



Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios

Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital



ACCIÓN 1: Objetivo del 2014

Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y
Traslado de Beneficios

Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital

(Versión preliminar)

Fotografía: Portada © archerix / Fotolia.fr

© OCDE 2014

Usted puede copiar, descargar o imprimir los contenidos de la OCDE para su propio uso y puede incluir extractos de publicaciones, bases de datos y productos de multimedia en sus propios documentos, presentaciones, blogs, sitios web y materiales docentes, siempre y cuando se dé el adecuado reconocimiento a la fuente y al propietario del copyright. Toda solicitud para uso público o comercial y derechos de traducción deberá dirigirse a rights@oecd.org. Las solicitudes de permisos para fotocopiar partes de este material con fines comerciales o de uso público deben dirigirse al Copyright Clearance Center (CCC) en info@copyright.com o al Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC) en contact@cfcopies.com.

Prefacio

Gobiernos de todo el mundo coinciden en considerar una prioridad absoluta la necesidad de abordar el problema de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés). En 2013, los países de la OCDE y del G20 aunaron esfuerzos y trabajaron conjuntamente y en igualdad de condiciones, plasmándose el fruto de dicho trabajo en la adopción del denominado «Plan de acción BEPS», que desarrolla 15 áreas estratégicas de trabajo concebidas para combatir el referido problema BEPS a través de una serie de recomendaciones técnicas. Dicho Plan de acción está encaminado a garantizar que los beneficios se gravan allí donde se realizan las actividades económicas que los generan y donde se crea valor. La lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios es imperativa para todos los países, por lo que se precisa actuar tempestivamente, concretamente para impedir que el marco fiscal internacional existente basado en el consenso se desestructure o dé lugar a interpretaciones erróneas, lo que acrecentaría aún más la incertidumbre para las empresas en un momento en el que las inversiones internacionales resultan más necesarias que nunca. En consecuencia, el Plan de acción contempla 15 medidas o «acciones» que se desarrollarán a lo largo de 2014, en parte, y hasta el final de 2015 las restantes.

El Comité de Asuntos Fiscales (CAF) de la OCDE, que reúne a un total de 44 países en igualdad de condiciones (miembros de la OCDE, países del G20 y países en proceso de adhesión), ha aprobado un primer paquete de siete resultados que se hallan descritos en el Plan de acción y que se prevé implementar en 2014. El presente informe forma parte de estas medidas y es resultado directo de la Acción 1.

Se ha acometido una amplia consulta a países en desarrollo y otras economías no pertenecientes a la OCDE o al G20 con motivo de numerosos encuentros en foros regionales y mundiales, habiéndose incluido sus aportaciones y otras consideraciones en los trabajos realizados. Por otra parte, se ha involucrado activamente a representantes empresariales, sindicatos, organizaciones de la sociedad civil y miembros del sector académico en toda clase de iniciativas para recoger sus comentarios acerca del borrador, lo que ha dado lugar a más de 3 500 páginas de observaciones que fueron objeto de debate en cinco reuniones de consulta pública y tres

sesiones interactivas difundidas en la web que registraron más de 10 000 visitas.

La primera batería de medidas previstas para 2014, entre las que se incluyen informes y recomendaciones, responde a siete de los quince objetivos del Plan de acción BEPS, publicado en julio de 2013. Habida cuenta de que el objetivo del Plan de acción apunta a brindar soluciones integrales y coherentes al problema BEPS, si bien las medidas propuestas han sido aprobadas de común acuerdo, no han concluido formalmente todavía, pudiendo incidir en ellas algunas de las decisiones que han de adoptarse en relación con las medidas que se prevé implementar y los resultados que se espera obtener para 2015, a los que están estrechamente ligados. No obstante, dichas medidas son una muestra del consenso existente, desde julio de 2014, en torno a toda una serie de soluciones adoptadas para poner fin al problema BEPS.

La adopción de esta primera serie de medidas y la implementación de otras disposiciones internas pertinentes por parte de los gobiernos permitirán: neutralizar los efectos de mecanismos híbridos; impedir la utilización abusiva de los Convenios para evitar la doble imposición (CDI) mediante la búsqueda de una solución de conveniencia o la aplicación del tratado que resulte más favorable (lo que se conoce como *treaty shopping*); reducir drásticamente la manipulación de las normas de determinación de los precios de transferencia en el ámbito prioritario de los activos intangibles e implementar un modelo de declaración fiscal país por país que facilitará a los gobiernos información sobre la asignación y el reparto global de los beneficios, la actividad económica y los impuestos pagados por empresas multinacionales (EMN). Del mismo modo, los países de la OCDE y del G20 han adoptado un informe que concluye que es factible implementar medidas concebidas en el marco del Proyecto BEPS sirviéndose de un instrumento multilateral. Por otra parte, han avanzado en la lucha contra las prácticas tributarias perniciosas, en particular en lo que respecta a los regímenes de propiedad intelectual e industrial y fórmulas de *tax ruling* o de acuerdos previos entre la Administración y el contribuyente. Por último, alcanzaron una postura común en torno a los desafíos que plantea la economía digital, hecho que ahora les permitirá profundizar su labor en este ámbito concreto en el que se concentran mayormente las prácticas elusivas BEPS.

Por su naturaleza, el problema BEPS exige respuestas coordinadas. Precisamente por esta razón, los países están destinando tiempo y recursos a desarrollar soluciones compartidas a problemas comunes conservando, al mismo tiempo, su soberanía tributaria y pudiendo implementar las medidas pertinentes de diversas formas, siempre que no contravengan los compromisos jurídicos internacionales.

Índice

<i>Siglas y abreviaturas</i>	13
<i>Sinopsis</i>	15
A. Economía digital: modelos de negocio y principales características.....	15
B. Estrategias y recomendaciones para abordar los problemas BEPS en el contexto de la economía digital	18
C. Desafíos generalizados que plantea la economía digital en materia de política fiscal	22
D. Futuros pasos: Seguir trabajando para completar el análisis de los desafíos fiscales generalizados relativos al nexo, tratamiento de los datos a efectos fiscales y calificación de las rentas, así como las distintas soluciones propuestas, y asegurarse de que se adopta una solución eficaz a los problemas BEPS en el contexto de la economía digital.....	24
<i>Capítulo 1</i>	28
<i>Introducción a los desafíos fiscales que plantea la economía digital</i>	28
Cuadro 1.1. Condiciones Tributarias Marco (CTM) de Ottawa: Principios	31
<i>Bibliografía</i>	32
<i>Capítulo 2</i>	33
<i>Principios fundamentales de la fiscalidad</i>	33
2.1 Principios generales de política fiscal.....	34
2.2 Impuestos sobre la renta y el consumo.....	36
2.3 Impuesto sobre Sociedades (IS)	37
2.3.1 La tributación de las rentas de fuente extranjera con arreglo a las normas de Derecho interno en materia de IS.....	38
2.3.2 La tributación de las rentas de fuente extranjera en virtud de Convenio de Doble Imposición (CDI)	41
2.3.2.1 Antecedentes históricos de las bases conceptuales para la atribución de la potestad impositiva.....	41
2.3.2.2 Atribución de la potestad impositiva en virtud de CDI	44
2.4 IVA y otros impuestos indirectos al consumo.....	46

2.4.1 Principales características del diseño del IVA.....	47
2.4.1.1 Objetivo subyacente del IVA: un impuesto general sobre el consumo final.....	47
2.4.1.2 La característica esencial del diseño del IVA: el procedimiento recaudatorio plurifásico.....	48
2.4.2 Tratamiento del IVA en las operaciones transfronterizas: el principio de destino ⁴⁹	
2.4.3 Implementación del principio de destino.....	50
2.4.3.1 Implementación del principio de destino en lo referente a la entrega de bienes.....	50
2.4.3.2 Implementación del principio de destino en lo referente a la prestación de servicios.....	51
Notas.....	55
Bibliografía.....	56
Capítulo 3.....	58
El impacto de las TIC en la economía.....	58
3.1 Evolución de las TIC.....	59
3.1.1 Dispositivos informáticos personales.....	59
Gráfico 3.1. Rutas totales de acceso a redes fijas, móviles y de banda ancha.....	60
3.1.2 Redes de telecomunicaciones.....	61
3.1.3 Software.....	62
3.1.4 Contenidos.....	63
3.1.5 Tráfico y uso de datos.....	64
Gráfico 3.2. Datos de carácter personal.....	65
3.1.6 Procesos basados en la nube.....	65
3.2 Avances recientes y perspectivas de futuro.....	67
3.2.1 Internet de las Cosas (IoT).....	67
3.2.2 Monedas virtuales.....	68
Gráfico 3.3. Cómo entran en circulación y se utilizan los bitcoins en las transacciones.....	68
3.2.3 Robótica avanzada.....	69
3.2.4 Impresión en 3D.....	70
3.2.5 El consumo colaborativo.....	70
3.2.6 Acceso a datos de la Administración.....	71
3.2.7 Protección reforzada de los datos de carácter personal.....	71
3.3 Interacción entre las distintas capas de información y las TIC: un análisis conceptual.....	72
Gráfico 3.4. Representación de las TIC en capas.....	72

Nota	75
<i>Bibliografía</i>	76
<i>Capítulo 4</i>	77
<i>Economía digital, nuevos modelos de negocio y principales características</i>	77
4.1 La proliferación de las TIC en los distintos sectores de actividad: la economía digital.....	78
Gráfico 4.1. Empresas con conexión de banda ancha en 2012, por número de empleados	78
4.2 La economía digital y el nacimiento de nuevos modelos de negocio	82
4.2.1 Comercio electrónico	82
4.2.1.1 Modelos de comercio electrónico entre empresas	83
4.2.1.2 Modelos de comercio electrónico de empresa a consumidor	83
4.2.1.3 Modelos de comercio electrónico entre consumidores.....	84
4.2.1.4 Crecimiento del comercio electrónico	84
Gráfico 4.2. Volumen de negocios procedente de operaciones de comercio electrónico en 2012, por tamaño de empresa	85
4.2.2 Servicios de pago	86
4.2.3 Tiendas de aplicaciones	87
4.2.4 Publicidad en línea	88
4.2.5 Computación en la nube	89
4.2.6 Negociación de alta frecuencia.....	92
4.2.7 Plataformas participativas en red.....	93
Cuadro 4.1. La diversidad de los modelos de ingresos	93
4.3 Principales características de la economía digital.....	94
4.3.1 Movilidad.....	95
4.3.1.1 Movilidad de los activos intangibles	95
4.3.1.2 Movilidad de los usuarios.....	96
4.3.1.3 Movilidad de las funciones comerciales.....	96
Gráfico 4.3. OCDE y principales exportadores de servicios TIC: 2000 y 2012.....	97
Gráfico 4.4. Promedio de las rentas anuales por empleado de las 250 principales empresas TIC, por segmento (2000-11) ³	98
4.3.2 Utilidad de los datos	100
Gráfico 4.5. Almacenamiento de datos estimado a escala mundial	101
Gráfico 4.6. Coste medio por almacenamiento de datos para los consumidores (1998-2012).....	101
4.3.3 Efectos de red.....	102
4.3.4 Modelos de negocio multilaterales	103

4.3.5 Tendencia hacia el monopolio u oligopolio.....	105
4.3.6 Volatilidad.....	106
Notas.....	107
Bibliografía.....	109
Capítulo 5.....	110
<i>Identificación de riesgos de erosión de la base imponible y traslado de beneficios en el contexto de la economía digital.....</i>	<i>110</i>
5.1 Denominadores comunes de las estructuras de planificación fiscal que suscitan preocupación ante posibles prácticas elusivas BEPS.....	111
5.2 Prácticas elusivas BEPS en el marco de la imposición directa.....	112
Gráfico 5.1. Planificación BEPS en el contexto del impuesto sobre la renta	112
5.2.1 Eliminación o reducción de impuestos en el Estado de la fuente	113
5.2.1.1 Evitar una presencia fiscalmente imponible	113
5.2.1.2 Minimizar los rendimientos imputables a funciones, activos y riesgos en los Estados de la fuente.....	114
5.2.1.3 Maximizar las deducciones en los Estados de la fuente.....	115
5.2.2 Evitar la retención en la fuente	116
5.2.3 Eliminar o reducir impuestos en el país intermediario	116
5.2.4 Eliminar o reducir impuestos en el país de residencia efectiva de la matriz.....	117
5.3 Posibles prácticas elusivas BEPS en materia de IVA	118
5.3.1 Suministros digitales a distancia a empresas exentas.....	118
5.3.2 Suministros digitales a distancia a empresas multilocalizadas.....	119
Notas.....	121
Bibliografía.....	121
Capítulo 6.....	122
<i>Cómo abordar los problemas BEPS en el contexto de la economía digital.....</i>	<i>122</i>
6.1 Introducción.....	123
6.2 Cómo restablecer el sometimiento a gravamen de las rentas apátridas	123
6.2.1 Medidas para restablecer el sometimiento a gravamen en el Estado de la fuente	124
6.2.1.1 Impedir la utilización abusiva de convenios para evitar la doble imposición (CDI) (Acción 6).....	124
6.2.1.2 Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente (EP) (Acción 7).....	124
6.2.2 Medidas para restablecer el sometimiento a gravamen en los Estados de la fuente y de la matriz.....	125

