

## RESUMEN DE LOS DESAFÍOS FISCALES DERIVADOS DE LA DIGITALIZACIÓN: INFORME PROVISIONAL 2018

1. Los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía se identificaron como uno de los principales ejes o líneas de actuación en torno a los que gira el *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios* (BEPS, por sus siglas en inglés), del que es fruto precisamente el Informe de 2015 sobre la Acción 1 del *Proyecto BEPS*. En marzo de 2017, los Ministros de Finanzas del G20 encomendaron a la OCDE, bajo los auspicios del *Marco Inclusivo sobre BEPS*, la elaboración de un informe provisional sobre los efectos fiscales de la digitalización de la economía que debía estar finalizado para abril de 2018. Dicho informe, con el título *Desafíos fiscales derivados de la Digitalización: Informe provisional 2018* (en adelante, «Informe provisional»), ha recibido el beneplácito de más de 110 miembros del Marco Inclusivo.

2. El referido *Informe provisional* incluye un análisis exhaustivo de las principales características o rasgos distintivos observados frecuentemente en ciertos modelos económicos altamente digitalizados e inherentes a la creación de valor en la nueva era digital, alude a sus posibles efectos en el marco fiscal internacional vigente y describe, asimismo, las dificultades y problemas que plantean las cuestiones aquí tratadas, las posturas que adoptan los diferentes países en relación con dichos rasgos distintivos y sus efectos y que condicionan sus respectivos enfoques sobre las eventuales soluciones. 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.

3. Los países miembros han acordado revisar, con el fin de armonizar y de que resulten fácilmente inteligibles, el criterio para la determinación de la existencia de un «nexo» (o *criterio de sujeción*) y las reglas de «atribución de beneficios» – conceptos fundamentales relativos al reparto de la potestad tributaria entre jurisdicciones y a la determinación de la parte de los beneficios de las empresas multinacionales que estará sujeta a impuestos en una jurisdicción determinada. . A tal fin, dichos países tratarán de adoptar una solución consensuada habida cuenta de que, actualmente, existen opiniones divergentes sobre la forma de enfrentarse al problema. A este respecto y bajo los auspicios del Marco Inclusivo, se acordó desarrollar esta línea de actuación con el objetivo de elaborar y presentar un Informe final en 2020, remitiendo previamente al G20 un Informe de seguimiento del progreso en 2019. El Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital del Marco Inclusivo se reunirá el próximo mes de julio de 2018.

4. El *Informe provisional* examina, a su vez, aquellas medidas provisionales que aplicarán aquellos países que consideran absolutamente necesario e imperativo actuar con rapidez. En particular, el *Informe provisional* examina, como medida provisional, la aplicación de un impuesto especial a la prestación de ciertos servicios digitales efectuada bajo su jurisdicción que se aplicaría al importe bruto satisfecho en contraprestación a dichos servicios digitales. 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. No obstante, dicho *Informe provisional* describe el marco conceptual de referencia al que apuntan aquellos países que están a favor de adoptar medidas provisionales y que deberán tener en cuenta a la hora de plantearse adoptar tales medidas.

5. Por otra parte, 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. No obstante, las medidas antielusivas no necesariamente darán respuesta a la cuestión relativa al reparto de la potestad tributaria entre jurisdicciones, problema cuya resolución se plantea a largo plazo.

6. Por último, el *Informe provisional* identifica nuevas líneas de trabajo que es preciso desarrollar sin dilación. Dada la disponibilidad y la posibilidad de acceso a «datos masivos» o macrodatos, es necesario intensificar la cooperación internacional entre administraciones tributarias, 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)*, con el fin de garantizar el pago de los impuestos devengados por los ingresos percibidos. El Foro sobre Administración Tributaria (FAT) desarrollará, en colaboración con el Marco Inclusivo, diversas herramientas prácticas para intensificar la cooperación entre administraciones tributarias y examinará también las repercusiones fiscales de las nuevas tecnologías (tales como las criptomonedas y la tecnología de contabilidad distribuida o *blockchain*).

