

ESTUDIOS

TRIBUTOS, SERVICIOS DIGITALES Y ROBÓTICA

JUAN JOSÉ HINOJOSA TORRALVO

IGNACIO CRUZ PADIAL

DIRECTORES

GUILLERMO SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO

COORDINADOR

INCLUYE LIBRO ELECTRÓNICO
THOMSON REUTERS PROVUEW™

THOMSON REUTERS

ARANZADI

TRIBUTOS, SERVICIOS
DIGITALES Y ROBÓTICA

TRIBUTOS, SERVICIOS DIGITALES
Y ROBÓTICA

IPANQUE FLORENTINO TRACY

MONTEVIDEO, 2014

100 p. pp.

GRUPO EDITORIAL ARANZADI

978-95-0-00000-0

TRONCADA REUTER

ARANZADI

TRIBUTOS, SERVICIOS DIGITALES Y ROBÓTICA

JUAN JOSÉ HINOJOSA TORRALVO

IGNACIO CRUZ PADIAL

(Directores)

GUILLERMO SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO

(Coordinador)

THOMSON REUTERS

ARANZADI

Primera edición, 2020



THOMSON REUTERS PROVIEW™ eBOOKS

Incluye versión en digital

Proyecto de Investigación RTI2018-093553-B-100, "Retos jurídico-tributarios de la robótica y la inteligencia artificial en la era digital", financiado por el Ministerio de Ciencia, Innovación y Universidades. Asimismo, esta obra ha contado con la financiación del Plan Propio de la Universidad de Málaga.

El editor no se hace responsable de las opiniones recogidas, comentarios y manifestaciones vertidas por los autores. La presente obra recoge exclusivamente la opinión de su autor como manifestación de su derecho de libertad de expresión.

La Editorial se opone expresamente a que cualquiera de las páginas de esta obra o partes de ella sean utilizadas para la realización de resúmenes de prensa.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 45).

Por tanto, este libro no podrá ser reproducido total o parcialmente, ni transmitirse por procedimientos electrónicos, mecánicos, magnéticos o por sistemas de almacenamiento y recuperación informáticos o cualquier otro medio, quedando prohibidos su préstamo, alquiler o cualquier otra forma de cesión de uso del ejemplar, sin el permiso previo, por escrito, del titular o titulares del copyright.

Thomson Reuters y el logotipo de Thomson Reuters son marcas de Thomson Reuters

Aranzadi es una marca de Thomson Reuters (Legal) Limited

© 2020 [Thomson Reuters (Legal) Limited / Juan José Hinojosa Torralvo e Ignacio Cruz Padial (Dir.), Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo (Coord.)]

© Portada: Thomson Reuters (Legal) Limited

Editorial Aranzadi, S.A.U.

Camino de Galar, 15

31190 Cizur Menor (Navarra)

ISBN: 978-84-1309-882-1

DL NA 1971-2020

Printed in Spain. Impreso en España

Fotocomposición: Editorial Aranzadi, S.A.U.

Impresión: Rodona Industria Gráfica, SL

Polígono Agustinos, Calle A, Nave D-11

31013 – Pamplona

Sumario

Página

PRESENTACIÓN	17
--------------------	----

PRIMERA PARTE

SERVICIOS DIGITALES

CAPÍTULO 1

EL DIFÍCIL CAMINO DE LA FISCALIDAD SOBRE LOS BENEFICIOS DE LA ECONOMÍA DIGITAL EN LA OCDE	21
---	----

JUAN JOSÉ HINOJOSA TORRALVO

1. Introducción	21
2. La acción 1 en el marco del proyecto BEPS: los desafíos fiscales de la digitalización	23
3. Renovación de los propósitos: el <i>informe provisional</i> de 2018	27
4. Primer paso después del informe provisional: la encuesta de 2019 sobre los dos pilares de la acción 1	33
5. El <i>enfoque unificado</i> del pilar uno: un intento loable para consensuar	38
6. El pilar dos: Globe, la propuesta para luchar contra la erosión de las bases	42
7. Situación a comienzos del “decisivo” año 2020	47
8. Epílogo para continuar	52
Referencias y bibliografía	54

CAPÍTULO 2

LA FISCALIDAD Y LA ECONOMÍA DIGITAL. RETOS ACTUALES

59

MARÍA JOSÉ PORTILLO

MARÍA GABRIELA LAGOS

RAQUEL ÁLAMO

I.	Introducción	59
II.	La economía digital y la fiscalidad. Evolución reciente	60
III.	La Directiva Europea relativa al Impuesto sobre Servicios Digitales	66
IV.	La propuesta sobre tributación de los servicios digitales en España: El Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales	71
V.	Conclusiones	77
VI.	Bibliografía	80

CAPÍTULO 3

EL DENOMINADO IMPUESTO SOBRE SERVICIOS DIGITALES ¿CONSTITUYE UNA OPCIÓN EFICAZ Y VÁLIDA PARA GRAVAR LA RIQUEZA GENERADA EN LA NUEVA ECONOMÍA DIGITAL?	83
--	----

BELÉN BAHÍA ALMANSA

I.	Breve introducción	83
II.	Rasgos propios de la nueva economía digital	85
III.	Diversas propuestas para un gravamen de los beneficios generados por la nueva economía digital en el contexto internacional	88
	1. Marco general	88
	2. Medidas multilaterales propuestas en el seno de la OCDE	89
	3. Medidas multilaterales propuestas en el seno de la Unión Europea	95
IV.	El reciente impuesto español sobre servicios digitales	98
	1. Contexto en el que se desarrolla este impuesto	98

	<u>Página</u>
2. Naturaleza jurídica del impuesto y ámbito de aplicación	100
3. El hecho imponible y el objeto imponible	103
4. Sujeto pasivo en calidad de contribuyente	106
5. La base imponible y el tipo de gravamen	107
V. El impuesto sobre los beneficios desviados como medida unilateral. El caso del Reino Unido	109
VI. Conclusiones	111
Bibliografía	112

CAPÍTULO 4

2020, UNA ODISEA EN LA TRIBUTACIÓN. ANTAGONISMO ENTRE LA REALIDAD ECONÓMICA DE LOS DATOS Y SU REGULACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA	115
---	------------

GUILLERMO SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO

I. Introducción	115
II. Derecho tributario y robótica	120
II.A. Robot vs. Trabajador: ¿existe un riesgo real de personas inempleables?	120
II.B. Tratamiento jurídico-tributario ante el dilema de incorporar a un robot o a un trabajador en el seno de la actividad empresarial	122
II.C. Propuestas para un (futuro) gravamen de la robótica: más allá de un impuesto sobre los robots	125
III. Derecho tributario e inteligencia artificial	129
III.A. Los datos como el petróleo del siglo XXI, también en la fiscalidad	129
III.B. Tratamiento jurídico-tributario de los servicios prestados que se sustentan en el análisis y la explotación de datos	131
III.C. Propuestas para un (¿futuro?) gravamen de la inteligencia artificial: de nuevo, más allá del impuesto sobre los robots ...	136
III.C.1. El (tercer) hecho imponible del Impuesto sobre los Servicios Digitales	136
III.C.2. La comunicación obligatoria ex lege por parte de las empresas del valor de sus datos	138

III.C.3.	La concepción de los datos como trabajo, en lugar de como capital	Página 141
IV.	Notas conclusivas	144
V.	Fuentes bibliográficas	146

CAPÍTULO 5

EL IMPUESTO SOBRE SERVICIOS DIGITALES EN ITALIA 149

AGOSTINO ENNIO LA SCALA

I.	Introducción	149
II.	Un nuevo concepto de "establecimiento permanente" a nivel internacional y de la Unión europea	150
III.	La <i>web tax</i> italiana	151
IV.	Sujeto pasivo	153
V.	Presupuesto	155
VI.	Los servicios publicitarios	155
VII.	Prestaciones de acceso a circuitos digitales	155
VIII.	Prestaciones de transmisión de datos	157
IX.	Otros elementos estructurales del impuesto italiano	158
X.	Lugar de imposición	159
XI.	Otras características del impuesto sobre servicios digitales	162
XIII.	Conclusiones	163

CAPÍTULO 6

EL COMPLIANCE TRIBUTARIO EN LA ERA DE LA ECONOMÍA DIGITAL 165

MARÍA DEL MAR SOTO MOYA

I.	Introducción	165
II.	El <i>compliance</i> tributario: De los Códigos de Buenas Prácti- cas Tributarias para grandes empresas a la estandarización como modelo de cumplimiento	167
III.	La Norma UNE 19602: El establecimiento de un sistema de gestión de <i>compliance</i> tributario en las organizaciones	174

	<i>Página</i>
IV. Algunas reflexiones finales	178
Bibliografía	181
 CAPÍTULO 7	
LA DIGITALIZACIÓN DE LA JUSTICIA Y LA PROTECCIÓN DE LOS DERECHOS HUMANOS: UN NUEVO RETO PARA EL CONSEJO DE EUROPA	183
ALEJANDRO SÁNCHEZ FRÍAS	
1. Introducción y contexto	183
2. El Consejo de Europa y su papel en la regulación de las nuevas tecnologías	186
3. Los principios de respeto de derechos fundamentales y no discriminación de la Carta Ética	189
3.1 <i>El principio de respeto de los derechos fundamentales</i>	<i>189</i>
3.2 <i>El principio de no discriminación</i>	<i>193</i>
4. Reflexiones finales	196
5. Fuentes consultadas	197
 SEGUNDA PARTE	
ROBÓTICA	
 CAPÍTULO 8	
DE LA ECONOMÍA DIGITAL A LA ROBÓTICA: ALGUNAS CUESTIONES TRIBUTARIAS	203
IGNACIO CRUZ PADIAL	
I. Introducción	203
II. De la economía digital a la tributación mínima	206
III. Robots: su concreción jurídica	208
IV. Robótica: tributación y responsabilidad social	213
V. Tratamiento jurídico tributario de la robótica en la actualidad	216
VI. Delimitación de las figuras tributarias	223

VII. A modo de recapitulación final	Página 230
VIII. Bibliografía	231

CAPÍTULO 9

INTELIGENCIA ARTIFICIAL, ROBÓTICA Y DERECHO TRIBUTARIO: LOS PRESUPUESTOS DEL CAMBIO DE PARADIGMA

PEDRO ÁNGEL COLAO MARÍN

I. ¿Cuáles son los elementos que están cambiando, y que van a cambiar aún más la estructura y el funcionamiento social, económico y jurídico?	233
II. El trabajo	240
III. La hipotética nueva sociedad y el marco general de tutela	244
IV. Las funciones del Derecho en materia de financiación: necesidades presupuestarias y elementos de incidencia en los futuros tributos	249
V. Conclusiones	254
Bibliografía	257
Otras referencias	258

CAPÍTULO 10

¿SUEÑAN LOS ANDROIDES CON IMPUESTOS FINALISTAS?

NORBERTO MIRAS MARÍN

I. Consideraciones previas	261
II. Los orígenes de los "robots"	263
III. Concepto de "robot"	266
IV. Una aproximación política a la "era de los robots": el informe a8-0005/2017 y la resolución del Parlamento Europeo destinados a la Comisión de Derecho civil sobre robótica	268

	<i><u>Página</u></i>
V. Una aproximación económica a la “era de los robots”: de la falacia ludita a los modelos cuantitativos de imposición óptima en un impuesto sobre robots	270
VI. La configuración de un modelo impositivo dual sobre el trabajo automatizado	274
1. <i>Modelos de imposición que consideramos no aplicables</i>	<i>274</i>
a) Los derivados del reconocimiento de la “personalidad jurídica electrónica”	274
b) Los provenientes de la modulación del Impuesto sobre Sociedades para la compensación de daños al mercado laboral por automatización	275
c) Medidas en el catálogo europeo de imposición indirecta	276
2. <i>Un sistema dual de impuestos extrafiscales, temporales, finalistas sobre el “trabajo automatizado”</i>	<i>277</i>
a) La extrafiscalidad de los impuestos sobre el trabajo automatizado	278
b) La transitoriedad de los impuestos sobre el trabajo automatizado	280
c) Los impuestos sobre el trabajo automatizado como impuestos finalistas	281
d) Cuantificación en el impuesto sobre el trabajo automatizado	282
– Impuesto directo sobre el trabajo automatizado de robots industriales	282
– Impuesto indirecto sobre el trabajo automatizado de robots de servicios	283
VII. Conclusiones	284
VIII. Bibliografía	286
 CAPÍTULO 11	
EL IMPUESTO SOBRE LOS ROBOTS: REVISIÓN DE SUS PERFILES Y ENCAJE JURÍDICO	289
JOSÉ ANTONIO FERNÁNDEZ AMOR	
1. Introducción	289

	Página
2. El robot como objeto gravable	291
3. La imposición sobre los robots: utilización del sistema vigente y establecimiento de un impuesto sobre los robots	294
i) Adaptaciones del sistema tributario vigente.	296
ii) Incorporación de una nueva figura tributaria:	299
a) Naturaleza del tributo: justificación de que sea un impuesto.	299
b) Estructura del impuesto sobre los robots.	301
i) Elemento objetivo	301
ii) Elemento subjetivo:	307
4. El impuesto sobre los robots desde la eficacia y la eficiencia ...	308

CAPÍTULO 12

LA TRIBUTACIÓN DE LOS ROBOTS EN EL MARCO DE LA BÚSQUEDA DE NUEVAS FORMAS DE GRAVAMEN	313
--	-----

CÉSAR GARCÍA NOVOA

I. La búsqueda de nuevas fuentes de riqueza y los cambios profundos en los sistemas tributarios	313
II. Imposición sobre robots	318

CAPÍTULO 13

EL ACTUAL DILEMA FISCAL POR EL IMPACTO DE LA ROBÓTICA: ¿INNOVACIÓN O EMPLEO?	327
--	-----

MARÍA AMPARO GRAU RUIZ

I. Introducción	327
II. Las ganancias derivadas de la innovación y su redistribución	331
III. El coste de la empleabilidad de los trabajadores y su reparto	335
IV. Búsqueda de fórmulas para la corresponsabilidad en lo tributario y en lo social	339
V. Consideración final	345

CAPÍTULO 14

AVANCES TECNOLÓGICOS VERSUS MERCADO LABORAL Y PENSIONES PÚBLICAS 347

MIGUEL GUTIÉRREZ BENGOCHEA

I. Introducción 347

II. El mercado laboral frente a la tecnología disruptiva 350

1. Economía de plataformas 353

III. Fiscalidad sobre la robótica e inteligencia artificial 354

1. Subjetividad tributaria de la robótica 359

2. Beneficios fiscales a la robótica e inteligencia artificial 361

IV. Propuestas fiscales para financiar los desequilibrios financieros provocados por la robótica 368

V. La robótica e inteligencia artificial en la Administración pública 369

VI. Conclusiones 371

Bibliografía 372

Thomson Reuters ProView. Guía de uso

Presentación

El formidable desarrollo de la llamada economía digital y las implicaciones que los procesos de robotización pueden provocar en el mercado de trabajo, son temas de candente actualidad por su más que cierta incidencia en el sistema tributario. Ello ha hecho que durante 2019 y 2020 hayan proliferado y lo sigan haciendo multitud de jornadas y seminarios sobre esta temática.

Este libro es fruto de las aportaciones a varios de esos eventos de los miembros del Proyecto de Investigación RTI2018-093553-B-100, “Retos jurídico-tributarios de la robótica y la inteligencia artificial en la era digital”, financiado por el Ministerio de Ciencia, Innovación y Universidades y de otros colegas que han colaborado en este proyecto. Gracias a todos ellos.

