

**OBSERVATORIO BEPS: SEGUIMIENTO DE LA ACCIÓN 1.**  
**DESARROLLOS RECIENTES DE LA OCDE Y LA UE RESPECTO DE LA TRIBUTACIÓN DE LA**  
**ECONOMÍA DIGITAL :**

ANÁLISIS DEL “*INTERIM REPORT*” DE LA OCDE SOBRE “*TAX CHALLENGES ARISING FROM DIGITALISATION*”, Y DE LAS PROPUESTAS DE LA COMISION EUROPEA (ESTRUCTURAL Y TEMPORAL)

## **DESARROLLOS RECIENTES DE LA OCDE Y LA UE RESPECTO DE LA TRIBUTACIÓN DE LA ECONOMÍA DIGITAL**

En el mes de marzo de 2018 han sido presentados tanto el informe provisional de la OCDE como la propuesta de la Comisión de la UE con relación a la revisión de los estándares de fiscalidad internacional y su aplicación a la llamada Economía Digital. La presente nota contiene una síntesis de dichos trabajos y los interrogantes que las divergencias entre uno y otro plantean. Asimismo, interesa destacar que en paralelo a dichos trabajos ciertos países, en particular España, están incluyendo en sus planes de política tributaria y presupuestaria la adopción de medidas de carácter unilateral a este respecto. A ello nos referiremos en las reflexiones finales de este documento.

### **1. “INTERIM REPORT” SOBRE “TAX CHALLENGES ARISING FROM DIGITALISATION” (16 MARZO DE 2018)**

El Comunicado del G20 (Finance Ministers & Central Bank Governors), de 19-20 Marzo de 2018 (Argentina), le dedica dos de sus doce párrafos a la materia fiscal, y en particular uno de ellos se refiere a la fiscalidad de la economía digitalizada. En este sentido, tras señalar la necesidad de seguir desarrollando un sistema de fiscalidad internacional globalmente justo y moderno y confirmar el compromiso con la implementación de BEPS, el G20 se hace eco del referido “OECD Interim Report” incluyendo la siguiente declaración: “*we are committed to work together to seek a consensus-based solution by 2020, with an update in 2019*”. Dicha declaración constituye una fórmula de compromiso que trata de preservar el modelo de cooperación y coordinación fiscal multilateral desarrollado a través del proyecto OCDE/G20 BEPS en el contexto actual de alta tensión geopolítica que se traslada al terreno de la política fiscal.

Sin embargo, el *Interim Report* denota una falta de consenso suficiente entre los más de 100 países integrantes del “BEPS Inclusive Framework” a la hora de alcanzar acuerdos básicos sobre el desarrollo coordinado a nivel internacional de la revisión de las reglas actuales de nexus & profit allocation y su adecuación a la nueva economía digitalizada. Tampoco hubo acuerdo sobre la necesidad, oportunidad y alcance de la adopción de eventuales “medidas provisionales” (interim measures), aunque sí se consensuaron ciertos aspectos de las mismas (carácter temporal y no discriminatorio, necesidad de que fueran compatibles con CDIs, y focalizadas en servicios de publicidad y de intermediación a través de plataformas digitales, etc). Del informe OCDE parece extraerse igualmente un consenso de mínimos en lo que se refiere al establecimiento de medidas estructurales que supongan una revisión de los estándares internacionales en materia de “nexo” (EP) y “profit allocation” (Transfer Pricing/Attribution of Profits to PEs), en el sentido de que tal revisión se realizaría en el marco de la OCDE de manera que se articulara una solución coordinada multilateral en el año 2020 (Informe Final, Digital Economy Taxation), tras un segundo “Interim Report II” que se publicaría en el año 2019.