7. En 2019, se publicará un Informe de seguimiento del progreso en los trabajos desarrollados, al tiempo que el Marco Inclusivo desarrolla labores encaminadas a la consecución de una solución consensuada para 2020.

#### *Antecedentes*

8. Como parte del *Proyecto BEPS* de la OCDE y del G20 y en el contexto de la Acción 1, el Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital (GEFED) analizó los desafíos fiscales planteados por la economía digital. El Informe de 2015 sobre la Acción 1 del *Proyecto BEPS*<sup>1</sup> señalaba, por una parte, que la economía digital se caracteriza por basarse, como ninguna otra, en activos intangibles, por el uso masivo de datos (especialmente de los de carácter personal) y por la adopción generalizada de

---

<sup>1</sup> OCDE (2015): *Abordar los desafíos fiscales de la economía digital, Acción 1 – Informe final 2015*, Ediciones OCDE, París, disponible en <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en> (versión en inglés).

modelos económicos pluridimensionales. Por otra parte, concluía que resultaría una tarea ardua, si no imposible, tener que delimitar y separar el radio de acción de la economía digital. El informe hacía hincapié, asimismo, en las distintas formas en que la digitalización ha potenciado los riesgos de prácticas elusivas BEPS, pero apuntaba a la probabilidad de que las medidas propuestas en el marco de las restantes acciones que conforman el *Proyecto BEPS* tuvieran un enorme impacto en este sentido.

9. El informe señalaba también que, al margen de las prácticas elusivas BEPS, la digitalización planteaba desafíos fiscales más amplios, relativos al uso de los datos disponibles, a la determinación de la existencia de un *nexo* o *criterio de sujeción* y a la caracterización. Dichos desafíos se circunscriben, principalmente, a la pregunta que gira en torno a la modalidad de reparto entre los distintos países de la potestad tributaria para someter a gravamen las rentas generadas por actividades transfronterizas en la era digital. Si bien se formularon diversas propuestas para dar respuesta a las preocupaciones suscitadas en este ámbito, finalmente no se sugirió adoptar ninguna de ellas. Tras la publicación del paquete de medidas del *Proyecto BEPS* de la OCDE y del G20, los países acordaron renovar el mandato del GEFED y seguir supervisando los avances en el ámbito de la digitalización mediante la elaboración de otro informe que debía estar concluido para 2020, y de un *Informe provisional* que debía presentarse a finales de 2018.

10. En marzo de 2017, los Ministros de Finanzas del G20 exhortaron al GEFED a adelantar la entrega de su *Informe provisional* a fin de que estuviese finalizado antes de abril de 2018, petición que reiteraron los líderes del G20 con motivo de la cumbre celebrada en Hamburgo, el pasado mes de julio de 2017.

#### *Digitalización, modelos económicos y creación de valor*

11. Con el fin de asegurarse de que el sistema tributario pueda enfrentarse debidamente y dar respuesta a los ya mencionados desafíos, es fundamental entender íntegramente los cambios ocasionados por la digitalización en el modo en que las empresas operan y generan valor. Concretamente, al analizar los nuevos modelos económicos en constante evolución en el entorno digital, el informe identifica las principales características de los mercados digitales y el papel que desempeñan en la creación de valor. Asimismo, el *Informe provisional* señala tres rasgos distintivos que se observan con frecuencia en ciertos modelos económicos altamente digitalizados: lo que se ha dado en llamar «magnitud sin multitud», la fuerte dependencia de los activos intangibles y el papel de los datos y de la participación de los usuarios, incluidos los efectos de red. No obstante, dicho informe apunta también a la existencia de distintos puntos de vista entre países acerca de si estas características o rasgos distintivos contribuyen realmente a la creación de valor por parte de las empresas, y en qué medida.