6.2.2.1 Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos (Acción 2).....	126
6.2.2.2 Limitar la erosión de la base imponible mediante deducciones de intereses y otros pagos financieros (Acciones 4 y 9).....	126
6.2.2.3 Combatir más eficazmente las prácticas tributarias perniciosas (Acción 5).....	127
6.2.2.4 Garantizar que los resultados de los precios de transferencia sean coherentes con la creación de valor (Acciones 8 a 10).....	128
6.2.3 Medidas para restablecer el sometimiento a gravamen en el Estado en que se encuentra efectivamente la matriz.....	132
6.3 Cómo abordar los problemas BEPS en el ámbito de los impuestos sobre el consumo.....	133
Bibliografía.....	134
Capítulo 7.....	135
Desafíos fiscales generalizados que plantea la economía digital.....	135
7.1 La economía digital y los desafíos a los que se enfrentan los responsables políticos.....	136
7.2 Consideraciones generales sobre los desafíos fiscales que plantea la economía digital.....	136
7.3 Nexo y posibilidad de tener una presencia significativa sin estar sujeto a gravamen.....	139
7.4 El tratamiento fiscal de los datos y la atribución del valor generado por la creación de datos comercializables geolocalizados mediante el uso de productos y servicios digitales.....	142
7.5 Calificación de las rentas fruto de los nuevos modelos de negocio.....	145
7.6 Recaudación del IVA en el contexto de la economía digital.....	146
7.6.1 Exenciones en la importación de bienes de escaso valor.....	147
7.6.2 Suministros digitales a distancia a consumidores.....	148
Cuadro 7.1. Retos planteados por la economía digital a las Administraciones Públicas.....	151
Notas.....	153
Bibliografía.....	153
Capítulo 8.....	154
Posibles soluciones a los desafíos fiscales generalizados que plantea la economía digital.....	154
8.1 Introducción.....	155
8.2 Soluciones propuestas por el GEFED.....	156
8.2.1 Opciones en el ámbito de la fiscalidad directa.....	156

8.2.1.1 Modificaciones de las excepciones al estatus de EP.....	156
8.2.1.2 Un nuevo nexo en base a una presencia virtual significativa.....	157
Cuadro 8.1. Actividades digitales totalmente desmaterializadas.....	157
Cuadro 8.2. Presencia virtual significativa.....	158
8.2.1.3 Sustitución de conceptos: EP vs. presencia significativa	159
8.2.1.4 Sometimiento de las transacciones digitales a una retención en la fuente	159
8.2.1.5 Introducción del impuesto sobre las transacciones electrónicas o «Bit tax»	160
8.2.2 Opciones en materia de imposición sobre el consumo.....	160
8.2.2.1 Exenciones en la importación de bienes de escaso valor	160
8.2.2.2 Suministros digitales a distancia a consumidores	161
8.3 Marco de evaluación de las posibles soluciones.....	162
8.3.1 Neutralidad.....	162
8.3.2 Eficiencia.....	163
8.3.3 Certeza y simplicidad	163
8.3.4 Efectividad y justicia.....	163
8.3.5 Flexibilidad y sostenibilidad	164
8.3.6 Proporcionalidad.....	164
8.4 Análisis inicial de las posibles soluciones.....	164
8.4.1 Soluciones que precisan de un análisis exhaustivo por parte de los grupos de trabajo pertinentes del CAF	166
8.4.1.1 Modificación de las excepciones al estatus de establecimiento permanente (EP)	166
8.4.1.2 Opciones en materia de impuestos sobre el consumo	166
8.4.2 Soluciones que precisan de un análisis exhaustivo por parte del GEFED.	166
Nota	169
Bibliografía.....	169
<i>Conclusiones</i>	170
Economía digital: modelos de negocio y principales características.....	170
Estrategias y recomendaciones para abordar los problemas BEPS en el contexto de la economía digital.....	171
Desafíos generalizados que plantea la economía digital en materia de política fiscal	171
Futuros pasos	172
Bibliografía.....	173
Anexo A.....	174
Trabajos previos en materia de economía digital.....	174

A.1 1996-1998: Trabajos conducentes a la Conferencia Ministerial de Ottawa sobre Comercio Electrónico.....	175
A.2 1998: Conferencia Ministerial de Ottawa sobre Comercio Electrónico	175
Cuadro A.1. Condiciones Tributarias Marco (CTM) de Ottawa: Principios	176
A.3 Después de Ottawa: la labor del CAF y grupos técnicos consultivos	176
A.3.1. <i>La labor del GTC BE</i>	177
A.3.2 <i>La labor del CAF en el ámbito de los convenios fiscales</i>	182
A.3.2.1 <i>Criterios de tributación de los beneficios empresariales en virtud de convenio</i>	182
Cuadro A.2. Comentarios al artículo 5 MC OCDE	183
A.3.2.2 <i>Cuestiones relativas a la calificación de los pagos en virtud de convenio</i>	186
Cuadro A.3. Comentarios al artículo 12 MC OCDE: Pagos por el uso de, o la concesión de uso de un derecho.....	186
Cuadro A.4. Modificación de los Comentarios al artículo 12: Pagos de provisión de conocimientos técnicos o <i>know-how</i>	188
Cuadro A.5. Comentarios al artículo 12: Pagos en virtud de contratos mixtos.....	190
A.3.3 <i>La labor del CAF en el ámbito de los impuestos sobre el consumo</i>	190
A.3.3.1. <i>Directrices sobre Comercio Electrónico</i>	191
A.3.3.2 <i>Documentos de la serie «Guía de Impuestos sobre el Consumo»</i>	192
<i>Anexo B</i>	196
<i>Estructuras de planificación fiscal típicas de los modelos de negocio integrados</i>	196
B.1 Minorista en línea	197
Gráfico B.1. Minorista en línea.....	199
B.2 Publicidad en línea.....	202
Gráfico B.2. Publicidad en línea.....	204
B.3 Computación en la nube (<i>cloud computing</i>)	207
Gráfico B.3. Computación en la nube	208
B.4 Tienda de aplicaciones en línea.....	210
Gráfico B.4. Tienda de aplicaciones en línea.....	212
Gráficos	
Gráfico 3.1. Rutas totales de acceso a redes fijas, móviles y de banda ancha.....	57
Gráfico 3.2. Datos de carácter personal	62
Gráfico 3.3. Cómo entran en circulación y se utilizan los <i>bitcoins</i> en las transacciones	65
Gráfico 3.4. Representación de las TIC en capas	69
Gráfico 4.1. Empresas con conexión de banda ancha en 2012, por número de empleados	75

Gráfico 4.2. Volumen de negocios procedente de operaciones de comercio electrónico en 2012, por tamaño de empresa.....	82
Gráfico 4.3. OCDE y principales exportadores de servicios TIC: 2000 y 2012.....	94
Gráfico 4.4. Promedio de las rentas anuales por empleado de las 250 principales empresas TIC, por segmento (2000-11) ³	95
Gráfico 4.5. Almacenamiento de datos estimado a escala mundial	98
Gráfico 4.6. Coste medio por almacenamiento de datos para los consumidores (1998-2012).....	98
Gráfico 5.1. Planificación BEPS en el contexto del impuesto sobre la renta.....	109
Gráfico B.1. Minorista en línea.....	196
Gráfico B.2. Publicidad en línea	201
Gráfico B.3. Computación en la nube.....	205
Gráfico B.4. Tienda de aplicaciones en línea	209

Cuadros

Cuadro 1.1. Condiciones Tributarias Marco (CTM) de Ottawa: Principios.....	28
Cuadro 4.1. La diversidad de los modelos de ingresos.....	90
Cuadro 7.1. Retos planteados por la economía digital a las Administraciones Públicas.....	148
Cuadro 8.1. Actividades digitales totalmente desmaterializadas	154
Cuadro 8.2. Presencia virtual significativa	155
Cuadro A.1. Condiciones Tributarias Marco (CTM) de Ottawa: Principios.....	173
Cuadro A.2. Comentarios al artículo 5 MC OCDE	180
Cuadro A.3. Comentarios al artículo 12 MC OCDE: Pagos por el uso de, o la concesión de uso de un derecho	183
Cuadro A.4. Modificación de los Comentarios al artículo 12: Pagos de provisión de conocimientos técnicos o <i>know-how</i>	185
Cuadro A.5. Comentarios al artículo 12: Pagos en virtud de contratos mixtos.....	187

Siglas y abreviaturas

ANBPPI	Asociación Nacional Belga para la Protección de la Propiedad Industrial
API	Interfaz de programación de aplicaciones
ASP	Proveedor de servicios de aplicaciones
BEPS	Erosión de la base imponible y el traslado de beneficios
BIAC	Comité Consultivo Empresarial e Industrial de la OCDE
BP	Beneficios comerciales e industriales
B2B	De empresa a empresa; entre empresas
B2C	De empresa a consumidor; destinado al consumidor final
CAF	Comité de Asuntos Fiscales
CDI	Convenio de Doble Imposición
CFC	Transparencia Fiscal Internacional
CGU	Contenido generado por el usuario
CPA	Coste por acción (o por adquisición)
CPC	Coste por clic
CPM	Coste por mil
C2C	De consumidor a consumidor; entre consumidores
DDME	Economía de mercado basada en datos
EML	Empresa multilocalizada
EMN	Empresa multinacional
EP	Establecimiento permanente
GEFED	Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital
GTC	Grupo Técnico Consultivo
HFT	Negociación de alta frecuencia
HTML	Lenguaje de marcas de hipertexto
HTTP	Protocolo de transferencia de hipertexto

IaaS	Infraestructura como servicio
IMAP	Protocolo de acceso a mensajes de Internet
IP	Protocolo de Internet
IPP	Punto de interconexión voluntaria en Internet
IS	Impuesto sobre Sociedades
ISP	Proveedor de servicios de Internet
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
IVA/IBS	Impuesto sobre el Valor Añadido/Impuesto sobre Bienes y Servicios
MC OCDE	Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE
MC ONU	Modelo de Convenio sobre Doble Imposición entre países desarrollados y países en desarrollo de las Naciones Unidas
NIST	Instituto Nacional de Estándares y Tecnología
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
OMC	Organización Mundial del Comercio
OTT	<i>Over-the-top</i> o «de transmisión libre»
pág(s).	página(s)
POP	Protocolo de oficina de correo
PYME	Pequeña y mediana empresa
SDK	Kits de desarrollo de software
SDN	Sociedad de Naciones (disuelta el 18 de abril de 1946, siendo sucedida por la Organización de las Naciones Unidas, ONU)
SEC	Sociedad extranjera controlada
SMTP	Protocolo simple de transferencia de correo
TFI	Transparencia Fiscal Internacional
TIC	Tecnología(s) de la información y la comunicación
UE	Unión Europea
VLAN	Red de área local virtual
XaaS	Todo como servicio
XML	Lenguaje de marcas extensible

Sinopsis

La Acción 1 del Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés) pretende abordar los desafíos fiscales de la economía digital. Dirigentes políticos, medios de comunicación y la sociedad civil de todos los rincones del mundo han manifestado su preocupación por la planificación fiscal llevada a cabo por empresas multinacionales que se aprovechan de las lagunas en la interacción entre los distintos sistemas tributarios para minorar artificialmente las bases imponibles o trasladar los beneficios a países o territorios de baja tributación en los que realizan poca o ninguna actividad económica. En respuesta a esta preocupación, y a instancia del G20, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) publicó un *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios* (Plan de acción BEPS, OCDE, 2013) en julio de 2013. La Acción 1 del Plan de acción BEPS apunta a diseñar un plan de trabajo para abordar los desafíos fiscales que plantea la economía digital. En septiembre de 2013, se creó el Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital (GEFED), órgano auxiliar del Comité de Asuntos Fiscales (CAF) en el que participan países no pertenecientes a la OCDE ni al G20 en su condición de *asociados* en igualdad de condiciones con los países miembros de la OCDE, encargado de elaborar un informe para septiembre de 2014 en el que se determinasen los problemas planteados por la economía digital y que propusiese soluciones detalladas para abordarlos. El GEFED consultó ampliamente a las partes interesadas y analizó las observaciones enviadas por escrito por parte de empresas, organizaciones de la sociedad civil, miembros del sector académico y países en desarrollo antes de alcanzar sus propias conclusiones con respecto a la economía digital, los problemas BEPS y los desafíos fiscales generalizados que surgen en este ámbito, así como los futuros pasos preconizados.

