Plan BEPS” (*Base Erosion and Profit Shifting*) y los documentos emitidos en el desarrollo de sus quince acciones. Esta iniciativa nace con el propósito de desarrollar un nuevo marco normativo internacional para evitar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a través de dichas acciones y recomendaciones.

1. Planteamiento y justificación del tema

La relevancia e interés sobre esta materia es enorme, dado el protagonismo que han ido adquiriendo los nuevos negocios surgidos de la digitalización y el proceso de globalización experimentado, como ya se ha expuesto. Este nuevo contexto tecnológico y digital que trae nuevos modelos de negocio, puestos de trabajo, caminos de prosperidad económica alternativos y muchas otras ventajas, también es el nuevo quebradero de cabeza de las administraciones tributarias nacionales, así como el actual núcleo de atención sobre el que se enfocan organismos internacionales como la OCDE o el G20⁵.

Gobiernos y organismos muestran su preocupación por la proliferación de conductas que ellos entienden abusivas o fraudulentas, que son producto de lo que se conoce como “planificación fiscal”. Este término puede ser definido como *“el género de todos los comportamientos dirigidos a buscar para los interesados una ventaja patrimonial deducida de sus propios actos o contratos, que se traduce en ahorro impositivo por comparación con el importe que habría sido exigido de no llevar a cabo esos actos o contratos y consideráramos que es ilícita cuando se deniegan al contribuyente las consecuencias fiscales ventajosas que pretendía”* (Marín Benitez, 2020).

Esta planificación fiscal puede encontrar su oportunidad por defectos de los ordenamientos jurídicos como la falta de neutralidad, que supone la existencia de vías

⁵ Hace referencia a un foro internacional constituido por 19 países industrializados y la Unión Europea, que tiene como propósito el debate y deliberación en cuestiones políticas en búsqueda de estabilidad financiera internacional. .

menos gravadas, y la falta de consistencia entre sus reglas, que posibilita la existencia de oportunidades de arbitraje fiscal.

En definitiva, una materia transversal y de actualidad, pues se encuentra en estudio y desarrollo, cuyo análisis goza de especial interés. Además, a través de este proyecto se combinarán los ámbitos del derecho tributario y de sociedades, así como la relevancia de la tecnología y sus nuevas fuentes de explotación económica.

2. Objetivos

El propósito de este trabajo es evaluar el marco tributario internacional actual que se enfrenta a los retos que han sido introducidos *ut supra*, los planteamientos que se encuentran actualmente en desarrollo para paliar la situación y las posibles medidas que se hayan podido llevar a cabo junto a sus principales resultados.

Particularmente, se analizará el plan BEPS y las acciones que se derivan de él, con especial énfasis en el acuerdo multilateral alcanzado por más de 130 países sobre los elementos esenciales de la reforma del sistema internacional de imposición de las grandes empresas, que se encuentra recogido en dos “Pilares” (I y II).

Se estudiará, desde un enfoque crítico y objetivo, el contexto actual en el que se enmarca el derecho tributario internacional ante estos retos, así como el grado de necesidad y urgencia de aplicar medidas y acuerdos multilaterales que permitan a los Estados recuperar sus soberanías en el ámbito fiscal. Todo ello, desde la perspectiva de que estas iniciativas busquen favorecer la neutralidad y la libre competencia en los distintos segmentos empresariales, especialmente en lo que se refiere a los nuevos negocios digitales.

Por último, conviene mencionar que se buscará, en la medida de lo posible, ampliar la investigación al ámbito nacional. En este sentido, también se analizará la situación legislativa actual sobre la materia y aquellas medidas implementadas por nuestra Administración hasta el momento en relación a este aspecto.

3. Metodología

Al objeto de disponer de la información necesaria para la elaboración de este proyecto se ha recurrido a fuentes primarias del derecho, como la propia legislación, nacional e internacional, el contenido de los acuerdos multilaterales adoptados que se han considerado de interés en la materia, o la jurisprudencia más destacada al respecto. Al mismo tiempo, se ha obtenido información de fuentes secundarias, tales como diversos informes elaborados por instituciones oficiales de reconocido prestigio, como es el caso del Centro de Estudios Financieros (CEF), al que se aludirá con frecuencia por su extensa aportación a la temática en cuestión; manuales específicos de la materia, artículos publicados por abogados expertos en fiscalidad pertenecientes a despachos de abogados de referencia como Garrigues o Uría Menéndez, así como informes recogidos por otras entidades jurídicas de relevancia internacional como las Consultoras Ernst & Young o KPMG.

Asimismo, se han consultado también trabajos y artículos académicos accesibles en la base de datos bibliográfica, *Google Scholar*, que se caracteriza por la disponibilidad de contenido científico-académico. Finalmente, se han tenido en cuenta los artículos periodísticos más relevantes publicados sobre la materia en medios de actualidad jurídico-económica, tanto a nivel nacional como internacional.

Con la información obtenida de estas fuentes, y aplicando un método deductivo, se ha llevado a cabo un análisis pormenorizado de toda la información recogida con el objetivo de alcanzar conclusiones que fundamenten la reflexión crítica, técnica y jurídica que este trabajo requiere.

4. Estructura

Al objeto de hacer más sencilla su lectura, se ha dividido este trabajo en cuatro capítulos. En primer lugar, se abordará la materia objeto de estudio aportando una introducción general y contextual de la cuestión, acompañando ésta de la justificación y los objetivos

que se proponen. En segundo lugar, profundizaremos en el segundo capítulo en el aspecto central que origina la urgencia de la materia que vamos a tratar, es decir, se desarrollará el proceso globalizador que ha protagonizado la economía y la relevancia de las TIC en este fenómeno, cuyo efecto y consecuencia es el nacimiento de la economía digital. Asimismo, se destacarán aquellos modelos de negocio que han surgido en este nuevo contexto digital, junto con las problemáticas que acompañan al derecho tributario internacional.

En un tercer capítulo, desarrollaremos la temática principal al adentrarnos en las iniciativas planteadas en el seno de la OCDE, detallando cuál es la situación actual y el enfoque que sus dos pilares plantean para la necesaria regularización tributaria. Además, analizaremos las características esenciales que revisten al *Pillar One* como medida que mayor vinculación presenta con los desafíos fiscales de la digitalización. Y en el cuarto capítulo, el objetivo es presentar la situación legislativa nacional al respecto, señalando aquellas medidas implementadas y aproximarnos al horizonte normativo más cercano en nuestro país.

En último lugar, se dará paso a un apartado de conclusiones en el que se aportarán las reflexiones personales que se han alcanzado sobre la materia estudiada, desde un punto de vista crítico y técnico.

Esquema 1: Estructura del trabajo



Fuente: Elaboración propia

CAPÍTULO II. PROCESO GLOBALIZADOR DE LA ECONOMÍA: REPERCUSIONES EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

1. Contexto y Evolución: “La Nueva Economía”

1.1. Sociedad de la Información y las Tecnologías de la Información y la Comunicación

A comienzos del siglo XXI se produce de una manera clara el desarrollo de las Tecnologías de la Información y la Comunicación (en adelante las “TIC”) que ya constituyeron, en la última década del siglo pasado, un aspecto clave en las reuniones de los diferentes organismos internacionales, como el Foro Económico Mundial⁶, el G7⁷ o la ONU⁸. La Comisión Europea abordaba este fenómeno en el año 2001 definiéndolo como “*una gama amplia de servicios, aplicaciones, y tecnologías, que utilizan diversos tipos de equipos y de programas informáticos, y que a menudo se transmiten a través de las redes de telecomunicaciones*”⁹. Encontraron en su desarrollo una nueva fuente de información, conocimiento y comunicación muy poderosa que, en ningún caso se trataba de simple tecnología. De hecho, las TIC conformaban una nueva red de infraestructuras cuyas capacidades permitirían agilizar procesos en cualquiera de los ámbitos en que se aplicaran, garantizarían acceso a la información y el conocimiento como no se había

⁶ Organización internacional para la cooperación público-privada. (Disponible en: <https://es.weforum.org/>)

⁷ G7: Abreviatura del Grupo de los Siete, una organización de líderes de algunas de las economías más grandes del mundo: Canadá, Francia, Alemania, Italia, Japón, Reino Unido y Estados Unidos. Más información disponible en: <https://cnnespanol.cnn.com/2021/06/11/cumbre-g7-que-es-poder-paises-lo-que-debes-saber-trax/>

⁸ Organización de las Naciones Unidas (ONU): Más información disponible en: <https://www.un.org/es/about-us>

⁹ Comisión de las Comunidades Europeas . (14 de Diciembre de 2001). COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN AL CONSEJO Y AL PARLAMENTO EUROPEO. Obtenido de Tecnologías de la información y de la comunicación en el ámbito del desarrollo. El papel de las TIC en la política comunitaria de desarrollo: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2001:0770:FIN:ES:PDF>

imaginado previamente y conectarían a las personas de manera diferente superando barreras, incluida la geográfica.

Precisamente, la irrupción de las TIC originó una serie de transformaciones que dieron lugar a la conocida “Sociedad de la Información”. Para entender su significado nos remitimos de nuevo a una definición acuñada por la Comisión Europea, pues ha tenido un papel destacado en las últimas décadas participando e involucrándose en el desarrollo y avances de nuestro siglo. En una sesión dedicada al “crecimiento, competitividad y empleo”, se impulsó la siguiente definición de la Sociedad de la Información: “*El conjunto de cambios sociales y organizativos producidos como resultado de la acción de las nuevas tecnologías aparecidas en el campo de la información y las comunicaciones*¹⁰”. Ésta nos acerca al nacimiento de un nuevo paradigma social en el que se sitúa la tecnología como motor de cambio, así como nuevo medio de intercambio de información de manera cada vez más ágil y veloz. Confecciona el esquema de las relaciones sociales y económicas, que se abre a un modelo de organización en el que predomina la manipulación, creación y distribución de información.

De hecho, desde que este fenómeno irrumpió no ha dejado de alcanzar protagonismo en la vida cotidiana y su desarrollo e investigación constituye una actividad básica de entes públicos, privados e incluso particulares. En el ámbito empresarial, la revolución de las TIC modificó el modelo estructural de las empresas modificando sus cadenas de suministro y demanda, transformando los canales de aproximación al cliente y consumidor final. Asimismo, les permitió una organización propia más flexible que destaca por una disminución de costes y el aprovechamiento de nuevos recursos, como por ejemplo los canales de comunicación internos o la vigilancia (Álamo Cerrillo, 2016). En este sentido, también las administraciones han visto mejorado sus sistemas permitiéndole un contacto más cercano con la ciudadanía, de manera que existe una retroalimentación positiva entre ente público y sociedad. Entre otras cosas, los procesos burocráticos han podido agilizarse y simplificarse haciendo más sencillos los trámites y

¹⁰ *European Commission, Secretariat-General, (1994). Growth, competitiveness, employment : The challenges and ways forward into the 21st century: White paper, Publications Office.*

gestiones administrativas. Y en relación con el ciudadano, también ha visto alterado sus patrones de consumo, así como su vida cotidiana que, como se exponía previamente ha cambiado por completo. El acceso a la información es actualmente una realidad constante y las posibilidades de ocio también han experimentado una marcada evolución (Álamo Cerrillo, 2016).

Podríamos destacar especialmente una reflexión que Álamo Cerrillo hace en su libro, *La Economía Digital y El Comercio Electrónico: Su incidencia en el sistema tributario* (2016), en la que atribuye a la sociedad de la información la responsabilidad en cierta medida del crecimiento económico de los Estados, alcanzando incluso el nivel de industria clave para ellos. Según la autora, “*Los avances tecnológicos, principalmente, las innovaciones en el ámbito de la información y la comunicación, han contribuido a un proceso globalizador de la economía, caracterizado por un rápido crecimiento económico, al que se ha denominado Nueva Economía*”. En este sentido, nos encontramos ante un proceso de globalización posibilitado por el desarrollo de estas tecnologías, y que, junto a la progresiva liberalización de los mercados y estabilidad internacional tras las guerras mundiales, han propiciado el desarrollo exponencial que nos alcanza hoy. La inversión realizada por Estados y empresas en tecnologías de información y comunicación, así como en nuevos procesos productivos, han dirigido la transformación de la economía tradicional a una nueva economía.

1.2. Globalización

En este proceso globalizador encontramos un actor principal, las empresas multinacionales, consideradas el motor de la internacionalización de actividades y desarrollo económico, gracias a las inversiones transfronterizas y al comercio. Si atendemos a las directrices para Empresas Multinacionales que desarrolla en un documento *ad hoc* la OCDE¹¹, las multinacionales han tenido un papel esencial en el fortalecimiento de los vínculos entre diferentes países y regiones del mundo. Entre otros

¹¹ OCDE (2013), *Líneas Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales*, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202436-es>

aspectos, puesto que han contribuido a la generación de beneficios económicos a través de sus ofertas de productos con precios competitivos, creación de empleo y transferencia de tecnología. De esta manera, su acción está basada en un uso eficiente de tres componentes: capital, tecnología y recursos humanos y naturales (González Frutos, 2018).

Actualmente, el protagonismo de las EMN es todavía más importante si cabe, ya que en relación con los cambios que han ocasionado la irrupción de las TIC, el fulgurante proceso globalizador ha originado una transformación estructural del modelo productivo. Nos encontramos con un nuevo paradigma en el que toman fuerza sectores como el de los servicios, superando a la industria como motor económico y creador de empleo. Por otro lado, el conocimiento es un elemento imprescindible de creación de valor y competitividad en el ámbito internacional que, junto a las ventajas de la economía digital, ha permitido la proliferación de nuevas empresas multinacionales y estructuras de negocio, como desarrollamos en apartados posteriores (González Frutos, 2018). La importancia de las multinacionales se refleja en datos como los que encontramos en estadísticas de la OIT¹² (Organización Internacional del Trabajo), que exponen el efecto de estos grupos empresariales como motor económico. Entre otras, afirman que las 200 con mayor tamaño podrían equivaler aproximadamente al 30% del PIB mundial, o que alrededor del 80% de las actividades comerciales internacionales tienen lugar entre este tipo de empresas.