El *Interim Report* se enmarca dentro de los trabajos del *Inclusive Framework* resultantes de la Acción 1 del plan BEPS. A estos efectos, conviene recordar que el informe de la acción 1 fue una suerte de trabajo inacabado dentro del plan BEPS puesto que del mismo no se derivaron acciones de política legislativa de manera directa. La urgencia en la adopción de medidas

contra los problemas de *base erosion and profit shifting* de la economía digital fueron uno de los detonantes del citado plan, probablemente el más complejo de todos por cuanto requiere la revisión de multitud de piezas del complejo mecanismo de la fiscalidad internacional y en particular la conveniencia de modular el principio de tributación en residencia de las rentas empresariales consagrado en el artículo 7 del modelo de convenio de la OCDE.

Refrescando los principales postulados del informe de la acción 1, el *Interim Report* recuerda que los desafíos que plantea la economía digital con respecto a la fiscalidad internacional provienen de tres elementos esenciales:

### **El nexos**

La problemática del nexos es la referida a la capacidad de las cadenas de valor digitales de generar valor sin presencia física o bien con una presencia física reducida que resulta desproporcionada con los ingresos generados en la jurisdicción de la fuente, jurisdicciones de mercado (*market jurisdiction*). La reducida presencia presenta una problemática valorativa, es decir de definición de la base imponible, mientras que la ausencia de presencia o la presencia no significativa (por tratarse de actividades auxiliares en el contexto del artículo 5, apartado 4 del Modelo de Convenio que no dan lugar a la existencia de un establecimiento permanente) genera una problemática de sujeción al impuesto, es decir de realización del hecho imponible en sí mismo, dada la regla de atribución de potestad tributaria del artículo 7 al Estado de residencia.

### **Los datos**

El problema de la gestión en origen de datos e informaciones relevantes en el entorno digital es una variante del problema del nexos. En síntesis, el objetivo es asignar un valor a la información y datos obtenidos de manera remota sobre tendencias de consumo, orientaciones sociales, medios de pago, estrategias empresariales, entre otros, cuando la información es objeto de explotación comercial desde otra jurisdicción con destino a su explotación por empresas y organizaciones, digitales y no digitales, de Estados que pueden ser distintos del origen de los datos. La labor de recogida e interpretación se realiza por tanto de manera ajena a cualquier presencia física en la jurisdicción de procedencia del dato. Estos pueden ser visitas a páginas de internet, residencia de consumidores, búsquedas efectuadas en servidores, preferencias de consumo, compras digitales, transacciones financieras y pagos digitales o mediante tarjeta bancaria, etc.

### **La caracterización**

Los problemas de caracterización consisten en la consideración de la renta como renta empresarial o bien como renta de naturaleza intangible a la que se pueda atribuir el carácter de royalties, ya encajen o no plenamente en el concepto de licencia del artículo 12 Modelo de Convenio.

De este modo, la pretendida sujeción a retenciones en fuente no es sino una reacción a los modelos de negocio digital completamente desmaterializados (*fully dematerialised business models*) en el Estado de la fuente, y a los que el proyecto BEPS respondió con modificaciones parciales de las Directrices OCDE y con modificaciones a la cláusula de establecimiento permanente.

Estos elementos se reformulan en el *Interim Report* apuntando nuevas y relevantes características aplicables a la economía digital:

- Escala de operaciones multi-jurisdiccional sin presencia física, y lo que es más relevante, con una presencia física que crece mucho más lentamente que la escala de sus operaciones (*scale without mass*) posibilitando tasas de ganancias mayores comparativamente que las de la economía tradicional.
- Importancia estratégica del uso intensivo de los activos intangibles
  -
- Datos, participación de usuarios y su importancia con los activos intangibles. El informe se cuestiona la naturaleza de la participación consentida de los usuarios en la cesión de sus datos, frecuentemente datos de carácter personal, en el uso de plataformas digitales. Dicha cesión normalmente no es retribuida lo que conduce a preguntarse por el auténtico valor de dichos datos, cuya utilidad sería muy escasa sin la capacidad de acumulación y analítica desarrollada por las empresas digitales.
  -
- Efectos de red directos, derivados de la conexión de usuarios del mismo tipo a través de la plataforma de conectividad, como por ejemplo una red social. Cuanto mayor es el volumen de usuarios, todos ellos pertenecientes a la misma categoría, mayor es el beneficio o utilidad potencial que cada uno de ellos pueden llegar a obtener.
  -
- Efectos de red indirectos. A diferencia del caso anterior, es el caso de las plataformas tecnológicas que conectan distintos tipos de usuarios. Por ejemplo, usuarios de servicios de transporte con conductor y la comunidad de conductores prestando servicios a dichos usuarios. En este caso la plataforma pone en contacto distintos tipos de usuarios (*multi-sided markets*)