A. La economía digital: modelos de negocio y principales características

La economía digital es el resultado de un proceso de transformación desencadenado por las tecnologías de la información y la comunicación (TIC). La revolución de las TIC ha abaratado y potenciado las tecnologías, al

tiempo que las ha estandarizado ampliamente, mejorando así los procesos comerciales e impulsando la innovación en todos los sectores de la economía. Por ejemplo, los *minoristas* ofrecen a sus clientes la posibilidad de realizar pedidos en línea, pudiendo recabar y analizar los datos relativos a cada cliente para poder ofrecer publicidad a medida y prestar un servicio personalizado; el sector de la *logística* se ha visto transformado por la capacidad de rastrear y hacer un seguimiento de vehículos y mercancías a lo largo y ancho del globo; los proveedores de *servicios financieros* facilitan cada vez en mayor medida a los clientes la gestión de sus finanzas, la realización de transacciones y el acceso a nuevos productos en línea; en el *sector productivo*, la economía digital ha mejorado la capacidad de supervisar a distancia los procesos productivos y de controlar y utilizar la maquinaria; en el marco del *sector educativo*, universidades y proveedores de servicios de tutoría y otros servicios educativos son capaces de ofrecer cursos a distancia, lo que les permite familiarizarse con y responder a la demanda global; en el *sector sanitario*, la economía digital permite hacer un telediagnóstico y utilizar historias clínicas para mejorar la eficacia del sistema y la experiencia del paciente. Por último, el *sector de los medios de comunicación y radiodifusión* ha experimentado una auténtica revolución, viéndose ampliado el papel de las fuentes de información no tradicionales en los medios actuales e incrementada la participación de los usuarios en los medios sirviéndose de las redes sociales y de contenidos generados por los propios usuarios (CGU).

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. Intentar aislar la economía digital como sector independiente exigiría, inevitablemente, tener que trazar unos límites arbitrarios para determinar qué es digital y qué no lo es. En consecuencia, los desafíos fiscales y la preocupación en torno al problema BEPS que plantea la economía digital se identifican y abordan mejor analizando las estructuras ya adoptadas por empresas multinacionales (EMN) y los nuevos modelos de negocio, así como centrándose en las principales características de la economía digital y determinando cuál de ellas da lugar a o intensifica dichos desafíos y preocupación. Aunque muchos modelos de negocio de la economía digital presentan paralelismos con los modelos de negocio tradicionales, los últimos avances de las TIC han hecho posible poner en pie múltiples tipos de negocio a una escala considerablemente mayor y abarcando distancias más amplias de lo que antes era posible. He aquí algunos ejemplos: varias modalidades de comercio electrónico, servicios de pago en línea, tiendas de aplicaciones en línea, publicidad en línea, computación en la nube (*cloud computing*), plataformas participativas en red y operaciones e intercambios de alta velocidad.

La economía digital es objeto de una constante evolución, de ahí la importancia de supervisar toda perspectiva de futuro y posibles avances para determinar su impacto en los sistemas tributarios. El rápido

progreso tecnológico que ha caracterizado a la economía digital ha sido artífice de toda una serie de nuevas tendencias y potenciales avances. Pese a que este rápido cambio dificulta el hecho de predecir futuros avances con un mínimo índice de fiabilidad, cabe controlar de cerca toda perspectiva de futuro en cuanto puede ser detonante de ulteriores retos a los que habrán de enfrentarse los responsables de las políticas fiscales en un futuro cercano. Manifestaciones de dicha evolución son el fenómeno denominado *Internet de las Cosas* (IoT, por sus siglas en inglés) con el que se califica al drástico incremento de los dispositivos en red; *monedas virtuales*, entre ellas la conocida como «bitcoin»; hitos en *robótica avanzada e impresión en 3D*, que tienen el potencial de acercar aún más el proceso productivo a los consumidores, cambiando así dónde y cómo se crea valor dentro de las cadenas productivas de manufactura, así como la calificación de los rendimientos empresariales; el *consumo colaborativo*, que posibilita el intercambio de bienes y servicios inter pares; un mayor y mejor *acceso a los datos de la Administración Pública*, que mejorará plausiblemente la rendición de cuentas y el rendimiento y que permitirá a terceros participar en los ámbitos de actuación de la administración y, por último, una *protección reforzada de los datos de carácter personal*, algo manifiestamente más viable en la economía digital.

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* de (i) los intangibles en los que se sustenta, en gran medida, la economía digital, (ii) los usuarios y (iii) las funciones comerciales; la *remisión a los datos*, cuyo uso masivo se ha visto facilitado, de un lado, por un aumento del potencial informático y la capacidad de almacenamiento y, de otro, por la reducción del coste de almacenamiento de datos; los *efectos de la red*, que aluden al hecho de que las decisiones de los usuarios puedan incidir directamente en el beneficio obtenido por otros usuarios; la *proliferación de modelos de negocio multilaterales*, en los que múltiples grupos específicos de personas interactúan a través de un intermediario o una plataforma, incidiendo las decisiones de cada grupo en los resultados para los restantes grupos de personas a raíz de las externalidades positivas o negativas generadas; una *tendencia hacia el monopolio u oligopolio* en determinados modelos de negocio que depende, fundamentalmente, de los efectos de la red, y la *volatilidad* debida a la reducción de los obstáculos a los intercambios comerciales y a la rápida evolución tecnológica, todo ello unido a la velocidad con la que los clientes pueden decantarse por nuevos productos y servicios a expensas de otros anteriores o más obsoletos.

La economía digital también ha acelerado la propagación de cadenas de valor mundiales en las que las empresas multinacionales (EMN) integran sus operaciones en todo el globo. En el pasado, era habitual que un grupo multinacional estableciese una filial en cada país en el que operaba con el fin de administrar los negocios del grupo en ese país. Esta estructura venía impuesta por diversos factores, entre ellos las lentas comunicaciones, la

legislación cambiaria, los derechos arancelarios y los costes de transporte relativamente altos, que dificultaban el funcionamiento de las cadenas de suministro mundiales integradas. No obstante, factores como el progreso tecnológico e informático, las reducciones de numerosas barreras arancelarias y cambiarias y la transición hacia una economía de servicios y productos digitales, han interactuado para poner fin a las barreras a la integración, permitiendo así a los grupos multinacionales operar mucho más como empresas de alcance mundial. Esta integración ha facilitado a las empresas la adopción de modelos de negocio globales que centralizan las funciones a nivel regional o mundial, y no ya país por país. Incluso las pequeñas y medianas empresas (PYME) tienen ahora también la posibilidad de convertirse en «micromultinacionales» que operan y cuentan con efectivos de personal en varios países y continentes. Las TIC han desempeñado un papel clave en esta tendencia de fondo, que se ha visto ulteriormente potenciada por el hecho de que muchas de las principales empresas digitales son aún jóvenes y fueron concebidas originariamente para operar de forma integrada a nivel global.

B. Estrategias y recomendaciones para abordar los problemas BEPS en el contexto de la economía digital

Si bien la economía digital no genera problemas BEPS exclusivos y aislados, algunas de sus características principales potencian los riesgos de prácticas elusivas en este ámbito. El GEFED examinó diversas estructuras jurídicas y fiscales que pueden utilizarse para implementar modelos de negocio incardinados en la economía digital. Dichas estructuras ponen de manifiesto la posibilidad de reducir o eliminar mediante la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios la obligación de tributar en jurisdicciones a lo largo de toda la cadena de suministro, tanto en el Estado de la fuente como en el Estado de residencia. Así, por ejemplo, la importancia de los activos intangibles en el contexto de la economía digital, unida a la movilidad de dichos activos a efectos fiscales con arreglo a la normativa tributaria aplicable, son «terreno fértil» para las prácticas elusivas BEPS en el marco de la imposición directa. Por otra parte, la posibilidad de centralizar infraestructuras a distancia del Estado de la fuente y de llevar a cabo ventas voluminosas de bienes y/o servicios en su territorio desde una ubicación remota, junto con una mayor capacidad para desarrollar una actividad significativa con una plantilla mínima, abre la posibilidad de erosionar la base imponible y trasladar beneficios por la fragmentación de operaciones físicas para eludir las obligaciones fiscales. Algunas de las principales características de la economía digital potencian, asimismo, los riesgos de prácticas elusivas BEPS en el contexto de la imposición indirecta, especialmente en lo que respecta a las empresas que realizan actividades exentas de IVA (empresas exentas).

Los mencionados riesgos de prácticas elusivas BEPS constituyen precisamente el objeto del Proyecto BEPS, concebido para alinear el modelo de tributación de los beneficios con las actividades económicas y la creación de valor. Los trabajos actualmente en curso en el marco del Proyecto

BEPS abordarán aquellas estructuras concebidas para transferir artificialmente los beneficios a lugares en que están sometidos a un tratamiento fiscal más favorable o no se someten a gravamen alguno, lo que ayudará a restablecer la potestad recaudatoria tanto de la jurisdicción de la fuente como de la jurisdicción en la que se halle ubicada, de manera efectiva, la sociedad matriz. Debería restablecerse el régimen fiscal en la jurisdicción fuente evitando el uso abusivo de convenios fiscales (Acción 6, prevista para septiembre de 2014) y previniendo la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente (EP) (Acción 7, prevista para septiembre de 2015). Por su parte, el modelo de tributación en la jurisdicción de residencia efectiva debería restablecerse reforzando las normas de transparencia fiscal internacional (en adelante, normas «CFC», por sus siglas en inglés) relativas a sociedades extranjeras controladas (SEC) (Acción 3, prevista para septiembre de 2015). La tributación tanto en el país fuente como en el país de residencia debería restablecerse neutralizando los efectos de los mecanismos híbridos (Acción 2, prevista para septiembre de 2014), limitando la erosión de la base imponible mediante deducciones de intereses y otros pagos financieros (Acción 4, prevista para septiembre de 2015), combatiendo las prácticas fiscales perniciosas de forma más eficaz (Acción 5, prevista para septiembre de 2014 y 2015) y garantizando que los precios de transferencia determinados estén en línea con la creación de valor (Acciones 8 y 10, previstas para septiembre de 2015). En lo que respecta al IVA, en determinados supuestos es posible que concurren estrategias de planificación fiscal empresarial, con las consiguientes preocupaciones de los gobiernos en torno a las prácticas elusivas BEPS cuando no se apliquen las *Directrices sobre la determinación del lugar de consumo para la tributación del suministro transnacional de servicios y bienes intangibles en operaciones B2B*.

Los trabajos incardinados en el Proyecto BEPS deben examinar igualmente los distintos aspectos relacionados específicamente con la economía digital, sus modelos de negocio y sus principales características. El GEFED ha identificado ciertos problemas específicos fruto de las características principales de la economía digital que merecen una especial atención desde una perspectiva fiscal. Las estrategias y recomendaciones del Plan de acción BEPS deberán tener en cuenta dichos aspectos para garantizar que las soluciones propuestas dan una respuesta satisfactoria a los problemas BEPS en la economía digital. He aquí las medidas que habrá que acometer:

- **Garantizar que las actividades principales no puedan beneficiarse, ya sea por error o defecto, de la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente (en adelante, «EP»), y que no pueda recurrirse a instrumentos o mecanismos ficticios para eludir las obligaciones inherentes a las rentas obtenidas mediante EP.** En el marco de las estrategias que contempla la Acción 7 (prevención de la exclusión fraudulenta del estatus de EP), se deberá valorar si ciertas actividades previamente consideradas preparatorias o auxiliares a los efectos de dichas excepciones pueden constituir elementos cada vez más relevantes de las empresas en la economía

digital. En caso afirmativo, habrá que examinar igualmente en qué circunstancias cabría calificar dichas actividades de principales, así como la posibilidad de formular una norma administrativa razonable a estos efectos. Por ejemplo, se deberá analizar si y en qué circunstancias el hecho de poseer un depósito o almacén local puede constituir una actividad principal de forma que quede excluida de las excepciones previstas en el artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE (en lo sucesivo, «MC OCDE»). Además de los desafíos fiscales generalizados, estas cuestiones suscitan preocupación en torno a las prácticas elusivas BEPS cuando la no sujeción tributaria en el Estado de la fuente se asocia a técnicas que reducen o eliminan los impuestos en el país del destinatario final o en el que se halla efectivamente ubicada la matriz. Por otra parte, habrá que reflexionar acerca de si cabe modificar y de qué forma la definición de la expresión «establecimiento permanente (EP)» para abordar aquellos casos en los que la utilización de mecanismos o instrumentos artificiosos para la venta de bienes o servicios de una empresa de un grupo multinacional se traduce, en la práctica, en la celebración de contratos, de modo que habrá que considerar que esas ventas han sido efectuadas por dicha empresa. Esta circunstancia se daría, por ejemplo, cuando un vendedor en línea de productos tangibles o un proveedor en línea de servicios de publicidad hagan uso del equipo de ventas de una filial local para negociar y concluir ventas efectivas con grandes clientes potenciales.