Un aspecto clave del actual modelo productivo de las multinacionales, que puede vincularse directamente con su afectación al sistema fiscal internacional, son las cadenas internacionales de creación de valor. La globalización ha transformado este sistema que anteriormente implicaba la inversión de la empresa a través de una filial que reproducía su matriz con sus funciones propias, en un proceso sin agilidad en las comunicaciones, altos costes y economías cerradas. Además, las posibilidades de gestión logística eran

¹² OIT : *Involucrar a las empresas multinacionales en la creación de más y mejores empleos*. 2013.

Se puede obtener en: http://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---ed_emp/---emp_ent/---multi/documents/publication/wcms_185357.pdf (última visita 07/06/2022)

escasas y más rudimentarias, por lo que producir y distribuir a larga distancia se convertía en una tarea altamente costosa y compleja. Sin embargo, los fenómenos expuestos de las TIC y su efecto globalizador han configurado un nuevo sistema de producción que se estructura a escala mundial, permitiendo la distribución de actividades económicas entre distintos territorios, lo que podemos definir como el “proceso de especialización” (González Frutos, 2018).

En la cadena de creación de valor se ha introducido el fenómeno de la especialización, segmentándose el proceso entre diferentes países en función de sus capacidades y convirtiéndose en un proceso global. Entre los elementos que destacan en esta transformación se encuentra la posibilidad de mejorar los ratios de eficiencia productiva puesto que se aprovechan las ventajas comparativas, las economías de escala y las sinergias que surgen en el seno de una organización multinacional. Este fenómeno no sería posible sin las mejoras introducidas por las tecnologías que han abaratado costes, mejorado las operaciones logísticas y permitido una conexión plena entre empresa y cliente a pesar de las distancias geográficas (OCDE, 2013).

Por lo tanto, nos encontramos ante un panorama internacional en el que cabe la posibilidad de que las empresas tengan presencia en diferentes países e incluso adquieran valor de sus actividades en cada territorio.

Y este supuesto de creación de valor también ha ido generando complejidades a los principios del sistema fiscal internacional, como podría ser el principio de equidad entre naciones. Se observan prácticas habituales como la utilización de los precios de transferencia para operaciones de empresas intragrupo, así como otros mecanismos de traslado de beneficios, que buscan aliviar la carga tributaria mediante la localización de beneficios en filiales situadas estratégicamente en jurisdicciones de baja tributación. Ante esta situación, como veremos en el capítulo dedicado a la necesidad de un Marco Tributario Internacional, han surgido respuestas por parte de organismos internacionales, como la OCDE, que trabajan sobre propuestas y acciones que aborden estos retos que cuestionan principios básicos del sistema fiscal internacional (Carrero & Anido, 2002).

1.3. Economía Digital

La Economía Digital es el tercer fenómeno que resulta necesario abordar para comprender las complejidades que han ido afectando directa o indirectamente al derecho tributario en el ámbito internacional. Como se ha expuesto anteriormente, una serie de hitos influidos por la revolución de las TIC y su efecto globalizador, han modificado los modelos de negocio y desplazado o, al menos, modificado el modelo tradicional. El predominio de intangibles sobre lo físico, del sector servicios o de la información y el conocimiento como nuevos activos esenciales de las empresas, han originado lo que se conoce como la “Nueva Economía Digital”. En este sentido, dada la dimensión y el protagonismo que presenta este concepto en este trabajo, así como su volatilidad y constante cambio, conviene que aportemos las definiciones más relevantes que se han observado en la literatura dedicada al tratamiento del fenómeno.

El término “Economía Digital” es acuñado en el año 1995 por Tapscott en su obra, *La economía digital: Promesa y peligro en la era de la inteligencia en redes*, donde ya dejaba entrever que Internet y las nuevas tecnologías impactarían enormemente en la economía. El autor transmitió además en su obra las características esenciales que la diferenciaban del modelo económico tradicional, entre las que sobresalía el concepto de la innovación como fuente de crecimiento económico y creación de valor (DON TAPSCOTT, 2014).

Encontramos también referencias en el año 1997 en un informe¹³ elaborado por el departamento de comercio estadounidense (*The emerging Digital Economy*), donde la define como “una nueva dimensión de la economía que se encuentra inmersa en un espacio inteligente que se compone de información, instrumentos de acceso y procesamiento de la información y capacidades de comunicación” (Álamo Cerrillo, 2016).

¹³ U.S. Department of Commerce. (2014, Octubre 14). Cibermemoria. Retrieved Junio 6, 2022 from *The Emerging Digital Economy* : <https://cibermemo.files.wordpress.com/2014/10/the-emerging-digital-economy.pdf>

Por otro lado, la propia OCDE señala que “*La economía digital es el resultado de un proceso de transformación de la información y la comunicación, cuya revolución ha abaratado y potenciado las tecnologías [...] mejorando así los procesos comerciales e impulsando la innovación en todos los sectores de la economía*”¹⁴.

Estas definiciones coinciden esencialmente en el protagonismo de la tecnología, el acceso a la información, al conocimiento y la mejora de la comunicación, que su propio desarrollo ha posibilitado. La Economía Digital es responsable de la rápida propagación de las cadenas de valor mundiales en que se integran las multinacionales y que definen las operaciones a nivel mundial (Viches de Santos, 2020).

Por último, conviene recordar cuál ha sido la recepción y promoción de este término en las instituciones de nuestro país. Las primeras referencias las encontramos en el año 2013, pues tuvo lugar la aprobación de la Agenda Digital española por parte del Ministerio de Industria, Energía y Turismo, en cooperación con el Ministerio de Hacienda y Función Pública. La iniciativa nace con el propósito de desarrollar e introducir estrategias que impulsen las TIC en España, para contribuir en la mejora de los servicios a la comunidad, reducir los costes, fortalecer el sector TIC y promover las actividades de I+D+I (Gobierno de ESPAÑA. Ministerio de Industria, Energía y Turismo, 2013). Asimismo, el organismo encargado de la supervisión de la línea de objetivos establecidos en la Agenda digital es el Observatorio Nacional de Telecomunicaciones y Sociedad de la Información (ONTSI).

¹⁴ OECD (2014), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264218789-en>

2. Necesidad de un Marco Tributario Internacional: Retos y Desafíos Fiscales

2.1. Modelos de negocio propios de la era digital

Como consecuencia del proceso de digitalización que nuestra sociedad experimenta en las últimas dos décadas (y especialmente en el último lustro), acelerado, además, por las necesidades que la pandemia originó en este sentido, han aparecido nuevos modelos de negocio que conviven con los tradicionales. Estos nuevos modelos se caracterizan por poseer ciertas similitudes en algunas de sus características con los tradicionales, pero destacan particularmente por las peculiaridades que los hacen novedosos. Peculiaridades que, como veremos en el siguiente apartado, son las que ponen en entredicho la funcionalidad de nuestra actual normativa tributaria, no solo nacional sino también internacional (Cerrillo, 2020).

2.1.1. Características comunes

Con el propósito de definir las características fundamentales de estos nuevos modelos de negocio en el sector digital, nos basaremos en la selección que preparó la OCDE en su texto preliminar sobre la Acción 1 del Plan BEPS¹⁵. Conviene destacar que el organismo trató de elaborar una lista amplia debido a la complejidad que suponía establecer una definición que pudiera quedarse obsoleta o fuera incorrecta.

Los elementos que predominan en estos negocios son los siguientes:

- Movilidad

Ésta puede ser observada desde diferentes puntos de vista, como puede ser el de los usuarios, los activos intangibles¹⁶ o las funciones comerciales. En relación con el primero, se hace referencia a la posibilidad de que los consumidores (usuarios) puedan realizar la

¹⁵ OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>

¹⁶ En términos contables se refiere a aquel activo que no tiene forma física, no es algo material y por tanto, no se puede ver ni tocar.

compra de un producto desde un territorio diferente al de su lugar de residencia e incluso distinto al lugar desde el que descargó la aplicación que le permitió realizar la compra. Por lo tanto, se crea una situación compleja para determinar la procedencia de la compra con el fin de gravar la operación (OCDE, 2015).

En segundo lugar y respecto a los activos intangibles, son esenciales en el ámbito de las empresas digitalizadas puesto que son una gran herramienta de creación de valor y para su creación o adquisición se realizan grandes inversiones. La apuesta por el I+D en estas organizaciones para el desarrollo de estos activos permite también la posibilidad de ceder sus derechos de uso y explotación sin contravenir la norma tributaria, por ejemplo a través de su asignación a empresas filiales. Esta situación genera la desvinculación entre la titularidad jurídica del activo y las actividades que responden a su desarrollo (OCDE, 2015).

Por último, las funciones comerciales se relacionan con la posibilidad que tienen estas empresas de disminuir los costes de organización con respecto a las actividades realizadas a distancia. En este sentido, también el desarrollo de programas de automatización ha permitido mayor flexibilidad organizacional (OCDE, 2015).

- Uso de los datos

En estos negocios, a partir de la solicitud de cierta información imprescindible para registrarse y operar en sus plataformas o utilizar sus servicios, logran datos personales, relativos a edades, estados civiles o sexo de los usuarios. Estos datos, que son obtenidos de manera gratuita, surten de información muy valiosa para estas empresas, puesto que se convertirá en el objeto perfecto para negociar con otras empresas la inclusión de publicidad en sus plataformas, que son atraídas por la interacción de personas o grupos de personas en ellas como potenciales clientes (Cerrillo, 2020).

Por otro lado, debemos incluir la aparición del tercer interesado que pueda negociar la cesión de los datos almacenados para su análisis y elaboración de perfiles, por ejemplo. A este último puede interesarle la información disponible sobre estos usuario para elaborar sus estrategias comerciales ajustadas a la información obtenido sobre sus preferencias de compra u opiniones, por ejemplo, y así maximizar su rentabilidad.

- Efectos de red

Se producen principalmente en los modelos de plataformas colaborativas, donde la actividad de los usuarios y las decisiones que toman repercuten positivamente en otros usuarios que pueden aprovechar las contribuciones de otros (OCDE, 2015). Por ello, estos modelos necesitan de una gran cantidad de conectados a su red, pues esos usuarios serán su principal activo. Este fenómeno es el que caracteriza a las plataformas de redes sociales como Facebook o LinkedIn.

- Modelos de negocio multilaterales

De nuevo atribuimos a este elemento el protagonismo de las plataformas, como el caso de Airbnb, ya que la plataforma consiste en el espacio digital que actuando como intermediario pone en contacto a grupos de personas con un objetivo y propósitos diferentes. El mayor beneficio que han encontrado estos negocios es la gran flexibilidad en términos de almacenamiento que permiten los recursos digitales, así como el crecimiento de las infraestructuras de internet con alcance para la captación de grandes cantidades de nuevos clientes (OCDE, 2015).

- Volatilidad

En Internet encontramos un mercado con bajas barreras de entrada que ha fomentado el aumento de la competencia en los últimos años, por lo que nuevas propuestas de negocio más atractivas que representan un valor añadido superior han desplazado a muchas empresas antiguamente dominantes (OCDE, 2015). Algunas han visto desplazada su cuota de mercado por aquellas organizaciones que tienen como sello de identidad ideas sostenibles o revolucionarias de la tecnología, por ejemplo en entornos de transformación digital.

2.1.2 Tipología de negocios

Estas características principales que la OCDE ha definido en su informe forman parte de muchos modelos que son diferentes entre sí. Es complicado referirse a la Economía Digital como nicho o segmento de mercado concreto, puesto que coexisten múltiples sectores dentro de ella. Entre ellos podríamos destacar los portales o plataformas, los

market makers, los suministradores de bienes y servicios, la computación en la nube¹⁷, la publicidad en línea o las redes sociales.

Algunos autores centran su clasificación en los tres primeros¹⁸, pero no se ha obtenido un consenso general hasta el momento para dicha acotación. Sin embargo, sí es una realidad que las características comunes de los diferentes modelos de negocio presentados suponen una disrupción en la tradicional cadena de creación de valor.

Aunque, al existir múltiples esquemas empresariales en este ecosistema digitalizado, es complicado elaborar una definición sistemática homogénea, sí podemos atribuir factores determinantes a ciertos modelos. En este sentido, se puede afirmar que los efectos de red son particularmente relevantes en las redes sociales dada la necesaria conectividad entre sus usuarios, así como el aprovechamiento del *Big Data* es fundamental para buscadores en internet o plataformas publicitarias online (De Cubas & Durán, 2019).

Las multinacionales tecnológicas conocidas como *GAF*A¹⁹ son el claro ejemplo de la variedad que existe en el ecosistema económico tecnológico y digital, así como de la profunda diferencia que pueden tener tanto las necesidades que buscan cubrir como el servicio o producto que ofrecen. En el caso de Amazon, se vincularía con la presencialidad física mínima, mientras que Apple se basa en la productividad de sus activos intangibles. Por otro lado, tanto Google como Facebook centran su objetivo en sus usuarios y en aportarles valor añadido.