En la primera parte se trata la tributación de los servicios digitales, partiendo de la economía digital y analizando lo que ello supone, tanto en nuestro sistema tributario como de otros países de nuestro entorno, especialmente en Italia. Asimismo, se analizan el *compliance* tributario en la economía digital, y los efectos que la digitalización de la justicia y la protección de los derechos humanos supone para el Consejo Europeo.

En la segunda parte se analizan de forma más concreta las implicaciones que el desarrollo de la robótica puede tener en el mercado y los efectos que provoca. Así, se parte de la evolución que, para el sistema tributario, ha tenido el paso de la economía digital a la robótica, se incluye un análisis de la inteligencia artificial, y las distintas opciones que se pueden plantear para someter a tributación a los robots de forma específica, para terminar analizando, de forma más exhaustiva, la incidencia que puede ocasionar en el mercado de trabajo, por sus efectos sobre el empleo y a más largo plazo en el sistema de pensiones.

Esperamos que el libro sea de utilidad como aportación en este complejo y vertiginoso mundo de la digitalización y de la robótica y

que contribuya, en la medida de lo posible, a animar esfuerzos para encontrar soluciones tributarias a las numerosas cuestiones que el tema suscita.

Málaga, en el día de su Patrona, 2020
Los directores

PRIMERA PARTE

Servicios digitales

Capítulo 1

El difícil camino de la fiscalidad sobre los beneficios de la economía digital en la OCDE¹

JUAN JOSÉ HINOJOSA TORRALVO

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Málaga*

1. INTRODUCCIÓN

Durante los últimos años se ha avanzado a pasos tan agigantados como imprecisos en la convicción de la necesidad de gravar los beneficios derivados de la prestación de los servicios digitales. Adelanto que comparto la convicción, pero al mismo tiempo creo que es muy razonable prestar atención a los muchos matices que este gravamen –en realidad estos gravámenes– presentan.

Como suele ser habitual en los últimos tiempos, las tendencias se identifican con referentes llamativos, como el de *tasa Google* –por alusión al gigante tecnológico estadounidense– que también forma parte de otro acrónimo que se he convertido en mención obligada, GAFA, que agrupa a cuatro de las grandes empresas multinacionales estadounidenses de la tecnología (*Google, Apple, Facebook y Amazon*), de modo que también se habla a veces del gravamen a estas cuatro empresas conjuntamente como *impuestos o imposición GAFA*.

España ya proyectó en enero de 2019 (BOCG 25 enero 2019) un impuesto sobre servicios digitales que decayó al finalizar la legislatura pero que fue repuesto a poco de iniciarse la siguiente, en febrero de 2020 (BOCG 28 febrero 2020), de pronta aprobación porque debido a los ingresos –no

1. El presente trabajo se ha realizado en el marco del proyecto RTI2018-093553-B-100 “Retos jurídico-tributarios de la robótica y la inteligencia artificial en la era digital”, financiado por el Ministerio de Ciencia e Innovación, y en el Proyecto “La planificación fiscal en un mundo globalizado”, del plan propio de la Universidad de Málaga.

muy significativos, por cierto— que se esperan recaudar con él a partir de 2021². Aunque a efectos de este trabajo ese impuesto es una mero referente tangencial, esta circunstancia, es decir, su establecimiento con carácter unilateral en nuestro país —como en tantos otros— es precisamente, como se observará, producto de las dificultades por las que está transitando la implantación de un impuesto de estas características que, debiendo adaptarse a normas consensuadas internacionalmente y a la espera de ellas, está sustituyendo el deseable carácter multilateral por la profusión de impuestos singulares en muchos países. De hecho, la Unión Europea (UE) aprobó en marzo de 2018 una propuesta de directiva relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales —COM (2018) 148 final— a la que brevemente se hará referencia más adelante y que está de momento aparcada.

Desde el punto de vista de la política fiscal, la posibilidad de gravar los servicios digitales se apoya en el convencimiento de que las las multinacionales de base digital eluden *naturalmente* impuestos, erosionan las bases mediante una planificación fiscal agresiva y desequilibran los balances financieros estatales, puesto que la pérdida recaudatoria en los territorios donde se adquieren los servicios es prácticamente absoluta y, en todo caso, ingente. Para hacer frente a ello, el gravamen autónomo de los beneficios derivados de los servicios digitales persigue el objetivo de hacer tributar las rentas en el territorio en el que se genera el valor por parte de los usuarios de los servicios, que es donde se obtiene realmente el beneficio por parte de las empresas. Y precisamente por eso, porque se trata de gravar el beneficio empresarial, el punto de partida fue desde el principio que este gravamen debería articularse mediante instrumentos de imposición directa. Sin embargo, también en este aspecto los sucesivos avatares han dado una vuelta de tuerca a la situación, hasta el punto de que los impuestos unilaterales son casi todos ellos nominalmente indirectos³.

2. Sobre el proyecto de ley español puede verse el trabajo de BAHÍA ALMANSA, B. (2020): “El denominado Impuesto sobre Servicios Digitales ¿constituye una opción eficaz y válida para gravar la riqueza generada en la nueva economía digital?”, en esta misma obra *Tributos, servicios digitales y robótica*, cap. 3.
3. La función del Derecho Financiero no se agota en la obtención de ingresos extraídos justamente ni en la asignación igualmente justa de recursos. Por el contrario, le incumbe también otro papel redistributivo y de equilibrio de las relaciones tanto a nivel de Estados como de personas individuales. El principio de solidaridad adquiere muchas dimensiones y múltiples maneras de expresarse, también en relación con el reparto justo de beneficios procedentes de la recaudación tributaria. Al respecto puede verse GARCÍA LUQUE, E.I. (2020): “La finalidad del sistema financiero y

En 2013, el Comité de Asuntos Fiscales (CAF) de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE/OECD) concibió el plan llamado Proyecto BEPS (*Base Erosion Profit Shifting project*) con la intención de favorecer el consenso en una fiscalidad internacional desordenada, confusa e ineficiente, ello debido a las pérdidas recaudatorias derivadas de la falta de declaración de ingresos (*base erosion*) a causa del traslado de beneficios (*profit shifting*) de las multinacionales a otras jurisdicciones fiscales de baja –o más baja o nula– tributación o, sencillamente, elidiendo el gravamen. El Plan BEPS abarca quince acciones, aparentemente distintas, pero en realidad muy unidas entre sí⁴.

La acción 1, identificada ya en 2013 como *Tax Challenges Arising from digitalisation* (los desafíos fiscales derivados de la digitalización)⁵, es la que ha dado pie a toda la secuencia posterior de estudios y propuestas que se exponen y analizan en este trabajo, al incluidas por las de la Unión Europea y sus Estados miembros, a las que se hará alguna breve referencia, debido a la vinculación entre unas y otras.

2. LA ACCIÓN 1 EN EL MARCO DEL PROYECTO BEPS: LOS DESAFÍOS FISCALES DE LA DIGITALIZACIÓN⁶

En septiembre de 2013, dentro del CAF se creó el Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital (GEFED) con la participación de los países del Grupo de los Veinte (G20) no pertenecientes a la OCDE. Este grupo fue encargado de elaborar un informe para finales de 2014 que permitiese determinar los problemas que planteaba la economía digital y hacer propuestas para solucionarlo. El GEFED incluyó sus conclusiones

tributario desde una perspectiva internacional (a propósito de la crisis migratoria)", en CRUZ PADIAL, I. / HINOJOSA TORRALVO, J. J. (2019): *Cuestiones actuales de planificación fiscal internacional*, Atelier, Barcelona, 2019, en particular, pp. 182-183.

4. Informe *Adressing Base Erosion and Profit Shifting* (OCDE Publishing, París 2013). La OCDE mantiene una página en la que puede encontrarse abundante documentación actualizada (<http://www.oecd.org/tax/beps/>).

Para una caracterización de la erosión de bases en comparación con otras categorías elusivas, cfr. SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G. (2019): *La erosión de bases imponibles societarias*, Thomson-Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2019, pp. 43 a 52.

5. *Action1: Tax Challenges Arising from de Digitalisation*. Dentro de la página de la OCDE, puede consultarse: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>.

6. La expresión "digitalización" proviene del inglés y deriva del término "digit", en su acepción de número. A la mayoría de las lenguas romances, en las que también existe esa acepción del término (número dígito en español) ha pasado como "digitalización"; no así al francés, que utiliza el término "numérisation".

en el llamado *Informe final* de 2015⁷. En particular, sobre la acción 1 (en la versión en español de la propia OCDE “Abordar los desafíos fiscales de la economía digital”) se dejó constancia de que la economía digital está muy basada en activos intangibles, en el uso masivo de datos –sobre todo personales–, y en modelos económicos multidimensionales, y por eso es cada día más la economía propiamente dicha, lo que hace imposible delimitar o separar esta economía del resto a efectos fiscales⁸, al tiempo que se reconoció que, aunque la economía digital o sus modelos de negocio “no generan problemas BEPS exclusivos y asilados”, sí presentan características que potencian los riesgos de prácticas elusivas⁹.

7. OCDE Publishing: *Final Reports Action Plan on BEPS*. Paris, 2015. Pueden consultarse todos en: <https://www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm>.
8. OCDE Publishing: *Addresing the Tax Challenges of the Digital Economy. Action 1: 2015 Final Report*. Paris, 2015 (<https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241046-en.pdf?expires=1604316453&id=id&accname=guest&checksum=6D425618448A133EC3715E26DFA27838>). La OCDE ha publicado los resúmenes en OCDE Publishing: *Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Resúmenes. Informes Finales 2015*. <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>. Consultas permanentes invariables desde diciembre de 2015. “Dado que la economía digital se está convirtiendo cada día más en la economía propiamente dicha, resultaría una tarea ardua, si no imposible, tener que delimitar y separar el radio de acción de la economía digital del resto de la economía a efectos fiscales. La economía digital y sus modelos de negocio presentan algunas características clave que resultan potencialmente relevantes desde una perspectiva fiscal, entre las que se incluyen la movilidad, la importancia de los datos, los efectos de la red, la proliferación de modelos de negocio multilaterales, una tendencia hacia el monopolio u oligopolio y la volatilidad. Entre los tipos de actividad analizados se incluyen diversas categorías: comercio electrónico, tiendas de aplicaciones, publicidad en línea, computación en la nube, plataformas participativas en red, negociación de alta frecuencia y servicios de pago en línea. Asimismo, la economía digital ha acelerado y alterado la propagación de cadenas de valor mundiales en las que las EMN integran sus operaciones en todo el globo”. (pp. 5-6).
9. *Ibidem*, p. 6.

La economía digital crea valor fundamentalmente a través de elementos intangibles. Sobre la relevancia de estos elementos, cfr.: GÓMEZ REQUENA, J. A. (2019): “El tratamiento de los activos intangibles a efectos de precios de transferencia en el escenario post-BEPS”, en CRUZ PADIAL, I. / HINOJOSA TORRALVO, J. J. (2019): *Cuestiones actuales de planificación fiscal internacional*, Atelier, Barcelona, 2019, pp. 239 ss.

De las 10 empresas con mayor capitalización bursátil a nivel mundial en 2019, hubo 7 tecnológicas; por orden Apple, Microsoft, Amazon. Alphabet, Alibaba, Facebook y Tencent Holding (IG: <https://www.ig.com/es/estrategias-de-trading/las-10-empresas-mas-grandes-del-mundo-por-capitalizacion-bursati-190124>). En 2020, Apple ha bajado al segundo lugar y Tencent ha subido al octavo, por ahora (<https://admiralmarkets.com/es/education/articles/shares/empresas-mas-valiosas>). Estas empresas no están asociadas a establecimientos permanentes (más allá de que algunas tengan tiendas que suelen ser distribuidoras) porque su valor lo crean a partir de datos; es muy difícil identificar cómo y qué valor se crea y dónde se crea. El concepto de establecimiento permanente del art. 5 del Modelo de Convenio para evitar la doble imposición de la OCDE no sirve, claramente. Puede verse una aproximación crítica al

Pero no quedó ahí. Por un lado, el Informe final 2015 esbozó los que llamó “desafíos generalizados que plantea la economía digital en materia de política fiscal”, que identificó con la determinación de la existencia de un nexo (punto de conexión o criterio de sujeción), con el tratamiento fiscal de los datos y con la calificación de las rentas a efectos de la imposición directa; de rebote, ello supondría (siempre conforme al citado informe) otros desafíos en materia de Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), como la recaudación en los supuestos de adquisición de bienes intangibles o servicios o activos intangibles por parte de un consumidor privado a proveedores situados en el extranjero¹⁰.

El proyecto BEPS supuso un punto de inflexión importantísimo para el gravamen de beneficios asociados a los servicios digitales. Aunque su éxito final está aún por ver –esto hay que adelantarlo con la mayor de las franquezas y también reservas–, BEPS supuso tanto una confirmación de la necesidad de articular mecanismos tributarios para un gravamen global y justo de los beneficios derivados de los servicios digitales, como el reconocimiento de las dificultades con las que su implementación se encontraba y se iba a encontrar en el futuro. En efecto, si por un lado se consideraba justo que la imposición sobre los beneficios digitales tuviese en cuenta la generación de valor a cargo de los usuarios de los servicios –que tienen presencia física en un determinado territorio o jurisdicción fiscal,

papel del establecimiento permanente en SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIGALGO, G.: *La tributación de los servicios digitales en la Unión Europea y en España*, Thomson-Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2020, pp. 65 a 77). Abundando en esta idea, se ha hablado de crisis; cfr. RODRÍGUEZ LOSADA, S. (2019): “La crisis del concepto de establecimiento permanente en el contexto de la economía digital: posibles vías de solución encaminadas a reforzar el poder tributario del Estado de la fuente”, y BAHÍA ALMANSA, B. (2019): “Los desafíos tributarios de la llamada economía colaborativa de plataformas en aspectos relacionados con la fiscalidad internacional: el nuevo concepto de establecimiento permanente y el intercambio de información tributaria”, págs. 255 ss, en particular 260-269, ambos en CRUZ PADIAL, I. / HINOJOSA TORRALVO, J.J. (2019): *Cuestiones actuales de planificación fiscal internacional*, Atelier, Barcelona, 2019, pp. 207 ss.

En 2015 se formuló la propuesta para crear un establecimiento permanente *ad hoc* para la economía digital, que sería virtual, por supuesto, el que lo relevante habría de ser la presencia económica, a partir de la cual podría articularse esa especie de establecimiento (HONGLER, O. / PISTONE, P.: *Blueprints for a new PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy*, Working Papers, IBDF, 2015, pág 3). (https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/Redefining_the_PE_concept-whitepaper.pdf). Luego pasó a los documentos de trabajo de la OCDE, como se dirá. De hecho, GARCÍA-HERRERA BLANCO, CRISTINA opina que esta solución se presenta como la mejor opción, pero las dificultades para su implantación han hecho que se posponga y se piense en ella como solución de futuro (“El impuesto sobre determinados servicios digitales como opción para gravar la nueva economía digitalizada”, p. 110), en GARCÍA NOVOA, C. (Dir.) (2019): *4ª Revolución industrial: la fiscalidad de la sociedad digital y tecnológica en España y Latinoamérica*, Thomson-Reuters Aranzadi.