- **Tener debidamente en cuenta la trascendencia de los activos intangibles, el uso de los datos y la expansión de cadenas de valor mundiales, así como su impacto en la determinación de los precios de transferencia.** En el contexto de la economía digital, las empresas se sustentan fundamentalmente en los intangibles, en la creación de valor y en la generación de ingresos. Uno de los rasgos esenciales de las estructuras BEPS adoptadas por los agentes de la economía digital radica en la cesión de intangibles, o de los derechos de uso o explotación de éstos, a países o territorios con un régimen fiscal más favorable. Asimismo, en esos casos es habitual sostener que dicha asignación y/o reparto contractual, junto con la titularidad jurídica de los intangibles, justifican enormes asignaciones de beneficios a la entidad a la que se atribuye el riesgo, aun cuando realice escasa o ninguna actividad comercial. Esto se consigue a menudo aduciendo que otras entidades del grupo están blindadas contractualmente frente a cualquier riesgo con el fin de que una filial sujeta a una menor presión fiscal tenga derecho a percibir la totalidad del beneficio residual tras compensar a otros miembros del grupo de bajo riesgo por sus funciones, con independencia de que dicha filial no tenga capacidad para controlar el riesgo. Aparte de las *Directrices sobre Precios de Transferencia* existentes, los trabajos desarrollados en el marco del Proyecto BEPS sobre precios de transferencia habrán de tener en cuenta estas cuestiones, debiendo ponderar también la

fuerte conexión entre dichos trabajos y la recopilación, análisis y monetización de los datos, algo por lo que se caracterizan muchas empresas de la economía digital. Además, los trabajos en este ámbito deben prestar atención a las implicaciones de la creciente integración de las multinacionales y a la proliferación de cadenas de valor mundiales, repartiéndose y localizándose diversas fases del proceso productivo en varios países. En este contexto, se deberá evaluar la eventual necesidad de una mayor remisión y utilización de análisis funcionales (activos empleados, funciones desarrolladas y riesgos asumidos) y análisis de la cadena de valor, al tiempo que deberá hacerse frente a situaciones en las que no se dispone de datos comparables como resultado de las estructuras orquestadas por los obligados tributarios y del carácter de los intangibles concretos involucrados. En determinados supuestos, el análisis funcional puede revelar que la aplicación del método de división del beneficio o de métodos de valoración (p.ej. método de los flujos de caja actualizados) es lo idóneo, en cuyo caso sería de utilidad ofrecer indicaciones más sencillas y claras sobre la aplicabilidad de los métodos de determinación de los precios de transferencia, entre ellos el de división del beneficio en el marco de las cadenas de valor mundiales.

- **Considerar la eventual necesidad de adaptar las normas CFC a la economía digital.** Si bien las normas CFC difieren significativamente de una jurisdicción a otra, generalmente las rentas derivadas de los productos digitales y los servicios prestados a distancia no están incluidas en el ámbito objetivo de las normas CFC. Dichas rentas o rendimientos pueden presentar un carácter particularmente móvil debido a la importancia de los activos intangibles en la prestación de dichos bienes y/o servicios, así como al número relativamente escaso de personas necesarias para llevar a cabo actividades de venta en línea. En consecuencia, una empresa multinacional con un actividad digital puede obtener ingresos a través una sociedad extranjera controlada (en adelante, «SEC») en un país o territorio de baja tributación emplazando activos intangibles clave allí y utilizando dichos intangibles para vender bienes y/o servicios digitales sin que esos ingresos se sometan a gravamen, aun cuando la propia SEC no realice actividades significativas en su jurisdicción. A la hora de formular recomendaciones relativas al diseño de normas CFC, cabe partir de la consideración de las rentas típicamente obtenidas en el ámbito de la economía digital, tales como los rendimientos procedentes de la venta a distancia de bienes y/o servicios digitales.
- **Hacer frente a posibles estrategias de planificación fiscal por parte de empresas dedicadas a actividades exentas de IVA.** La digitalización de la economía ha facilitado enormemente la capacidad empresarial de adquirir una amplia gama de servicios y activos intangibles a proveedores de otras jurisdicciones en todo el mundo y de estructurar sus operaciones de una manera verdaderamente global. Estos avances han permitido a entidades

exentas eludir o minimizar la cuantía en concepto de IVA no recuperable soportado y que grava los insumos utilizados para sus actividades exentas. La aplicación de las recomendaciones n° 2 y 4 de las *Directrices Internacionales sobre IVA/IBS* de la OCDE en base a las que tributan los suministros de servicios y activos intangibles B2B minimizará las posibles prácticas elusivas BEPS en lo que respecta a la prestación a distancia de servicios a entidades exentas, en particular aquellas que operan mediante establecimientos («sucursales») en múltiples jurisdicciones.

C. Desafíos generalizados que plantea la economía digital en materia de política fiscal

Los responsables políticos se enfrentan igualmente a otros desafíos fiscales de la economía digital. Estos desafíos, relacionados con la determinación de la existencia de un *nexo* (también denominado *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, desencadenan otras preguntas sistémicas acerca de la capacidad del marco fiscal internacional vigente para dar respuesta a los cambios motivados por la economía digital y los modelos de negocio que dicho marco posibilita y, por tanto, para asegurarse de que los beneficios tributen en la jurisdicción en que se desarrollan las actividades económicas y allí donde se genera valor. Así pues, dichos desafíos tienen un enorme impacto y se circunscriben, esencialmente, a la atribución y al reparto de la soberanía tributaria entre distintas jurisdicciones, al tiempo que también suscitan interrogantes en torno al criterio utilizado para determinar dónde se realizan las actividades económicas en cuestión y dónde se genera valor a efectos tributarios, para lo que se recurre a un análisis de las funciones, activos y riesgos involucrados. Del mismo modo, cuando existe la posibilidad de una doble no imposición (o doble «desimposición») debido, por ejemplo, a la inexistencia de un punto de conexión en el país de la fuente con arreglo a la legislación vigente, unida a la no tributación en la jurisdicción de percepción de las rentas y en la de la sociedad matriz, surgen también problemas BEPS. Además, en lo concerniente a la imposición indirecta, la economía digital plantea desafíos para la política fiscal en materia de recaudación por IVA.

En cierta medida, los desafíos inherentes al nexo (o criterio de sujeción), al tratamiento de los datos a efectos fiscales y a la calificación de las rentas están interrelacionados. Aunque los desafíos relativos a la imposición directa tienen distinta naturaleza, a menudo están interrelacionados. Por ejemplo, la recopilación de datos relativos a usuarios radicados en una determinada jurisdicción puede suscitar preguntas con respecto a si una actividad concreta instaura un *nexo* con dicha jurisdicción y sobre qué tratamiento procede darles con fines tributarios.

Las nuevas formas de hacer negocios plantean interrogantes acerca de

si los criterios actuales para la determinación de la existencia de un nexo siguen siendo idóneos. El potencial cada vez mayor de las tecnologías digitales y la escasa necesidad, en muchos casos, de contar con una intensa presencia física para realizar actividades comerciales en una determinada jurisdicción, junto con el creciente papel de los efectos de la red generados por las interacciones con el cliente, generan dudas acerca de si las normas que se sustentan en la presencia física siguen siendo adecuadas. El número de empresas que lleva a cabo transacciones comerciales por Internet ha experimentado un drástico aumento durante la última década. Según las estimaciones, en 2013, tras sumar las transacciones B2B y B2C, el volumen total de operaciones de comercio electrónico a nivel mundial ascendió a 16 billones de dólares estadounidenses.

El recurso cada vez mayor a la recopilación y al análisis de datos, unido a la creciente importancia de los modelos de negocio multilaterales, plantea frecuentes interrogantes acerca de la valoración de los datos, del nexo, de la asignación y reparto de los beneficios y de la calificación de las rentas. En el ámbito de la economía digital, puede que no siempre esté clara la afectación y distribución idónea de la base imponible entre los lugares en que se realizan actividades económicas y se genera valor, especialmente en aquellos casos en que usuarios y clientes devienen un elemento fundamental de la cadena de valor como, por ejemplo, en lo referente a modelos de negocio multilaterales y al consumo colaborativo. La creciente sofisticación de las tecnologías de la información ha permitido a las empresas de la economía digital recabar y utilizar la información a niveles antes impensables, hecho que nos lleva a preguntarnos cómo asignar el valor creado por los datos generados a partir de productos y servicios digitales, si la recopilación de datos a distancia debe considerarse o no un punto de conexión con fines tributarios y sobre la titularidad y el tratamiento, a efectos fiscales, de la aportación de datos por parte de una persona o entidad con motivo de una transacción (por ejemplo, la entrega de un bien a título gratuito, una operación de trueque o cualquier otra forma de intercambio).

El desarrollo de nuevos modelos de negocio plantea interrogantes acerca de la calificación de las rentas. La concepción de nuevos productos o medios digitales de prestación de servicios genera incertidumbre en lo que respecta a la adecuada calificación de los pagos efectuados en el contexto de los nuevos modelos de negocio, en particular en lo referente a la computación en la nube (*cloud computing*). Asimismo, en la medida en que la impresión en 3D es cada vez más frecuente, puede plantear también interrogantes acerca de la calificación, ya que la fabricación directa para el consiguiente suministro podría traducirse efectivamente en la concesión de licencias de uso de diseños o modelos para que los usuarios los impriman directamente, estén donde estén.

El comercio transfronterizo de bienes, servicios y activos intangibles plantea desafíos con miras a la recaudación por IVA, especialmente cuando un consumidor privado adquiere dichos productos de proveedores en el

extranjero. En parte, esto se debe a la ausencia de un marco internacional eficaz que garantice la recaudación por IVA en el país de la fuente. Cuando se trata de agentes u operadores económicos y, en particular, de pequeñas y medianas empresas (PYME), la ausencia de un marco jurídico internacional para la facturación, cobro e ingreso del IVA a un número potencialmente alto de administraciones tributarias genera considerables riesgos desde el punto de vista de los ingresos y entraña elevados costes de cumplimiento fiscal. Por su parte, los Estados se enfrentan al riesgo de lucro cesante o pérdida de ingresos, a la distorsión del mercado y a la dificultad de gestionar las deudas tributarias generadas por un volumen importante de transacciones de escaso valor, lo que implica una significativa carga administrativa respecto de ingresos marginales en última instancia.

El GEFED sometió a debate y analizó diversas soluciones posibles a estos problemas, propuestas por los delegados territoriales y otras partes interesadas. Las soluciones propuestas en relación, concretamente, con la determinación de la existencia de un nexo y el tratamiento de los datos a efectos fiscales van desde la modificación de la definición de lo que se entiende por «establecimiento permanente (EP)» a la introducción de un nuevo nexo (o criterio de sujeción) en base a una «presencia significativa» en el país de la fuente, pasando por la aplicación de una retención en la fuente sobre las ventas de bienes y/o servicios digitales. Debido a la interrelación entre aspectos como el nexo, el tratamiento fiscal de los datos y la calificación de las rentas, las opciones para resolver uno cualquiera de esos problemas tendrán un impacto, inevitablemente, sobre el resto. De cara a evaluar las posibles soluciones y habida cuenta del carácter proporcional de las modificaciones propuestas atendiendo a los desafíos fiscales a los que se pretende dar respuesta en el contexto del marco fiscal internacional actual, el GEFED estableció un marco basado en los principios fundamentales de la fiscalidad: neutralidad, eficiencia, certeza y simplicidad, efectividad y justicia, flexibilidad y sostenibilidad.

D. Futuros pasos: Seguir trabajando para completar el análisis de los desafíos fiscales generalizados relativos al nexo, tratamiento de los datos a efectos fiscales y calificación de las rentas, así como las distintas soluciones propuestas, y asegurarse de que se adopta una solución eficaz a los problemas BEPS en el contexto de la economía digital

Tras examinar los mencionados problemas y las distintas soluciones que permitan resolverlos eventualmente, el GEFED alcanzó las siguientes conclusiones:

- La recaudación por IVA en transacciones de empresa a consumidor (B2C, por sus siglas en inglés) representa un tema crucial que ha de abordarse con inmediatez para proteger los ingresos fiscales e instaurar unas condiciones equitativas entre los proveedores extranjeros y los proveedores nacionales. La labor realizada en este ámbito por el Grupo de Trabajo nº 9 (GT9) del Comité de Asuntos Fiscales (CAF) de la OCDE concluirá a finales de 2015, participando

los socios del Proyecto BEPS en igualdad de condiciones con los países miembros de la OCDE.