La digitalización que alcanzan este tipo de contribuyentes, cada vez más mayoritarios, supone un gran desafío para la Administración tributaria. Además, como hemos mencionado, no solo han superado los efectos de la pandemia, sino que han incrementado

¹⁷ La computación en nube es la prestación de servicios informáticos en línea estandarizados, configurables y bajo demanda, que pueden incluir computación, almacenamiento, software y gestión de datos, utilizando recursos físicos y virtuales compartidos (incluyendo redes, servidores y aplicaciones

¹⁸ López Sánchez, I., & D. Sandulli, F. (2002). *Evolución de los modelos de negocios en internet: Situación actual en España de la economía digital*. Obtenido de Cátedra UCM-DMR Consulting de Administración de Negocios en Internet: Universidad Complutense de Madrid: <https://cutt.ly/Zk67OaI>

¹⁹ Google, Amazon, Facebook y Alphabet

su presencia. Por un lado, nos encontramos con que seis²⁰ de las mayores compañías internacionales según su capitalización bursátil son digitales²¹, cuando hace menos de diez años no se alcanzaba tal magnitud, y por otro lado, hay predicciones que revelan que para el año 2027 el 75% de las empresas seleccionadas para el *Fortune 500* serán multinacionales digitales (Serrano Antón, 2020).

2.2. Problemáticas tributarias derivadas de la digitalización

La sociedad se encuentra ante un nuevo desafío derivado de la transición que se está produciendo de una economía de corte tradicional a una enfocada digitalmente, pues podemos observar el desplazamiento que los nuevos modelos de negocio digitales están protagonizando sobre los tradicionales (González Burgos & González de Frutos, 2020) .

Darnos cuenta de esta situación es relativamente sencillo y simplemente tendríamos que analizar la frecuencia con la que interactuamos digitalmente o realizamos una operación sirviéndonos de un método digital, por ejemplo de pago. Es evidente que la transformación de nuestro modelo social y económico ya está ocurriendo, y no se trata de algo novedoso para los diferentes agentes económicos, bien sean consumidores, empresas o administraciones (Cerrillo, 2020).

No obstante, a pesar de la realidad del cambio en el que estamos inmersos, sí hay un aspecto determinado de las administraciones que todavía parece no haber encontrado su lugar en este nuevo entorno. La normativa tributaria internacional vigente carece de reformas realizadas con la profundidad suficiente para garantizar la cobertura de esta nueva realidad. Informes de la Unión Europea revelan que los beneficios procedentes de estos nuevos modelos de negocio están sujetos a un tipo efectivo de gravamen inferior al 10%, mientras que los modelos más tradicionales o no digitales se enfrentan al 23% (ZEW, 2017).

²⁰ En referencia a Microsoft, Apple, Amazon, Alphabet, Facebook y Tencent.

²¹ Global Finance Magazine. (29 de Agosto de 2019). *World's Largest Companies 2019*. Obtenido de Global Finance Magazine: <https://www.gfmag.com/global-data/economic-data/largest-companies>

La brecha que destaca en su informe la Unión Europea revela que la conformación de los ordenamientos jurídicos y las reglas en tributación internacional no se configuraron con la previsión del crecimiento y proliferación de empresas multinacionales o de una economía digitalizada. En este sentido, no se vio necesaria la introducción de elementos propios para regular contextos virtuales o presencias físicas reducidas, además del predominio de lo intangible (Serrano Antón, 2020).

Entre las reflexiones realizadas por Serrano Antón (2020), destacaríamos cómo el ámbito de actuación de la tributación internacional se reduce a la potestad de los Estados de gravar aquellos beneficios empresariales obtenidos en un país diferente al de residencia, siempre y cuando exista un nexo suficiente entre tales beneficios y ese territorio, que es lo que comúnmente conocemos como existencia de establecimiento permanente. Pero como desarrollaremos, uno de los aspectos determinantes de la era digital es que las sociedades pueden tener una “presencia digital significativa” en otro país, sin que para ello se necesite un centro fijo de negocios. De este modo, pueden evitar la sujeción a gravámenes al no existir potestad tributaria del estado en que se genera valor para la empresa.

Como destaca la OCDE en el *informe de la Acción 1*, al igual que así en las observaciones realizadas por Cerrillo (2020) o González Burgos y González de frutos (2020) se ha alcanzado la obsolescencia de los sistemas tributarios actuales dada su ineficiencia ante la Economía Digital. La normativa no recoge conceptos como la tributación del valor que generan los datos ni el de establecimiento permanente virtual, de manera que no evita las posibilidades de deslocalización artificial de ambos. Por consiguiente, las empresas llevan a cabo prácticas fiscales en las que logran situarse en territorios donde sea menor la carga tributaria maximizando su beneficio pero disminuyendo los ingresos fiscales de las jurisdicciones de las que proceden los beneficios.

Esta situación posiciona a las Administraciones tributarias en la compleja situación de realizar actividades de comprobación e investigación acerca de los modelos de negocio digitalizados, con las dificultades que ello conlleva. Como hemos definido anteriormente, estas empresas logran la desconexión entre sus ingresos generados y los declarados

fiscalmente, así como entre la tipología de sus principales ramas de actividad (Schön, 2018).

2.2.1. Replanteamiento de las reglas tradicionales de tributación

En este apartado, y en conexión con lo expuesto en el anterior, destacamos tres conceptos problemáticos para el sistema fiscal internacional actual como consecuencia de la digitalización.

En primer lugar, conviene resaltar que el sistema fiscal internacional se configuró en un contexto en el que predominaba la naturaleza inmobiliaria de los recursos productivos, de manera que se produce una confrontación plena con la realidad actual. En la actualidad, los protagonistas en la generación de valor son los **activos intangibles**, por lo que observamos un primer punto de replanteamiento necesario. Y es que los ordenamientos jurídicos todavía mantienen los activos inmobiliarios como el nexo o vínculo que permite a los territorios soberanos ejercer jurisdicción tributaria sobre una entidad no residente (González Burgos & González de Frutos, 2020).

Esta situación supone que las empresas tecnológicas no se encuentren sujetas a gravamen por las operaciones digitales que se produzcan en dichos territorios, puesto que carecen de bienes instaladas en ellos y tales operaciones se producen en el ciberespacio. Por consiguiente, cuando existiera un convenio de doble imposición²² no se encuentran compelidas legalmente a pagar impuestos en la fuente (OECD, 2015).

En segundo lugar, la OCDE, en su informe final de la acción 1 (2015) incluye otro concepto que se escapa del sistema fiscal actual, la **capacidad de los datos para generar valor**. Como hemos advertido anteriormente (*Apartado 2.1 Nuevos modelos de negocio*), una gran cantidad de modelos de negocio persiguen la acumulación de datos de sus

²² “Los CDIs son un instrumento de política comercial que tienen como propósito principal la eliminación de efectos fiscales perversos de la internacionalización del comercio y las inversiones para los agentes económicos. En este sentido, determinan una serie de criterios uniformes para concretar la residencia fiscal de los obligados tributarios que actúan o mantiene vínculos con más de un Estado y un reparto de la potestad tributaria sobre los diferentes tipos de rentas que puede obtener un inversor internacional” (Marín Benítez, 2020)

usuarios, pues son aprovechados como moneda de cambio con empresas de anuncios y publicidad, consiguiendo su *monetización*. Dado que los datos son aportados voluntaria y gratuitamente por los usuarios al registrarse su perfil en la web de ese tipo de empresas, la asignación de un valor preciso a ese intercambio de datos por servicio se convierte en una tarea muy compleja (González Burgos & González de Frutos, 2020).

En tercer lugar, nos encontramos con el concepto de la **caracterización**. Con ello nos referimos a la categoría en que se incluye cada una de las rentas reconocidas por la normativa fiscal o los convenios, pues tienen un tratamiento diferente los distintos tipos de operaciones empresariales. En el caso de los negocios digitalizados, no hay consenso acerca de determinar la categoría de las diferentes rentas que se generan en sus operaciones. En relación con esto, hemos observado una propuesta interesante que se trataría de la implementación de la figura del “establecimiento permanente virtual”, de manera que tendría potestad tributaria un estado por el hecho de que la empresa presentara una presencia económica en su territorio (Hongler & Pistone, 2015).

Sin embargo, la creación de este concepto virtual de establecimiento permanente tampoco sería la solución al conflicto, ya que no se actualiza el concepto de precios de transferencia que está estrictamente vinculado a esta situación. Como éstos continuarían siendo “las reglas de atribución de beneficios” al establecimiento permanente, uno virtual simplemente poseería activos pero no asumiría riesgos ni tendría funciones, por lo que no le corresponderían beneficios, según las reglas de precios de transferencia (González Burgos & González de Frutos, 2020).

En definitiva, aportar solución a la problemática fiscal de la digitalización precisa de modificaciones en el marco jurídico internacional. Podríamos argumentar tres razones en las que se fundamenta esta necesidad (González Burgos & González de Frutos, 2020):

- La situación de “insuficiencia financiera” que surge paulatinamente en aquellos territorios en los que no se instalan empresas tecnológicas, ya que uno de los efectos de la digitalización es el desplazamiento de bases imponibles hacia compañías desconectadas del territorio.

- Las deficiencias en el diseño de los sistemas fiscales deterioran la justicia contributiva, dado que se produce una redistribución de la carga impositiva hacia otras figuras como el consumo, el trabajo o los tributos verdes²³
- Aumento de situaciones de competencia desleal con respecto a los negocios tradicionales, ya que este tipo de empresas sufren una mayor carga fiscal, que junto al elevado importe de sus costes de producción por tenencia de activos fijos y de personal, están provocando una acelerada transición hacia el comercio online en detrimento del tradicional.

Esta situación ha generado un rechazo²⁴ generalizado entre las compañías más tradicionales con respecto a la desigualdad en la tributación que soportan y, a su juicio, la reducida carga tributaria que estarían soportando las tecnológicas²⁵. Asimismo, podríamos añadir que la situación también afecta negativamente a ciudadanos contribuyentes desde la perspectiva de los principios de suficiencia²⁶ y el de neutralidad tributaria²⁷, que no se ven aplicados, pues se observa cierta deriva al aumento de la tributación de rentas con menos capacidad de movilidad, como serían las rentas del trabajo, lo que conlleva más dificultad para recibir recursos que se dediquen a bienes y servicios públicos. (Cerrillo, 2020).

23 OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>

24 Cinco Días. (2018, Octubre 12). *Airbnb solo pagó 72.000 euros en el impuesto de sociedades en 2017*. Cinco Días. El País. From Compañías: https://cincodias.elpais.com/cincodias/2018/10/11/companias/1539254190_379579.html

25 El Mundo. (2018, Marzo 7). *El Corte Inglés se planta frente a AMAZON: "No puede ser que nosotros paguemos impuestos y ellos no"*. El Mundo. From Economía: <https://www.elmundo.es/economia/empresas/2018/03/06/5a9ec40e468aeb267e8b45de.html>

26 Suficiencia tributaria: Se entiende como la capacidad de la recaudación tributaria para generar recursos que garanticen la cobertura de los gastos del sector público

27 Neutralidad tributaria: Las obligaciones tributarias no deben alterar las decisiones de los agentes económicos, tratando de incidir lo menos posible en la demanda y oferta de bienes y servicios.

Con el propósito de responder a esta situación, y como desarrollaremos en el capítulo III, múltiples organismos internacionales como la OCDE, la Comisión Europea o el FMI²⁸, en cooperación con diferentes jurisdicciones trabajan en el alcance de un acuerdo multilateral en materia de fiscalidad internacional. La pretensión no es otra que garantizar la aplicación de los principios tributarios elementales que salvaguarden la coexistencia entre los modelos económicos surgidos en el ámbito digital y los tradicionales, pues la cohesión entre ambos ecosistemas determina el crecimiento y desarrollo socioeconómico.

²⁸ *Se trata de una organización internacional conformada por 184 países, que se encarga del fomento de la cooperación monetaria mundial, salvaguardar la estabilidad financiera, favorecer el comercio internacional y la promoción del alto nivel de empleabilidad y crecimiento económico sostenible, con el propósito de lograr la reducción de la pobreza (Obtenido de la Guía del FMI: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/exrp/what/spa/whats.pdf>)*

CAPÍTULO III. PROPUESTAS DE LA OCDE: MARCO TRIBUTARIO INTERNACIONAL ANTE LA DIGITALIZACIÓN

1. Plan de acciones BEPS: Iniciativa para una Reforma Fiscal Global

Conviene resumir con orden cronológico cuál ha sido la secuencia de circunstancias que nos han traído hasta aquí. Es decir, los hitos que han concluido en la conformación de un marco de trabajo inclusivo (*Inclusive framework*) para el alcance de un acuerdo multilateral que solucione, como ya se ha mencionado anteriormente, lo que se conoce como BEPS (*Base Erosion & Profit Shifting*), es decir, la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios. Para ello, lo más apropiado es dividirlo en dos partes.

i) Primera Etapa: Origen del Plan BEPS

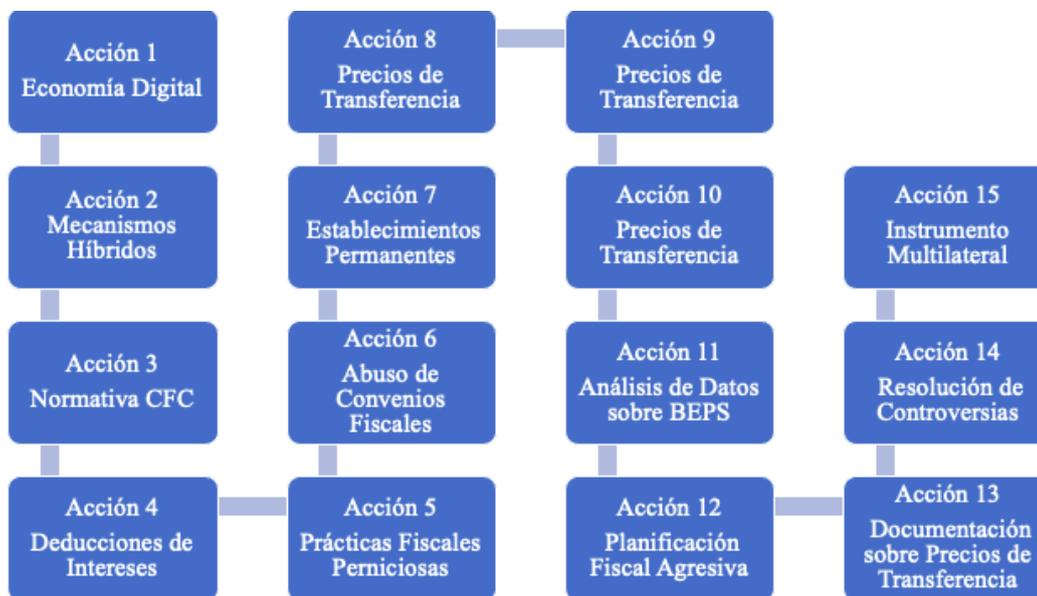
En septiembre de 2013 se desarrolla, por decisión de la OCDE e instada por el G-20, un plan específico de acción BEPS²⁹. El plan contenía un grupo de medidas fiscales que fueron diseñadas para ser introducidas por los países, garantizando una aplicación coordinada que no perjudicara las disposiciones previstas en los CDIs y tratando de impedir la aparición de asimetrías. Para ello también contaría con el seguimiento y evaluación de la misma OCDE, con el propósito de reforzar la transparencia (Serrano Antón, 2020).