10. *Ibidem*, p. 6.

donde reciben el servicio—, por otro se reconocían dos realidades con las que había que contar: en primer lugar, que no existía acuerdo sobre cómo definir la “presencia digital significativa” de las empresas multinacionales en los territorios o jurisdicciones fiscales concretos, extremo este que se antojaba esencial ante la imposibilidad de aplicar el añejo concepto de “establecimiento permanente” —muy consolidado en la legislación internacional tributaria— al nuevo modelo de economía digital, que se desarrolla sin base territorial aparente. Y, en segundo lugar, que el entorno multi-jurisdiccional desde el punto de vista fiscal era muy complejo y que, para conseguir avances, haría falta un nivel de cooperación internacional hasta entonces desconocido e inexistente.

En el citado Informe final de 2015 se optó por no recomendar la adopción de ninguna de las propuestas analizadas por el GEFED¹¹: ni la introducción como nexo o criterio de conexión de la llamada presencia digital significativa o PDS (*Significant Economic Presence*, SEP por sus siglas en inglés¹²), ni la aplicación de una retención en la fuente a algunas operaciones digitales, ni mucho menos la introducción de un impuesto progresivo¹³, aunque salvó el derecho de los países afectados de adoptarlas como una garantía en su lucha contra prácticas BEPS, con condiciones o limitaciones, como el respeto de las obligaciones derivadas de los tratados fiscales vigentes y sus propios convenios bilaterales y la garantía del mantenimiento de los compromisos jurídicos internacionales¹⁴.

El Informe final de 2015 pareció inicialmente decepcionante, a la luz de sus resultados¹⁵. Sin embargo, creo que es posible un juicio más positivo

11. OCDE Publishing: *Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital Acción 1: 2014*. <https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf>. Definitivo desde 2014. Original en inglés: *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy. Action 1: 2014*.
12. Cfr. JOBALERA, RODRÍGUEZ, A. (2019): “Planificación fiscal internacional y revisión de los criterios de conexión. Análisis de las propuestas BEPS y su implementación”, en CRUZ PADIAL, I. / HINOJOSA TORRALVO, J.J. (2019): *Cuestiones actuales de planificación fiscal internacional*, Atelier, Barcelona, 2019, pp. 62-63.
13. *Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Resúmenes. Informes Finales 2015*, cit: “Esta decisión estuvo motivada, entre otras razones, por el hecho de que se esperaba que las medidas desarrolladas en el marco del Proyecto BEPS tuvieran un efecto decisivo sobre los problemas BEPS previamente identificados en el ámbito de la economía digital, que ciertas medidas anti-elusivas atenuasen algunos aspectos de los desafíos fiscales generalizados que surgen en este ámbito y que los impuestos indirectos se aplicasen efectivamente en el país donde se produce el consumo”. (*Ibidem*, p. 7).
14. *Ibidem*, p. 8.
15. Lo que pareció, a decir, de algunos, sumir a la OCDE y a la comunidad internacional en un clima de pesimismo [SANCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G. (2020): *La tributación de los servicios digitales ...*, cit. p. 42].

si se tiene en cuenta que la conclusión sobre la acción 1 permitió abrir las puertas a continuar los trabajos que, si de un lado dieron lugar al posterior *Informe provisional* de 2018 y a las sucesivas actuaciones aún en marcha (es decir, nada se ha parado, a pesar de las dificultades), de otro provocaron la intervención de la Unión Europea abordando el problema desde otra perspectiva, como se dirá. Comenzó la llamada era Post BEPS¹⁶.

3. RENOVACIÓN DE LOS PROPÓSITOS: EL INFORME PROVISIONAL DE 2018

El citado Informe provisional de marzo 2018¹⁷ es ciertamente extenso, tanto que la propia OCDE publicó un *Resumen*¹⁸. Aunque a efectos prácticos este Informe no aporta soluciones concretas, es un documento marco de enorme interés porque recoge el estado de la cuestión con mención de las posiciones adoptadas por los diferentes países y de las soluciones propuestas¹⁹ y, sobre todo, porque recibió el beneplácito de más de 110 países del Marco Inclusivo²⁰.

El Informe final tiene diez capítulos y cinco anexos, de los que el capítulo 1 es una breve introducción a los desafíos de la economía digital y el capítulo 10 un resumen de las conclusiones y los próximos pasos. El

16. "Futuros pasos. Habida cuenta de que estas conclusiones pueden verse alteradas como fruto de la constante evolución de la economía digital, hemos de seguir trabajando para dar respuesta a estos problemas, supervisando en todo momento los avances registrados con el paso del tiempo en el ámbito que nos ocupa. A tal fin, habremos de seguir trabajando una vez finalizada la labor de seguimiento de los resultados del Proyecto BEPS. Los futuros trabajos, que involucrarán activamente a un amplio abanico de partes interesadas acometiendo las pertinentes consultas, se desarrollarán a lo largo de 2016 atendiendo al mandato efectuado para el diseño de un proceso integrador de seguimiento con posterioridad al mencionado proyecto. En consecuencia, está previsto elaborar un informe que refleje los resultados de los trabajos desarrollados en el contexto de la economía digital de aquí a 2020". (*Ibidem*, final).

17. OCDE Publishing: *Tax Challenges Arising from Digitalization – Interim Report*. Paris, 2018. Este Informe fue encomendado por los ministros de finanzas de los países del G20 a la OCDE (<https://www.oecd.org/ctp/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report-9789264293083-en.htm>).

18. OCDE Publishing: *Resumen de los desafíos fiscales derivados de la digitalización: Informe provisional 2018*. Paris, 2018. (<https://www.oecd.org/tax/beps/resumen-desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion-informe-provisional-2018.pdf>).

19. "Los enfoques y/o medidas que se barajan para alcanzar una solución a largo plazo pivotan sobre tres posturas distintas: en primer lugar, la postura de aquellos países que opinan que no se requiere acción alguna; en segundo lugar, la de aquellos que consideran necesario adoptar medidas que tengan en cuenta las contribuciones de los usuarios y, por último, la postura de aquellos otros países que sostienen que todo cambio o modificación acometidos han de aplicarse con carácter generalizado a toda actividad económica". (*Resumen del Informe provisional 2018*, cit. par. 2 final).

20. *Resumen del Informe provisional 2018*, cit. par. 1.

capítulo 2 se refiere a los principios fundamentales de la imposición (en concreto señala los de neutralidad, eficiencia, certeza y simplicidad, eficacia y equidad y finalmente flexibilidad), que desarrolla en los impuestos sobre la renta y el consumo con especial referencia al gravamen de las rentas y consumos con base transfronteriza. Por su parte, el capítulo 3 tiene por objeto el impacto de las tecnologías de la información y la comunicación (TIC) sobre la economía. El resto de los capítulos constituyen el eje central del Informe final: la identificación de la digitalización, los nuevos modelos de negocio y las claves para el futuro (capítulo 4); la inserción de la acción 1 en el plano más amplio de BEPS (capítulos 5 y 6); y finalmente, la necesidad de abordar lo más ampliamente posible los desafíos de la economía digital tanto en la imposición directa como indirecta (capítulos 7, 8 y 9). A pesar de su necesariamente limitada extensión, el Resumen señalado ofrece una imagen muy fiel de su original.

De todo su amplio contenido, me parece que pueden extraerse tres ideas que representan unas constataciones realistas de la situación en 2018 y tres medidas de cara al futuro.

En primer lugar, el Informe hace un balance sobre el importante papel que estaba jugando la aplicación de las medidas anti-elusivas BEPS a nivel nacional en tres ámbitos: limitando las situaciones de doble no imposición, influyendo en las estructuras fiscales de algunas empresas multinacionales y, en fin, coadyuvando a neutralizar los tipos efectivos de gravamen demasiado bajos que aprovechan a algunas empresas²¹. No obstante, se reconoce inmediatamente que no es seguro que la implementación de esas medidas anti-elusivas dé respuesta al tema central del reparto del poder tributario (potestad, en la traducción oficial) entre los Estados. Y este, no se olvide, es un tema central de todo el entramado, porque la correcta asignación de las potestades tributarias es la que finalmente determinará la recaudación en

21. "... el Informe provisional hace un balance de los progresos realizados en la aplicación del paquete de medidas BEPS, que está limitando la posibilidad de que se generen situaciones de doble no imposición. Los efectos de la implementación a nivel nacional del paquete integral de medidas antielusivas desarrolladas en el marco del Proyecto BEPS ya han comenzado a dejarse ver, circunstancia más que evidente al observar que algunas multinacionales han llegado incluso a modificar sus estructuras fiscales para conseguir una mayor alineación con las actividades empresariales desarrolladas. Dichas medidas ya están reportando una mayor recaudación a los Estados (p.ej. sólo en la Unión Europea, se han recaudado más de 3 000 millones de euros como resultado de la implementación de las nuevas Directrices Internacionales sobre IVA/IBS). Otro de los efectos que se esperan de la aplicación generalizada del paquete de medidas BEPS, junto con las directivas recientemente adoptadas por la UE y algunos aspectos de la reforma fiscal estadounidense, es la neutralización de los tipos de gravamen efectivos excesivamente bajos a los que resultan sometidas algunas empresas". (OCDE: *Resumen del Informe provisional ...*, cit. pár. 5).

cada uno de ellos. A pesar de su importancia, la solución a este problema –que así se califica– no podrá plantearse más que a largo plazo.

En segundo lugar, se destaca la importancia de comprender los profundos cambios que la digitalización ha provocado en la generación de valor por parte de las empresas. De hecho, los mercados digitales en general presentan unas características específicas, sobre todo los que están altamente digitalizados. El informe señala tres rasgos: la llamada “magnitud sin multitud” (operación en muchas jurisdicciones fiscales sin necesidad de una presencia física en ellas)²², la dependencia que tienen de los activos intangibles y el papel de los datos y de la participación de los usuarios en la generación del valor²³. Sobre esto último, varios países mantuvieron distintas posiciones, como se verá a continuación.

En tercer lugar, se recogen las discrepancias de los miembros del Marco inclusivo (113 en aquel momento) en un aspecto de importancia nada menor, como es la relevancia de los datos y de la participación de los usuarios en la generación del valor (y, por tanto, de los beneficios de las empresas multinacionales –EMN–). En concreto, existen diferentes opiniones sobre si estas dos características contribuyen realmente a crear valor para las empresas y si por ello pueden incidir en las normas fiscales internacionales. Esas diferentes opiniones permiten reunir a los países en tres grupos:

- Hay países que opinan que tomar como referencia los datos y la participación de los usuarios podría generar asimetrías entre el lugar en el que se genera el valor y aquel en que tributan los beneficios. Para estos países no es necesaria una reforma a gran escala de la fiscalidad internacional existente en la actualidad, porque creen que no se menoscaban los principios sobre los que aquella se asienta y porque los desafíos afectan a unos modelos económicos concretos y no son generales²⁴.

22. “Por otra parte, los avances tecnológicos permiten cada vez más a las empresas desarrollar una actividad económica con una plantilla de personal mínima. En muchos casos, las empresas pueden aumentar sustancialmente su tamaño y alcance incrementando mínimamente el número de efectivos necesarios para la gestión de las operaciones empresariales recurrentes (lo que también se ha dado en llamar ‘magnitud sin multitud’), hecho que se ha observado principalmente en lo que respecta a las empresas de Internet que, en la mayoría de los casos, reunieron rápidamente un gran número de usuarios al tiempo que mantenían plantillas modestas” (OCDE Publishing/GEFED: *Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital. Acción 1: Objetivo del 2014*, versión preliminar. París, 2014, p. 97). En la aversión francesa se denomina “*échelle sans masse*” (escala sin masa).

23. OCDE: *Resumen del Informe provisional ...*, cit. pár. 5, par. 11.

24. *Ibidem*, par. 16.

- Otros países consideran que la globalización propone desafíos a la actual situación fiscal internacional relacionada con los beneficios empresariales, pero también que estos desafíos no son exclusivos de los modelos altamente digitalizados²⁵. Esta opción podría parecer tibia, pero no lo es, ni mucho menos, porque posiblemente esté en la base de una de las posibles salidas de la acción 1 de BEPS²⁶.
- Finalmente, otros países sostienen que el plan de acción BEPS ha ofrecido respuestas aceptables a algunos problemas de la doble no imposición, aunque el impacto de todas sus medidas no pudiera ser entonces completamente evaluado. Estos países están razonablemente satisfechos con el modelo de fiscalidad internacional actual y no plantean modificaciones de calado²⁷.

Por lo que se refiere a las perspectivas de futuro, el Informe final 2018 plantea tres vías. Esto es algo loable, puesto que no se queda en la constatación de los hechos jurídicos y la realidad política, sino que plantea propuestas de diverso alcance.

La primera es la identificación de nuevas líneas de trabajo que habrían de desarrollarse sin dilación. Se trataría de intensificar la cooperación internacional entre administraciones tributarias, sobre todo respecto al intercambio de información acerca de los usuarios de plataformas en línea con la finalidad de “garantizar el pago de los impuestos devengados por los ingresos percibidos”²⁸. Además, se sugiere que el Foro sobre Administración Tributaria de la propia OCDE (FAT) podría examinar también las repercusiones fiscales de las nuevas tecnologías (tales como las criptomonedas y la tecnología de contabilidad distribuida o *blockchain*).

La segunda es la exploración de soluciones técnicas que permitan hacer viables las distintas opciones antes mencionadas de los países del Marco inclusivo en orden a la determinación de la existencia de un nexo o criterio de conexión y de las reglas de atribución de beneficios. El Informe provisional entendió que este proceso incluiría “una fase de recopilación de información y aportes de un nutrido grupo de partes interesadas, incluidas empresas, organizaciones de la sociedad civil y miembros del sector académico”²⁹. Fue importante este procedimiento, que después se

25. Ibidem, par. 17.

26. Ver más adelante, epígrafe 5 sobre el enfoque unificado del pilar 1.

27. OCDE: *Resumen del Informe provisional ...*, cit. pár. 18.

28. Ibidem, par. 6: “... principalmente en lo concerniente a la información sobre los usuarios de plataformas en línea en su condición de parte integrante de iniciativas como la economía colaborativa (*sharing economy*) y economía por encargo (*gig economy*) ...”.

29. Ibidem, par. 24.

llevó a cabo mediante consulta pública de febrero-marzo de 2019, a la que en breve se aludirá.

La tercera era posiblemente la más controvertida, aunque al final, aparte de ser tremendamente realista, se ha mostrado extraordinariamente práctica; me refiero a las llamadas medidas provisionales.

En efecto, conscientes de que la solución deseable es la de implementar una respuesta global y consensuada a nivel mundial y de que esta no era posible en 2018, los redactores del Informe provisional se escoran del lado de los países favorables a la adopción de medidas provisionales³⁰ y, entre las posibles, optan por la introducción de un impuesto especial a la prestación de servicios digitales aplicable sobre el importe bruto de las contraprestaciones satisfechas por los servicios digitales en el territorio de cada estado que lo implante. Esta propuesta no es incondicionada, en la medida en que sugiere que las medidas deberían abordar cuestiones específicas y ser proporcionadas, así como también deberían minimizar el riesgo de sobreimposición, además de estar diseñadas para limitar los costes de cumplimiento y para no obstaculizar la innovación.

Es cierto que no cabía esperar grandes novedades del Informe provisional sobre la acción 1 de BEPS, habida cuenta que el Informe final

30. La falta de consenso también sobre la conveniencia de adoptar medidas provisionales se deja clara en el *Resumen* del Informe provisional, cit. par. 20 y 21.