- De cara a la aplicación de las estrategias y recomendaciones incardinadas en la Acción 7 del Plan de acción BEPS (prevención de la exclusión fraudulenta del estatus de EP), es necesario plantearse si cabe impedir que las actividades que hubieran podido tener previamente un carácter preparatorio o auxiliar se acojan a las excepciones al estatus de EP al constituir elementos fundamentales de la actividad, y si es posible formular una norma razonablemente aplicable a estos efectos.
- El Grupo de Trabajo nº 1 (GT1) del CAF dilucidará y precisará la calificación y/o tratamiento fiscal de determinados pagos efectuados en el marco de nuevos modelos de negocio en virtud de CDI, especialmente aquellos pagos conexos a tecnologías de computación en la nube (incluidos los pagos en concepto de infraestructura como servicio, software como servicio y plataforma como servicio), participando los socios del Proyecto BEPS en igualdad de condiciones con los países miembros de la OCDE.
- El marco cronológico escalonado del Proyecto BEPS y la interacción entre los diversos resultados esperados dificultan, a la fecha de publicación del presente informe, el hecho de determinar el grado de eficacia de los trabajos relativos al Plan de acción BEPS para responder a las preocupaciones en torno a las prácticas elusivas BEPS en la economía digital por un lado y, por otro, evaluar el alcance concreto de desafíos fiscales más sistémicos en relación con el nexa, el tratamiento de los datos a efectos fiscales y la calificación de las rentas, así como las posibles opciones para abordarlos.
- En este contexto, es importante que el GEFED prosiga con su labor a fin de garantizar que el trabajo desarrollado en otros ámbitos del Proyecto BEPS dé respuesta a los problemas de prácticas elusivas BEPS en la economía digital; de poder evaluar los resultados de ese trabajo; de continuar dedicando esfuerzos a resolver los problemas relativos al nexa, al tratamiento de los datos a efectos fiscales y a la calificación de las rentas; de examinar en qué medida inciden los resultados del Proyecto BEPS en la relevancia, urgencia y alcance de dichos desafíos y, finalmente, de completar el análisis de las distintas soluciones para darles respuesta. En concreto, la labor del GEFED consistirá en:
 - i. Seguir trabajando en los desafíos fiscales generalizados de la economía digital, entre ellos el nexa, el tratamiento de los datos a efectos fiscales y la calificación de las rentas; avanzar con los trabajos y ultimar detalles técnicos relativos a las posibles soluciones para abordar dichos desafíos, prestando la debida atención a los modelos de negocio multilaterales y a la participación de los usuarios y consumidores en la creación de

valor, y analizar en qué medida inciden los resultados del Proyecto BEPS en estos desafíos fiscales y administrativos en sentido amplio.

- ii. Actuar como un centro de asesoramiento sobre economía digital mientras esté en marcha el Proyecto BEPS para garantizar que el trabajo desarrollado en otros ámbitos del Proyecto estudia los problemas BEPS en el contexto de la economía digital.
- iii. Determinar hasta qué punto el trabajo completado en lo que respecta a las restantes estrategias y recomendaciones del Proyecto BEPS contempla los problemas de erosión de la base imponible y el traslado de beneficios en el ámbito de la economía digital.
- iv. Examinar la incidencia económica del IVA e IS, así como su impacto en las distintas opciones para abordar los desafíos fiscales que plantea la economía digital.
- v. Si fuera necesario adoptar otras medidas en materia de imposición directa para abordar las preocupaciones en torno a las prácticas elusivas BEPS en el contexto de la economía digital, tratar de limitar la aplicación de las posibles soluciones a problemas fiscales de gran alcance (ya sea en virtud de CDI o elaborando normas de Derecho interno) ante situaciones en las que surgen tales preocupaciones como, por ejemplo, en los casos de doble desimposición sobre las rentas procedentes de la venta de bienes y/o servicios digitales.

En definitiva, el GEFED deberá:

- Avanzar en los trabajos concernientes al nexo, al tratamiento de los datos a efectos fiscales, a los modelos de negocio multilaterales, a la calificación de las rentas y a las posibles soluciones para abordar los desafíos fiscales generalizados que plantea la economía digital a fin de garantizar que se trata de soluciones viables, equitativas, que permiten evitar la doble imposición y pueden implementarse sin desorbitar los costes de cumplimiento fiscal y los gastos administrativos conexos.
- Contribuir a la labor realizada en otros ámbitos del Proyecto BEPS para asegurarse de que se tienen suficientemente en cuenta las principales características de la economía digital que acentúan la inquietud sobre las prácticas elusivas BEPS. Dicha labor, relacionada concretamente con el trabajo sobre exclusión fraudulenta del estatus de EP, precios de transferencia (PT) y normas CFC, se llevará a cabo de forma conjunta con el trabajo sobre la incidencia económica del IVA e IS.
- Examinar el impacto de los resultados del Proyecto BEPS en los desafíos fiscales generalizados que plantea la economía digital y completar el análisis de las distintas soluciones para abordarlos.

Esta labor concluirá en diciembre de 2015, a cuyo término se elaborará un informe complementario que arroje los resultados de las tareas llevadas a cabo hasta entonces.

Capítulo 1

Introducción a los desafíos fiscales que plantea la economía digital

El presente capítulo describe los antecedentes que condujeron a la aprobación del Plan de acción BEPS, incluido el trabajo para abordar los desafíos fiscales que plantea la economía digital. Prosigue resumiendo la labor del Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital (GEFED) que han motivado la elaboración del informe. Por último, reproduce a grandes rasgos el contenido de dicho informe.

Dirigentes políticos, medios de comunicación y la sociedad civil de todos los rincones del mundo han manifestado abiertamente su creciente preocupación a la luz de las prácticas de planificación fiscal de empresas multinacionales, que resultan aventajadas por las lagunas existentes en la interacción entre los distintos sistemas tributarios para minorar artificialmente las rentas sometidas a gravamen y trasladar los beneficios a países o territorios de baja tributación en los que realizan poca o ninguna actividad económica. En respuesta a esta preocupación y a instancia del G20, la OCDE publicó, en julio de 2013, un *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios* (Plan de acción BEPS, OCDE, 2013) que identifica 15 estrategias y/o recomendaciones (denominadas «acciones») para abordar los problemas BEPS de manera integral, y establece plazos para implementar dichas acciones.

Como se afirma en el Plan de acción BEPS, «[l]a expansión de la economía digital también supone desafíos para la fiscalidad internacional. 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), por la adopción general de modelos comerciales poliédricos que aprovechan el valor de las externalidades generadas por los servicios gratuitos, y por la dificultad de determinar la jurisdicción bajo la que tiene lugar la creación de valor. Todo esto plantea cuestiones fundamentales sobre cómo pueden las empresas añadir valor y obtener beneficios y sobre cómo se relaciona la economía digital con los conceptos de fuente y residencia para la caracterización de los ingresos para fines impositivos. Al mismo tiempo, el hecho de que las nuevas maneras de hacer negocio puedan resultar en una reubicación de las funciones comerciales esenciales y, en consecuencia, en una diferente distribución de los derechos impositivos, puede conducir a una baja imposición que no es, *per se*, un indicador de los defectos del sistema actual. Es importante examinar con cuidado el modo en el que las empresas de la economía digital añaden valor y obtienen beneficios para determinar si es preciso, y hasta qué punto lo es, adaptar las normas actuales para tener en cuenta las características específicas de esas actividades económicas y evitar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios».

En este contexto, el Plan de acción BEPS incluye la siguiente descripción de las acciones que han de acometerse en relación con la economía digital:

Acción 1 – Abordar los desafíos fiscales planteados por la economía digital

Identificar las principales dificultades que plantea la economía digital de cara a la aplicación de las actuales normas fiscales internacionales y concebir medidas exhaustivas para hacer frente a dichas dificultades, adoptando a tal fin una visión panorámica y considerando tanto la imposición directa como la indirecta. Entre las cuestiones objeto de examen se incluyen, entre otras, la posibilidad de que una empresa tenga una presencia virtual significativa en la economía de otro país

sin estar sujeta a gravamen debido a la inexistencia de un «nexo» con arreglo a las normativa internacional vigente, la atribución del valor creado a partir de la generación de datos comercializables geolocalizados mediante el uso de productos y servicios digitales, la calificación de las rentas procedentes de nuevos modelos de negocio, la aplicación de normas relativas a la fuente y la forma de garantizar la recaudación efectiva del IVA/IBS en lo que respecta al suministro transfronterizo de bienes y/o servicios digitales. Dicha labor precisará de un análisis exhaustivo de los distintos modelos de negocio en este sector.

Con motivo de la cumbre celebrada en San Petersburgo los días 5 y 6 de septiembre de 2013, los líderes del G20 aprobaron en su totalidad el Plan de acción BEPS y emitieron una declaración que incluía el siguiente párrafo en lo referente a la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios:

En un escenario en el que asistimos a una ardua consolidación fiscal y enormes dificultades sociales, en muchos países el hecho de garantizar que todos los contribuyentes dan cumplimiento a sus obligaciones fiscales de manera equitativa constituye, ahora más que nunca, una prioridad. Es preciso combatir la evasión fiscal, las prácticas fiscales perniciosas y la planificación fiscal agresiva. El crecimiento de la economía digital plantea, asimismo, desafíos fiscales a la fiscalidad internacional. Manifestamos nuestro más absoluto acuerdo con el ambicioso y exhaustivo Plan de acción, que se concibiera en el seno de la OCDE, destinado a luchar contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, una poderosa herramienta y plan de trabajo que contribuiremos a enriquecer según proceda. De igual modo, nos congratulamos por el fruto del trabajo de la OCDE y el G20, el Proyecto BEPS, en el que animamos a participar a todos los países interesados. Los beneficios deberán tributar en el lugar en que se realicen las actividades económicas generadoras de rendimientos y allí donde se cree valor [...] (G20, 2013).

En septiembre de 2013, se creó el Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital (GEFED), órgano auxiliar del Comité de Asuntos Fiscales (CAF) para llevar a cabo la tarea encomendada y elaborar un informe, antes de septiembre de 2014, que identificase los problemas planteados por la economía digital y las posibles medidas (o *acciones*) para resolverlos.

La primera reunión del GEFED tuvo lugar los días 29 a 31 de octubre de 2013. Con motivo de dicha reunión, los delegados territoriales debatieron sobre el alcance del trabajo y escucharon las presentaciones de expertos de la economía digital. Por otra parte, el GEFED discutió sobre la transcendencia de la labor realizada en pasado en este ámbito, centrándose principalmente en las conclusiones de la Conferencia Ministerial sobre Comercio Electrónico celebrada en 1998 en la ciudad de Ottawa, con ocasión de la que los Ministros

asistentes acogieron favorablemente el informe elaborado por el CAF con el título *Comercio electrónico: Condiciones Tributarias Marco (CTM)*, que establece los principios fiscales aplicables al comercio electrónico descritos en el cuadro siguiente.

Cuadro 1.1. Condiciones Tributarias Marco (CTM) de Ottawa: Principios

Neutralidad: Los sistemas tributarios deben tratar de ser neutrales y equitativos entre las distintas formas de comercio electrónico y entre éste y el comercio convencional o tradicional. Las decisiones comerciales deben estar motivadas por consideraciones económicas y no ya tributarias. Aquellos contribuyentes en situaciones análogas, que efectúen operaciones similares, deben estar sometidos a niveles impositivos parejos.

Eficiencia: Deben reducirse, en la medida de lo posible, los costes de cumplimiento soportados por los contribuyentes y los gastos administrativos que pesan sobre las administraciones tributarias.

Certeza y simplicidad: Las normas tributarias han de ser claras y fáciles de entender, de forma que los obligados tributarios puedan anticiparse a las consecuencias fiscales antes incluso de realizar cualquier operación, lo que implica saber cuándo, dónde y cómo satisfacer sus obligaciones fiscales.

Efectividad y justicia: Los sistemas tributarios han de generar la cuantía idónea de impuestos en tiempo y forma, debiendo reducir al máximo las posibilidades de evasión y fraude fiscal al tiempo que se combaten mediante la adopción de medidas proporcionales a los riesgos enfrentados.

Flexibilidad: Los sistemas tributarios han de ser flexibles y dinámicos para garantizar que siguen el ritmo de y se adaptan a los avances tecnológicos y comerciales.