#### *Implementación de las medidas BEPS y avances en materia de política tributaria*

12. La implementación de las medidas BEPS ya está en marcha en la mayoría de los países. Buena muestra de ello son los efectos que están teniendo. Como hemos mencionado anteriormente, sólo en la Unión Europea se han recaudado más de 3 000 millones de euros como consecuencia de la implementación de las nuevas *Directrices Internacionales sobre IVA/IBS*. En relación con el impuesto sobre sociedades (IS), conviene señalar que se han acometido recientemente importantes reformas que permiten implementar el paquete de medidas BEPS, entre las que se incluyen, por ejemplo, la adopción de diversas directivas europeas. Por otra parte, es probable que una de las medidas de la reforma fiscal estadounidense (concretamente la denominada GILTI, por sus siglas en inglés, que

establece la obligación de tributar por las rentas mundiales procedentes de activos intangibles sometidos a un tipo de gravamen reducido) se traduzca en una subida del tipo efectivo global aplicable a las rentas obtenidas en el extranjero por las empresas multinacionales (EMN) estadounidenses, alcanzándose así un tipo de al menos dos dígitos.

13. Adicionalmente, un número considerable de EMN ha adoptado medidas proactivas para realinear sus respectivas estructuras fiscales con las actividades económicas efectivamente desarrolladas, ya sea reconsiderando la postura adoptada en materia de precios de transferencia o reubicando y repatriando activos valiosos, tales como los intangibles. Gracias al intercambio de informes país-por-país (*Country-by-Country reports*) referidos al ejercicio fiscal 2016 que dará comienzo en 2018, se prevé poder disponer en los años venideros de evidencias adicionales de los efectos de las medidas antielusivas en el contexto BEPS.

14. En los últimos años, hemos asistido también a la adopción de diversas medidas unilaterales y descoordinadas por parte de algunos países, circunstancia que parece reflejar el descontento de ciertos países con los efectos de ciertos aspectos del sistema tributario internacional vigente.

#### *Camino hacia una solución mundial consensuada*

15. Es un hecho, y como tal se reconoce formalmente, que la transformación digital sigue su curso sin detenerse, de ahí la necesidad de supervisar el posible impacto de estos cambios en el proceso de creación de valor. Los desafíos fiscales generalizados que plantea la digitalización suscitan cuestiones técnicas de gran complejidad. Los países que se han adherido al Marco Inclusivo ostentan distintos puntos de vista acerca de si las características observadas con frecuencia en ciertos modelos económicos altamente digitalizados son susceptibles de modificar las normas fiscales internacionales, y en qué medida. En particular, por lo que respecta a los datos y a la participación de los usuarios, existen diferentes opiniones acerca de la pertinencia de considerar, y hasta qué punto, que dichas características contribuyen a la creación de valor por parte de las empresas y, en consecuencia, acerca también de su posible incidencia en las normas fiscales internacionales.

16. En términos generales, las posturas adoptadas por los 113 países adheridos al Marco Inclusivo acerca de estas cuestiones pueden clasificarse en tres grupos: un primer grupo que opina que la remisión a los datos y la participación de los usuarios pueden generar asimetrías entre el lugar en el que tributan los beneficios y aquel en que se genera valor. No obstante, este grupo de países considera que estos desafíos se circunscriben a ciertos modelos económicos y no cree que estos factores menoscaben los principios sobre los que se asienta el marco fiscal internacional actualmente existente, de ahí que no consideren necesario acometer una reforma a gran escala.

17. Un segundo grupo de países piensa que la constante transformación digital de la economía y, más generalmente, las tendencias asociadas a la globalización plantean desafíos de cara a preservar y salvaguardar la eficacia del actual marco fiscal internacional en lo concerniente a los beneficios empresariales y, lo que es más importante, en opinión de este grupo de países, estos desafíos no son específicos ni exclusivos de los modelos económicos altamente digitalizados.

18. Por último, hay un tercer grupo de países que sostiene que el paquete de medidas antielusivas BEPS ha dado respuesta, en gran medida, a las preocupaciones que suscita la doble no imposición, si bien es cierto que estos países inciden también en que aún es

demasiado pronto para poder evaluar plenamente el impacto de todas las medidas BEPS. En líneas generales, estos países se muestran satisfechos con el sistema tributario vigente y, en la actualidad, no consideran necesario acometer una importante reforma de las normas fiscales internacionales.