Todas las reflexiones del informe se centran en abordar el problema de la creación de valor en los modelos de negocio digitales y virtualmente pueden ser elementos de interpretación y aplicación complementarios a las propias Directrices de Precios de Transferencia. El *Interim Report* elabora nuevas categorías en cuanto a la caracterización de las entidades intervinientes en los modelos de negocio digitales y disecciona la creación de valor en éstos.

En términos de alcance, los mensajes más relevantes que el *Interim Report* efectúa, a nuestro juicio son los siguientes:

- Destaca las dudas acerca de una pauta general por la cual los “Datos” en el sentido indicado antes, sean en general y sistemáticamente un activo valioso susceptible de

generar retornos económicos *per se*. Desde el plano conceptual es probablemente la divergencia más acusada con la filosofía que inspira las propuestas de la Comisión UE. El informe de la OCDE no se opone a que los datos puedan ser en efecto valiosos, pero huye sin embargo de recetas generales. El valor de los datos es reclamado sistemáticamente por las jurisdicciones mercado (*market jurisdictions*) por oposición a aquellas desde las que se gestiona el negocio digital.

- Configura como el problema principal de la economía digital el nexo y el *profit allocation*, entendiéndose que los problemas de desplazamiento de beneficios y erosión artificial de bases imponibles están en buena medida ya resueltos desde el plano normativo. De manera llamativa, el informe de la OCDE ensalza los logros ya alcanzados por las restantes acciones del plan BEPS y al tiempo refleja los cambios de modelos operativos y fiscales ya comunicados por algunas multinacionales digitales, tales como Apple y Facebook.
- El *Interim Report* señala la falta de consenso en torno a las medidas de corto plazo (*quick fix*) al estilo del *Equalization Levy* (India, Google Tax) similares a las de Italia y a las que propone ahora la UE como veremos seguidamente. El *Interim Report* llama a contener el unilateralismo fiscal como distorsión de la libre asignación y circulación de capitales y entorpecedor del crecimiento económico.
- En definitiva, el *Interim Report* pretende abordar desde el nexo (es decir, el nuevo concepto de Establecimiento Permanente digital o virtual) y las reglas de *profit allocation* coherentes con el principio *arm's length* los problemas de la economía digital.

## 2. PROPUESTAS DE LA COMISIÓN EUROPEA EN TORNO A LA TRIBUTACIÓN DE LA ECONOMÍA DIGITAL

Las propuestas de la Comisión en materia de fiscalidad de la economía digital se presentaron apenas unos días después de que la OCDE hubiera presentado su "*Interim report*" sobre "*Tax Challenges Arising from Digitalisation*".

El paquete en materia de fiscalidad de la economía digital elaborado por la Comisión se compone de cuatro elementos:

- La Comunicación de la Comisión al Parlamento UE y al Consejo, *Time to establish a modern, fair and efficient taxation standard for the digital economy* (COM(2018) 146 final, Brussels, 21.3.2018).
- La propuesta de Directiva de la Comisión al Consejo, estableciendo las reglas relacionadas con la imposición corporativa de una presencia digital significativa (COM(2018) 147 final, 2018/0072 (CNS), SWD(2018) 81 & 82 final);
- La Recomendación en relación con la propuesta de Directiva referida a la imposición corporativa de una presencia digital (C(2018) 1650 final, Brussels, 21.3.2018), y
- La propuesta de Directiva de la Comisión al Consejo sobre el establecimiento de un sistema común de impuesto sobre servicios digitales sobre ingresos resultantes de la

prestación de servicios digitales (COM(2018) 148 final, 2018/0073 (CNS), SWD(2018) 81 & 82).

