

# Propuesta de la OCDE para afrontar los desafíos fiscales planteados por la digitalización de la economía

## Diego Martín-Abril y Calvo

*Of counsel* de Gómez-Acebo & Pombo

## Pilar Álvarez Barbeito

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña  
Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

---

*La OCDE publicó el pasado 9 de octubre del 2019 un documento de consulta pública con el que pretende avanzar en las negociaciones internacionales para afrontar de forma consensuada los desafíos fiscales planteados por la creciente digitalización de la economía.*

La OCDE publicó el pasado 9 de octubre del 2019 un documento de consulta pública titulado «Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One», como resultado de propuestas previas. Con él se trata de acelerar la negociación para lograr una solución consensuada —que se espera conseguir en el 2020— sobre las medidas que deben adoptarse frente a los desafíos fiscales planteados por la creciente digitalización de la economía (acción 1 del Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios —BEPS—). En este sentido, recordemos que varios países, al amparo de esta acción, han emprendido acciones unilaterales que han sido discutidas por algún Estado, a diferencia de las soluciones que ahora se proponen que, como se ha indicado, van en una línea de consenso.

Se parte de la idea de que las normas actuales no garantizan una asignación equitativa de los derechos fiscales en un mundo cada vez más globalizado en el que las empresas operan en mercados donde no cuentan con presencia física, lo que está suponiendo que muchos Estados consideren que están perdiendo recaudación. Por ello, es preciso revisar algunos conceptos y pilares fundamentales del derecho tributario internacional —como el de ‘establecimiento

*Advertencia legal:* Este análisis sólo contiene información general y no se refiere a un supuesto en particular. Su contenido no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

*N. de la C.:* En las citas literales se ha rectificado en lo posible —sin afectar al sentido— la grafía de ciertos elementos (acentos, mayúsculas, símbolos, abreviaturas, cursivas...) para adecuarlos a las normas tipográficas utilizadas en el resto del texto.

permanente’— y diseñar un nuevo esquema de principios rectores en ese ámbito cuya efectividad dependerá de su aceptación por los distintos países. Con ese objetivo, la propuesta plantea un «enfoque unificado» que pivota sobre cuatro aspectos básicos, a saber, alcance, nexo de sujeción, asignación de rentas y vías para la resolución de conflictos.

En primer lugar, ha de concretarse el alcance del enfoque unificado y, por tanto, de la futura reforma, que debe centrarse en las multinacionales «orientadas al consumidor» en sentido amplio, lo que incluye, por ejemplo, empresas cuyos ingresos deriven del suministro de productos de consumo y de proporcionar servicios digitales orientados al consumidor. Al margen quedarían sectores como el de las industrias extractivas o el de las materias primas, mientras que se pospone la toma en consideración del sector de los servicios financieros. Además, se recomienda limitar el alcance atendiendo al tamaño de la empresa y se propone que comprenda las que superen el umbral de ingresos de 750 millones de euros, ya utilizado como requisito en los informes país por país.

En segundo lugar, y como consecuencia de la necesidad de superar las limitaciones que en el contexto analizado suponen conceptos como el de ‘establecimiento permanente tradicional’, es necesario encontrar una nueva regla que opere como nexo o criterio de sujeción para los contribuyentes que estén dentro del referido ámbito de aplicación. Se apuesta a este respecto por un nexo económico que se apoye en un umbral de ventas en la jurisdicción (concepto, en principio, más cercano al ámbito de la imposición indirecta).

Se entiende que la forma más simple de implantar el nuevo nexo sería definir un umbral de ingresos en el mercado en que una empresa participa de forma continuada y significativa mediante la interacción e implicación del consumidor, independientemente de su nivel de presencia física en esa jurisdicción. El umbral de ingresos (cuyo montante podría adaptarse al tamaño del mercado) también tendría en cuenta determinadas actividades, como los servicios de publicidad en internet dirigidos 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. Ese nuevo nexo se introduciría por medio de una regla independiente del «Modelo de convenio fiscal sobre rentas y patrimonio» de la OCDE, lo que limitaría los efectos no intencionados sobre otras reglas existentes, garantizaría la neutralidad entre los diferentes modelos de negocio y capturaría todas las formas de participación en la economía de una jurisdicción de mercado.

En tercer lugar, y como consecuencia del nuevo nexo de sujeción, será necesario configurar nuevas reglas de asignación de beneficios que trascenderían el principio de plena competencia y las limitaciones que entrañan los derechos de imposición basados en la presencia física, dos principios ampliamente aceptados como piedras angulares de las normas actuales. Pues bien, a esos efectos, el enfoque unificado propone un mecanismo de asignación de beneficios basado en tres niveles:

- *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 residual imputado —que sería el que excedería de

atribuir a los países donde se realizan las actividades la rentabilidad ordinaria o rutinaria imputada a éstas— se atribuiría a mercados concretos mediante una fórmula basada en las ventas. Por tanto, se compartirían las rentas residuales o no rutinarias —concepto sin duda complejo y que resultaría de los intangibles de comercialización, datos de clientes, valor de la marca, algoritmos innovadores y *software*— entre las jurisdicciones donde se produce la venta, enfoque que no requiere que se apliquen precios de transferencia.

- *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), sin perjuicio de que, por el gran número de controversias fiscales que se generan sobre las funciones de distribución, pueda estudiarse la posibilidad de emplear remuneraciones fijas y negociadas en función de la actividad, extremo que podría aportar mayor seguridad jurídica.
- *Importe C*: Los mecanismos vinculantes y eficaces que se arbitren para prevenir y resolver las controversias que puedan surgir entre la jurisdicción de mercado y el contribuyente servirán para resolver disputas relativas a cualquier atribución de renta adicional derivada de la existencia de más funciones en el país que las contabilizadas atendiendo a la actividad de referencia, beneficio adicional que se determinaría de conformidad con las normas actuales sobre precios de transferencia.

Además de lo anterior, el documento enumera una serie de temas clave que requerirán también un análisis detenido para hallar la solución que garantice el éxito de la propuesta. Apunta, sí, entre otros, la necesidad de afrontar los desafíos asociados con la determinación del lugar donde se produce la venta; los aspectos relacionados con la eliminación de la doble imposición —siendo importante a estos efectos determinar cómo operarían las normas vigentes en el marco del enfoque unificado—; los mecanismos para afrontar el riesgo de doble contabilización o duplicidades entre los tres posibles tipos de importes gravables; la necesidad de evaluar si para el tratamiento de pérdidas en el marco del importe A se requieren normas específicas (por ejemplo, un mecanismo de reintegro o de *earn out*); el análisis de las medidas relacionadas con la implementación del enfoque unificado, que requeriría encontrar el equilibrio entre los costes administrativos de su establecimiento y la garantía de que los contribuyentes cumplan sus nuevas obligaciones; y la necesidad de modificar los convenios tributarios actuales.

Finalmente, habrá que ver la postura que van a adoptar los diferentes países ante este nuevo reto, ya que, *a priori*, los que tengan un mayor número de empresas multinacionales, parece que en términos netos pueden perder recaudación. No obstante, quizás prime el consenso como fórmula que contrarreste los posibles efectos perjudiciales que puedan derivarse de las acciones unilaterales de los distintos Estados.