El GEFED considera que estos principios siguen siendo un importante referente hoy día y, reforzados en su caso, pueden constituir la base para valorar las posibles opciones con miras a afrontar los desafíos fiscales de la economía digital. Asimismo, el GEFED sometió a debate el plan de trabajo después de Ottawa y, en particular, la labor realizada por el Grupo Técnico Consultivo sobre Beneficios Empresariales (en adelante, «GTC BE») en materia de asignación y reparto de beneficios entre establecimientos permanentes (EP), el concepto de «sede de dirección efectiva» y las disposiciones de comercio electrónico contempladas en los convenios. Para tener una visión general de esta labor previa, véase el Anexo A.

Habida cuenta de la importancia de las aportaciones de las partes interesadas, la OCDE hizo un llamamiento público el 22 de noviembre de 2013. Las aportaciones recibidas fueron objeto de debate con ocasión de la segunda reunión del GEFED los días 2 y 3 de febrero de 2014. El GEFED

abordó la evolución y la preponderancia de la economía digital, así como las principales características de la economía digital y los desafíos fiscales inherentes a cada una de ellas. Dicho Grupo de Expertos escuchó atentamente las presentaciones de los delegados, a través de las que se apuntaban posibles soluciones para luchar contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, así como contra los restantes desafíos que plantea la economía digital, y refrendaron la necesidad de publicar un borrador informal del documento en cuestión para que el público hiciese sus comentarios y aportaciones, posteriormente objeto de debate por parte del GEFED y tenidos en cuenta para la compleción del presente informe.

El informe que nos ocupa comienza aportando un análisis general y recapitulativo de los principios fundamentales de la fiscalidad, haciendo hincapié en la diferencia existente entre los impuestos directos e indirectos y los conceptos en los que se sustentan, así como también en aquellos sobre los que se fundamentan los Convenios para evitar la doble imposición (Capítulo 2). A continuación, examina la evolución, con el paso del tiempo, de las tecnologías de la información y la comunicación (TIC), así como los avances recientes y las perspectivas de futuro (Capítulo 3), reflexiona acerca de la proliferación y el impacto de las TIC en la economía y aporta ejemplos de nuevos modelos de negocio e identifica las principales características de la economía digital (Capítulo 4). Prosigue realizando una descripción pormenorizada de los elementos esenciales típicos de las prácticas elusivas BEPS en el contexto de la economía digital (Capítulo 5) y continúa exponiendo cómo se espera que el desarrollo de las medidas previstas en el Plan de acción BEPS y los trabajos de la OCDE sobre imposición indirecta les den respuesta (Capítulo 6). Por último, identifica los desafíos fiscales generalizados que plantea la economía digital (Capítulo 7) y sintetiza las posibles opciones para abordarlos presentadas a e inicialmente examinadas por el GEFED (Capítulo 8). Las conclusiones del Grupo de Expertos en cuestión figuran al final del presente informe.

Bibliografía

G20 (2013): *Declaración de los Líderes del G20*, Cumbre de San Petersburgo, celebrada los días 5 y 6 de septiembre de 2013, Rusia, en https://www.g20.org/sites/default/files/g20_resources/library/Saint_Petersburg_Declaration_ENG_0.pdf (consultada el 9 de julio de 2014).

OCDE (2013): *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, Ediciones OCDE, París, disponible en la página: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207813-es>.

Capítulo 2

Principios fundamentales de la fiscalidad

Este capítulo comienza examinando los principios generales de la política fiscal que han guiado tradicionalmente el desarrollo de los sistemas tributarios. A continuación, proporciona una visión general de los principios subyacentes en materia del Impuesto sobre Sociedades (IS), centrándose principalmente en la fiscalidad de las rentas de fuente extranjera en virtud de las normas de Derecho interno pertinentes y en el marco de los convenios fiscales existentes. Para concluir, analiza brevemente las particularidades del diseño de los regímenes del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).

2.1 Principios generales de política fiscal

En un contexto en el que muchos gobiernos se ven obligados a hacer frente a menores ingresos, crecientes gastos y las consiguientes barreras fiscales, aumentar la recaudación sigue siendo la finalidad más importante de los tributos, que constituyen el cauce principal para la financiación de bienes públicos como son el mantenimiento de la ley y el orden públicos y la infraestructura pública. Una vez determinado el alcance y/o el importe de los ingresos que es necesario recaudar, lo que depende de las políticas fiscales y económicas generales del país en cuestión, cabe apuntar al amplio abanico de principios fiscales que han guiado, tradicionalmente, el desarrollo de los sistemas tributarios: neutralidad, eficiencia, certeza y simplicidad, efectividad y justicia y flexibilidad. En el marco de los trabajos preparatorios que dieran paso a la elaboración del informe sobre la fiscalidad del comercio electrónico (para mayor información, véase el Anexo A), estos principios generales sirvieron de base para la Conferencia Ministerial de Ottawa de 1998, a los que se ha dado en llamar *Condiciones Tributarias Marco (CTM) de Ottawa* desde entonces. En su momento, estos principios se consideraron adecuados para analizar la problemática de la fiscalidad del comercio electrónico. Si bien la mayoría de los nuevos modelos de negocio aducidos en el Capítulo 4 no existían por aquel entonces, dichos principios, objeto de modificación, continúan gozando de relevancia en el ámbito de la economía digital, como se explica en el Capítulo 8. Junto a estos bien conocidos principios, la justicia tributaria se erige en un pilar importante para el diseño de toda política fiscal.

- **Neutralidad:** Los sistemas tributarios deben tratar de ser neutrales y equitativos entre las distintas modalidades de actividad económica. Un impuesto fiscalmente neutro contribuirá a la eficiencia asegurándose de alcanzar una asignación y reparto óptimos de los medios de producción. Se verificará una distorsión, y la correspondiente pérdida de eficiencia, cuando las variaciones de precio provoquen cambios en la oferta y la demanda distintos de los que tendrían lugar ante la ausencia de impuestos. En este sentido, la neutralidad entraña también que el sistema tributario determina un aumento de ingresos al tiempo que minimiza la discriminación en favor o en detrimento de una elección económica concreta, lo que implica que deberán aplicarse los mismos principios fiscales a toda forma de negocio, al tiempo que habrá que remitirse a las características específicas que, en distintas circunstancias, socavarían la aplicación neutra y equitativa de dichos principios.
- **Eficiencia:** Deben reducirse, en la medida de lo posible, los costes de cumplimiento que recaen sobre las empresas y los gastos administrativos que se derivan para los gobiernos.

- **Seguridad jurídica y simplicidad:** Las normas tributarias han de ser claras y fáciles de entender, de forma que los obligados tributarios puedan conocer su situación. Un sistema tributario sencillo facilita tanto a particulares como a empresas la comprensión de y familiarización con los respectivos derechos y obligaciones. Como resultado, las empresas son más propensas a adoptar decisiones acertadas y llevar a la práctica estrategias de negocio prefijadas. La complejidad favorece igualmente la planificación fiscal agresiva, hecho que puede traducirse en la pérdida de eficiencia económica.
- **Efectividad y justicia:** Los sistemas tributarios han de generar la cuantía idónea de impuestos en tiempo y forma, al igual que han de eliminar situaciones de doble imposición o de no imposición involuntaria, debiendo minimizar también la posible comisión de evasión y/o fraude fiscal. Los análisis previos de los Grupos Técnicos Consultivos (GTC) han determinado que si existe una clase de contribuyentes técnicamente sujetos a gravamen que, sin embargo, no llegan a sentir la obligación de pagarlos debido a las dificultades para exigir el cumplimiento a sus obligaciones, los restantes obligados tributarios pueden tener una concepción injusta e ineficaz del sistema tributario. En consecuencia, los responsables políticos han de reflexionar atentamente sobre las posibilidades de que las normas tributarias se apliquen en la práctica. Por otra parte, dado que las posibilidades de aplicación práctica determinan la capacidad de gestión y la recaudación de los tributos, la aplicabilidad de las normas es determinante para garantizar la eficiencia del sistema tributario.
- **Flexibilidad:** Los sistemas tributarios han de ser lo suficientemente flexibles y dinámicos como para garantizar que siguen el ritmo de y se adaptan a los avances tecnológicos y comerciales. Es importante que todo sistema tributario sea lo suficientemente dinámico y flexible para satisfacer la necesidad de ingresos por la que atraviesan los gobiernos en la actualidad, adaptándose simultáneamente a las exigencias constantemente cambiantes. Esto significa que, si bien las características estructurales del sistema en cuestión han de ser persistentes y resistir los envites de un escenario político cambiante, dicho sistema ha de ser también lo suficientemente flexible y dinámico para permitir a los gobiernos acometer las acciones necesarias para estar a la altura de los avances tecnológicos y comerciales, sin perder de vista la dificultad de predecir, a menudo, las perspectivas de futuro.

La justicia tributaria es, asimismo, un factor importante que atañe a todo marco de política fiscal y que se compone, a su vez, de dos elementos principales: la equidad horizontal (EH) y la equidad vertical (EV). Mientras que el concepto de «equidad horizontal» sugiere que aquellos contribuyentes que se encuentren en circunstancias comparables han de soportar una carga

tributaria equivalente, la «equidad vertical» es un concepto jurídico, cuya definición puede diferir de una jurisdicción a otra, en virtud del que aquellos contribuyentes que manifiesten mayor capacidad económica deberán soportar una carga tributaria superior atendiendo a sus rentas. En la práctica, la interpretación del concepto de «equidad vertical» depende del grado en que los distintos países y territorios quieran limitar la variación de ingresos y de si resulta aplicable a las rentas del trabajo circunscritas a un período específico o a los ingresos de toda la vida. Por lo general, la justicia tributaria se plasma en el diseño de la normativa por la que se rigen el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y el sistema de redistribución de la riqueza.

De igual forma, la justicia tributaria puede referirse a la equidad entre naciones. Apriorísticamente hablando, desde una perspectiva internacional, la equidad entre naciones se refiere a la atribución de ganancias y pérdidas nacionales en un contexto internacional y pretende garantizar el reparto equitativo de la recaudación tributaria derivada de operaciones transfronterizas (OCDE, 2001). El principio fiscal de equidad entre naciones ha sido objeto de análisis en el debate sobre el reparto de la potestad tributaria entre los Estados fuente y residencia. Con ocasión del trabajo realizado para la Conferencia Ministerial de Ottawa sobre la fiscalidad del comercio electrónico, se admitió abiertamente esta importante preocupación al afirmar que «[...] [l]a adaptación de los principios fiscales internacionales existentes deberá estar estructurada con miras a preservar la soberanía tributaria de todo país al objeto de alcanzar una distribución equitativa de la base imponible aplicable al comercio electrónico de un país a otro [...]» (OCDE, 2001: pág. 228).

Con frecuencia, las decisiones en materia de política fiscal no son sino el reflejo de la propia postura de los responsables políticos acerca de la importancia relativa de cada uno de estos principios, al tiempo que ponen de manifiesto toda una serie de consideraciones de política socio-económica ajenas al ámbito tributario.

2.2 Impuestos sobre la renta y el consumo

La mayoría de los países gravan tanto el consumo como las rentas. Mientras que los impuestos sobre la renta gravan los ingresos netos (esto es, las rentas del trabajo y el capital) por períodos impositivos anuales, los impuestos sobre el consumo gravan el gasto destinado a la adquisición de bienes y servicios, aplicable en el momento en que se efectúa la operación.

Existen múltiples impuestos que gravan las rentas y el consumo. El impuesto sobre la renta grava, generalmente, los ingresos netos percibidos por el contribuyente durante un período impositivo. Por el contrario, los impuestos al consumo se devengan en cada operación, constituyendo el hecho imponible el intercambio de bienes y servicios, ya sea en operaciones para el consumidor final (impuesto sobre las ventas minoristas e IVA), ya sea en operaciones intermedias entre empresas

(IVA) (OCDE, 2011) o impuestos sobre bienes o servicios específicos, tales como los impuestos especiales, derechos aduaneros y aranceles. Los impuestos sobre la renta se devengan en el lugar de origen de los ingresos, mientras que los impuestos al consumo se devengan en el lugar de destino (es decir, el país importador).

Cabe destacar, igualmente, que la carga tributaria no siempre es soportada por los sujetos legalmente obligados a pagar el impuesto. Atendiendo a la elasticidad de los precios de los factores productivos (que depende, a su vez, de las preferencias de los consumidores, de la movilidad de los factores productivos o del nivel de competencia, entre otros), la carga fiscal puede trasladarse, y por lo tanto el impuesto sobre la renta y el impuesto al consumo pueden tener una incidencia análoga. En general, se dice que la incidencia del impuesto recae sobre el capital, el trabajo y/o el consumo. Así, por ejemplo, si el capital fuese más móvil que el trabajo y el mercado fuese altamente competitivo y funcionase bien, serían los trabajadores quienes soportarían la mayor parte de la carga tributaria.