19. Partiendo de estos puntos de vista divergentes, los países miembros han acordado revisar, con el fin de armonizar y de que resulten fácilmente inteligibles, el criterio para la determinación de la existencia de un «nexo» (o *criterio de sujeción*) y las reglas de «atribución de beneficios», dos conceptos fundamentales inherentes al reparto de la potestad tributaria entre jurisdicciones y a la forma en que se asignan los beneficios a las diferentes actividades desarrolladas por las empresas multinacionales, a cuyo fin dichos países tratan de alcanzar una solución consensuada. Si bien representa una meta ambiciosa, se intentará adoptar una solución consensuada para 2020 bajo los auspicios del Marco Inclusivo.

#### *Medidas provisionales para enfrentarse a los desafíos fiscales de la digitalización*

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.

22. En definitiva, el *Informe provisional* reproduce el marco conceptual de referencia al que apuntan aquellos países que están a favor de adoptar medidas provisionales y al que habrán de remitirse a la hora de plantearse adoptar tales medidas. Dicho marco de referencia tiene en cuenta algunas restricciones o limitaciones, entre ellas las que establecen que tales medidas deben estar en línea con las obligaciones internacionales vigentes; que deben ser provisionales, abordar cuestiones específicas y ser proporcionadas; que deben minimizar el riesgo de sobreimposición y que han de estar diseñadas para limitar los costes de cumplimiento y no para obstaculizar la innovación. De igual modo, el *Informe provisional* considera, como medida provisional, la aplicación de un impuesto especial a la prestación de ciertos servicios digitales efectuada bajo su jurisdicción que se aplicaría al importe bruto satisfecho en contraprestación a dichos servicios digitales.

*Efectos de la digitalización en la política y administración tributarias al margen de las normas fiscales internacionales*

23. La digitalización no sólo brinda nuevas oportunidades, sino que también entraña algunos desafíos en materia de política y administración tributarias, al margen del sistema tributario internacional, entre los que se incluyen el crecimiento de la *economía colaborativa (sharing economy)* y *economía por encargo (gig economy)*, así como sus efectos en el cumplimiento y recaudación tributarios como resultado del trabajo no regulado. Al mismo tiempo, tecnologías tales como la tecnología de contabilidad distribuida o *blockchain* dan lugar a métodos nuevos y más seguros de conservación de registros, al tiempo que propician la existencia de criptomonedas que ponen en serio peligro los logros registrados en materia de transparencia fiscal en la última década. Ya se están desarrollando algunos trabajos para comprender mejor y abordar de la forma más idónea estos acontecimientos, aunque será necesario seguir trabajando para asegurarse de que los gobiernos puedan aprovechar al máximo las oportunidades que les brindan estos cambios, garantizando al mismo tiempo la eficacia generalizada del sistema tributario. Será importante, asimismo, estudiar específicamente cómo implementar en los países en desarrollo los avances registrados teniendo en cuenta sus circunstancias particulares.

*Próximos pasos*

24. El *Informe provisional* constituye un gran paso para el desarrollo de una solución duradera a largo plazo de los desafíos fiscales que plantea la digitalización de la economía. Para ello, será necesario seguir analizando la aportación de valor de determinadas características de los modelos económicos altamente digitalizados, así como la digitalización en términos más generales. Para centrar el debate, también se explorarán soluciones de carácter técnico que permitan determinar la viabilidad de las distintas opciones en relación con el criterio para la determinación de la existencia de un nexo y las reglas de atribución de beneficios. Este proceso incluye 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.

25. En 2019, se presentará un Informe de seguimiento sobre la línea de actuación desarrollada, al tiempo que los países adheridos al Marco Inclusivo tratan de alcanzar una solución consensuada para 2020. A tal efecto, es importante supervisar de principio a fin los últimos acontecimientos: desde los avances en las nuevas tecnologías y los modelos económicos en constante evolución, a la adopción e incidencia de las propuestas legislativas de los países encaminadas a dar respuesta a los desafíos que nos ocupan. Asimismo, es imprescindible gozar de un apoyo político permanente para alcanzar el consenso y avanzar hacia la resolución de estas complejas cuestiones. La próxima reunión del GEFED se celebrará en julio de 2018.