La propuesta de medidas del plan BEPS contiene tanto informes como acciones que introducirían nuevos enfoques en algunos conceptos de fiscalidad internacional, así como medidas para la implantación de nuevos estándares mínimos, sustitución o revisiones de los existentes y abordar la evasión fiscal. (Serrano Antón, 2020). Estas acciones se dividen finalmente en un total de 15, que son las que se pueden observar en el siguiente

²⁹ OECD (2014), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264218789-en>

esquema, aunque nuestro estudio se enfocará en la primera de ellas, dado que se centra en los retos fiscales de la Economía Digital.

Esquema 2: Paquete de medidas del Plan BEPS: Acciones 1-15



Fuente: Elaboración propia en base a los datos obtenidos de la OCDE (2018)

La acción 1, titulada “Abordar los retos de la Economía Digital para la imposición”, marca el inicio de un trabajo en cooperación de estos grupos y organismos internacionales con el propósito de revisar las problemáticas que la digitalización plantea en materia tributaria, que son principalmente las que se han mencionado en el capítulo anterior.

Por ello, entre las medidas que incorpora se encuentran algunas como la revisión del concepto fiscal de nexo o vínculo y los beneficios que pueden ser atribuidos a éste, así como encontrar una definición para el hecho de creación de valor a través de la obtención de datos que sean comercializables por medio de productos o servicios en el entorno digital (Serrano Antón, 2020). Esta acción presenta un vínculo con la acción séptima relativa al establecimiento permanente, cuyo título es “Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente”.

En esta etapa tuvo una especial relevancia la creación de un organismo propio de la OCDE, denominado “Grupo de Expertos sobre Fiscalidad de la Economía Digital “ (GEFED), ya que elaboró un informe con las soluciones para la cuestiones que debían ser

abordadas con mayor celeridad. En particular, incidieron en la búsqueda del nexo que permitiera someter a tributación en una determinada jurisdicción rentas obtenidas de manera virtual (Padial & Hidalgo, 2017).

No obstante, y a pesar de los esfuerzos realizados por los diferentes grupos de trabajo creados al efecto, la cuestión no alcanzó una resolución definitiva ni multilateral que abordara el problema con la suficiente claridad y consenso. Los informes finales realizados por la OCDE sobre las acciones BEPS en el año 2015, resaltan que debe desarrollarse más el trabajo y sostiene que todavía existen grandes discrepancias entre los estados intervinientes (Parada, y otros, 2022).

ii) Segunda Etapa: Estancamiento y Unilateralidad

Como alivio a este estancamiento, la OCDE concedió la opción a los Estados más afectados de que implementasen internamente medidas propias de la acción 1, con la condición de que se salvaguardase el respeto los tratados vigentes en materia fiscal y los CDIs para impedir posibles supuestos de doble imposición (Viches de Santos, 2020). Esto supuso un nuevo punto de inflexión para el inicio de la adopción de medidas unilaterales³⁰ por parte de los estados, ya que vieron la necesidad de introducir gravámenes a los modelos de negocio de la economía digital.

Entre otras podemos describir múltiples medidas llevadas a cabo en diferentes jurisdicciones y desde diferentes niveles. Por un lado, la UE estableció por medio de la Comisión Europea una comunicación en septiembre de 2017, denominada *A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market*³¹. En ella se resumen los retos fiscales a los que se enfrentan los estados como consecuencia de la

³⁰ KPMG desarrolló una lista de 45 países que promovieron medidas unilaterales para la fiscalidad de la economía digital (KPMG, 2020)

³¹ Comisión Europea. (2017, Septiembre 21). *A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market. COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE EUROPEAN PARLIAMENT AND THE COUNCIL*. Bruselas, Bruselas, Belgica: Comisión Europea. Retrieved 06 03, 2022 from <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017DC0547&from=EN>

Economía Digital, y se promueve la reforma del Impuesto sobre sociedades y del *Equalization tax* o impuesto de compensación sobre el volumen de negocios (Viches de Santos, 2020).

Tan solo seis meses más tarde, en marzo de 2018, la propia Comisión anunció el “Paquete Digital³²”, que incluía una serie de propuestas de normativas ordenadas. Entre ellas se encuentran algunas como (i) una directiva para implementar a largo plazo una nueva definición de “establecimiento permanente con presencia digital significativa”; (ii) la renegociación de los CDI con terceros países a efectos de incluir las cuestiones de la directiva anterior o (iii) una nueva directiva para desarrollar como solución provisional un impuesto sobre determinados ingresos obtenidos mediante actividades digitales (Viches de Santos, 2020).

Por otro lado, cabe mencionar también algunas regulaciones independientes como en Reino Unido a través de la *Diverted profit tax* (Impuesto sobre el desplazamiento de beneficios), la famosa reforma *BEAT Tax* (*Base Erosion & Anti-Abuse Tax*) implementada por la Administración Trump, o en la India, por medio de la *Equalization levy* (gravamen de igualación) (González Burgos & González de Frutos, 2020). Asimismo, conviene añadir que en nuestro país también se optó por un proyecto de Ley del Impuesto sobre determinados Servicios Digitales (ISDSD)³³, publicado en enero de 2019 en el Boletín Oficial de las Cortes Generales, que entró vigor un año más tarde.

Por lo tanto, observamos cómo, desde el año 2015, han evolucionado las diferentes propuestas, aunque se han producido de los países que han tratado de regular unilateralmente la situación, derivando en tensiones e incluso, como denominan en sectores doctrinales, en una “guerra fiscal”. Afortunadamente, estas discrepancias y tendencias a la unilateralidad han concluido en cierto consenso generalizado de los

³² Comisión Europea. (2018, Marzo 21). Propuesta de DIRECTIVA DEL CONSEJO relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales. Bruselas, Bélgica. Retrieved Junio 3, 2022 from <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2018:0148:FIN:ES:PDF>

³³ Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. <https://www.boe.es/boe/dias/2020/10/16/pdfs/BOE-A-2020-12355.pdf>

criterios básicos que deberán proponerse para el nuevo marco tributario internacional que actualice los criterios básicos de asignación de jurisdicción y redistribución de las rentas obtenidas por los negocios digitales, especialmente la de los “gigantes digitales” (Parada, y otros, 2022).

De hecho, la propia OCDE publica también en 2018 un informe final con el propósito de aunar todo el desarrollo vinculado con las propuestas de la Acción 1, denominado *Desafíos fiscales derivados de la digitalización – Informe Provisional 2018*³⁴. Este documento resume el punto en que se encuentra el panorama fiscal internacional, tanto de aquellos progresos logrados como de las dificultades que supone para alcanzar un acuerdo global y multilateral, la permisividad de regular unilateralmente (Viches de Santos, 2020).

iii) Tercera Etapa: Evolución hacia el acuerdo multilateral

En 2019 comienza la evolución hacia el “deseado” acuerdo multilateral que conforme un nuevo marco jurídico fiscal internacional, puesto que el marco inclusivo sobre BEPS aprueba a comienzos de año el siguiente documento: *Abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía – Declaración política*³⁵. Es el primer documento que contiene la recomendación de organizar las propuestas de normativa fiscal sobre la economía digital en dos pilares.

Por un lado, el **primer pilar** debía centrarse en resolver la cuestión controvertida de la atribución de derechos de imposición, realizando un análisis de las normas sobre atribución de beneficios, así como de las normas del criterio de sujeción, conocido como “nexo”. Y por otro lado, nos encontraríamos con el **segundo pilar**, cuyo eje central versa sobre la cuestión de la erosión de las bases imposibles y el traslado de beneficios. Por consiguiente, puede apreciarse que el primero de los pilares guarda más vinculación con

³⁴ OECD (2018), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en>

³⁵ OECD (2019) *Addressing the tax challenges of the digitization of the economy: policy note, endorsed by the Inclusive Framework on BEPS on 23 January 2019*.

los retos directos que la economía digital ha originado, mientras que el segundo se propone con el objetivo de desarrollar una nueva imposición global mínima que impida las estrategias fiscales agresivas (Viches de Santos, 2020).

Tras la redacción de este documento, se conforma un nuevo grupo de trabajo denominado *Steering Group of the Inclusive Framework on BEPS (BEPS Steering Group)*, cuyo objetivo es dirigir el proyecto que permita alcanzar un acuerdo multilateral para la materia y encontrar un consenso sobre las medidas que se aplicarían. Este grupo desarrolló un nuevo documento que recoge los aspectos técnicos de ambos pilares, siendo aprobado en una reunión en octubre del 2020 que tuvo como resultado un informe unificado³⁶, en el que se recopilan los trabajos conocidos como *Pillar One Blueprint*³⁷ y *Pillar Two Blueprint*³⁸ (Calderón Carrero, 2021).

Con el ánimo de encontrar el mayor consenso posible, ambos trabajos fueron sometidos a consulta pública a comienzos de 2021, pues se consideraba imprescindible conocer la acogida por parte del sector privado y sus comentarios al respecto. Recordemos que se trata de la determinación de una reforma estructural del marco tributario internacional, cada vez más necesario para impedir la proliferación de países que se apoyan en medidas unilaterales. También es reseñable en este punto que, los efectos de la pandemia y la situación de incertidumbre norteamericana por las inminentes elecciones presidenciales, provocaron que las negociaciones finales se pospusieran a hasta la mitad de este mismo año (Calderón Carrero, 2021).

A partir de mayo del 2021 tienen lugar los acontecimientos recientes más relevantes en este aspecto, puesto que la comunidad internacional y sus organismos protagonistas se

³⁶ OCDE/G20 *Inclusive Framework on BEPS*. (2020). *Cover Statement by the Inclusive Framework on the Reports on the Blue-prints of Pillar One and Pillar Two*.

³⁷ OECD (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/beba0634-en>.

³⁸ OECD (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/abb4c3d1-en>.

pronunciaron al respecto. Entre otros, reconocemos la aprobación por parte del Comité Fiscal de la ONU³⁹ de un novedoso artículo, el 12B, enfocado a las rentas de servicios digitales; la Comisión Europea emite una nueva comunicación con el título de *Business Taxation for the 21st Century*⁴⁰, dirigida a impulsar una iniciativa política en los próximos dos años, incluyendo la aprobación de una Tasa Digital. En este sentido, también fue impulsada la integración, en las normativas de los Estados miembros de la UE, de los acuerdos internacionales en materia de los dos pilares mediante una directiva diseñada al efecto (Parada, y otros, 2022).

El hito definitivo tuvo lugar en junio de 2021 con el apoyo del G-7, pues declaraba su punto de vista favorable al acuerdo internacional por medio de los dos pilares. Su pronunciamiento se ha calificado como escueto en términos técnicos y materiales, pero incluye apreciaciones sustanciales como la supresión de los impuestos sobre servicios digitales adoptados unilateralmente, así como otras medidas similares que recaen no solo sobre las multinacionales (Parada, y otros, 2022).

Finalmente, el 1 de julio de 2021 la OCDE publicó una declaración con acuerdo de 130 países miembros del “Marco Inclusivo de BEPS” (BEPS IF), por el cual se alcanza el acuerdo multilateral con respecto a los aspectos fundamentales para la reforma del sistema fiscal internacional de las grandes empresas, es decir, sobre los Pilares I y II, conocido como BEPS 2.0. Se trata de un acuerdo considerablemente amplio que engloba aproximadamente al 90% del PIB mundial, dado que incluye 130 jurisdicciones y 139 países, entre ellos todos los miembros del G-20.