“20. Llevará algún tiempo aproximar posiciones, diseñar e implementar una solución mundial consensuada, de ahí que, en algunos países, se exhorte a los gobiernos a emprender acciones inmediatas y adoptar medidas urgentes que permitan abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización. No sólo no existe consenso acerca de la necesidad o conveniencia de adoptar medidas provisionales, sino que cabe recordar que son varios los países que se oponen a dichas medidas por considerar que generarán riesgos y tendrán efectos adversos como pueden ser repercusiones negativas en la inversión, la innovación y el crecimiento; una posible sobreimposición; efectos distorsionadores de la producción; el aumento de la carga fiscal soportada por consumidores y empresas y unos costes de cumplimiento y gastos administrativos más elevados, entre otros.

21. Si bien admiten la existencia de tales desafíos, los países que se plantean la adopción de medidas provisionales consideran que urge actuar tanto en el plano fiscal como en el político, a la espera de una solución mundial que llevará algún tiempo diseñar, consensuar e implementar. Por una parte, estos países opinan que existe una sólida base teórica de la que partir a la hora de adoptar una medida provisional en virtud de la que someter a gravamen el valor generado en sus respectivas jurisdicciones que, de lo contrario, quedaría exento de impuestos, poniendo así en entredicho la equidad, sostenibilidad y aceptación pública del sistema; por otra, consideran necesario ponderar los desafíos fiscales frente a los desafíos políticos derivados de no actuar hasta adoptarse dicha medida y creen que es posible mitigar, al menos, algunas de las eventuales consecuencias adversas mediante el diseño específico de la medida”.

BEPS de 2015 no había sido muy halagüeño y las críticas que ha recibido han sido muchas³¹. Sin embargo, ha resultado útil no sólo porque –aun siendo consciente de que los objetivos no pueden por ahora de máximos–, la OCDE siguió trabajando y se reinventó después de la encuesta pública de febrero-marzo de 2019 hasta formular el *Enfoque Unificado* de octubre de ese año, sino también porque mantiene su hoja de ruta con propuestas que van adquiriendo cada vez más solidez (está preparando sendos informes sobre los prototipos-programas de los pilares uno y dos, que se esperan para octubre de este mismo año), sino también porque la vertiente pragmática a que me referí antes se dejó notar inmediatamente.

En efecto, una semana después de publicarse el Informe provisional de la OCDE, la Unión Europea se apresuró a dar cauce a una propuesta de directiva para regular un impuesto sobre servicios digitales, en concreto, sobre los ingresos procedentes de la prestación de servicios digitales³². A esta iniciativa, aún no concretada en Derecho vigente debido a algunas

31. Muy crítico se muestra de nuevo SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G. (2020): *La tributación de los servicios digitales ...*, cit. p. 47-48.

32. 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 COM (2018) 148 final, de 21 de marzo de 2018.

Con esa misma fecha también vio la luz la *Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa* COM (2018) 147 final, de 21 de marzo de 2018.

Todo esto encuentra su antecedente en 2017, cuando la Comisión Europea emitió su Comunicación al Parlamento y al Consejo denominada *Un sistema impositivo justo y eficaz en la UE para el Mercado Único Digital* COM (2017) 547 final, de 21 de septiembre de 2017), en la que se abogaba por encontrar con urgencia soluciones eficaces y alternativas para someter a tributación los beneficios generados en el marco de la economía digital por parte de las multinacionales y asumiendo que la actuación sobre los impuestos societarios llevaría tiempo, propuso a corto plazo gravar los servicios digitales.

Esto, lógicamente, no resolvía todas las cuestiones. Restaban aún muchos aspectos controvertidos por dilucidar. En primer lugar, qué se quiere gravar (beneficios de las multinacionales digitales que no se someten a los impuestos societarios) y cómo se gravaría (¿impuesto indirecto o impuesto directo?), al margen del cambio de paradigma que para la imposición directa puede suponer aplicar el criterio del territorio en vez de la residencia. Y en segundo lugar, cómo determinar cuáles son los ingresos imponibles reales y cómo se comprueba su obtención. Las medidas posibles que se barajaban incluían: a) un nuevo concepto de Establecimiento Permanente (EP) virtual a través de la “presencia económica significativa” (PES/DPS), pero ¿cómo se determina la PDS y cómo se atribuyen los beneficios?; b) una retención de salida sobre el montante de los pagos realizados a proveedores no residentes), pero ¿cómo involucrar a los consumidores (B2C) en la retención; y c) un impuesto sobre las ventas: no gravar el beneficio sino la prestación del servicio. Esta fue la opción de la UE en la primera propuesta directiva mencionada que pretende un impuesto indirecto provisional y transitorio, compensatorio y alternativo a la imposición sobre los beneficios.

vicisitudes³³, se han unido sin embargo las intervenciones normativas de varios Estados miembros que –además de otros países no europeos– han implementado impuestos sobre servicios digitales, unos en línea con el sentido de la propuesta de Directiva y otros más alejados de ellas, pero, en cualquier caso, atendiendo a la sugerencia del Informe provisional que instaba a los Estados a establecer este tipo de imposición, también con carácter provisional.

4. PRIMER PASO DESPUÉS DEL INFORME PROVISIONAL: LA ENCUESTA DE 2019 SOBRE LOS DOS PILARES DE LA ACCIÓN 1

El primer paso de la OCDE subsiguiente al Informe provisional de 2018 se dio mediante la *Nota política* de enero de 2019: “Abordar los desafíos fiscales de la digitalización de la economía”³⁴. En ella se constata que hay acuerdo en el Marco inclusivo para examinar las propuestas, que incorporen dos pilares susceptibles de formar la base de un consenso. El primero abarca los desafíos fiscales más amplios derivados de la economía digital y pone el acento en el reparto de los derechos de imposición. El segundo apunta a las otras problemáticas que subsisten actualmente en materia BEPS³⁵.

33. Dos son, al menos, esas vicisitudes. La primera, de carácter internacional, se produjo a raíz del aviso de dos senadores de Estados Unidos, uno republicano y otro demócrata (Hatch y Wyden) en una carta fechada el 18 de octubre de 2018 y dirigida al presidente Consejo y al presidente de la Comisión manifestando su “preocupación” por los problemas que planteaba la propuesta de Directiva: problemas de comerciales y doble imposición y dificultad para someter a las empresas asiáticas (siendo así que sí sujetaría a las estadounidenses). La segunda tiene una raíz interna y –no se sabe si influenciada por esta carta– se produjo en el marco del ECOFIN de 4 de diciembre del mismo año. La propuesta de la presidencia era inicialmente acordar un acercamiento general sobre la Directiva, pero inmediatamente se constató que el acuerdo no era posible porque había un cierto número de países de la UE que no aceptaban el texto propuesto por razones políticas, mientras otras no estaban satisfechas aún con algunos puntos específicos del texto propuesto. A la vista de ello, la presidencia recomendó al grupo de trabajo del Consejo siguiera trabajando sobre la base de la última propuesta franco-germana con el objetivo de llegar a un acuerdo lo más pronto posible. Esta solución de compromiso –a la espera de que la OCDE pudiera terminar sus trabajos en 2020 para adaptarla al Derecho de la UE e invitaba al Consejo y a la Comisión a seguir trabajando sobre la propuesta de Directiva con algunas recomendaciones *ad hoc*, para que pudiera entrar en vigor en 2021 si no se hubieran alcanzado para esa fecha soluciones a nivel internacional, facilitando que el sistema común pudiera estar implantado en 2025–.

34. OCDE Publishing: *Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – Note politique*. Paris, 2019. Este texto fue probado por el Marco inclusivo el 23 de enero de 2019. (<https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/document-de-consultation-publique-relever-les-defis-fiscaux-soulevés-par-la-numerisation-de-l-economie.pdf>).

35. *Ibidem*, pp. 1-2.

El enfoque de la nota política, basado en los dos pilares señalados, es importante por varios motivos. En primer lugar, porque reconoce que la transformación digital afecta a todos los sectores de la economía y, en particular, a los modelos de negocio con un fuerte componente digitalizado, pero no sólo a estos últimos. En segundo lugar, porque pone de manifiesto cuestiones relativas al lugar en el que el impuesto ha de recaudarse y, según los casos, el montante que debe ser recaudado, todo ello en un mundo en el que las empresas pueden estar fuertemente implicadas en la vida económica de diversas jurisdicciones fiscales sin tener presencia física en ellas y en el que pasan al primer plano nuevas maneras de creación o generación de valor, a menudo incorporeales. Y en tercer lugar, porque alerta sobre el agravamiento de los riesgos de erosión de bases debidos a la digitalización, en la medida en que esta permite transferir beneficios a otras entidades que escapan a control fiscal o se someten a niveles de tributación más bajos. Cualquier solución, concluye, exigiría análisis muy completos que abarquen el reparto de beneficios y las reglas de lugar de imposición y las medidas contra las prácticas BEPS³⁶.

La mencionada Nota política de 23 de enero concluye encargando al grupo de dirección del Marco inclusivo la elaboración de un programa detallado de trabajo con instrucciones precisas en condiciones de ser asumidas por el marco en su reunión de mayo siguiente y presentadas al G20 en el sucesivo junio. Todo esto ocurrió, efectivamente, pero para preparar el terreno, lo primero que se hizo fue una consulta pública, la primera de 2019, sobre un documento que, con el mismo título de la acción 1³⁷, presenta dos ámbitos diferenciados.

El primer ámbito es la revisión de las reglas relativas al reparto de beneficios y su lugar. En este ámbito, la presentación de la consulta parte de las tres características identificadas en el Informe provisional (magnitud sin multitud, papel esencial de los intangibles –activos incorporeales–, datos y participación de los usuarios), que permiten a las empresas con alta digitalización crear valor a través de actividades ligadas a una determinada jurisdicción sin tener que establecerse físicamente en ella. Estas tres características constituyeron el eje de la consulta en este ámbito, aunque hay que tener en cuenta algunas otras consideraciones de importancia.

36. *Ibidem*, p. 2

37. OCDE Publishing: Public consultation document *Addressing the Tax Challenges of the Digitalization of the Economy* (<https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>) / Document de consultation publique *Relever le défi fiscal soulevé par la numérisation de l'économie* (<https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/document-de-consultation-publique-relever-les-defis-fiscaux-soulevés-par-la-numerisation-de-l-economie.pdf>), 13 de febrero – 6 de marzo. Paris, 2019.

En primer lugar, que las empresas con fuerte componente digital sólo fomentarán la participación de los residentes de una jurisdicción en una plataforma en línea –que es lo que crea valor– si los beneficios que obtengan en ella no resultan gravados. Por eso, el eje central del debate sobre la fiscalidad digital es precisamente esta participación “a distancia” de las empresas tecnológicas en la economía nacional sin presencia física *susceptible de imposición*. Pero además, no sería aconsejable abordar el tema del lugar de imposición sin otro aspecto al que está estrechamente ligado, a saber, el reparto de beneficios, porque ello provocaría incertidumbres y litigios. De hecho, algunas grandes empresas multinacionales han establecido filiales locales en los territorios donde desarrollan su actividad, aunque estas filiales no suelen tener la propiedad de los intangibles ni ejercer funciones de desarrollo, mejora, mantenimiento, protección ni explotación (DEMPE, por sus siglas en inglés)³⁸, ni asumen ningún riesgo en relación a esos activos. De este modo, sólo una parte escasa de renta resultará finalmente atribuida a estas filiales³⁹.

Y en segundo lugar, que hay que evaluar también si la misma problemática de la participación a distancia de las empresas muy digitalizadas resultaría aplicable a un conjunto más amplio de empresas, en particular aquellas que, partiendo del hecho de la transformación económica global provocado por la digitalización, consiguen crear su propia marca, fidelizar a la clientela y generar valor incluso sin actividades locales, obteniendo importantes beneficios gravables. Dicho de otra manera, puesto que parece que las reglas fiscales internacionales vigentes producen una subtributación de los beneficios en ciertos territorios por parte de las grandes empresas digitalizadas (con los efectos que ello tiene sobre la equidad horizontal y la igualdad de condiciones), habría que preguntarse si estas circunstancias no conciernen también a las empresas tradicionales.

En este primer ámbito la consulta se planteó sobre tres propuestas o enfoques basados en: a) la participación del usuario; b) la comercialización de intangibles; y c) la presencia económica significativa⁴⁰. Esta parte era la base del Pilar 1.

La participación de los usuarios (*user participation*) habría de ser central, porque son los usuarios los que contribuyen a crear la marca y eso no se capta por la norma fiscal ni por las redes sociales, buscadores o plataformas *e-commerce*. Se necesitaría modificar las reglas de atribución de beneficios

38. DEMPE (Development, Enhancement, Maintenance, Protection, Exploitation).

39. OCDE Publishing: Document de consultation publique *Relever le défi fiscal soulevé par la numérisation de l'économie* cit. pars. 12, 13 y 14.

40. El planteamiento de la encuesta explica las características básicas de cada una de las propuestas e incluye una comparación muy interesante entre ellas (*Ibidem*, par. 56 a 68).

para asignarlos a las jurisdicciones donde están los usuarios al margen de si la empresa tiene presencia física o no en su territorio.

La comercialización de activos intangibles (*marketing intangibles*) propende a la atribución de los beneficios donde se crea el valor de marcas, nombres comerciales, listas de clientes, información de clientes (no las patentes), es decir, gravar todo el ingreso residual (no el ordinario o habitual). Requeriría, eso sí, la modificación de las reglas sobre los precios de transferencia y de los convenios de doble imposición (CDI).

La presencia económica significativa (*significant economic presence* -SEP-) se refiere a factores que evidencian una interacción significativa y continua con un territorio (jurisdicción), a saber: ingresos, base de usuarios, volumen de contenidos, facturación en moneda local, web en idioma propio, marketing y promoción.

El segundo ámbito es la propuesta global de lucha contra la erosión de las bases imponibles, es decir, BEPS en general, lo que resulta una obviedad si se tiene en cuenta que estas se producen recurrentemente en el plano transfronterizo.

El documento se aproxima a esta cuestión poniendo de manifiesto los riesgos que se derivan de la transferencia de beneficios a jurisdicciones de nula o baja tributación y la conveniencia de enfocarlos desde dos puntos de vista: la introducción de una regla de inclusión o imputación de renta y la inclusión de otra regla relativa a los pagos que erosionan la base⁴¹.

Desde el punto de vista práctico, la primera supondría el gravamen de las rentas de las filiales extranjeras o sociedades controladas (CFC) que hayan estado sometidas a un tipo efectivo bajo en el Estado de la fuente o en el de residencia de estas entidades⁴²; la segunda, por su parte, se concretaría en un impuesto sobre los pagos (pagos insuficientemente gravados) que erosionan la base, cuya finalidad sería la de impedir las deducciones o beneficios fiscales previstos por los convenios, excepto que aquellos pagos se hubieran sometido a un tipo efectivo de imposición superior

41. *Ibidem*, par. 88.