La propuesta normativa de la Comisión se sustenta en el plano técnico en la divergencia entre el lugar donde se grava el beneficio y donde el valor es creado respecto de ciertas actividades digitales puesto que a efectos fiscales no se considera suficientemente el input relacionado con el “*user value creation*” generado en una jurisdicción (*market jurisdiction*) en el que la empresa que desarrolla la actividad digital no está físicamente presente.

La solución técnica propuesta por la Comisión es la incorporación del “*value creation input*” en la distribución de poder tributario y la atribución de beneficios a la jurisdicción en la que radican los usuarios, esto es la jurisdicción mercado, a través de la revisión de los criterios de nexo y *profit allocation*.

Asimismo, la Comisión propone una segunda medida a adoptar a corto plazo (*quick fix*) que se proyectaría sólo sobre algunas actividades digitales sometiéndolas a imposición en el país donde están localizado el input del “*user value creation*”. Esta medida sub-óptima constituiría una medida temporal que desaparecería una vez que se aplicara la “medida estructural”.

.....

## 2.1 La “solución” o “propuesta estructural” propuesta por la Comisión UE

La Comisión propone una medida dual consistente en:

- 1. “*A standalone Directive on digital permanent establishment and profit allocation rules, which should be included in the CCCTB Directive negotiations*”; and
- 2. “*A Recommendation to Member States to implement digital permanent establishment and profit allocation rules in their double tax treaties*”.

La **Directiva de EP Digital/Virtual** se adoptaría con base en el art.115 TFUE que, como se sabe, requiere unanimidad en el seno del ECOFIN.

Los principales elementos derivados de esta Directiva son los siguientes:

- La Directiva contiene tanto “**nexus rules**” como “**profit allocation rules**”.
- La existencia de un “**Digital PE**” viene dada por la concurrencia de uno o varios factores (**nexus rules**):
  - - Obtención de ingresos derivados de servicios digitales en un Estado miembro que excedan 7.000.000 euros al año.
    - El número de “active users” de un servicio digital en un Estado miembro exceda anualmente de 100.000; o

- El número de contratos online excedan de 3.000.

•

- **Profit Allocation rules:**

- La propuesta europea hace referencia a los siguientes criterios de profit allocation:

La propuesta establece los principios para atribuir los beneficios al establecimiento permanente. Señala que se debe de realizar un análisis funcional, siendo las actividades económicamente significativas, entre otras, las siguientes:

- a) La recopilación, almacenamiento, procesamiento, análisis, despliegue y venta de datos a nivel de usuario;
- b) La recopilación, el almacenamiento, el procesamiento y la visualización del contenido generado por el usuario;
- c) La venta de espacios publicitarios online;
- d) La puesta a disposición de contenido creado por terceros en un mercado digital;
- e) El suministro de cualquier servicio digital no incluido en los puntos (a) a (d).

A efectos de atribuir los beneficios entre el “Digital PE” y la casa central (y otras partes de la empresa) se considera que el método del Profit Split constituye la metodología más apropiada a tal efecto, salvo que el contribuyente probara que resulta más adecuado otro método. Resulta llamativa esta conclusión especialmente a la luz de las consideraciones siguientes:

- La existencia de un trabajo aún inacabado por parte de la OCDE acerca de la revisión de la aplicación práctica del método de *Profit Split*. La selección de un método como éste siempre se ha de asentar en las conclusiones del análisis de comparabilidad, contrariamente a lo que propone el texto de Directiva.
- Asimismo, la llamada a repartir beneficios parece contradictoria con los postulados del CbCR cuyos resultados deben dirigirse a la realización de un análisis de riesgos antes que a la determinación de beneficios asignables país a país. La aplicación sistemática del método de reparto de beneficios podría incurrir en defectos propios de la adopción de un método formulario sobre una base predeterminada no consistente con el principio *arm’s length*.