³⁹ Comité Fiscal de la ONU. (2021). United Nations. Retrieved Junio 3, 2022 from Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación:

<https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2021-06/2107033S.pdf>

⁴⁰ Comisión Europea. (2021, Mayo 18). Comisión Europea. Retrieved Junio 3, 2022 from COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE EUROPEAN PARLIAMENT AND THE COUNCIL *Business Taxation for the 21st Century*: https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/202105/communication_on_business_taxation_for_the_21st_century.pdf

No obstante, es interesante también mencionar las reticencias y salvedades que han expresado algunos países, como Suiza o Irlanda, que incluso plantean la posibilidad de someter a referéndum nacional las propuestas y medidas que se fueran a adoptar en el marco del plan BEPS 2.0. Principalmente, alegan que no estarán a favor de una aplicación del *Pillar Two* si no se garantiza su aplicación uniforme y se incluye un margen de actuación para implementar propuestas que respeten la competitividad fiscal (Calderón Carrero, 2021). Por otro lado, China mantiene una postura favorable en torno al *Pillar One*, en sintonía con los EE.UU, pero se muestra reticente sobre el *Pillar Two*. En este sentido, entienden que una propuesta rígida de tipo impositivo mínimo les perjudicaría porque en los últimos años ha estado desarrollando una estrategia de política fiscal más laxa en relación con el gravamen de los beneficios de sus multinacionales en el extranjero (Cui, 2021).

Por otro parte, en octubre del 2021⁴¹ se alcanzó un acuerdo en relación a la tasa global a multinacionales (Pilar II). En este sentido, se confirma que el tipo mínimo global de Sociedades será del 15%, aunque se introdujeron matices en función de su facturación. De este modo, aquellos grupos empresariales que obtengan una facturación de más de 750 millones de euros se someterán al tipo del 15%, mientras que las multinacionales con una cifra de ventas globales que supere los 20.000 millones de euros y presenten una rentabilidad superior al 10%, estarán obligados a repartir el 25% de su beneficio en aquellos países en los que operen.

En los siguientes dos apartados, expondremos las características fundamentales de los dos pilares, al objeto de tener un conocimiento general de ambos, si bien este trabajo se centrará en profundizar en los propósitos del Pilar I y las reformas que provocará este pilar, que es el más vinculado a los efectos de la digitalización y su impacto en la fiscalidad.

⁴¹ Serraller, M. (2021, Octubre 8). *Expansión*. From *Economía* : <https://www.expansion.com/economia/2021/10/08/61607c33e5fdeae0078b45cd.html>

1.1. Fundamentos del Pilar One (I): Propuestas para afrontar los desafíos de la economía digital

El enfoque de este pilar se centra en aportar una base para determinar y asignar de manera justa impuestos sobre aquellos ingresos obtenidos por las multinacionales. Principalmente, tiene el propósito de adaptar el sistema fiscal internacional, modificando los principios o reglas de nexo y atribución de beneficios para que no dependan de la presencia física del contribuyente, y así tener medios para gravar los beneficios de aquellos nuevos modelos comerciales fundamentalmente tecnológicos y digitales. De esta manera, dotará de mayores derechos de imposición a las jurisdicciones de mercado donde puede apreciarse una interacción activa de las empresas, tanto de manera presencial como a distancia. Podríamos poner como ejemplo aquellas jurisdicciones en las que se encuentran localizados los usuarios (Escobar & Girón, 2021).

Asimismo, se entiende que las propuestas de este pilar dotarán una mayor seguridad jurídica a los agentes económicos, pues también se prevé la inclusión de instrumentos de prevención y novedades para los mecanismos de resolución de controversias (Escobar & Girón, 2021).

1.2. Fundamentos del Pilar Two (II): Imposición Global Mínima

El propósito del Pilar II no está tan enfocado en la necesidad de combatir los retos fiscales derivados de la digitalización, sino que su énfasis se enfoca en la lucha contra la erosión de bases imponibles y la respuesta a los efectos de la competencia fiscal internacional. Esta propuesta, también denominada *GLoBE (Global AntiBase Erosion Proposal)* se inspira en las medidas introducidas por la administración norteamericana en su reforma tributaria *GILTI (Global Intangible Low-Taxed Income)* y *BEAT* (Parada, y otros, 2022).

Este proyecto valora dos tipos de normas creadas para proporcionar a las jurisdicciones los instrumentos necesarios para los supuestos en que los ingresos de las empresas estén sujetos a nula o baja tributación: i) Norma de inclusión de beneficios y ii) Impuesto específico sobre pagos destinados a erosionar la base imponible en un Estado o

jurisdicción. El objetivo es garantizar que todos los modelos de negocio internacionales paguen, al menos, una concreta cantidad de impuestos.

Las consideraciones generales acerca de este pilar se fundamentan en la necesidad de establecer un impuesto mínimo a las grandes empresas multinacionales sobre sus beneficios de, al menos, el 15%, sin que se atienda a criterios de localización, en el caso de su sede social, o a la jurisdicción en que lleven a cabo su actividad principal (Escobar & Girón, 2021). Se determina que el impuesto se calculará teniendo como referencia los resultados formulados por las multinacionales en sus cuentas consolidadas según los estándares contables consolidados de la matriz. Por lo tanto, esta regla afectará a los grupos multinacionales cuya matriz, o sociedad intermedia matriz, sea residente en una jurisdicción que aplique la medida GLoBE, siempre que su volumen de ingresos consolidados sea por lo menos de 750 millones de euros. No obstante, se debe matizar que los propios estados podrán rebajar este límite (Parada, y otros, 2022).

Por lo tanto, será necesario calcular la renta global consolidada y por jurisdicción de las empresas que conforman el grupo, y una vez se han realizado los ajustes pertinentes y tras establecer los impuestos satisfechos, junto con su asignación jurisdiccional, se computará el “tipo efectivo de gravamen” por jurisdicción. Por último, si finalmente ese tipo en cada jurisdicción resultara inferior al mínimo, se atribuirá un impuesto complementario a la jurisdicción en que se halle la entidad matriz y sometida al GLoBE (Parada, y otros, 2022).

Podemos resumir de esta manera los objetivos que se persiguen con la implementación de esta medida (Escobar & Girón, 2021):

- i) Se asegura la obtención de una tributación mínima.
- ii) Se evita la doble imposición o la tributación en ausencia de beneficio económico.
- iii) Introducción de diferencias tanto de sistema fiscal entre las jurisdicciones como de modelos comerciales entre empresas.
- iv) Reforzar la transparencia y la equidad de trato.
- v) Reducir costes administrativos y de cumplimiento.

2. Análisis Detallado del Pilar One (I)

2.1. Estado de la cuestión

Como se expuso anteriormente, dada la vinculación de este pilar con los retos de la digitalización, profundizaremos en sus características y propuestas, pues los trabajos llevados a cabo en su ámbito de estudio son los que persiguen resolver dichos desafíos. Asimismo, se trata de un trabajo con contenido de mayor complejidad que el *Pillar Two*, por lo que suscita mayor interés su análisis.

Tras el último acuerdo multilateral alcanzado en 2021 en torno a los fundamentos conceptuales de ambos pilares, cabe citar algunos principios alcanzados sobre el *Pillar One*. En primer lugar, se introduce un nuevo derecho de imposición para las jurisdicciones mercado sobre una **cantidad A** (*Amount A*), que hará referencia a parte del beneficio residual que sea calculado por el grupo multinacional. En segundo lugar, se trabaja para determinar una serie de reglas en torno a una **cantidad B** (*Amount B*) que resultaría de capturar un retorno fijo asignado a algunas actividades de distribución y marketing de referencia (*Baseline marketing & distribution activities*) en una determinada jurisdicción. Por último, con el propósito de alcanzar una mayor seguridad jurídica, se introducirían nuevos **mecanismos de prevención y resolución de desacuerdos** ante la posibilidad de que se originen conflictos de aplicación entre las jurisdicciones mercado (Calderón Carrero, 2021).

El trabajo sobre este pilar todavía está en desarrollo, por lo que nos encontraremos con algunas cuestiones todavía indeterminadas o inconclusas, como por ejemplo la definición de propuestas definitivas acerca de la Cantidad B. Por el momento, en relación con esta medida se pueden utilizar los avances integrados en el *Blueprint Pillar One*⁴², pues actualmente se está trabajando para obtener resultados definitivos en 2022.

⁴² OECD (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/beba0634-en>.

2.2. Espíritu y Objetivos

Además de lo que ya se ha mencionado acerca del propósito de este pilar de reformar el sistema fiscal internacional para adaptarlo a los retos que la digitalización económica plantea, cabe destacar que surge principalmente tras el fracaso del primer proyecto BEPS, cuya acción 1 debía establecer un marco jurídico base para abordar tales desafíos. Por lo tanto, nace con la intención de revertir los errores iniciales, pero también se encuentra justificado por una serie de circunstancias que se exponen a continuación.

- La disposición actual que la geopolítica de nuestro siglo presenta, está aumentando la brecha entre unos países más desarrollados y potentes industrial y tecnológicamente hablando, y otros en vías de desarrollo. Puede estar teniendo lugar una reorganización del poder tributario entre estos países, siendo favorecidos los primeros en detrimento de los segundos ya que acumulan mayor poder tributario y gravamen de bases imponibles (Calderón Carrero, 2021). Con el actual sistema fiscal internacional, aquellos estados en los que las multinacionales se instalan, y por tanto son sujetos de gravamen, tendrían garantizada su capacidad recaudatoria. Mientras que otros estados en los que impacta la actividad transfronteriza que tienen las empresas en entornos digitales, sin presencia física, que les permite generar elevados niveles de ingresos en otras jurisdicciones, no gozan de la misma potestad tributaria.
- Los efectos de las constantes tensiones comerciales entre los países, como los conflictos entre EE.UU y China en la Administración Trump, están favoreciendo políticas proteccionistas de nuevo y proliferan las políticas fiscales unilaterales, como los ejemplos que expusimos anteriormente (Impuesto sobre Servicios Digitales en los países de la UE, *Diverted Profit Tax* el Reino Unido o BEAT en EE.UU). Esto supone un problema grave para el consenso alcanzado en el siglo XX en materia de fiscalidad internacional, por lo que crece la necesidad de adaptar este sistema al nuevo paradigma, de ahí que estemos viendo esfuerzos por recuperar la coordinación fiscal en términos internacionales como respuesta al “caos fiscal” (Calderón Carrero, 2021).

- Parece existir mayor consenso en el refuerzo de los niveles de “justicia fiscal” entendida como contribución fiscal justa y tributación mínima para determinados gigantes multinacionales. En este sentido, se buscan medidas que aporten herramientas y mecanismos a los Estados para recuperar dicha senda de justicia. Hasta el momento, esta justicia, que también los autores denominan equidad fiscal, se estaba alcanzando por medio de los CDI ya que representaban el consenso internacional sobre distribución del poder tributario entre países. Se logró articular una red global de CDI que se firmaban bilateralmente a partir de los “modelos de convenio” (OCDE/ONU). Sin embargo, parece que están deviniendo en obsoletos, ya que los nuevos modelos de negocio remotos en masa desarrollados por multinacionales, que actúan intensivamente en numerosas economías sin presencia en dichas jurisdicciones, están escapando de los principios básicos de nexo y atribución de beneficios de los CDI existentes, viéndose perjudicados dichos países al no tener capacidad para capturar los beneficios obtenidos en sus territorios (“fuente”). Y además, esta situación no solo supone un perjuicio para los territorios fuente de tales beneficios, sino que el escape que encuentran estas empresas contrasta con sus competidores locales, que por las condiciones de sus negocios, sí se encontrarían sujetos a gravamen. De este modo, se estaría generando una disparidad fiscal que afectaría a sus condiciones competitivas y su viabilidad empresarial (Calderón Carrero, 2021).

En definitiva, el objetivo es aportar un nuevo consenso internacional como el que se logró alcanzar en el siglo XX, pues este ha quedado desactualizado, y con ello configurar un nuevo marco fiscal internacional útil y aplicable en una economía digitalizada y global.

2.3. Principales elementos del Pillar One

a) Amount A (Cantidad A)

Primero, debemos determinar qué empresas se encontrarían comprendidas en el ámbito de aplicación de esta primera medida que, como ya mencionamos, pretende redistribuir parte del beneficio residual de algunas empresas.

A estos efectos, se tendrán en cuenta las multinacionales que obtengan tanto una cifra de negocios superior a 20.000 millones de euros como una rentabilidad de al menos el 10%. Esta primera referencia podría ser reducida a 10.000 millones de euros en la primera revisión del sistema que, en principio, se realizará cada siete años siempre que este sistema haya funcionado adecuadamente, especialmente en lo que se refiere a los instrumentos que deben garantizar la seguridad jurídica (Reyero, Palacín, & Calderón, 2021).

Por otro lado, conviene resaltar qué tipo de multinacionales no se incluirán en este ámbito de aplicación. Esta excepción es la que se ha denominado como *carve-out* subjetivo e incluirá a las organizaciones que operen en sectores extractivos, como la minería, así como en servicios financieros regulados, como el sector de las aseguradoras y el bancario. En este punto encontramos la primera actualización del último acuerdo con respecto al *Blueprint original*, pues en éste también se encontraban en dicho *carve-out* sectores como el de construcción, infraestructuras, transporte marítimo y aéreo o arrendamiento residencial, y en aquel ya no se les reconoce (Calderón Carrero, 2021). No obstante, no encontrarse entre los sectores excluidos por el *carve-out* no implica que, si no cumplen con los aspectos cuantitativos determinados, dichas empresas no formen parte del ámbito de aplicación.

Al objeto de ofrecer una mayor comprensión de la cuestión, conviene señalar que el enfoque del *blueprint Pillar One* establecía también una serie de criterios cualitativos determinados en un tipo de actividades concretas: los servicios digitales automatizados (*ADS*⁴³ – *Automatic digital services*) y los negocios dirigidos a consumidores finales (*CFB*⁴⁴ – *Consumer facing business*). Este matiz recibió el nombre de “test de actividad”

⁴³ *ADS*: Hace referencia a un tipo de negocios o actividades cuyos elementos esenciales son la automatización y la digitalización. Entre estos se incluyen: Servicios de publicidad online, Venta de datos de usuarios, Buscadores web, Plataformas de redes sociales, servicios de computación en la nube y videojuegos online (Calderón Carrero, 2021).