2.3 Impuesto sobre Sociedades (IS)

Aunque el concepto de «base imponible» puede definirse de muchas formas, el Impuesto sobre Sociedades (IS) se sustenta, por lo general, en una base imponible amplia, formulada para abarcar todos los tipos de rendimientos obtenidos por la empresa con independencia de su naturaleza¹, que incluye los rendimientos razonables sobre el capital social junto a lo que puede calificarse de «rentas económicas» o «rentas puras», esto es, la rentabilidad que obtiene una determinada sociedad de sus ventajas competitivas específicas, que pueden estar relacionadas con factores productivos ventajosos (como recursos naturales que sean fácilmente aprovechables, o costes laborales reducidos) u otras ventajas inherentes al mercado en que se venderán los productos (una posición monopolística, por ejemplo).

Si nos remontamos a los tiempos en que se introdujo el IS, uno de los objetivos primordiales por aquel entonces radicaba en que funcionase como un pago a cuenta del IRPF devengado por los accionistas (lo que se ha dado en llamar función «integradora» (Bird, 2002), también conocida como «justificación del diferimiento del impuesto»), evitando así el diferimiento potencialmente indefinido del IRPF (Vann, 2010). En definitiva, la base imponible del IS se consideraba un indicador sustitutivo para las rentas del capital, de lo que se infiere que el IS grava generalmente los beneficios netos, esto es, los ingresos menos los gastos. A fin de determinar las rentas sometidas a gravamen, se utilizan dos métodos básicos, distintos en cuanto a planteamiento, aunque conducen a resultados análogos en la práctica:

- El sistema de ingresos y gastos (o método de pérdidas y ganancias): el rendimiento neto se identifica con la diferencia entre todas las rentas reconocidas obtenidas por una determinada sociedad en un

período impositivo concreto y todos los gastos deducibles incurridos por dicha sociedad en el mismo período impositivo.

- El sistema de balance general (o método de comparación del patrimonio neto): el rendimiento neto se determina comparando el valor de los activos netos consignado en el balance general del obligado tributario al final del período impositivo (más los dividendos distribuidos) con el valor de los activos netos consignado en el balance general de dicho obligado tributario al comienzo del mismo período impositivo.

Algunos países han alcanzado una uniformidad significativa, salvando algunas diferencias cuando el tratamiento contable es susceptible de manipulación para distorsionar la cuantificación de las rentas sujetas a gravamen (falta de deducibilidad de determinados gastos, métodos diferentes de amortización de los gastos de capital o distinta imputación temporal de las ganancias sobre determinados activos fijos, por ejemplo). En otros países, la contabilidad fiscal y financiera son sustancialmente independientes, abordando la normativa tributaria, en gran medida, el tratamiento fiscal de las operaciones efectuadas por una sociedad.

2.3.1 La tributación de las rentas de fuente extranjera con arreglo a las normas de Derecho interno en materia de IS

Está comúnmente aceptada la existencia de dos atributos inherentes a la soberanía de un Estado: la soberanía territorial («potestad jurisdiccional») y la soberanía sobre los ciudadanos («poder político»). Esta naturaleza dual de la soberanía estaba fuertemente arraigada en el pensamiento colectivo durante los siglos XIX y XX y ejerció una influencia decisiva en la configuración de las competencias de los Estados en materia tributaria. Conscientes de que los impuestos deberían circunscribirse a sujetos y objetos susceptibles de ser sometidos a gravamen que tuvieran algún tipo de conexión con el Estado impositor, los responsables políticos llegaron a la conclusión de que, para que el sometimiento a gravamen resultase legitimado, éste debería sustentarse en la existencia de un punto de conexión con un determinado sujeto («criterio de sujeción personal») o bien con un determinado territorio («criterio de sujeción territorial») (Schon, 2010; Beale, 1935).

Siguiendo la misma línea, la naturaleza dual de la soberanía ha contribuido también a la formulación de la doctrina realista, que se inspira en la preocupación por la aplicación, gestión y recaudación de impuestos, y que llegó a limitar el concepto tradicional de *soberanía* (Tadmore, 2007). Mientras que la potestad de un determinado Estado para gravar las rentas se sustenta en un criterio territorial o el de la residencia, la doctrina realista apunta al hecho de que, sin la capacidad de someter de manera efectiva las rentas a gravamen, el Estado en cuestión no tiene jurisdicción o potestad tributaria alguna (Tadmore, 2007). Atendiendo a las afirmaciones de la

doctrina realista, se establece una distinción entre la jurisdicción o potestad para establecer tributos y la potestad para aplicarlos, lo que se conoce con el nombre de «potestad de gestión de los tributos» (Hellerstein, 2009), y se prioriza el sentido práctico sobre el teórico.

Por lo general, las normas tributarias internas en materia de tributación de las rentas obtenidas en el extranjero contemplan dos situaciones: la tributación de las inversiones salientes de empresas residentes y la de las inversiones entrantes de empresas no residentes. En relación con la primera categoría, es clave la definición del concepto de «residencia». Mientras que algunos países determinan la residencia de una sociedad atendiendo a criterios formales tales como el *lugar de constitución*, otros lo hacen en base a criterios fácticos como la *sede de dirección efectiva* o conceptos equivalentes. Algunos países han instaurado un sistema mixto aplicable en aquellos casos en que concurren tanto el criterio del lugar de constitución como el criterio de la sede de dirección efectiva.

En lo referente a la tributación de las inversiones salientes de empresas residentes, podemos hablar de dos grandes sistemas: el de obligación universal (o rentas mundiales) y el de obligación territorial. Cabe señalar que estas categorías son simplificaciones, ya que la mayoría de los países aplica, en la práctica, una combinación de ambos sistemas.

Un país que se acoge al sistema de obligación universal grava las rentas mundiales de sus residentes derivadas de fuentes radicadas dentro o fuera de su territorio. Para poder aplicar el principio de residencia, la administración tributaria del país de residencia en cuestión debe recabar información relativa a las rentas obtenidas por sus residentes en el extranjero. Como resultado, los países raramente adoptan, o mejor dicho no lo hacen nunca, el sistema basado exclusivamente en la tributación de las rentas mundiales. En cambio, con arreglo a la mayor parte de estos sistemas, aquellos beneficios obtenidos en el exterior procedentes de filiales ubicadas en el extranjero se someten a gravamen tras su repatriación (sistema de diferimiento), y no ya atendiendo a las rentas devengadas. Por otra parte, la deducción fiscal sobre los beneficios obtenidos en el extranjero se limita normalmente al tipo de gravamen que habría resultado aplicable en el país de residencia a los beneficios obtenidos en el extranjero, garantizando así que el sistema de rentas mundiales no deteriora la capacidad recaudatoria interna del propio Estado de residencia.

Un país que aplica el sistema de obligación territorial en lo que respecta al IS somete a gravamen únicamente las rentas de sus residentes procedentes de fuentes situadas en su territorio, lo que significa que las empresas residentes tan sólo tributan por sus ingresos locales, o lo que es lo mismo, por aquellas rentas que tienen su origen dentro del territorio en cuestión. Así pues, en el marco de un sistema de obligación territorial, es fundamental determinar el origen o la fuente de los rendimientos empresariales.

Normas CFC (Transparencia Fiscal Internacional)

Las normas CFC sobre transparencia fiscal internacional permiten gravar los beneficios obtenidos por empresas no residentes sometiéndolos a gravamen en los socios residentes. Se puede considerar que se trata de una categoría de normas antielusivas o de una ampliación de la base imponible, concebidas para gravar aquellas rentas pasivas o altamente móviles de los accionistas procedentes de empresas no residentes en supuestos en los que, ante la ausencia de dichas normas, las mencionadas rentas no se habrían sometido a gravamen (sistema de obligación territorial) o tan sólo habrían tributado tras su repatriación (sistema de obligación universal con un régimen de diferimiento).

Las normas CFC difieren considerablemente en cuanto a su planteamiento. En algunos casos, tratan de reducir los incentivos fiscales para emprender una actividad o para realizar inversiones a través de una empresa no residente, aunque también pueden contener disposiciones (tales como la exclusión de ingresos que derivan de actividades productivas) encaminadas a garantizar que ciertos tipos de inversión en una jurisdicción extranjera por parte de residentes del país que aplica el régimen de transparencia fiscal internacional (régimen TFI) no estarán sometidos a una presión fiscal global superior a la aplicable a la inversión, en la misma jurisdicción extranjera, por parte de accionistas no residentes. La mayor parte de los sistemas de normas CFC presentan un carácter de medidas antielusivas dirigidas a luchar contra la deslocalización de las rentas, sin estar destinadas en ningún caso a desalentar la inversión extranjera legítima.

Las normas CFC exigen la inclusión, en parte o en su totalidad, de los beneficios de la empresa extranjera dentro de las rentas del accionista residente, de ahí que puedan tener también el efecto de proteger la base imponible del país de la fuente desincentivando todas aquellas inversiones que erosionen su base imponible, o aquellas que se hayan concebido para trasladar los beneficios a países o territorios de baja tributación.

Por lo que respecta a la fiscalidad de las inversiones entrantes de empresas no residentes, tanto el sistema de obligación universal (o rentas mundiales) como el sistema de obligación territorial gravan las rentas procedentes de fuentes internas, siendo clave, en definitiva, determinar las rentas de procedencia nacional. Las normas relativas a la fuente varían de un país a otro. En lo que respecta a los rendimientos empresariales, el concepto de «fuente» previsto en la normativa interna a menudo establece un paralelismo con la definición del concepto de «establecimiento permanente (EP)» que contemplan los convenios fiscales, sometiéndose a gravamen, generalmente, la base neta de dichos ingresos. No obstante, por motivos prácticos, un país puede encontrar dificultades a la hora de gravar ciertas categorías de rentas obtenidas por empresas no residentes, al igual que puede ser difícil delimitar en qué gastos ha incurrido un no residente a la hora de obtener dichas rentas. En consecuencia, es habitual que la imposición en la

fuente de determinados tipos de rentas (intereses, regalías o cánones y dividendos, por ejemplo) obtenidas por empresas no residentes se lleve a cabo mediante una retención a cuenta sobre los ingresos brutos. Partiendo de que no se permite efectuar deducciones, se aplica una retención en la fuente sobre los ingresos brutos a tipos que, por lo general, están por debajo de los tipos de gravamen estándar aplicables a sociedades.

2.3.2 La tributación de las rentas de fuente extranjera en virtud de Convenio de Doble Imposición (CDI)

El ejercicio de la soberanía tributaria puede entrañar conflictos o superposiciones en el ejercicio de la soberanía tributaria entre dos o más jurisdicciones sobre la misma renta susceptible de gravamen, hecho que puede dar lugar a una doble imposición jurídica, es decir, aquella que se produce como resultado de la aplicación de impuestos similares, en dos (o más) Estados, a un mismo contribuyente, sobre la misma renta y por el mismo período impositivo. La doble imposición tiene efectos adversos sobre el intercambio internacional de bienes y servicios y sobre los flujos transfronterizos de capital, tecnologías y personas. Los acuerdos fiscales bilaterales abordan situaciones en las que se produce una doble imposición atribuyendo competencias fiscales a y respetando la soberanía tributaria de ambos Estados firmantes. La mayoría de los acuerdos fiscales existentes se han suscrito sobre la base de un modelo, como son el Modelo de Convenio de la OCDE (MC OCDE) o el Modelo de Convenio de las Naciones Unidas (MC ONU), descendientes directos del primer modelo de acuerdo fiscal bilateral redactado en 1928 por la entonces Sociedad de Naciones (SDN). Como resultado, aunque puede haber variaciones significativas entre un Modelo de Convenio y el otro, los Convenios de Doble Imposición (CDI) presentan generalmente una estructura relativamente uniforme, que puede concebirse como una lista de disposiciones normativas que desempeñan funciones distintas e independientes: (i) artículos sobre el alcance y la aplicación del convenio; (ii) artículos que abordan el conflicto jurisdiccional en materia tributaria; (iii) artículos que contemplan mecanismos para evitar la doble imposición; (iv) artículos relativos a la prevención del fraude y de la evasión fiscal, y (v) disposiciones que regulan asuntos varios (por ejemplo, la asistencia administrativa).

2.3.2.1 Antecedentes históricos de las bases conceptuales para la atribución de la potestad impositiva

Con motivo del aumento experimentado, a comienzos del siglo XX, en los intercambios comerciales a nivel mundial y atendiendo a la creciente preocupación en torno a los casos de doble imposición, la SDN designó, a principios de la década de los años 20, a cuatro economistas (Bruins et al.,

1923) a los que encomendó la tarea de realizar estudios sobre el problema de la doble imposición desde una perspectiva teórico-científica. Una de las tareas del grupo consistía en determinar la posibilidad de formular principios generales sobre los que se sustentase un marco fiscal internacional capaz de evitar la doble imposición, incluso en lo que respecta a los beneficios empresariales². En este ámbito, el grupo identificó el concepto de *vínculo económico* como base para diseñar un marco fiscal internacional de tales características. El *vínculo económico* se fundamenta en factores destinados a calibrar la existencia y el alcance de las relaciones y nexos económicos existentes entre un determinado Estado y las rentas o el sujeto susceptibles de ser sometidos a gravamen. Los cuatro economistas identificaron cuatro factores que juntos conforman el *vínculo económico*, concretamente (i) el origen de la renta o el patrimonio, (ii) el *situs* o ubicación de la renta o el patrimonio, (iii) el ejercicio del derecho a gravar la renta o el patrimonio, y (iv) el lugar de residencia o domicilio del sujeto autorizado a disponer de esa renta o patrimonio.