- El **tipo de gravamen** a aplicar sobre la renta del EP digital coincidiría con el aplicable con carácter general a EPs.
- La nueva definición de Establecimiento permanente solo se aplicaría cuando sea entre Estados miembros o con un país con el que no exista un convenio para evitar la doble

imposición, por lo que quedaría fuera la posibilidad de aplicarlo a EEUU país de residencia de la mayoría de las empresas digitales.

.....

## 2.2 Solución temporal: a Directive on common system of tax on certain digital activities

Esta propuesta de Directiva se fundamentaría en el art.113 TFUE (base jurídica para aprobar otras medidas de fiscalidad indirecta necesarias para evitar distorsiones en el buen funcionamiento del mercado interior), que también requiere la unanimidad y conlleva la aplicación de un procedimiento especial con participación del Parlamento UE y el Consejo Económico y Social.

Los principales elementos de la medida fiscal propuesta vendrían a ser los siguientes:

- **Ambito objetivo**
  - - Creación por los Estados Miembros de un nuevo impuesto sobre “ingresos brutos” (sin deducción de coste alguno) de los negocios de explotación de actividades digitales caracterizadas por la creación de valor por los usuarios. Se gravaría el input que aportan los usuarios a la empresa que realiza ciertas actividades digitales.
    - A diferencia de otras medidas largamente comentadas (*Equalization Levy*) se aplicaría no sólo en ingresos derivados de transacciones B2B sino también B2C.
    - Se configura como una imposición sobre las ventas, no como un impuesto sobre sociedades o sobre beneficios, y no incluido en el ámbito de la imposición directa que se somete a los Convenios para evitar la doble imposición. En particular:
      - a) *Online advertising*.
      - b) Puesta a disposición de **plataformas digitales / marketplaces** a usuarios (servicios de intermediación), y donde tales usuarios intercambien bienes y servicios directamente entre ellos.
    - Quedarían fuera del ámbito de aplicación del impuesto servicios de puesta a disposición de contenidos digitales o soluciones a usuarios.
  -
- **Ámbito subjetivo de aplicación del impuesto**
  - - El nuevo gravamen aplicaría a negocios que cumplieran dos condiciones cumulativas:
  - - 1º Que sean prestadores de servicios digitales que caigan en el ámbito objetivo del impuesto; y
    - 2º Que superen los dos umbrales cuantitativos siguientes:



- i. Ingresos anuales globales superiores a 750 millones de euros computados a nivel de grupo, en línea con el estándar mínimo del informe fiscal país por país de la acción 13 de BEPS.
  - ii. Ingresos anuales derivados de la prestación de servicios digitales en la UE superiores a 50 millones de euros.
- **Tipo de gravamen:** se prevé el establecimiento de un tipo de gravamen único a nivel UE del 3% de los ingresos brutos agregados anuales.
  - **Deducibilidad del impuesto:**
    - Se recomienda a los Estados Miembros que permitan la deducibilidad del impuesto de la base imponible del impuesto sobre sociedades de la entidad.

### 3. REFLEXIONES FINALES

A esta fecha, no parece que el debate en el seno del OECD *inclusive framework* vaya a concluir con una propuesta de medidas interinas o provisionales. La solución a largo plazo de la OCDE puede pasar por un mayor desarrollo de la capacidad de control por las administraciones tributarias sobre la base del capítulo 2 del *Interim Report* y una defensa del *arm's length standard*, la nueva revisión de los estándares de establecimiento permanente y, finalmente, una conclusión acerca del valor de los datos en los distintos modelos de negocio. Probablemente no proceda atribuirles un valor tan notorio como el de los intangibles y propiedad intelectual en sentido estricto, apartándose de las posiciones maximalistas acerca del valor de los datos sostenidas por parte de algunos miembros del *inclusive framework* (en la práctica aquellos que defienden las medidas interinas sustentan su posición sobre el valor generado a través de los datos en las jurisdicciones mercado).