⁴⁴ *CFB*: Se trata de una categoría de negocios cuya obtención de ingreso proviene de la venta de bienes y servicios al consumidor final. Se incluía este tipo de actividad en el ámbito de aplicación (según criterio cualitativo) pues pueden incidir activamente en la economía de las jurisdicciones de mercado, ya que se

que, según la Administración Biden, incrementaba la complejidad de aplicación del *Pilar I*, por lo que desde EE.UU reclamaban un simplificación de los criterios cualitativos y un refuerzo del trabajo sobre el criterio cuantitativo (Calderón Carrero, 2021).

b) Regla especial de sujeción fiscal

Esta regla de nexo fiscal se refiere a una porción de la base imponible, determinada por una cantidad A relativa a parte del beneficio residual obtenido, de una multinacional que supere los criterios cuantitativos será asignada a las jurisdicciones de mercado correspondientes. Así, un país o jurisdicción de mercado tendrá derecho a una asignación del *Amount A* o cantidad A si se generan en ese país ingresos por ventas por lo menos de un millón de euros. Y para los países o jurisdicciones con un PIB inferior a 40.000 millones de euros, dicha cifra de ingresos proveniente de ventas se reduce a 250.000 euros para que tengan ese derecho de asignación (Calderón Carrero, 2021).

No obstante, esta reducción no tendrá una aplicación importante según revelan las estimaciones del Banco Mundial, pues tales economías no llegan a representar un porcentaje superior al 2% del PIB mundial. Esta regla de sujeción fiscal únicamente será aplicable para determinar si una jurisdicción mercado puede optar a la imputación de base imponible residual según la medida del *Amount A* (Calderón Carrero, 2021).

c) Importe del *Amount A* y reglas de *Sourcing*

Las empresas que superen los intervalos cuantitativos establecidos deberán asignar entre el 20% y el 30% del beneficio excedente a las jurisdicciones mercado, atendiendo a una regla de atribución proporcional que dependerá de los ingresos obtenidos con las ventas de bienes al consumidor final o por los servicios empleados en diferentes mercados. Se

“alimentan” de la interacción entre el consumidor y el usuario por medio de los dos elementos clave: la tecnología y la digitalización. Estos negocios CFB se vinculan a la venta B2C (Business to consumer) en la que la empresa podría ocupar dos posiciones: o la figura de propietaria de los bienes o servicios y tenedora de los intangibles vinculados a éstos, o sería el distribuidor vinculado al consumidor final (Calderón Carrero, 2021).

ha entendido que la asignación se situará en ese intervalo, ya que en el acuerdo multilateral se mencionó el límite del 30%, mientras que el acuerdo del G-7 se hace referencia a un importe mínimo del 20%. Y en relación con el beneficio residual o excedente, en el acuerdo multilateral se ha determinado que es aquél superior al 10% de los ingresos obtenidos (Reyero, Palacín, & Calderón, 2021).

Además de esta guía de asignación del beneficio residual, en el acuerdo multilateral se añade la denominada “regla de *sourcing / sourcing rules*”, que se refiere a la delimitación del origen económico de los ingresos derivados de una operación específica. En este sentido, se expone que los ingresos serán atribuidos al mercado en el que los bienes o servicios sean definitivamente consumidor o aprovechados. La apuesta por estas *sourcing rules* demuestra la intención del último acuerdo de imponer el criterio cuantitativo sobre el cualitativo al que hacían referencia los conceptos de ADS y CFBs, buscando una mayor sencillez en la aplicación del *Amount A*. No obstante, también implica la necesidad de establecer gran variedad de “*sourcing rules*” específicas para cada tipo de transacción que realicen las empresas multinacionales según sus sectores, por lo que el sistema se hace más arduo (Reyero, Palacín, & Calderón, 2021).

d) Base Imponible para determinar el Amount A

Se empleará una fórmula que se calcula a través de los estados financieros consolidados de la empresa correspondiente para configurar la “base imponible global”, sobre la que se deberán practicar ciertos ajustes fiscales para impedir el efecto de las dobles imposiciones, así como para corregir las posibles distinciones que pueden surgir entre la fiscalidad y la contabilidad financiera (Calderón Carrero, 2021).

La decisión de optar por las cuentas financieras consolidadas del grupo empresarial como material para el cálculo se debe a que hay una gran confianza en los estándares internacionales equivalentes al IFRS (Estándares Internacionales de *Reporting* Financieros), como los “*GAAP rules*” (Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados) de Australia, EE.UU, China o Canadá, entre otros. Por lo tanto, el empleo de estos estándares se considera más objetivo en base a su amplio respaldo y reconocimiento,

así como a la fiabilidad de la información financiera. Además, este enfoque⁴⁵ permite una menor exposición a las operaciones intragrupo, puesto que se considera más rigurosa la definición de control a efectos contables que el concepto fiscal de empresa asociada o vinculada determinado en el artículo 9 del MC OCDE⁴⁶ (Calderón Carrero, 2021).

Para realizar el cálculo de la parte del beneficio residual o excedente que será reasignado (*Amount A*) se han definido unas reglas comunes para lograr uniformidad en su aplicación. En primer lugar, se debe comenzar determinando el beneficio consolidado, obtenido a partir de los estados financieros consolidados de acuerdo con los estándares *IFRS* o similares (*GAAP*). En segundo lugar, dicho beneficio será objeto de los ajustes fiscales propios (*Book to tax adjustments*), como la supresión de gastos fiscalmente no deducibles, gasto por impuesto sobre la renta o la exclusión de dividendos y variaciones patrimoniales derivadas de participaciones). Tras estos dos pasos se obtendrá un *Global Tax Base* o Base Imponible Global (Calderón Carrero, 2021).

Por otro lado, se debe tener en cuenta que el acuerdo multilateral no ha establecido suficiente orientación sobre este aspecto, por lo que únicamente se podría destacar la referencia a lo que ocurrirá con situación de pérdidas, que serán objeto de “*carry forward*”. Esto quiere decir que se produciría su traslado a los próximos ejercicios, para garantizar que no se asigna *Amount A* en aquellos negocios que no obtienen beneficios durante un período de tiempo. Asimismo, aunque el *Blueprint* del *Pillar One* sí que se extendía en esta cuestión, la ausencia de desarrollo en el último acuerdo demuestra la situación de desacuerdo existente (Calderón Carrero, 2021).

⁴⁵ OECD (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/beba0634-en>.

⁴⁶ *Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE*

e) Puerto seguro en relación con la asignación de beneficios de marketing y distribución

Esta medida de protección es importante porque pretende impedir la atribución del beneficio residual de una empresa que se encuentra dentro del ámbito de aplicación de un país o jurisdicción de mercado cuando ya están tributando en ese país o territorio. Es un instrumento para evitar el doble gravamen que se produciría si se estableciera el doble cómputo de los beneficios excedentes. De esta manera, la multinacional no sería sujeto de gravamen en dos ocasiones, sino que únicamente prevalece la contribución inicial de tributación por el sistema ordinario (Calderón Carrero, 2021).

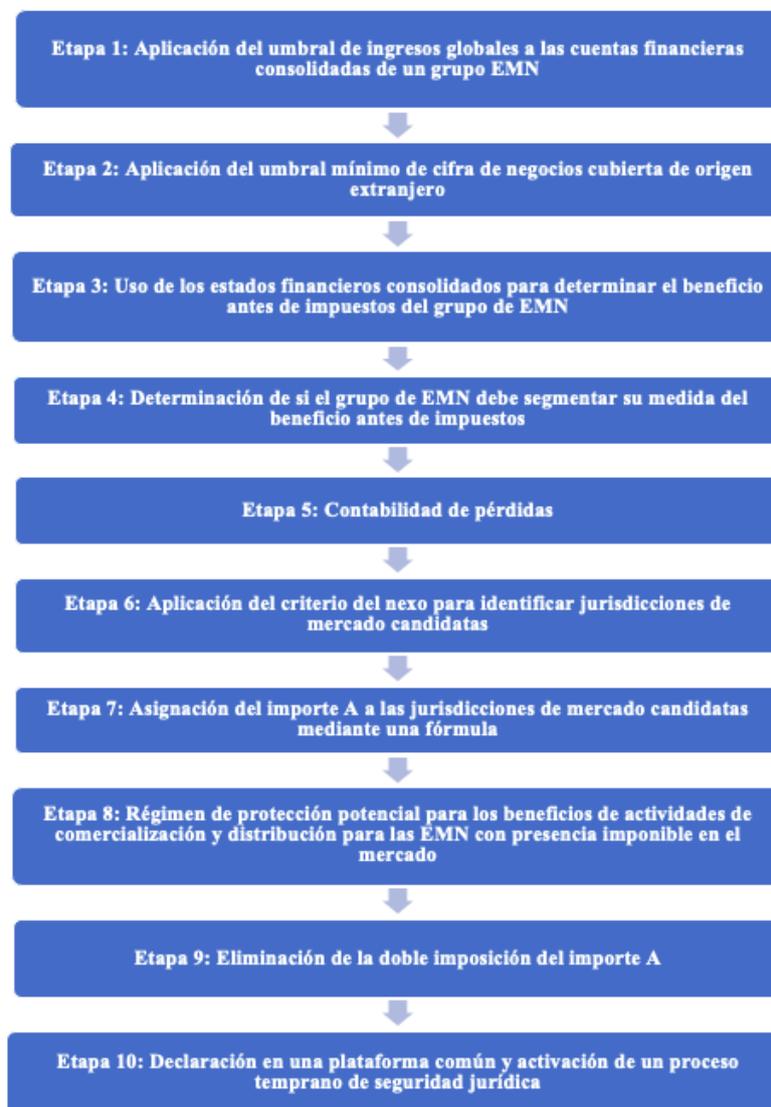
f) Exclusión de la Doble Imposición

El *Blueprint Pillar One* ha dedicado un extenso capítulo a la eliminación de la doble imposición, dada su complejidad y la problemática que puede surgir en torno a ella. Puede exponerse de manera sencilla cuál será el mecanismo para la eliminación de la doble imposición, que necesita dos factores: i) Procedimiento para identificar las empresas pagadoras de beneficio residual, entendiendo éstas como aquéllas que transfieren a la jurisdicción mercado la porción de beneficios excedentes según el *Amount A*; ii) Identificada la entidad pagadora se procederá a la aplicación de un método de eliminación de la doble imposición, como son la exención⁴⁷ o la imputación (crédito)⁴⁸. Será el Estado de residencia el que decida que método aplicará (Calderón Carrero, 2021).

⁴⁷ Exención: Este método implica que el Estado de residencia renuncia a gravar las rentas obtenidas en el Estado fuente, por lo que no existirá gravamen de las rentas que ya han sido gravadas en el extranjero. Predominan dos modalidades de exención: La simple y la exención con progresividad. En términos prácticos, estas rentas serán integradas al objeto de aplicar la escala, pero serán deducidas de la cuota en la cantidad correspondiente, aplicándoseles el tipo medio de gravamen (Marín Benítez, 2020).

⁴⁸ Imputación: Este método implica la incorporación o imputación la renta obtenida en el Estado extranjero o fuente a la base imponible del Estado de residencia. Posteriormente, se realizará una deducción de la cuota del impuesto que será igual a: i) Imputación integral: la totalidad de lo pagado en el Estado fuente; ii) Imputación parcial/limitada: No puede exceder del impuesto de residencia que grave dichas rentas, por lo que se debe atender a la normativa general del impuesto en cuestión (Marín Benítez) .

Esquema 3: Mapa general del proceso para el Amount A



Fuente: Elaboración propia en base a los datos obtenidos de la OCDE (2020)

a) Amount B o Cantidad B

Como exponíamos al comienzo de este análisis del pilar 1, este concepto no ha sido todavía desarrollado en profundidad, por lo que resumiremos lo que se conoce actualmente. Se trata de una remuneración fija predefinida para algunas actividades vinculadas a la comercialización, distribución y marketing de referencia que se lleven a cabo en una jurisdicción de manera presencial, es decir, físicamente. Este retorno fijo se

establecerá según tres métodos: 1) Un porcentaje fijo único; 2) Unos porcentajes fijos que dependerán del sector o la región, y 3) otros sistema que sea acordado (Escobar & Girón, 2021).

Se conocen dos propósitos fundamentales: 1) Facilitar a las administraciones las labores de gestión de los precios de transferencia y simplificar los costes a los contribuyentes en el ejercicio de sus obligaciones; 2) Mejorar los niveles de seguridad jurídica y disminuir las situaciones de controversia fiscal entre autoridades y contribuyentes que se producirían en la imputación de beneficios a las empresas que se dediquen a la distribución y actividades de marketing (Calderón Carrero, 2021).

2.4. Implementación

El acuerdo multilateral determinó que el instrumento a través del que se desarrollará el *Amount A* se abrirá para firma en el año 2022. Su entrada en vigor se prevé para el 2023, aunque todavía no se ha determinado la forma de sucesión para eliminación de las medidas unilaterales y aplicación del proyecto Pilar 1.

2.5. Principales Afectados

Según algunos estudios que han evaluado el posible impacto del *Amount* , serán las multinacionales americanas las más afectadas por la introducción de esta medida. En concreto, indican que la nueva regla de asignación del beneficio residual impactará especialmente sobre las cinco grandes tecnológicas (Apple, Alphabet, Facebook, Intel y Microsoft), estimando que podría afectar a alrededor de un 64% de beneficios reasignables. En segundo lugar, se sitúan los grupos empresariales que tengan su matriz domiciliada en China, pero impactará en menor medida por su menor porcentaje de rentabilidad, y, por último, los grupos multinacionales con matrices localizadas en Alemania, Francia y Japón, que verán afectados aproximadamente un 2,5% de sus beneficios (Devereux & Simmler, 2021).