42. La UE también ha venido sufriendo las consecuencias del descontrol (paradoja) de las sociedades extranjeras controladas. Algunos de los problemas que se plantean han sido enfrentado con cierta decisión por la jurisprudencia del TJUE. Cfr. HINOJOSA TORRALVO, J.J. (2019): "La armonización jurisprudencial negativa de la imposición directa en la doctrina del TJUE sobre el gravamen de los beneficios de las sociedades extranjeras controladas (SEC/CFC)", en CRUZ PADIAL, I. / HINOJOSA TORRALVO, J.J. (2019): *Cuestiones actuales de planificación fiscal internacional*, Atelier Barcelona, 2019, pp. 33 ss.

o igual al mínimo establecido (*minimum rate*). Lógicamente, la puesta en práctica de estas reglas supondría modificar las legislaciones internas de los Estados⁴³, y además adaptarlas al modelo de convenio OCDE⁴⁴. Este segundo ámbito es la base del pilar 2.

El resultado de la encuesta pública fue objeto de una reunión abierta (*Meeting* 13-14 marzo). Finalmente, como estaba previsto, en mayo se presentó el *Programa de Trabajo* surgido de la encuesta pública, destinado a obtener una “solución de consenso” frente a los desafíos derivados de la digitalización de la economía⁴⁵. En este documento se recogen formalmente las denominaciones de los Pilares Uno (Reglas revisadas sobre el nexo y el reparto de beneficios) y Dos (Propuesta global anti-erosión de las bases –GloBE–)⁴⁶.

Este programa de trabajo fue presentado como una auténtica hoja de ruta por el grupo de dirección del Marco inclusivo, en ese momento de 129 miembros⁴⁷, con el objetivo de explorar los problemas técnicos a resolver debidos a la limitación de cada pilar. El primero, para encontrar soluciones sobre el lugar en el que el impuesto debe ser pagado y sobre qué base, así como la parte de los beneficios que hay que gravar en las jurisdicciones fiscales en las que están los clientes o los usuarios (reparto de beneficios); el segundo, para asegurar que las empresas paguen un mínimo de impuesto (en la economía digital y más allá de ella), fornando a los países de un nuevo instrumento que proteja sus bases fiscales de la transferencia de beneficios hacia jurisdicciones de baja o nula tributación y para solucionar algunos problemas subsistentes en la iniciativa BEPS⁴⁸.

43. *Ibidem*, par. 92 y 93.

44. *Ibidem*, par. 106.

45. OCDE Publishing: *Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, 31 de mayo de 2019, que fue presentado al Marco inclusivo y al G20 en Fukuoka (8-9 de junio de 2019). Paris 2019. (<https://www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.htm>).

46. *Programme of Work*, cit. (cap. II y Cap. III respectivamente).

47. OCDE.org: *La communauté internationale adopte une feuille de route pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie*, de 31 de mayo de 2019, 4º y 5º párrafos. (<https://www.oecd.org/fr/fiscalite/la-communaute-internationale-adopte-une-feuille-de-route-pour-resoudre-les-defis-fiscaux-soulevés-par-la-numerisation-de-l-economie.htm>).

48. El Programa de trabajo contiene también un análisis económico y una evaluación del impacto de las medidas. Además, planificó el Enfoque Unificado del Pilar 1 y la definición de las principales características de la propuesta GloBE del Pilar 2 [*Programme of Work ...*, cit. (pars. 79 a 85 y 95)].

5. EL ENFOQUE UNIFICADO DEL PILAR UNO: UN INTENTO LOABLE PARA CONSENSUAR

En octubre de 2019, a partir de los análisis del Grupo de trabajo sobre economía digital que vieron la luz el primer día de ese mes, el Secretariado de la OCDE, a cargo del mexicano Ángel Gurriá, presentó un documento denominado *El Enfoque unificado: la propuesta del Secretariado relativa al Primer Pilar*, sobre el que se mantuvo una consulta pública entre el 9 de ese mismo mes de octubre y el 12 de noviembre siguiente⁴⁹.

El documento se justificó por la necesidad de llegar a un acuerdo para enero de 2020 a fin de poder alcanzar una solución consensuada antes de finales de 2020, ante los riesgos de dispersión: "Una solución de consenso debería conseguir reducir las diferencias entre las tres propuestas". Sin dicha solución de consenso cabría la posibilidad de que hubiera nuevas jurisdicciones que adoptasen medidas tributarias unilaterales y descoordinadas entre sí (incluidas medidas que graven los ingresos brutos), que no solo socavarían la importancia y perdurabilidad del sistema tributario internacional, sino que dañarían gravemente la inversión y el crecimiento global⁵⁰.

De ahí que el punto de partida del enfoque unificado fueran los elementos comunes de las tres opciones: asignar los derechos de imposición a la jurisdicción del usuario, prever un nexo independiente de la presencia física de la empresa, apartarse del principio de plena competencia y derogar el principio de entidad separada, todas buscando la simplicidad y la seguridad jurídica⁵¹. No obstante ello, también asume las diferencias

49. Este trabajo se remite a la versión en español de la propia OCDE (<https://www.oecd.org/tax/beps/documento-para-consulta-publica-el-enfoque-unificado-la-propuesta-del-secretariado-relativa-al-primer-pilar.pdf>). En ciertos pasajes o términos la traducción es cuestionable; en cualquier caso, se han manejado también las versiones inglesa y francesa. Se dejan aquí anotadas estas dos: *Secretariat Proposal for a "Unified Approach" under Pillar One* (<https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-secretariat-proposal-unified-approach-pillar-one.pdf>) / *Proposition du Secrétariat d'une "Approche unifiée" au titre du Pillier Un* (<http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/document-consultation-publique-proposition-secretariat-approche-unifiee-pilier-1.pdf>) OCDE Publishing, 2019.

50. OCDE Publishing: *El Enfoque unificado: la propuesta del Secretariado relativa al Primer Pilar*, par. 5).

51. *El Enfoque unificado*, cit. pár. 10:

- "Pese a las diferencias en la forma en que las propuestas abordan la cuestión de la digitalización, todas las propuestas reasignarían los derechos de imposición en favor de la jurisdicción del usuario/mercado habida cuenta de la capacidad de los negocios altamente digitalizados de desarrollar su actividad de forma remota y/o son altamente rentables;
- todas las propuestas preveen una nueva norma sobre el nexo que no dependería de la presencia física en la jurisdicción del usuario/mercado;

dentro del enfoque: las propuestas no ponen el acento en los mismos problemas y la naturaleza que asignan a la nueva atribución de beneficios difiere de unos países a otros⁵².

Así las cosas, la propuesta de unificación considera indispensable “diseñar una solución que pueda aunar el apoyo de todos los miembros del Marco Inclusivo”, objetivo con el que fue concebida⁵³. Sintéticamente, el Enfoque unificado trata de identificar las características principales de aquella solución, sobre la base de los siguientes elementos:

- a) un ámbito de aplicación que englobe no sólo a negocios con fuerte componente digital sino también a otros estrechamente relacionados con los consumidores⁵⁴;
- b) un nuevo nexo o criterio de sujeción basado principalmente en las ventas, no en la presencia física⁵⁵;

- todas las propuestas trascienden del principio de plena competencia y se apartan del principio de la entidad legal separada; y
- todas las propuestas buscan la simplicidad, la estabilización del sistema tributario y una mayor seguridad jurídica en materia tributaria en su aplicación”.

52. *El Enfoque Unificado*, cit. pars. 11 y 12: “Cada propuesta pone un énfasis distinto en los negocios digitales; así, la propuesta sobre la participación del usuario se centra específicamente en este tipo de negocios, mientras que la propuesta sobre los intangibles de comercialización tiene un ámbito de aplicación Asimismo, existen diferencia en cuanto a la naturaleza de la nueva atribución de derechos de imposición; así, las propuestas sobre intangibles de comercialización y la participación del usuario reasignan una parte de los beneficios no rutinarios a la jurisdicción del usuario/mercado, mientras que la propuesta sobre la presencia económica significativa adopta como punto de partida la totalidad de los beneficios (rutinarios y no rutinarios)”.

53. *Ibidem*, par. 14.

54. Desde este punto de vista: “El Enfoque Unificado que se propone debería centrarse, de forma general, en **los grandes negocios orientados al consumidor**, definidos de forma amplia, por ejemplo, como aquellos negocios que derivan sus ingresos de la venta de productos de consumo y la prestación de servicios digitales orientados al consumidor. También sugeriría que algunos sectores (p. ej., industrias extractivas y materias primas, servicios financieros) podrían quedar excluidos”. (*El Enfoque Unificado*, cit. par. 20). Pero incluso después de esto quedarían además otros deberes pendientes: “qué otros sectores deberían ser excluidos del ámbito de aplicación, (como, por ejemplo, los servicios financieros), teniendo en cuenta los fundamentos de la política tributaria, así como otros aspectos prácticos; o considerar la adopción de limitaciones en base al tamaño, como por ejemplo el umbral de 750 millones de euros de ingresos adoptado en el ámbito del informe país por país”. (*Ibidem*, par. 20).

55. *El Enfoque unificado*, cit. par. 15: “Para los negocios comprendidos en el ámbito de aplicación, se crea un nuevo nexo que no está condicionado por la presencia física, sino que está basado principalmente en el **nivel de ventas**. El nuevo nexo podría tener umbrales, por ejemplo, **umbrales** de ventas específicos para cada país, ajustados para garantizar que las jurisdicciones con economías más pequeñas también se beneficien. Este nuevo nexo se articularía como una nueva disposición autónoma en los convenios”. Para después aclarar que: “La intención es que el umbral de ingresos

- c) unas nuevas normas de atribución de beneficios para las empresas contribuyentes sujetas, al margen de que comercialicen o distribuyan físicamente en el país o vendan a través de otras distribuidoras no vinculadas⁵⁶.

Pero las normas de atribución de beneficios requieren fórmulas de asignación y ahí es donde se presentan de nuevo los problemas, que el documento cree superables. El Enfoque unificado estableció y definió tres llamados "importes" (A, B y C), sobre los que conviene detenerse un momento, porque se vienen todavía, aunque con algunas variables⁵⁷.

El importe A supondría la atribución a la jurisdicción de mercado (del usuario) de una parte del beneficio residual presunto calculado mediante una fórmula; este sería el nuevo derecho de imposición⁵⁸. Conforme al importe A: "Las jurisdicciones de mercado tendrían un nuevo derecho a gravar una parte del beneficio residual imputado del grupo multinacional, posiblemente por línea de negocio. En términos generales, este beneficio

no solo cree un nexo para los modelos de negocio basados en la venta remota a los consumidores, sino que también se aplique a los grupos que venden en un mercado a través de un distribuidor (ya sea una entidad local vinculada o no vinculada)". (Ibidem, par. 21). Esto es así porque: "En una economía cada vez más digitalizada, y tal vez más allá de los modelos actuales, parece probable que los grupos multinacionales desarrollarán cada vez más actividades dirigidas a los consumidores y usuarios en un territorio, sin presencia física o siendo esta mínima en el mercado ... La forma más sencilla de implementar esta norma sería definir un umbral de ingresos en ese mercado (cuyo importe podría adaptarse según el tamaño del mercado) como el indicador principal de la participación continua y significativa en esa jurisdicción. El umbral de ingresos también tendría en cuenta determinadas actividades, como los servicios de publicidad en internet, que se dirigen a usuarios que no pagan por el servicio y que se hallan en jurisdicciones distintas de aquellas en las que se contabilizan los ingresos correspondientes. Este nuevo nexo se articularía como una norma independiente, que se sumaría a la norma sobre el establecimiento permanente, a fin de limitar cualquier efecto no deseado en el resto de normas actuales" (Ibidem, cit. par. 22).

56. En este enfoque, las nuevas normas de atribución de beneficios pretenden en definitiva determinar cuánto se asigna a cada país, pero lo hacen lógicamente a través de los operadores. Por eso: "... se crea una nueva norma de atribución de beneficios, con independencia de si estos desempeñan físicamente en el país funciones de comercialización o distribución (establecimiento permanente o filial) o de si venden a través de distribuidores no vinculados". Es decir, al margen de la presencia física. "Asimismo, el enfoque conserva en su mayor parte las normas actuales de precios de transferencia basadas en el principio de plena competencia, si bien las complementa con soluciones basadas en fórmulas para aquellos casos que más tensiones están creando en el sistema actual". (Ibidem, par. 15).

57. (Ibidem, par. 30. Véase también el Anexo).

58. Este beneficio residual presunto habría de ser resultado de los principios de simplificación adoptados consensuadamente. Eso significa que bastaría con aproximarse al montante del beneficio residual del grupo de EMN, sin cuantificarlo de modo exacto (nota 6 al documento).

residual imputado sería el beneficio resultante después de atribuir a los países donde se realizan las actividades la rentabilidad ordinaria (habitual) imputada de esas actividades"⁵⁹. No es cuestión baladí la de determinar cuál habría de ser el indicador referente de los beneficios; según el documento a consulta, podrían ser los estados financieros consolidados⁶⁰, elaborados conforme a los principios contables comúnmente aceptados (PCGA) o a las normas internacionales de información financiera (NIIF).

Por su parte, el importe B sería una remuneración fija por las funciones de comercialización y distribución llevadas a cabo en la jurisdicción de mercado. Conforme al Importe B: "Las actividades en las jurisdicciones de mercado y, concretamente, las funciones de distribución, seguirían sujetas a imposición de acuerdo con las normas actuales (es decir, las normas de precios de transferencia basadas en el principio de libre competencia y las normas de atribución de beneficios a establecimientos permanentes)"⁶¹.

Finalmente, el importe C actuaría a modo de salvaguarda sobre los beneficios suplementarios producidos cuando las actuaciones llevadas a cabo en la jurisdicción de mercado sean superiores a las actividades ya retribuidas según el importe B. Conforme al Importe C: "Cualquier controversia entre la jurisdicción de mercado y el contribuyente sobre ese

59. "Lo anterior se determinaría mediante convenciones simplificadas y para ello sería necesario determinar el nivel de la rentabilidad rutinaria imputada y también decidir qué proporción de esa rentabilidad residual imputada correspondería al mercado, la cual se atribuiría a su vez a mercados concretos mediante una fórmula basada en las ventas. Quedaría pendiente de determinar los porcentajes, que serían objeto de un acuerdo consensuado de los miembros del Marco Inclusivo". (*Ibidem*, par. 30).

60. Conforme a la nota 7 del documento citado, se puede encontrar una definición de "estados financieros consolidados" en la *Documentación sobre precios de transferencia e informes país por país de la acción 13 Informe final*. OCDE Publishing, 2016) y son aquellos en los que "se presentan los activos, pasivos, ingresos, gastos y flujos de caja de la sociedad matriz última y de las Entidades integrantes como si fueran los de una entidad económica única" (p. 35).

61. En el *Anexo* citado se aclaran algunas cuestiones importantes. Se dice que: "Trataría de establecer una rentabilidad fija (o rentabilidades fijas, dependiendo del sector o la región) para determinadas actividades de comercialización y distribución 'de referencia' o rutinarias que tienen lugar en una jurisdicción de mercado. La rentabilidad fija de acuerdo con el Importe B trataría de reducir las controversias en esta área, donde las tensiones derivadas de la aplicación de las normas sobre precios de transferencia son importantes. Beneficiaría a los contribuyentes y a las administraciones tributarias, ya que reduciría el riesgo de doble imposición y los cuantiosos costes de cumplimiento derivados de la aplicación agresiva de las normas actuales sobre precios de transferencia". (*Ibidem*, par. 62). Aunque no se olvida de que no siempre existirá claridad a la hora de distinguir entre las actividades de las EMN, de modo que: "se necesitaría una definición clara de las actividades que pueden acogerse a la remuneración fija. La cuantía de la rentabilidad fija podría determinarse de diversas formas: podría ser (1) un porcentaje fijo único; (2) un porcentaje fijo que variase por sector y/o región; o (3) algún otro método que se acuerde" (*Ibidem*, par. 63).

importe adicional deberá estar sujeta a unos mecanismos de prevención y resolución de controversias jurídicamente vinculantes y eficaces. (para. 30)". De hecho, diríase que se trata de una medida "automática" de solución de controversias, consistente en satisfacer una rentabilidad adicional ante estos dos supuestos: cuando los contribuyentes y las administraciones tributarias aduzcan que las actividades de comercialización y distribución que se desarrollan en la jurisdicción de mercado van más allá del nivel de funcionalidad de referencia y, por lo tanto, justifiquen la imposición de un nivel de beneficios por encima de la rentabilidad fija contemplada en el Importe B; o bien cuando existan otras actividades en la jurisdicción que no estén relacionadas con la comercialización y la distribución. (par. 64)⁶².