Ciertamente el contexto posterior a BEPS y a la reforma fiscal en EEUU no parece justificar la urgencia en la adopción de medidas temporales, más aún sin el consenso suficiente y provocando una quiebra de los estándares de la fiscalidad internacional. Es probable que se generen barreras para la inversión y el comercio asociadas a nuevas incertidumbres en cuanto a su aplicación. Adoptar una medida interina convertiría prácticamente en inalcanzable el consenso respecto a las medidas definitivas.

En el plano normativo, parece que lo lógico, tal como se plantea en el informe intermedio, es esperar al resultado de las medidas incluidas en la reforma americana y al resto de las acciones de BEPS.

De este modo, antes de recomendar un cambio de los estándares internacionales en materia de nexos y de atribución de beneficios, se debería analizar si este cambio podría alterar las reglas generales de tributación afectando a otros sectores. No parece fácil, como se dijo desde el principio del trabajo de BEPS, distinguir un sector de la economía

digital de otros, y es necesario tener en cuenta que los modelos de negocio digitales evolucionan y que la solución que se dé debería ser lo más estable y duradera posible.

Ciertamente, el plan BEPS ha generado una ola de revisión normativa marcada por una armonización de baja intensidad y permitiendo por tanto un notorio unilateralismo en la forma de interpretación de los nuevos principios (*equalization Tax*, BEAT-US Tax Reform, DPT en Reino Unido, MAAL en Australia, por ejemplo) que lejos de contravenir la interpretación tradicional del principio de plena concurrencia como parámetro de la atribución de beneficios entre empresas asociadas ha acentuado el consenso en torno a éste, si bien perfilando nuevamente sus contornos y reforzando el papel de los Estados en los que las operaciones se realizan (*market jurisdictions*) en la creación de valor. La tensión en este modelo se atestigua a través de la divergente interpretación del valor de los datos, variable y casuística en el *interim report* y determinante en la propuesta de Directiva de tributación de los servicios digitales.

En el plano aplicativo, debe realizarse un llamamiento a las Administraciones tributarias a que extremen los mecanismos de cooperación en procedimientos de comprobación aplicando las Directrices contenidas en el *Interim Report*, empleando los datos del CbCR de 2016 para el análisis de riesgos y reclamando la información que sea precisa a cada una de las multinacionales digitales con presencia comercial en cada jurisdicción.

Asimismo, muy probablemente la aceleración e intensificación del control genere efectos recaudatorios por sí mismos (el nuevo impuesto interino tiene una recaudación estimada de 6.000 millones de euros para la UE). A buen seguro, la revisión del modelo fiscal de muchas, aunque no todas, las MNE digitales no precisará soluciones normativas sino aplicativas.

Al tiempo no debe obviarse la preocupación lógica de otras empresas multinacionales con presencia física en los mercados de la fuente (*market jurisdictions*) en la terminación de una situación que podría estar generando una ventaja competitiva de naturaleza fiscal de las empresas digitales sobre ellas, al tiempo que abre en las sociedades europeas una causa general contra todas las multinacionales por su carencia de responsabilidad fiscal.

En cuanto a la UE, un escenario bastante previsible, habida cuenta de la dificultad de lograr consensos unánimes en el seno del Consejo, es la adopción de medidas unilaterales con una base común armonizada sobre la propuesta de Directiva, en el horizonte de 2018 y primer semestre de 2019. Tal parece ser el camino que se propone adoptar el legislador en España, Francia y Alemania, si bien otras consideraciones de tipo geopolítico y macroeconómico pudieran afectar a ese escenario, en particular la política arancelaria de la Administración Trump. La Directiva, en caso de aprobación, probablemente pudiera fijar un calendario de trasposición lo suficientemente generoso para que aquellos Estados miembros que prefieran esperar a la publicación del informe definitivo de la OCDE adoptaran directamente las nuevas reglas de nexo y *profit allocation*.