2.6. Consideraciones críticas

Por un lado, se observa cierta complejidad en el modelo de reasignación de la porción del beneficio residual que este sistema Pilar I propone como medida para solucionar la situación del sistema fiscal internacional. Tanto la implementación del nuevo modelo como su aplicación por los grupos de empresas multinacionales parece complejo y puede ocasionar mayores controversias entre las administraciones tributarias competentes. Precisamente estas posibles controversias podrían derivar en un incremento de los costes de cumplimiento y de su propia vigilancia por parte de las administraciones, cuando lo que se pretende es simplificar y facilitar (Calderón Carrero, 2021).

Es cierto que, en el contexto actual, la situación de cooperación fiscal internacional es ineficiente para el modelo global y digitalizado, por lo que las modificaciones y la coordinación son imprescindibles. La OCDE y el resto de instituciones trabajan también para incluir mecanismos eficaces que, especialmente al comienzo de su aplicación, faciliten la resolución de divergencias entre los agentes económicos intervinientes, para lo que han creado la sección propia de seguridad jurídica en materia tributaria (Calderón Carrero, 2021).

En cualquier caso, de la investigación de esta materia se extrae que todavía no hay certeza sobre la eficacia del modelo tal y como está desarrollado, y preocupa la incompatibilidad de los dos sistemas, el que se está quedando obsoleto y el adaptado al nuevo entorno económico, que deberán subsistir durante un tiempo. En relación con este interés en ampliar y mejorar la coordinación fiscal entre administraciones, también se argumenta que podría ocasionar pérdida de cuotas de soberanía fiscal, así como limitar la capacidad de competencia fiscal entre los Estados (Calderón Carrero, 2021).

Por otro lado, también se ha observado una amplia corriente de juristas que no observan la transición completa y efectiva a un nuevo sistema tributario internacional, pues coinciden en que todavía prevalece el principio de gravamen en el Estado de residencia, a pesar del aumento de relevancia de la tributación en fuente. Concluyen que el objetivo principal del plan BEPS 2.0 podría no lograrse por diferentes motivos, entre los que

destacan: i) La posibilidad de que algunos países no se suscriban al acuerdo o que, aun integrándose en él, simplemente ejerzan un apoyo formal; ii) Hay temor a que se quebrante el acuerdo por la deriva de los Estados a incrementar las políticas fiscales internas y atractivas para la inversión, que desencadenarían en una erosión de los principios promovidos por el plan, y por último; iii) no aprecian que lo acordado confirme un cambio fundamental del sistema y una adaptación práctica al entorno actual, por lo que considerarían esta respuesta insuficiente y necesitada de mayor desarrollo y colaboración (Calderón Carrero, 2021).

3. Evaluación del impacto del Plan BEPS

En este apartado se expone un resumen del análisis de efectos e impacto del plan BEPS 2.0. realizado a nivel OCDE, entre los que se incluyen aspectos como las estimaciones sobre los ingresos fiscales, la afectación a la inversión y la actividad económica.

Con respecto a los ingresos fiscales, tanto el primer como el segundo pilar podrían producir un incremento de la recaudación anual por IS de entre 50.000 y 80.000 millones de dólares. Además, si se contabiliza el efecto conjunto que tendría la adopción de estas reformas junto con el régimen GILTI en los EE.UU, la cifra podría ascender a 60.000 y 100.000 millones de dólares, importes que representarían aproximadamente el 4% de los ingresos del IS global. Lógicamente, estas cifras son estimaciones que dependerán principalmente de los enfoques definitivos que tengan ambos pilares, así como otros factores como el grado de su implementación por los Estados, las reacciones de las empresas o los poderes públicos y la evolución económica (OCDE , 2020).

Como hemos observado, el Primer Pilar podría suponer un cambio trascendente en la distribución de los derechos de imposición entre los territorios, pudiendo producirse una reasignación de 100.000 millones de dólares de beneficios a las jurisdicciones mercado. De este modo, el efecto sería un incremento moderado de los ingresos fiscales a nivel internacional, así como una disminución por parte de los territorios caracterizados por ser “centros de inversión”. En cuanto al Segundo Pilar, podría actuar como bloqueo para las

tentaciones de grupos multinacionales de trasladar sus beneficios a jurisdicciones con fiscalidad más permisiva o atractiva (OCDE , 2020).

En relación con el impacto sobre la inversión y el crecimiento económico, la OCDE concluye que se crearía un entorno más adecuado para que mejoren ambos factores, dado que una solución multilateral permitiría un mayor equilibrio en el sistema fiscal. En general, se estima que ambos pilares no ocasionarán efectos excesivamente adversos y perjudiciales para la actividad inversora de las empresas multinacionales. De hecho, albergan optimismo ya que las empresas más afectadas serían las de alta rentabilidad cuyas inversiones no son tan dependientes de la carga fiscal. Por un lado, el Primer Pilar afectará directamente aquellas entidades más digitalizadas y dependientes de los activos intangibles, mientras que el Segundo Pilar incidirá sobre las empresas que abusen del traslado de beneficios. En términos totales, el efecto negativo que podría ocasionarse sobre el PIB global no superaría al 0,1% a largo plazo (OCDE , 2020).

La OCDE afronta como premisa fundamental el refuerzo de la seguridad jurídica y la mejora del sistema de distribución global del capital, para lograr mayor eficiencia. Principalmente, pretende que la toma de decisiones de inversión y, por tanto, de asignación de capital y recursos, no sea tan dependiente de criterios fiscales sino que atienda a otras cuestiones como la calidad de la infraestructura o el nivel de educación. Y confían en que las propuestas definitivas en el marco de este acuerdo multilateral e incluso desactiven las medidas unilaterales, como los impuestos sobre servicios digitales, que perjudican el entorno de coordinación que se aspira mantener y aumentan los enfrentamientos comerciales, produciendo mayores costes de cumplimiento y administración sobre los agentes económicos. Por último, estiman como escenario más desfavorable, siempre a expensas de la definición final de las propuestas de los pilares, podría ocasionar una pérdida del PIB global en torno al 1% (OCDE , 2020).

CAPITULO IV: IMPACTO DEL PLAN BEPS EN ESPAÑA

En el Capítulo anterior se ha expuesto el desarrollo cronológico de la iniciativa del Plan BEPS de la OCDE y otros foros internacionales, como el G20 y el G7, y señalábamos que desde la segunda etapa (Estancamiento y unilateralidad), proliferaron numerosas medidas fiscales independientes de muchos países. Entre ellos se encuentra también España, que introdujo un impuesto sobre servicios digitales. En este sentido, realizamos un análisis de esta norma y los motivos por los que entendemos ha sido implantada.

Tras el fracaso en la búsqueda de consenso internacional para desarrollar las acciones del Plan BEPS iniciadas en el año 2015, y especialmente la primera, que debía establecer las propuestas normativas para abordar los retos fiscales de la digitalización, en el seno de la Unión Europea se emiten dos pronunciamientos trascendentes de su órgano ejecutivo: la Comisión Europea. En primer lugar, tiene lugar una Comunicación⁴⁹ en septiembre de 2017, relativa a la justicia y eficacia del sistema impositivo en la Unión Europea para el Mercado Único Digital, en la que se plantean los desafíos para la fiscalidad como consecuencia del crecimiento de la economía digital, así como propuestas de reformas del IS y el impuesto de compensación sobre el volumen de negocios (Sánchez Sánchez, 2021; Viches de Santos, 2020).

Y, en segundo lugar, la Comisión eleva una propuesta de directiva del Consejo⁵⁰, en marzo del 2018, en la que se anuncian una serie de propuestas en base a un “paquete digital”. Entre ellas, destacó especialmente la propuesta de normas relativas a la fiscalidad de mercantiles con presencia digital significativa y otra relativa al desarrollo de un

⁴⁹ Comisión Europea. (2017, Septiembre 21). *A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market. COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE EUROPEAN PARLIAMENT AND THE COUNCIL*. Bruselas, Bruselas, Bélgica: Comisión Europea. Retrieved 06 03, 2022 from <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017DC0547&from=EN>

⁵⁰ Comisión Europea. (2018, Marzo 21). *Propuesta de DIRECTIVA DEL CONSEJO relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales*. Bruselas, Bélgica. Retrieved Junio 3, 2022 from <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2018:0148:FIN:ES:PDF>

impuesto sobre determinados ingresos obtenidos mediante actividades digitales, de manera provisional (Sánchez Sánchez, 2021; Viches de Santos, 2020).

Considerando estas circunstancias que manifestaban la falta de acuerdo internacional y a la espera de que se alcanzase a corto plazo, el Gobierno de España decidió desarrollar una normativa que tuviera carácter transitorio y le permitiera tomar decisiones con respecto a derechos de imposición legítimos, que se corresponden con la creación de valor de empresas en el territorio gracias a la producción de datos y transacciones entre usuarios (Sánchez Sánchez, 2021).

1. El Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (IDSD)

El ejecutivo defiende la introducción de esta figura tributaria para comenzar la transformación de su sistema fiscal hacia uno más progresivo y redistributivo, ya que la realidad digital global ha dejado obsoleto el actual en lo relativo a los modelos empresariales más tecnológicos o digitales. Este impuesto podrá combatir los supuestos de elusión fiscal de las gigantes tecnológicas que reciben ingresos en territorio nacional a través de actividades digitales que, según el Gobierno, se encontrarían fuera del marco fiscal actual derivando en situaciones de competencia desleal frente al pequeño comercio (Sánchez Sánchez, 2021).

Nuestro país solo es uno más en la gran cantidad de Estados que han tomado acciones unilaterales para fortalecer sus ordenamientos tributarios ante la proliferación de este tipo de modelos de negocio y su incapacidad para imponer gravámenes que consideran legítimos. Francia ha sido el primer país europeo en poner en marcha un impuesto digital a las grandes empresas tecnológicas y tras ella, otros como Italia, Alemania o Hungría han elaborado impuestos similares. Compañías como Airbnb, Instagram o Meetic, junto a, aproximadamente otras 30 entidades, se convertirán en contribuyentes de este impuesto. No obstante, y como se ha expuesto en el capítulo anterior, todas las medidas unilaterales deberán cesar para integrarse en los acuerdos definitivos del Plan BEPS 2.0. en torno a las normativas que traerán los dos Pilares, y que se prevé que estén

definitivamente en marcha a finales de 2022 y 2023, respectivamente (Sánchez Sánchez, 2021).

1.1. Naturaleza y Objeto del IDSD

El 16 de Octubre de 2020 se publicó en el BOE la Ley 4/2020 del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales⁵¹, entrando en vigor el 16 de enero del 2021. Se ha insistido en su carácter transitorio mientras no se alcance un acuerdo definitivo para la nueva normativa internacional y su puesta en práctica.

Como reza su artículo 1 LIDSD, es un impuesto con naturaleza indirecta aplicable en todo el territorio nacional que gravará las prestaciones por ciertos servicios digitales en los que intervengan usuarios que estén localizados en algún lugar del territorio dónde éste es aplicable. Estos servicios digitales deben formar parte del proceso de creación de valor de la empresa, contribuir en la generación de ingresos en virtud de dichas prestaciones y que no podrían ser prestados en un formato que no implicase la participación digital de los usuarios (Sánchez Sánchez, 2021).

Los supuestos de servicios digitales que son incluidos por la norma se encuentran definidos en su artículo 4 LIDSD, requieren de la participación de usuarios en España y son tres: I) Servicios de publicidad en línea, se refieren a la introducción de una interfaz digital de publicidad que vaya dirigida a sus usuarios; II) Servicios de intermediación en línea, que hacen referencia al establecimiento de interfaces digitales multifacéticos que permiten a los usuarios localizar a otros e interactuar, así como permitir la entrega de bienes o prestar otros servicios; y III) Servicios de transmisión de datos, cuya actividad se basa en la venta o cesión de datos de usuarios que son recopilados gracias a su propia actividad en el interfaz digital (Sánchez Sánchez, 2021).

⁵¹ Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. <https://www.boe.es/boe/dias/2020/10/16/pdfs/BOE-A-2020-12355.pdf>

No se encontrarán dentro del ámbito de aplicación del impuesto aquellos servicios de intermediación en línea y las actividades minoristas de comercio electrónico, siempre y cuando no exista un proveedor minorista que actúe como intermediario y, en todo caso, la creación de valor que se produzca se deba a los bienes y servicios aportados por cuenta propia. Por lo tanto, quedaría exento todo tipo de comercio electrónico que suponga una transmisión de bienes o servicios si son directamente contratados al proveedor. Asimismo, para determinar la localización de los usuarios en el territorio donde es aplicable, se establecen normas específicas para cada servicio digital, así como mecanismos que permiten la geolocalización de los dispositivos según sus direcciones IP (Protocolo de Internet) (Sánchez Sánchez, 2021).

En relación con la determinación de los contribuyentes, el artículo 8 LIDSD se refiere a aquellas entidades y personas jurídicas que superen el siguiente umbral: Por un lado, la cifra de 750 millones de euros como cifra neta de negocios teniendo como referencia el año natural anterior, y, por otro lado, los ingresos que superen los 3 millones de euros y estén vinculados con usuarios que se encuentren en territorio nacional. Por lo tanto, se observa el enfoque claro hacia aquellas empresas que generen a niveles globales más de 750 millones de euros o 3 millones de euros en España. Por ello, se puede considerar que no entrarán en dicho ámbito de aplicación PYMES y otras empresas emergentes (Sánchez Sánchez, 2021).