Para el Secretariado de la OCDE, las ventajas de este enfoque unificado son claras⁶³:

- a) El nuevo derecho de imposición (importe A) supondría incrementar los beneficios atribuidos a las jurisdicciones de mercado, aun cuando el grupo carezca de presencia imponible en dichas jurisdicciones.
- b) El segundo y tercer tipo de beneficios (importes B y C) se aplicarían únicamente cuando exista un nexo tradicional en la jurisdicción de mercado (una filial o un establecimiento permanente), no en virtud de una "presencia imponible" resultante de la aplicación de la nueva regla de atribución sin presencia física (que abriría el derecho al importe A).
- c) Finalmente, un elemento indisociable de cada uno de los tres tipos de beneficios que conforman las nuevas normas propuestas en materia de atribución de beneficios es la apuesta clara que se hace por la prevención y la resolución de controversias.

6. EL PILAR DOS: GLOBE, LA PROPUESTA PARA LUCHAR CONTRA LA EROSIÓN DE LAS BASES

El segundo pilar del programa de trabajo anunciado en mayo fue la llamada Propuesta global de lucha contra la erosión de bases o propuesta

62. Como medida de precaución, habría que garantizar que el beneficio ya atribuido de acuerdo con el Importe A no se atribuya de nuevo (total o parcialmente) en la jurisdicción de mercado, por ejemplo, argumentando que una parte o toda la rentabilidad en virtud del Importe A también es imputable de alguna forma a la actividad funcional que se desarrolla en la jurisdicción de mercado y se remunera con el Importe C. Por lo tanto, considera necesario seguir trabajando en algunos aspectos de la interacción detallada de los Importes A y C, como así ocurrió y se dirá. (Ibidem, par. 65).

63. Ibidem, par. 50.

global anti-erosión de las bases, más conocida como GloBE (Global Anti-Base Erosion)⁶⁴, elaborada por el Secretariado de la OCDE.

Como de su denominación se infiere, esta es una propuesta general (global) antiabuso de las prácticas elusivas fundamentalmente de las grandes multinacionales fuertemente digitalizadas, pero no sólo de ellas. La primera nota justifica en cierto sentido que se haya propuesto en el ámbito de la acción 1 de BEPS, focalizada sobre los retos fiscales planteados por la digitalización de la economía, habida cuenta que las empresas fuertemente digitalizadas, por su deslocalización natural, llevan a cabo casi *naturalmente* prácticas erosionadoras de las bases *pertenecientes* a las jurisdicciones fiscales en las que desarrollan actividades. Pero además, hay otras muchas actividades y tipos de empresa que producen también importantes erosiones, de modo que cualquier solución válida para las multinacionales tecnológicas digitalizadas –y así se entendió desde el principio– pasaba por la implantación de reglas aplicables a todas las empresas (reglas globales, por tanto).

La propuesta analizó la posibilidad de elaborar un conjunto de principios coordinados, que resultaron ser sus llamados cuatro componentes o reglas: la de inclusión de renta, la de pagos insuficientemente gravados, la de sustitución y la de sujeción a impuesto⁶⁵.

La regla de inclusión de renta (*income inclusion rule/inclusion de revenue*) está destinada a gravar la renta de las filiales o sociedades extranjeras controladas (SEC es el acrónimo español y también francés, CFC *Controlled Foreign Company*, por sus siglas en inglés) que hayan estado sometidas a un tipo efectivo de gravamen inferior a un tipo mínimo. Deja en el aire por el momento los criterios para determinar el tipo efectivo de gravamen y el tipo mínimo, que son los dos términos de la comparación. Como su carácter complementario al gravamen de las CFC/SEC parece evidente, se ha dado en llamar la “súper CFC”. En palabras propias del documento de trabajo, esta regla funcionaría como un “impuesto mínimo” o un mínimo de imposición⁶⁶.

La regla de los pagos insuficientemente gravados (*undertaxes payments rule/paiements insuffisamment imposés*) tiene dos modos de aplicación; por

64. Propuesta presentada el 8 de noviembre de 2019 para consulta pública a celebrarse entre el mismo día 8 y el 2 de diciembre siguiente, con los títulos *Global Anti_base Erosion Proposal (GloBE) Pilar Two / Proposition globale de lutte contre l'érosion de la base d'imposition (GloBE) – Pilier Deux* (OCDE Publishing, Paris 2019). (<https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-global-anti-base-erosion-proposal-pillar-two.pdf.pdf>).

65. *Ibidem*, par. 5.

66. *Ibidem*, Anexo B. Programa de trabajo, par. 10.

un lado, es un mecanismo inverso a la regla de inclusión de renta, porque su función es evitar (negar) la deducción de los pagos realizados a partes vinculadas y, por otro, si fuere el caso, gravar esos pagos en el Estado de la fuente (incluso mediante una retención) en el caso de que dichos pagos no hayan sido sometidos a un tipo efectivo superior o igual a un tipo mínimo.

La regla de la sustitución (*switch-over rule / substitution*) permite al Estado de la residencia conmutar (cambiar) el método de exención por el de crédito de impuesto si los beneficios atribuibles a un establecimiento permanente o derivados de un inmueble –que no pertenezca a ningún establecimiento permanente– han sido gravados a un tipo efectivo inferior a un tipo mínimo. La regla de sustitución ha de preverse en los convenios de doble imposición.

La regla de sujeción a imposición (*subject to tax rule / assujettissement à l'impôt*) actúa sometiendo el pago entre partes vinculadas a una retención u otras exacciones en la fuente (anulando así las medidas favorables para evitar la doble imposición previstas por los convenios), en el caso de que las rentas no hayan sido sometidas a un tipo mínimo. Esta regla es, como se ve, complementaria de la regla de pagos insuficientemente gravados.

Hay varios elementos comunes a todas las reglas. En primer lugar, ha de haber pagos entre partes vinculadas o situaciones similares (filiales, sociedades controladas, establecimientos permanentes). En segundo lugar, ha de haber rentas no sometidas a un tipo considerado mínimo en el Estado de la residencia; de hecho, el documento contiene un gráfico circular con las cuatro reglas (a modo de planetas) que giran alrededor la renta una sometida a tipo mínimo (a modo de sol); por tanto, una cuestión esencial es determinar ese tipo⁶⁷. Todo ello contando con que, además, habría que modificar los ordenamientos internos y los convenios de doble imposición y quizá otros tratados internacionales⁶⁸.

67. Algo aclara el propio documento cuando se refiere a la propuesta GloBE como un impuesto complementario hasta un tipo mínimo convenido entre los países. Este tipo será debatido una vez que las principales categorías conceptuales de las propuestas hayan sido definidas. [OCDE Publishing: *Global Anti-base Erosion Proposal (GloBE) Pilar Two / Proposition globale de lutte contre l'érosion de la base d'imposition (GloBE) – Pilier Deux*, par. 9]. (<https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/document-consultation-publique-proposition-globale-lutte-contre-erosion-base-imposition-pilier-deux.pdf>).

68. De hecho, el mismo documento habla de una “profunda transformación de la arquitectura de la fiscalidad internacional” que podría identificarse en cinco aspectos: 1) aportando una respuesta global a los desafíos de BEPS porque procurará que las empresas con actividad internacional se sometan “sistemáticamente” a un impuesto mínimo (lo que hará disminuir el interés en transferir beneficios) fijando un suelo en la competencia fiscal entre países. 2) Dando respuesta a los problemas ligados a la

Hasta el momento, la OCDE se ha ocupado fundamentalmente de la primera, la regla de inclusión de renta. En la concepción del grupo de trabajo, la propuesta GloBE exigiría realizar tres actuaciones sucesivas: determinación la base la imposición, agregación de rentas y fijación de las excepciones.

La determinación de la base de imposición ha de hacerse utilizando la contabilidad financiera, porque aúna dos características que se consideran indispensables en el modelo: neutraliza la influencia de las diferencias estructurales entre los métodos de cálculo de la base de imposición y reduce los gastos y las cargas administrativas. A partir de ahí, surge inmediatamente la necesidad de seleccionar las normas contables que deberían ser aplicadas por las EMN sometidas a GloBE. Ello, a su vez, supone decidir, por un lado, qué norma contable se toma en consideración, si la aplicable a la matriz o la aplicable a la filial; y, por otro, qué normas contables cumplen las condiciones exigibles (tienen nivel) a los fines de GloBE⁶⁹. La propuesta considera que la mejor manera de evitar los problemas es calcular la base de imposición conforme a las normas contables empleadas por la sociedad matriz última o principal, por ser más garantista y transparente que las de sus filiales, que originarían muchas distorsiones⁷⁰. Ciertamente que ello requeriría a su vez que la sociedad matriz de referencia aplicara normas y principios contables generalmente admitidos⁷¹.

digitalización de la economía aún no resueltos por BEPS y a otros que van más allá de este. C) Influyendo en los comportamientos tanto de los contribuyentes como de sus jurisdicciones fiscales (se necesitaría una acción a escala mundial para impedir una carrera al mejor postor en la fiscalidad de las sociedades, lo que, a su vez, supondría un claro riesgo de traslado de la carga fiscal hacia bases tributarias más fijas –menos móviles– y un perjuicio grave para los países en desarrollo. D) Protegiendo además a estos países de las presiones que reciben para conceder ventajas fiscalmente ineficientes. E) Y en fin, respetando el principio de simplicidad para minimizar los gastos de administración y los riesgos de doble imposición. (*Global Anti-base ...*, cit. pars. 6, 7 y 8). Este último aspecto pretende completarse con un encargo adicional al Marco inclusivo para que estudie la problemática de la coordinación de las reglas y los vínculos entre GloBE y las otras disposiciones nacionales e internacionales a fin de cubrir los riesgos de la doble imposición y reduzca los gastos de adaptación y las cargas administrativas (par. 10).

69. Lo más simple sería utilizar las normas contables de la EMN, pero sus filiales pueden emplear normas contables distintas correspondientes a la jurisdicción en la que está establecidas –o jurisdicciones, si son varias–. Los grupos consolidados calculan los beneficios de sus filiales conforme a las normas contables de la matriz última del grupo –pero los de cada filial se calculan conforme a la legislación de su propia jurisdicción–. (*Ibidem*, par. 17-18).

70. *Ibidem*, par. 21 (en la versión oficial inglesa, par. 22).

71. Se está pensando, en particular, en las EMN no cotizadas, que no siempre están obligadas a establecer sus estados financieros consolidados conforme a un referente

La base así determinada deber ser luego sometida a unos oportunos e inevitables ajustes para calcular el montante neto de los beneficios que se han beneficiado de una más baja tributación. Esos ajustes deberían incluir tanto las diferencias permanentes (diferencias entre el beneficio anual contable y el fiscal que no desaparecen en el futuro, es decir, que son fijas), como las diferencias temporales (diferencias correspondientes a las fechas de anotación cuya cancelación futura está prevista)⁷².

Ajustada la base, la propuesta prevé la que denomina *agrégation* de rentas en la versión francesa (*blending* en la versión oficial inglesa, algo así como una combinación o mezcla de las rentas dentro del grupo). Con esta expresión, en realidad, se quiere hacer referencia a la posibilidad de que las empresas contribuyentes puedan acumular las rentas fuertemente gravadas y las rentas débilmente (*under*) gravadas de una misma entidad o de varias entidades del mismo grupo, de modo que aquí será denominada *acumulación*, cuyo objetivo es compensar unas con otras. Tal acumulación puede hacerse sobre una base amplia o limitada, o incluso puede prohibirse pura y simplemente la acumulación de la totalidad de las rentas de fuente extranjera. La decisión sobre la manera de hacerlo no será, en todo caso, neutral⁷³. Por el contrario, implica opciones políticas diferentes. Si todas las opciones pudieran dar cauce a la voluntad política de que todas las empresas internacionales paguen un mínimo de impuesto por sus rentas extranjeras, entonces las acumulaciones por entidad y por jurisdicción son más idóneas que la acumulación mundial, porque en esta el grupo está sometido a un tipo medio de gravamen mínimo, mientras que en la acumulación por entidad, la multinacional paga un tipo mínimo o incluso superior, según la entidad, lo mismo que ocurre en la acumulación por jurisdicciones, en cuyo caso la multinacional paga en cada jurisdicción el tipo mínimo u otro superior⁷⁴.

contable determinado, aspecto este que habrá que tener en cuenta. (*Ibidem*, par. 23, en las dos versiones francesa e inglesa).

72. Por extenso, *ibidem*, par. 24 a 52.

73. *Ibidem*, par. 54. En efecto, una acumulación que permita al grupo multinacional mezclar rentas e impuestos de entidades y jurisdicciones diferentes podría reducir su gravamen potencial por debajo de las exigencias de GloBE. Si se le permite mezclar rentas fuerte y débilmente gravadas de varias entidades y jurisdicciones, podría resultar que el grupo no pague ningún impuesto a pesar de que una parte de esa renta fuera sometida a un bajo tipo. Si la agregación de rentas es a nivel mundial, podrían producirse efectos negativos para las contribuyentes en la medida en que les obligaría a incluir la totalidad de las rentas al margen de estén sometidas a un tipo elevado o bajo en una jurisdicción extranjera, donde pueden ser objeto de ajustes suplementarios en la matriz conforme a su legislación nacional, sea mediante una compensación automática de las desgravaciones fiscales nacionales, sea mediante la inclusión de gastos que limiten los créditos de impuesto pagados en el extranjero.

74. *Ibidem*, par. 56.

Por todo ello, el programa de trabajo planteó examinar las diferentes opciones de acumulación. En el caso de acumular rentas a nivel mundial, el grupo multinacional se vería obligado a incluir el importe total de sus rentas de fuente extranjera y el importe total de impuestos pagados en el extranjero, de modo que el grupo sería gravado conforme a GloBE si el tipo impositivo sobre aquellas rentas resulta inferior al tipo mínimo. Si la acumulación es por jurisdicción, el grupo vendría obligado a distribuir sus rentas entre las jurisdicciones afectadas y entonces el gravamen se produciría si el tipo impositivo, para cada jurisdicción, fuese inferior al tipo mínimo. Si la acumulación fuese por sociedades, entonces el grupo tendría que determinar la renta y el impuesto de cada entidad y el gravamen se produciría si el tipo efectivo de gravamen de la sociedad extranjera controlada o de la filial extranjera fueran inferiores al tipo mínimo⁷⁵.

La acumulación de las rentas plantea también otras cuestiones adicionales relevantes: la volatilidad de los tipos efectivos de gravamen, la utilización de datos de cuentas financieras consolidadas, el reparto de rentas entre la sede social y las filiales, la distribución de rentas de las entidades transparentes, el tratamiento de los créditos de impuesto pagados en distintas jurisdicciones y el tratamiento de los dividendos y otros útiles, que han de ser todos objeto de estudio⁷⁶.

Finalmente, hay que tener en cuenta la posibilidad de excepcionar la aplicación de GloBE, algo en lo que, lógicamente, habrá que hilar muy fino para no romper el vestido.

7. SITUACIÓN A COMIENZOS DEL “DECISIVO” AÑO 2020

El año 2020 debía haber sido el año decisivo, el de la conclusión de los trabajos y la adopción de acuerdos. Sin que sea posible medir cuánto han podido influir las exigencias planteadas por la pandemia de COVID-19, es ya prácticamente improbable que aquellos objetivos se logren.

No obstante, el año ha empezado con una Declaración del Marco inclusivo que resume el estado de la cuestión del enfoque unificado del Pilar 1 y, lo que parece más relevante, un informe revisado sobre el Pilar 2⁷⁷.

75. *Ibidem*, par. 55.

76. *Ibidem*, pars. 60 a 72.

77. *Déclaration du Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20 relative à l'approche en deux piliers visant à relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie / Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, OECD Publishing, Paris 2020. Esta declaración fue aprobada en el Marco inclusive reunido los días 29-30 de enero de este año.

En esa Declaración, los 137 países integrantes del Marco inclusivo afirmaron su compromiso de llegar a un acuerdo para encontrar una solución de consenso antes de finales de 2020 y aprobaron lo que han denominado los “contornos de la arquitectura de un enfoque unificado sobre el primer pilar” –que se da por respaldado– y ello a pesar de ser conscientes de la existencia de divergencias notables de carácter estratégico⁷⁸, por no hablar de las de carácter técnico⁷⁹.

Pero, quizá, lo más importante de este documento sobre el Pilar 1 sea la concreción de instrumentos para la seguridad jurídica, a saber, la prevención y resolución de las controversias (*Dispute Prevention and Resolution / Prévention et règlement des différends*), puesto que aquella es un factor “esencial y un elemento fundamental” de la concepción del primer pilar. Cómo conseguir mejorar esa seguridad es uno de los objetivos prioritarios del Pilar 1, pero el documento aboga por establecer un nuevo marco de prevención y regulación de las controversias sobre el importe A, en el convencimiento de que las disputas sobre este importe entre dos jurisdicciones tendrán finalmente incidencia sobre la imposición de ese mismo importe en otras jurisdicciones⁸⁰. Para hacerles frente se prevé la adopción de un mecanismo claro, gestionable y obligatorio de prevención de las controversias en un estadio *temprano* (*early* y *précoce*, en las versiones inglesa y francesa), a cuyo propósito podría servir la creación de grupos representativos con la misión de garantizar esa seguridad jurídica. Con todo, no se puede desconocer la dificultad que entraña obtener acuerdos

78. De nuevo una carta proveniente de América levantó la polvareda. En esta ocasión se trató de la enviada por el Secretario del Tesoro de Estados Unidos de América, Steven Mnuchin, al Secretario general de la OCDE, Ángel Gurría, en la que le manifestaba el apoyo político de su país a una solución de carácter multilateral que contuviera una propuesta sobre el Pilar 1 como régimen proteccionista o puerto seguro (*safe harbour*). Pero ante eso, numerosos países del Marco inclusivo manifestaron su inquietud por el hecho de que la construcción del primer pilar como un régimen proteccionista daría lugar a mayores dificultades, no rebajaría la incertidumbre y pondría en peligro la consecución de los objetivos de todo el proceso en su globalidad y dejaron claro que, aunque no haya que tomar una decisión sobre este asunto hasta que no haya acuerdo sobre los otros aspectos de la propuesta, la resolución de aquel problema será determinante para conseguir el consenso. Más problemas, pues. (*Ibidem*, par. 3). Aunque la previsión final de la Declaración parece abrir alguna esperanza de crear un régimen tipo *safe harbour* con otro enfoque, de manera que un grupo multinacional pudiera elegir a escala mundial la aplicación del pilar 1 (par. 90).

79. En concreto, la Declaración (par. 4) señala: 1) el carácter vinculante de los mecanismos de prevención y resolución de las controversias y el alcance de estos mecanismos a efectos del importe C). 2) La posibilidad de ponderar el importe A en función de los diferentes grados de digitalización de las actividades. Y 3), la propuesta de algunos países de tener en cuenta los factores regionales en el cálculo y reparto del importe A. (*Ibidem*, par. 4).

80. *Ibidem*, par. 68.

vinculantes. Para el importe B, el principal trabajo consistiría en limitar las controversias aplicando tipos de retribución fijos. Pero dado que existen jurisdicciones con dificultades internas para optar por procedimientos de arbitraje obligatorios y vinculantes, habría que recurrir a mecanismos de fácil aceptación por los miembros del Marco inclusivo⁸¹. Por lo demás, la adopción de medidas de refuerzo específicas a integrar en los ordenamientos internos podría ser tomada en cuenta también a efectos del importe C⁸².

Respecto al Segundo Pilar, se habían producido ya a principios de año algunos avances que han permitido revisar los postulados iniciales en ciertos aspectos, pero ello, curiosamente, partiendo de los planteamientos críticos de algunos países. En efecto, algunos de ellos habían sugerido la mejora del Pilar 2 para asegurar que esté anclado en la problemática de BEPS (que no se desvíe de sus objetivos, en definitiva) porque consideraban que garantizar que todas las empresas con actividades a nivel internacional debieran someterse a un mínimo de imposición *sobrepasaría* (*irait au-delà, would go beyond*) el objetivo del segundo pilar⁸³.

En todo caso, en los meses previos se habían producido algunos avances que conviene destacar.

En relación con la regla de la inclusión de renta, se han barajado formas de neutralizar las diferencias temporales, pero el objetivo es limitar los ajustes de las diferencias permanentes para reducir la complejidad y los gastos de adaptación. En relación con la acumulación de beneficios combinando los gravados a tipos altos y bajos (*blending*), se habían identificado las opciones estratégicas pendientes y las dificultades propias de los diferentes enfoques y, por tanto, se constató la existencia de diferentes aspectos de GloBE a considerar, como la clase de acumulación. Respecto a las excepciones, la cuestión principal es si admitirlas o no y de qué clase serían. En el Programa de trabajo de mayo de 2019 se había dicho que las excepciones conforme a la acción 5 de BEPS sobre prácticas fiscales dañosas u otras basadas en criterios sustanciales debilitarían el objetivo estratégico de GloBE, pero algunos países prefieren contemplarlas porque

81. Para instar un procedimiento de arbitraje, los procedimientos vinculantes de resolución de controversia no pueden ser considerados como los principales medios a estos fines, sino como red de seguridad o protección, pero lo más importante es el recurso a los procedimientos amistosos, que podrían vincularse con el reexamen de la acción 14ª de BEPS (*Ibidem*, par. 81).

82. Por ejemplo (par. 82): las jurisdicciones podrían acortar los plazos durante los cuales se puede proceder a los ajustes y la percepción del impuesto se podría limitar o suspender durante toda la duración de los procedimientos de resolución de las controversias, siempre del importante C.

83. *Ibidem*, anexo 2, par. 4.

consideran que son necesarias para garantizar que el Pilar 2 se asiente sobre las problemáticas de BEPS no resueltas⁸⁴. En los trabajos sobre la regla de sustitución, se había elaborado una regla simple para facilitar la aplicación de la inclusión de la renta⁸⁵.

Por lo que se refiere a la regla de pagos insuficientemente gravados se había examinado un buen número de propuestas, tendentes a limitar la complejidad, aligerar los costes administrativos y de adaptación y atenuar el riesgo de una imposición excesiva⁸⁶. Por su parte, respecto de la regla de sujeción a impuesto, se quiere que sea simple y concreta para hacer frente a los riesgos de BEPS⁸⁷.

Contemporáneamente, la OCDE publicó los análisis económicos y la evaluación del impacto de los gravámenes relacionados con los dos pilares sobre la economía digital, de los que se colige que aquel sería considerable y positivo. El efecto combinado de los dos pilares podría representar el 4% de los ingresos tributarios sobre sociedades a nivel mundial, alrededor de unos 100.000 millones de dólares, ingresos que serían globalmente homogéneos para todas las economías, altas, medianas y bajas⁸⁸.

Como se había previsto, en julio de este mismo año 2020, el Secretario General de la OCDE ha presentado un Informe fiscal que evalúa los progresos en ambos pilares⁸⁹.

En el Pilar 1, los avances se centran en el alcance del nuevo derecho de imposición (importe A) mediante la definición de “servicios digitales automatizados” y “negocios orientados al consumidor”, la especificación

84. *Ibidem* anexo 2, pars. 11 y 12.

85. *Ibidem*, anexo 2, par. 9.

86. Las condiciones que debe cumplir esta regla, se recuerda, son: ser compatible y estar coordinadas con las otras reglas; evitar la doble imposición y la sobreimposición por encima del beneficio económico; limitar los gastos de adaptación y los costes administrativos; y tener en cuenta los posibles efectos de las excepciones. (*Ibidem*. Anexo 2, par. 16).

87. Los trabajos complementarios deberían abarcar los pagos afectados, el criterio de tipo mínimo de gravamen, la amplitud de los ajustes, la inclusión de un “suelo” de *minimis* y el papel de la regla de sujeción a imposición en relación a la de pagos insuficientemente gravados. (*Ibidem*, anexo 2, par. 18).

88. *Tax Challenges arising from the dDgitalization of the Economy. Update on the economic analysis & impact assessment*, OCDE Publishing, Paris 2020 (<http://www.oecd.org/tax/beps/presentation-economic-analysis-impact-assessment-webcast-february-2020.pdf>).

89. *OECD Secretary-General Tax Report G20 Finance Ministers and Central Bank Governors, Saudi Arabia, July 2020* (OECD Publishing, Paris 2020. <http://www.oecd.org/tax/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-july-2020.pdf>).

de cuándo puede decirse que una empresa tiene un compromiso estable y significativo con el mercado y las reglas para localizar y medir las rentas derivadas del mercado. Además, el enfoque unificado presenta problemas de complejidad que aconsejan su simplificación, sobre todo en lo que se refiere a la eliminación de la doble imposición.

En el Pilar 2 los avances se han hecho en las definiciones de la base imponible, impuestos afectados y ajustes permanentes, mientras que el tema de las exclusiones está en estudio. Por lo demás, se está prestando mucha atención a la posibilidad de coexistencia de GloBE y los regímenes estadounidenses GILTI y BEAT⁹⁰.

La OCDE preparará unos bocetos-programas sobre cada uno de los pilares (blueprint, que se esperaban para octubre de 2020), pero mientras tanto el G20 ha emitido un comunicado el 20 de julio reconociendo los trabajos del Marco inclusivo⁹¹, mientras que este emitió su Informe interanual julio 2019-julio 2020 contemporáneamente⁹².

90. GILTI son las siglas en inglés de *Global Intangible Low tax Income*, una medida introducida en el sistema tributario de los estados Unidos como provisión anti erosión de bases salientes (o sea, en perjuicio del fisco americano). La medida está destinada a desincentivar la transferencia de beneficios fuera de Estados Unidos a las empresas que negocian sus activos inmateriales. Funciona como una acumulación de los ingresos obtenidos en el extranjero a la base imponible nacional, de modo que es un gravamen que se aplica sobre los beneficios que superan el 10% de los activos extranjeros de la compañía, a un tipo de entre el 10,5 y poco más del 13%. (<https://taxfoundation.org/gilti-2019/>).

BEAT, por su parte, se corresponde con el gravamen que limita la capacidad de las empresas multinacionales de transferir beneficios desde Estados Unidos a sus filiales extranjeras con baja tributación, reduciendo al mismo tiempo las ganancias en ese país u obteniendo derecho a deducciones; el resultado es la reducción de la carga fiscal global en el Estado de la matriz (EE.UU.). El BEAT es un complemento de impuesto mínimo: la entidad calcula su impuesto ordinario sin esos pagos a las filiales y luego lo calcula con esos pagos; si el impuesto ordinario es más bajo que el BEAT, entonces se paga ese impuesto más el exceso de BEAT sobre él. Este gravamen se aplica a empresas con ingresos brutos de más de 500 millones de dólares o que realiza más del 3% de sus gastos deducibles totales a filiales extranjeras, excepto que la empresa haya contabilizado adecuadamente los interés o las regalías como gastos en su contabilidad (<https://www.taxpolicycenter.org/briefing-book/what-tcja-base-erosion-and-anti-abuse-tax-and-how-does-it-work>, mayo 2020).

91. Comunicado G20 *Finance Ministers & Central Governors Meeting* 18 July 2020 (<https://g20.org/en/media/Documents/Final%20G20%20FMCBG%20Communiqu%C3%A9%20-%20July%202020.pdf>).

92. Ya con 145 miembros. Marco inclusivo *Rapport d'étape juillet 2019 – juillet 2020*, Oecd Publishing, Paris 2020. Se decidió, entre otras cosas, posponer la reunión del Marco hasta octubre de 2020. El Anexo B reproduce la Declaración de enero de 2020. (<https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/cadre-inclusif-sur-le-beps-rapport-d-etape-ocde-g20-juillet-2019-juillet-2020.htm>).

8. EPÍLOGO PARA CONTINUAR

Al margen los esfuerzos de la OCDE, que son muchísimos, y posiblemente también a pesar de ellos, mientras se espera el resultado definitivo de las propuestas del Marco inclusivo, la fiscalidad de la economía digital no se detiene.

Por un lado, la Unión Europea, aun con las dificultades para adoptar decisiones de un calado tan importante como el que requiere el gravamen de los beneficios societarios, parece querer reactivar el proyecto BICIS de base imponible común consolidada de los impuestos sobre sociedades, aunque de momento ha optado por el gravamen de los servicios digitales mediante un impuesto formalmente indirecto que, no obstante, tiene una estructura impropia de este tipo de gravámenes⁹³. Sin embargo, esa propuesta de 2018 (148 final) está detenida a la espera de la finalización de los trabajos de la OCDE⁹⁴. Entretanto, se formula otra propuesta contemporánea a aquella (147 final) con el propósito de crear un marco normativo interno para relaciones entre Estados de la Unión y entre estos y terceros Estados con los que no exista convenio, tomando como nexo la presencia digital significativa⁹⁵.

Por otro lado, Estados Unidos ha tomado decisiones de carácter unilateral que habrá que combinar con las propuestas BEPS. Este asunto no

93. Hay muchos argumentos que avalarían un rechazo del carácter indirecto de estos impuestos que aparentan ser sobre el volumen de negocios, pero gravan los ingresos. Resultan paradigmáticos algunos tributos, como el húngaro sobre la fiscalidad de los anuncios publicitarios o el polaco sobre el comercio minorista. La sala 9ª del TGUE ha admitido la conformidad al Derecho europeo de ambos (SS de 27 de junio de 2019 (Hungria/Comisión, T-20/17); y (16 mayo 2019, Polonia/Comisión, T-836/16 y T-624/17). Véase un análisis de estas sentencias y de las consecuencias que se derivan para los impuestos sobre los servicios digitales europeos en MORENO GONZÁLEZ, S. (2020): "Impuestos sobre determinados Servicios Digitales y ayudas de Estado: una reflexión provisional", en NAVARRO FAURE, A. (2020): *Retos del Derecho Financiero y Tributario ante los desafíos de la economía digital y la inteligencia artificial*, Tirant Lo Blanc, Valencia, 2020, pp. 95 ss. Sobre los impuestos indirectos progresivos, de la misma autora, MORENO GONZÁLEZ, S. (2019): "impuestos sobre el volumen de negocios con tipos impositivos progresivos: ¿son conformes con las normas sobre ayudas de Estado? La posición del Tribunal General en los asuntos Polonia/Comisión y Hungría/Comisión", en *Revista de Fiscalidad y Negocios Transnacionales*, nº 12, 2019 (BIB 2019, 9543).