Teniendo en cuenta los tres supuestos de servicios digitales implicados, se determina que la base imponible se establecerá por el vínculo o nexo entre los ingresos obtenidos por las empresas prestadoras de servicios en el territorio en que es aplicable el impuesto. Por lo tanto, en el primer supuesto de publicidad en línea dependerá de la obtención de ingresos por la cantidad de veces que la publicidad aparezca, y en los dos supuestos de intermediación y transmisión en línea se aplicará al importe total de ingresos obtenidos según la proporción de número de usuarios localizados en el territorio (Sánchez Sánchez, 2021).

Por último, conviene señalar que para facilitar la identificación de las compañías sujetas al impuesto, y con ello la tarea de recaudación, guarda especial relevancia la Directiva

(UE) 2016/881 del Consejo, pues atiende a la obligatoriedad de intercambiar de manera automática información en materia tributaria, en virtud de la declaración de la Acción 13 del plan BEPS relativa al informe país por país (Sánchez Sánchez, 2021).

CONCLUSIONES

En este trabajo se han podido estudiar los orígenes de las complejidades que rodean al ámbito del Derecho Tributario Internacional. El surgimiento del fenómeno de las Tecnologías de la Información y la Comunicación, que instauró un nuevo paradigma social y favoreció el proceso de globalización experimentado desde la estabilidad y crecimiento, que permitieron el fin de las Guerras Mundiales en el continente europeo. Asimismo, el protagonismo de la empresa multinacional que modificó su modelo productivo convirtiendo la cadena de valor en un fenómeno transfronterizo basado en la especialización según las ventajas competitivas de cada país, la generación de economías de escala y la agilidad de las comunicaciones y la logística, se debió a los fenómenos anteriores: TIC y globalización. Ambos, junto con el surgimiento de un modelo económico digital permitido por la inversión y desarrollo de la tecnología, han ocasionado la aparición de nuevos modelos de negocio y la proliferación de empresas cuyas filiales o vinculadas se sitúan en numerosos países.

Todo ello ha supuesto el surgimiento de nuevos conceptos gravables que no pueden abordarse con el sistema fiscal actual. La creación de nuevos modelos de negocio fundamentalmente digitales ha transformado el panorama tributario internacional poniendo de manifiesto la ineficacia de conceptos como el establecimiento permanente, e incrementando situaciones problemáticas como la planificación fiscal agresiva o la elusión fiscal. Entre estas cuestiones destaca especialmente la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios que pudieron realizar en el pasado algunos grupos de empresas multinacionales. Además, en el nuevo entorno digital otros conceptos como la intangibilidad de los activos o la generación de datos y su monetización, se han convertido en un desafío para las administraciones ya que escapan del ámbito de aplicación de los impuestos existentes.

Con el propósito de reformar el Sistema Fiscal Internacional, organismos y foros internacionales como la OCDE, el G20 y la Unión Europea, cooperan en la elaboración de un plan de medidas que aborden los desafíos fiscales que presenta la digitalización y

adapten la normativa fiscal a la realidad económica del siglo XXI. La búsqueda de un acuerdo multilateral que pudiera aunar un consenso internacional de referencia para aportar seguridad y certezas jurídicas, así como uniformidad en la aplicación de la normativa fiscal concerniente a la digitalización, se ha extendido desde el año 2013 al 2021. En el recorrido de esta cooperación se han unido la falta de acuerdos y la consecuente implantación de medidas unilaterales para salvaguardar los intereses individuales de cada jurisdicción, en una suerte de medidas fiscales proteccionistas que han originado también tensiones comerciales.

En la mayoría de los países parece existir un principio de acuerdo y sometimiento al acuerdo definitivo que debería implantarse entorno a dos Pilares: El primero, que garantizaría cubrir los retos de la digitalización aportando nuevos derechos de imposición para las jurisdicciones de mercado a través de nuevas reglas de nexo que permitan capturar los beneficios provenientes de actividades digitales sin presencia física; y el segundo, que pretende imponer un impuesto mínimo global a determinadas empresas de gran dimensión, como las GAFAs, para evitar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios. No obstante, hay cierto temor a que la implantación de las medidas finalmente propuestas no sea realizada de manera unánime y no se alcance la coordinación fiscal internacional suficiente que permita recuperar la garantía de principios como la seguridad jurídica, la equidad entre naciones o la neutralidad tributaria.

España es uno de los países que ha optado por la adopción de medidas unilaterales para dar cobertura a ciertas actividades de estas empresas digitales que obtienen ingresos en nuestro territorio y no se encuentra sometido a gravamen. La ley 4/2020 Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales es la figura tributaria elaborada por el Gobierno de manera transitoria hasta que sea posible la incorporación de una legislación fruto del acuerdo internacional.

REFERENCIAS Y BIBLIOGRAFÍA

1. LEGISLACIÓN

Comisión Europea. (2018, Marzo 21). Propuesta de DIRECTIVA DEL CONSEJO relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales. Bruselas, Bélgica. Retrieved Junio 3, 2022 from <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2018:0148:FIN:ES:PDF>

Comisión de las Comunidades Europeas . (2001, Diciembre 14). COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN AL CONSEJO Y AL PARLAMENTO EUROPEO. From Tecnologías de la información y de la comunicación en el ámbito del desarrollo. El papel de las TIC en la política comunitaria de desarrollo: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2001:0770:FIN:ES:PDF>

Comisión Europea. (2017, Septiembre 21). A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market. COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE EUROPEAN PARLIAMENT AND THE COUNCIL. Bruselas, Bruselas, Belgica: Comisión Europea. Retrieved 06 03, 2022 from <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017DC0547&from=EN>

Comisión Europea. (2021, Mayo 18). Comisión Europea. Retrieved Junio 3, 2022 from COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE EUROPEAN PARLIAMENT AND THE COUNCIL Business Taxation for the 21st Century: https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2021-05/communication_on_business_taxation_for_the_21st_century.pdf

Comité Fiscal de la ONU. (2021). United Nations. Retrieved Junio 3, 2022 from Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación: <https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2021-06/2107033S.pdf>

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. (Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/pdf/2014/BOE-A-2014-12328-consolidado.pdf>)

Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. <https://www.boe.es/boe/dias/2020/10/16/pdfs/BOE-A-2020-12355.pdf>

2. MANUALES DE DERECHO TRIBUTARIO

Álamo Cerrillo, R. (2016). *La Economía Digital y El Comercio Electrónico: Su incidencia en el sistema tributario*. Madrid, Madrid, España: Dykinson.

Escobar, J. J., & Girón, M. B. (2021). *El sistema jurídico ante la digitalización: Estudios de Derecho Tributario*. Tirant lo Blanch.

Parada, L., Sacchi, A. R., Prats, F. A., Braccia, M. F., Collosa, A., & Frutos, U. G. (2022). *Transformación Digital y Justicia Tributaria (1ª Edición ed.)*. Valencia, España: Tirant lo Blanch.

3. OBRAS DOCTRINALES

Carrero, J. C., & Anido, M. C. (2002). *Globalización Económica y Poder Tributario: ¿Hacia un nuevo Derecho Tributario?* La Coruña: Universidad de la Coruña.

Calderón Carrero, J. (2021). *La Reforma Fiscal Global derivada del Proyecto OCDE/G20 BEPS 2.0: el "Blueprint" del Pilar 1*. Centro de Estudios Financieros (CEF), *Revista de Contabilidad y Tributación*. Centro de Estudios Financieros (CEF).

Calderón Carrero, J. (2021). *Acuerdo Multilateral de 130 jurisdicciones sobre los principios de la Reforma Fiscal Global BEPS 2.0*. Centro de Estudios Financieros (CEF), *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF.

Cerrillo, R. Á. (2020). La necesidad de un cambio tributario en materia de economía digital. *Revista Vasca de Economía (Ekonomiaz)*.

Cui, W. (2021, Julio 12). What does China want from International Tax Reform? 103. *TNI*.

De Cubas, T., & Durán, V. (2019). Digitalización de la economía y fiscalidad: de la acción 1 del Plan BEPS al BEPS 2.0. *Fiscalidad Internacional*. Centro de Estudios Financieros.

Devereux, M., & Simmler, M. (2021). *Who Will Pay Amount A?* Oxford University Centre for Business Taxation.

González Burgos, V., & González de Frutos, U. (2020). Luces y sombras del impuesto digital. Centro de Estudios Financieros (CEF), *Revista de Contabilidad y Tributación*.

González Frutos, U. (2018). *La equidad entre naciones en el sistema fiscal internacional*. Facultad de Derecho, Departamento de Derecho Financiero y Tributario. Madrid: Universidad Complutense de Madrid.

Hongler, P., & Pistone, P. (2015). *Blueprints for a new PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy*. Economics and Business. University of Vienna.

Marín Benítez, G. (2020). *Aplicación del Derecho Tributario*. Uría Menéndez, Derecho Tributario, Madrid.

Marín Benítez, G. (2020). *Aplicación de las Normas en el tiempo y en el espacio*. Uría Menéndez, Fundamentos de Derecho Tributario, Madrid.

Martínez-Matosas, E., & Cuesta Cuesta, L. (2017). *IMPACTO DE LAS ACCIONES DEL PLAN BEPS EN ESPAÑA*. Centro de Estudios Financieros (CEF), *Revista de Contabilidad y Tributación*.

Padial, I. C., & Hidalgo, G. S.-A. (2017). Economía Digital, Establecimiento Permanente y Presencia Digital Significativa: Tras las conclusiones del Informe del GEFED. Área de Derecho Financiero y Tributario . Málaga: Universidad de Málaga.

Reyero, R., Palacín, R., & Calderón, J. (2021). Acuerdo Multilateral de 130 jurisdicciones sobre los principios de la Reforma Fiscal Global BEPS 2.0. . Ernst & Young Abogados, S.L.P. , EY Abogados . EY.

Sánchez Sánchez, E. (2021). El impuesto sobre determinados servicios digitales y su encuadre en la fiscalidad internacional. Centro de Estudios Financieros (CEF), Revista de Contabilidad y Tributación . CEF.

Schön, W. (2018). Ten questions about Why and How to Tax the Digitalized Economy. Bulletin for International Taxation.

Serrano Antón, F. (2020). LAS REGLAS DE COORDINACIÓN FISCAL INTERNACIONAL EN EL MARCO DE LA ECONOMÍA DIGITAL: LOS PILARES I Y II DE LA OCDE Y EL CAMBIO DE PARADIGMA FISCAL. Derecho Financiero y Tributario. Madrid: Universidad Complutense de Madrid.

Viches de Santos, D. (2020). Estado actual de los trabajos de la OCDE en relación con los desafíos de la economía digital. Centro de Estudios Financieros (CEF), Revista de Contabilidad y Tributación . Centro de Estudios Financieros (CEF).

ZEW. (2017). Effective tax rates in an enlarged European Union - Final report 2016, Project for the European Commission. ZEW.

4. RECURSOS DE INTERNET

BBC News Mundo. (2021, Marzo 25). Canal de Suez: 4 razones por las que su bloqueo puede afectar al comercio mundial (y a tu bolsillo). From <https://www.bbc.com/mundo/noticias-56529362>

Cinco Días. (2018, Octubre 12). Airbnb solo pagó 72.000 euros en el impuesto de sociedades en 2017. Cinco Días. El País. From Compañías: https://cincodias.elpais.com/cincodias/2018/10/11/companias/1539254190_379579.html

Columbus, L. (2020, Abril 28). Forbes. From <https://www.forbes.com/sites/louiscolumbus/2020/04/28/how-covid-19-is-transforming-e-commerce/?sh=7949799a3544>

DON TAPSCOTT. (2014). Retrieved Junio 6 , 2022 from The Digital Age: <https://dontapscott.com/speaking/digital-age/>

El Mundo. (2018, Marzo 7). El Corte Inglés se planta frente a AMAZON: "No puede ser que nosotros paguemos impuestos y ellos no". El Mundo. From Economía: <https://www.elmundo.es/economia/empresas/2018/03/06/5a9ec40e468aeb267e8b45de.html>

Fernández, E. (2019, Septiembre 15). El Mundo. From Empresas: <https://www.elmundo.es/economia/empresas/2018/03/06/5a9ec40e468aeb267e8b45de.html>

Global Finance Magazine. (2019, Agosto 29). World's Largest Companies 2019. From Global Finance Magazine: <https://www.gfmag.com/global-data/economic-data/largest-companies>

KPMG. (2020, Junio 26). KPMG. Retrieved Junio 3, 2022 from Taxation of the digitalized economy Developments summary: <https://www.wita.org/wp-content/uploads/2020/07/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf>

OCDE. (2013). Luchas contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. País: OECD. <https://doi.org/10.1787/9789264201224-es>

OCDE (2013), Líneas Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202436-es>

OECD (2014), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264218789-en>

OECD (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>

OCDE. (2018). Marco Inclusivo sobre BEPS de la OCDE Y G-20. OCDE.

OECD. (2020). OECD. From Tax Challenges Arising from Digitalisation - Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: <https://doi.org/10.1787/beba0634-en>.

OECD (2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/abb4c3d1-en>.

OCDE . (2020). Cómo abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía . Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.

Serraller, M. (2021, Octubre 8). Expansión . From Economía : <https://www.expansion.com/economia/2021/10/08/61607c33e5fdeae0078b45cd.html>

U.S. Department of Commerce. (2014, Octubre 14). Cibermemoria. Retrieved Junio 6, 2022 from The Emerging Digital Economy : <https://cibermemo.files.wordpress.com/2014/10/the-emerging-digital-economy.pdf>