94. SÁNCHEZ ARCHIDONA, G. (2019): "El Impuesto sobre los servicios digitales en la Unión Europea: un nuevo (y fallido) intento frente a la planificación fiscal agresiva", pp. 191 ss., en CRUZ PADIAL, I. / HINOJOSA TORRALVO, J.J. (2019): *Cuestiones actuales de planificación fiscal agresiva*, Atelier, Barcelona, 2019, pone el acento precisamente en la quiebra de la finalidad con la que se han concebido los impuestos sobre la economía digital, a saber, evitar el abuso fiscal.

95. Cfr. SÁNCHEZ-ARCHIDONA, G. (2020): *La tributación de los servicios digitales ...*, cit. pp. 106 ss. y 183 ss.

es baladí, habida cuenta que en junio de este año el país americano abandonó el Marco inclusivo⁹⁶.

La escasa o nula utilidad que prestan los mecanismos actuales de la imposición sobre los beneficios a nivel internacional, ha provocado no sólo la proliferación de medidas unilaterales en el ámbito de la imposición sobre la renta, sino también en el de la imposición indirecta⁹⁷. Es cierto que hay necesidad –imperiosa, posiblemente– de gravar los beneficios tributarios de un modo justo y ahora no lo es⁹⁸. Pero en un asunto en el que es tan importante el consenso internacional, las soluciones multilaterales no son la mejor opción. Pueden procurar ingresos, ciertamente, y están respaldadas por una suerte de justificación moral en la medida en que protegen unos intereses financieros estatales vulnerables, pero no son la solución adecuada⁹⁹.

La OCDE no está teniendo un camino fácil. La presión sobre ella es enorme y combinar los intereses de centenar y medios países no es fácil¹⁰⁰. Se oye decir que el Pilar 1 no tiene futuro en la situación actual, pero que posiblemente se llegue a algunos acuerdos de relieve en la tributación mínima del Pilar 2. Es posible y muy probable, pero Europa, al menos Europa, no debería abandonar la búsqueda de un gravamen justo y razonable sobre los beneficios de las actividades digitalizadas.

96. Puede verse un resumen de estos tributos y del FDII (*Foreign Derived Intangible Income*) en SANZ GADEA, E. (2020): “Armonización internacional de la imposición sobre los beneficios”, *Revista Técnica Tributaria* nº 129, 2020, pp. 87 a 89.

97. SAN GADEA, E. *opus cit.*, pp. 91 a 93.

98. Un interesante enfoque, más allá de otras consideraciones, puede encontrarse en GÓMEZ REQUENA, J.A. (2020): “The allocation of taxing rights for highly digitalised business models: in search of a fair and neutral solution”, *Revista Técnica Tributaria*, nº 128, pp. 117 ss.

99. De esta opinión, entre otros, GRAU RUÍZ, M.A. (2020): “El gravamen ‘provisional’ de los servicios digitales y la dudosa justificación de reacciones unilaterales”, en *Revista Técnica Tributaria* nº 128, 2020, p. 7 ss.

100. Entre el Informe de 2015 y el Informe de 2018 se abrieron expedientes por ayudas de Estado a Irlanda (caso Apple) y se desencadenó el proceso de separación del Reino Unido de la UE. El asunto Apple ha sido fallado recientemente por el Tribunal General en julio de este año a favor de Irlanda (son dos, en realidad, T-778/16 y T-892/16). Inmediatamente se alzaron voces agoreras contra la regulación europea, pero como se ha dicho con razón, esta sentencia “no legitima la planificación fiscal –ilegítima, habría que añadir– ni cuestiona la política internacional contra la erosión de bases imponibles” [GARCÍA NOVOA. C. (2020): “¿Vientos de fronda judiciales en relación con la fiscalidad del mundo digital? Del caso Apple a la sentencia del Tribunal Supremo de 23 de julio de 2020”], en *Taxlandia*, 1 septiembre 2020 (<https://www.politicafiscal.es/cesar-garcia-novoa/vientos-de-fronda-judiciales-en-relacion-con-la-fiscalidad-del-mundo-digital-del-caso-appel-a-la-sentencia-del-tribunal-supremo-de-23-de-julio-de-2020>).

REFERENCIAS Y BIBLIOGRAFÍA

- GARCÍA-HERRERA BLANCO, CRISTINA. (2019): "El impuesto sobre determinados servicios digitales como opción para gravar la nueva economía digitalizada", p. 110, en GARCÍA NOVOA, C. (Dir.) (2019): *4ª Revolución industrial: la fiscalidad de la sociedad digital y tecnológica en España y Latinoamérica*, Thomson-Reuters Aranzadi.
- GARCÍA LUQUE, E.I. (2020): "La finalidad del sistema financiero y tributario desde una perspectiva internacional (a propósito de la crisis migratoria)", en CRUZ PADIAL, I./HINOJOSA TORRALVO, J. J. (2019): *Cuestiones actuales de planificación fiscal internacional*, Atelier, Barcelona, 2019.
- GARCÍA NOVOA, C. (2020): "¿Vientos de fronda judiciales en relación con la fiscalidad del mundo digital? Del caso Apple a la sentencia del Tribunal Supremo de 23 de julio de 2020", en *Taxlandia*, 1 septiembre 2020 (<https://www.politica-fiscal.es/cesar-garcia-novoa/vientos-de-fronda-judiciales-en-relacion-con-la-fiscalidad-del-mundo-digital-del-caso-apple-a-la-sentencia-del-tribunal-supremo-de-23-de-julio-de-2020>).
- GÓMEZ REQUENA, J.A. (2020): "The allocation of taxing rights for highly digitalised business models: in search of a fair and neutral solution", *Revista Técnica Tributaria*, nº 128.
- (2019): "El tratamiento de los activos intangibles a efectos de precios de transferencia en el escenario post-BEPS", en CRUZ PADIAL, I./HINOJOSA TORRALVO, J. J. (2019): *Cuestiones actuales de planificación fiscal internacional*, Atelier, Barcelona, 2019.
- GRAU RUÍZ, M.A. (2020): "El gravamen 'provisional' de los servicios digitales y la dudosa justificación de reacciones unilaterales", en *Revista Técnica Tributaria* nº 128.
- HINOJOSA TORRALVO, J.J. (2019): "La armonización jurisprudencial negativa de la imposición directa en la doctrina del TJUE sobre el gravamen de los beneficios de las sociedades extranjeras controladas (SEC/CFC)", en CRUZ PADIAL, I. / HINOJOSA TORRALVO, J. J. (2019): *Cuestiones actuales de planificación fiscal internacional*, Atelier, Barcelona, 2019.
- HONGLER, O. / PISTONE, P. (2015): *Blueprints for a new PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy*, Working Papers, IBDF. (https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/Redefining_the_PE_concept-whitepaper.pdf).

- MORENO GONZÁLEZ, S. (2020): "Impuestos sobre determinados Servicios Digitales y ayudas de Estado: una reflexión provisional", en NAVARRO FAURE, A. (2020): *Retos del Derecho Financiero y Tributario ante los desafíos de la economía digital y la inteligencia artificial*, Tirant Lo Blanc, Valencia, 2020.
- (2019): "impuestos sobre el volumen de negocios con tipos impositivos progresivos: ¿son conformes con las normas sobre ayudas de Estado? La posición del Tribunal General en los asuntos Polonia/Comisión y Hungría/Comisión", en *Revista de Fiscalidad y Negocios Transnacionales*, nº 12.
 - OCDE (2014): *Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital Acción 1: 2014*. <https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf>.
 - (2015): *Final Report Action Plan on BEPS*. Paris, 2015 (<https://www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm>).
 - (2015): *Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Resúmenes. Informes Finales 2015*. <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>.
 - (2016): *Documentación sobre precios de transferencia e informes país por país de la acción 13 Informe final* (<https://www.oecd.org/tax/beps/documentacion-sobre-precios-de-transferencia-e-informe-pais-por-pais-accion-13-informe-final-2015-9789264267909-es.htm>).
 - (2018): *Resumen de los desafíos fiscales derivados de la digitalización: Informe provisional 2018* (<https://www.oecd.org/tax/beps/resumen-desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion-informe-provisional-2018.pdf>).
 - (2019): *Relever les défis fiscaux soulevés para la numérisation de l'économie – Note politique* (<https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/document-de-consultation-publique-relever-les-defis-fiscaux-soulevés-par-la-numerisation-de-l-economie.pdf>).
 - (2019): *La communauté internationale adopte une feuille de route pour résoudre les défis fiscaux soulevés para la numérisation de l'économie*, (<https://www.oecd.org/fr/fiscalite/la-communaute-internationale-adopte-une-feuille-de-route-pour-resoudre-les-defis-fiscaux-soulevés-par-la-numerisation-de-l-economie.htm>).
 - (2019): *El Enfoque unificado: la propuesta del Secretariado relativa al Primer Pilar* (<https://www.oecd.org/tax/beps/documento-para-consulta-publica-el-enfoque-unificado-la-propuesta-del-secretariado-relativa-al-primer-pilar.pdf>). *Secretariat Proposal for a "Unified Approach" under*

Pillar One (<https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-secretariat-proposal-unified-approach-pillar-one.pdf>)/ *Proposition du Secrétariat d'une "Approche unifiée" au titre du Pillier Un* (<http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/document-consultation-publique-proposition-secretariat-approche-unifiee-pilier-1.pdf>).

OCDE/OECD (2020): *Déclaration du Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20 relative à l'approche en deux piliers visant à relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* (<https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/declaration-cadre-inclusif-sur-le-beps-janvier-2020.pdf>).

Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy (<https://www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf>).

– (2020): *Comunicado G20 Finance Ministers & Central Governors Meeting* (<https://g20.org/en/media/Documents/Final%20G20%20FMCBG%20Communiqué%20-%20July%202020.pdf>).

– (2020): *Marco inclusivo Rapport d'étape juillet 2019 – juillet 2020* (<https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/cadre-inclusif-sur-le-beps-rapport-d-etape-ocde-g20-juillet-2019-juillet-2020.htm>).

OECD: *Action1: Tax Challenges Arising from de Digitalisation* (<http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>). Es una página en continua actualización.

– (2013): *Adressing Base Erosion and Profits Shifting* (OCDE Publishing), París 2013 (<http://www.oecd.org/tax/beps/>).

– (2015): *Addresing the Tax Challenges of the Digital Economy. Action 1: 2015 Final Report*. Paris, 2015 (<https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241046-en.pdf?expires=1604316453&id=id&accname=guest&checksum=6D425618448A133EC3715E26DFA27838>).

– (2018): *Tax Challenges Arising from Digitalization – Interim Report* (<https://www.oecd.org/ctp/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report-9789264293083-en.htm>).

– (2019): *Public consultation document Adressing the Tax Challenges of the Digitalization of the Economy* (<https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>)/ *Document de consultation publique Relever le défis fiscaux soulevés par la numérisation de*

- l'économie* (<https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/document-de-consultation-publique-relever-les-defis-fiscaux-souleves-par-la-numerisation-de-l-economie.pdf>), 13 de febrero – 6 de marzo. Paris, 2019.
- (2019): *Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, Paris 2019. (<https://www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.htm>).
 - (2019): *Global Anti_base Erosion Proposal (GloBE) Pilar Two/Proposition globale de lutte contre l'érosion de la base d'imposition (GloBE) – Pilier Deux* (<https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-global-anti-base-erosion-proposal-pillar-two.pdf.pdf>)/*Proposition globale de lutte contre l'érosion de la base d'imposition (GloBE) – Pilier Deux* (<https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/document-consultation-publique-proposition-globale-lutte-contre-erosion-base-imposition-pilier-deux.pdf>).
 - (2020): *Tax Challenges arising from the dDgitalization of the Economy. Update on the economic analysis & impact assessment* (<http://www.oecd.org/tax/beps/presentation-economic-analysis-impact-assessment-webcast-february-2020.pdf>).
 - (2020): *OECD Secretary-General Tax Report G20 Finance Ministers and Central Bank Governors, Saudi Arabia, July 2020* (<http://www.oecd.org/tax/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-july-2020.pdf>).
- RODRÍGUEZ LOSADA, S. (2019): “La crisis del concepto de establecimiento permanente en el contexto de la economía digital: posibles vías de solución encaminadas a reforzar el poder tributario del Estado de la fuente”, en CRUZ PADIAL, I. / HINOJOSA TORRALVO, J. J. (2019): *Cuestiones actuales de planificación fiscal internacional*, Atelier, Barcelona, 2019.
- SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G. (2019): *La erosión de bases imponibles societarias*, Thomson-Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2019.
- (2019): “El Impuesto sobre los servicios digitales en la Unión Europea: un nuevo (y fallido) intento frente a la planificación fiscal agresiva”, pp. 191 ss, en CRUZ PADIAL, I. / HINOJOSA TORRALVO, J.J. (2019): *Cuestiones actuales de planificación fiscal agresiva*, Atelier, Barcelona, 2019.

- (2020): *La tributación de los servicios digitales en la Unión Europea y en España*, Thomson-Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2020.
- SANZ GADEA, E. (2020): “Armonización internacional de la imposición sobre los beneficios”, *Revista Técnica Tributaria* nº 129, 2020, pp. 87 a 89.
- TAX FOUNDATION (2019): *What’s up with Being GILTI?* (<https://taxfoundation.org/gilti-2019/>).
- TAX POLICY CENTER (2020): *What is the TCJA base erosion and anti-abuse tax and how does it work?* (<https://taxfoundation.org/gilti-2019/>).
- UE (2018): *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* COM (2018) 148 final, de 21 de marzo de 2018.
- (2018): *Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa* COM (2018) 147 final, de 21 de marzo de 2018.

ESTUDIOS

La digitalización acelerada de las sociedades modernas ha traído consigo la necesidad de repensar los cimientos sobre los que debe configurarse la tributación del siglo XXI. La consolidación de los modelos de negocio digitales, sustentados, en su mayoría, en activos inmateriales de difícil cuantificación, por un lado, y la irrupción de la robótica y la inteligencia artificial en el ámbito de los tributos, por otro, han ahondado en la ya advertida ruptura de los principios y estándares de tributación heredados del pasado siglo.

Este contexto es donde nace la obra colectiva que el lector tiene en sus manos, conformada por aportaciones académico-científicas que promueven y analizan la búsqueda de soluciones eficaces ante los nuevos desafíos planteados.

El precio de esta obra incluye la publicación en formato DÚO sin coste adicional (papel + libro electrónico).

ACCEDE A LA VERSIÓN EBOOK
SIGUIENDO LAS INDICACIONES
DEL INTERIOR DEL LIBRO.



CÓDIGO DE USO EXCLUSIVO POR LA EDITORIAL

C.M.: 72547

ISBN: 978-84-1309-884-5



9 788413 098845