Entre estos factores, los economistas concluyeron que, en líneas generales, debe concederse un mayor peso al «origen de la riqueza [es decir, a la fuente] y a la residencia o domicilio del propietario que consume dicha riqueza». A estos efectos, se definió el *origen de la riqueza* como todas las fases intervinientes en su creación: «la apariencia física originaria de la riqueza, sus posteriores adaptaciones materiales, su transporte, su dirección y su venta»; en otras palabras, el grupo abogaba, en líneas generales, por el reparto de esa jurisdicción o potestad tributaria entre el Estado de la fuente y el Estado de residencia en función de la naturaleza de las rentas en cuestión. Desde este punto de vista, en situaciones sencillas en las que todos (o la mayoría de) los factores integrantes del *vínculo económico* coincidan, la soberanía para gravar las rentas recaerá exclusivamente en el Estado en el que se hayan calificado fiscalmente los elementos relevantes de dicha vinculación. En supuestos más complejos en los que se dé algún tipo de conflicto o superposición entre los factores relevantes del vínculo económico, la soberanía tributaria o potestad para gravar las rentas se repartiría entre los distintos Estados involucrados atendiendo a los lazos o al nexo económico relativo que vinculan al contribuyente y sus rentas con cada uno de esos Estados.

Partiendo de esta premisa, el grupo hizo una reflexión en torno al lugar de tributación idóneo para las diversas categorías de renta o patrimonio. Los beneficios empresariales no recibían un tratamiento independiente, sino que se consideraba que había que incluirlos bajo categorías específicas de empresas dedicadas a actividades que, en la actualidad, es habitual calificar de «empresas tradicionales» y, más concretamente, «minas y pozos petrolíferos», «establecimientos industriales» o «fábricas» y «establecimientos comerciales»³. En relación con todas esas clases de actividades, el grupo llegó a la conclusión de que el lugar en que se generan las rentas tiene una «mayor preponderancia», de ahí que «un reparto ideal radique en la atribución de una mayor preponderancia al

lugar de origen». En otras palabras, a la hora de atribuir la potestad de gravar los beneficios empresariales, se concedió mayor importancia al *nexo* existente entre los rendimientos de empresa y los diversos lugares materiales intervinientes en la generación de las rentas.

Muchas de las conclusiones del informe se revelaron polémicas y no se plasmaron ni se incorporaron, en su totalidad, a los Convenios de doble imposición. Concretamente, la preferencia de los economistas por el método de exención general en el Estado de la fuente en lo concerniente a todos los «flujos salientes de ingresos» como método práctico para evitar la doble imposición⁴ suscitó el rechazo explícito de la SDN, que se decantó, como estructura de partida para su Modelo de Convenio de 1928, por el sistema de «clasificación y reparto de fuentes», es decir, practicar una retención en la fuente, íntegra o limitada, sobre ciertas categorías de renta y atribuir la potestad de gravar otras rentas al Estado de residencia de manera exclusiva. No obstante, los antecedentes teóricos enunciados en el Informe de 1923 han permanecido sorprendentemente inalterados y se consideran recurrentemente el «ideario» (Ault, 1992: 567) a partir del que evolucionaron y en el que se inspiraron los diversos modelos de la SDN (y, por lo tanto, básicamente todo acuerdo fiscal bilateral contemporáneo) (Avi-Yonah, 1996).

Antes de refrendar el principio del *vínculo económico*, el grupo de cuatro economistas analizó superficialmente otras teorías de la obligación tributaria, incluido el *principio del beneficio* (conocido entonces como la «teoría del intercambio»), y observó que las respuestas formuladas por esta doctrina habían sido sustituidas, en gran medida, por el *principio de capacidad económica o de pago*. Varios autores consideran que el declive del *principio del beneficio* es innegable en lo que respecta a la determinación de la cuantía de la obligación tributaria, pero no así en el debate sobre la soberanía tributaria desde una perspectiva internacional (Vogel, 1988). En virtud del *principio del beneficio*, el derecho de una jurisdicción a someter a gravamen radica en la totalidad de prestaciones y servicios públicos ofrecidos a los contribuyentes que interactúan con un país (Pinto, 2006), y las empresas, en su condición de agentes integrados en la vida económica de un determinado país, han de contribuir a sufragar el gasto público de ese país, o lo que es lo mismo, el *principio de la ventaja comparativa* establece que un Estado tiene el derecho a someter a gravamen a las empresas residentes y no residentes que obtienen un beneficio de los servicios que presta. Dichos beneficios pueden ser de naturaleza específica o genérica. La prestación de servicios como la educación, policía, protección contra incendios y defensa son algunos de los ejemplos más representativos, aunque el Estado también puede articular marcos jurídicos eficaces que faciliten el correcto funcionamiento de las empresas (en forma, por ejemplo, de un marco regulador o entorno jurídico estable), a proteger el capital intelectual de la empresa y sus activos basados en el conocimiento, a implementar las normas en materia de protección de los consumidores o a habilitar una red bien desarrollada de transportes, telecomunicaciones,

instalaciones y otro tipo de infraestructura (Pinto, 2006).

2.3.2.2 *Atribución de la potestad impositiva en virtud de CDI*

Para la fecha en que los cuatro economistas presentaron su informe, varias jurisdicciones ya habían comenzado a abordar el problema de la doble imposición jurídica adoptando medidas de carácter bilateral y unilateral. Los Comités Técnicos de Política Tributaria de la SDN se inspiraron en los conocimientos prácticos de expertos gubernamentales en materia de negociación y gestión de convenios recientes. En parte como resultado de la vinculación a la trayectoria histórica, en parte debido a la necesidad de establecer una forma efectiva de repartir la soberanía tributaria entre sistemas fiscales que pueden diferir considerablemente entre sí, no se planteó un sistema alternativo que abordase cómo eliminar la doble imposición, como puede ser el *método de reparto*, u otro sistema basado en los principios identificados por los cuatro economistas. En cambio, gracias al desarrollo de los Modelos de Convenio de la OCDE y de las Naciones Unidas (MC OCDE y MC ONU, respectivamente), el marco fiscal internacional ha dado lugar a una vasta red de acuerdos fiscales bilaterales que se acogen al denominado sistema de «clasificación y reparto de rentas», en virtud del cual los diversos tipos de ingresos se someten a distintas normas de reparto. Esta naturaleza modular de las normas de reparto implica un paso previo, el clasificar las rentas objeto de conflictos impositivos bajo una de las categorías de renta establecidas conforme al convenio. Cuando un elemento de renta puede quedar encuadrado bajo varias categorías de renta, los CDI resuelven el conflicto existente a través de reglas de calificación. Una vez calificada(s) la(s) renta(s) a efectos del Convenio, éste contempla normas de reparto que, por lo general, o bien otorgan a un Estado contratante el derecho exclusivo a ejercer su potestad impositiva interna (tributación exclusiva), o bien conceden a uno de los Estados firmantes la prioridad de ejercer su soberanía tributaria interna atribuyendo al mismo tiempo una soberanía tributaria residual al otro Estado firmante (tributación compartida).

Las normas para evitar la doble imposición establecen que los beneficios obtenidos por una empresa son susceptibles de ser sometidos a gravamen exclusivamente por el Estado de residencia, a menos que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un EP allí situado. En este último supuesto, el Estado de la fuente debe limitarse a gravar los beneficios atribuibles al EP. Así pues, se utiliza el concepto de «establecimiento permanente (EP)» para determinar si, en virtud de convenio, un Estado signatario puede o no ejercer su soberanía tributaria para gravar los beneficios empresariales de un contribuyente no residente. Sin embargo, se aplican disposiciones especiales a los beneficios que pueden encuadrarse bajo ciertas categorías enumeradas de renta, como pueden ser los dividendos, intereses, regalías o cánones y ganancias de capital.

En la práctica, el concepto de «establecimiento permanente (EP)» actúa claramente como un umbral que, en función de la presencia económica de una empresa extranjera en un determinado Estado con arreglo a criterios objetivos, determina las circunstancias en las que dicha empresa extranjera puede considerarse lo suficientemente integrada en la economía del Estado en cuestión como para justificar su tributación en dicho Estado (Holmes, 2007; Rohatgi, 2005). De esta forma, puede establecerse un nexo razonable entre el requisito de un nivel suficiente de presencia económica atendiendo al umbral para la determinación de la existencia de un EP y los factores de vinculación económica desarrollados por el grupo de economistas hace más de 80 años. Este legado no sólo se pone ulteriormente en relieve en la doctrina científica (Skaar, 1991), sino que también se plasma en los Comentarios al MC OCDE existente al afirmar que el umbral para la determinación de la existencia de un EP «tiene una larga historia y refleja el consenso internacional en base al que, como regla general, hasta que una empresa de un determinado Estado no constituya un establecimiento permanente en otro Estado, no debe considerarse que participa en la vida económica de ese otro Estado, hasta el punto de que el otro Estado tenga potestad tributaria sobre sus beneficios»⁵. Al exigir un nivel suficiente de presencia económica, este umbral pretende asegurarse igualmente de que todo país fuente que exija el pago de impuestos goza de potestad jurisdiccional, capacidad administrativa para ejecutar o hacer valer sus derechos sustantivos sobre la empresa no residente.

La definición de «establecimiento permanente (EP)» comprende, en principio, dos umbrales distintos: (i) un lugar fijo de negocios mediante el que una empresa realiza toda o parte de su actividad o, cuando no sea posible identificar un lugar de negocios, (ii) una persona que actúe por cuenta de una empresa extranjera y tenga y ejerza habitualmente poderes que la faculten para celebrar contratos en nombre de dicha empresa. En ambos supuestos, se requiere un cierto nivel de presencia física o material en la jurisdicción fuente, bien de forma directa o a través de las actuaciones de un agente dependiente. Con el tiempo, se han ido ampliando los umbrales a partir de los cuales puede llegarse a establecer la existencia de un EP para adecuarse a las innovaciones en la actividad empresarial. Así, por ejemplo, el desarrollo del sector servicios ha motivado la inclusión en numerosos convenios de un nuevo umbral en virtud del cual la prestación de servicios por los empleados (y otras personas que reciban instrucciones de la empresa) de una empresa no residente puede justificar la tributación en la fuente en cuanto la duración de esos servicios exceda de un período de tiempo específico, con independencia de si los servicios se prestan por medio de un lugar fijo de negocios (Alessi, Wijnen y de Goede, 2011).

Las disposiciones relativas a los beneficios empresariales prevén que sólo los beneficios «atribuibles» al EP son susceptibles de gravamen en la jurisdicción en la que esté ubicado el EP. Estamos hablando de los beneficios que el EP habría obtenido de haberse tratado de una empresa distinta e independiente.

En virtud de otras normas de atribución de soberanía fiscal que prevalecen sobre la regla basada en la existencia de EP, algunos elementos de renta específicos pueden resultar sometidos a gravamen en la jurisdicción fuente aun cuando no se cumpla ninguno de los umbrales alternativos para la determinación de la existencia de EP en ese país, entre los que se incluyen:

- Rentas derivadas de la propiedad inmobiliaria (incluidas las ganancias de capital obtenidas por la enajenación de aquélla), que generalmente pueden someterse a gravamen en el Estado de la fuente en que se encuentre ubicada dicha propiedad inmobiliaria.
- Beneficios empresariales que incluyen ciertos tipos de pagos que, con arreglo al convenio, pueden comprender dividendos, intereses, cánones o retribuciones por prestación de servicios técnicos, sobre los que el convenio permite al Estado de la fuente practicar una retención a cuenta limitada.

Con arreglo a la normativa interna pertinente, en caso de transferencias o pagos por razón de dividendos, intereses y cánones o regalías, los países suelen someter a gravamen el importe bruto (esto es, sobre el importe antes de deducir los gastos) practicando una retención en la fuente. Por lo general, los convenios bilaterales especifican un tipo máximo al que el Estado de la fuente puede practicar dicha retención, conservando el Estado de residencia⁶ una potestad tributaria residual. No obstante, cuando el activo que genera dichos tipos de renta esté vinculado efectivamente a un EP de la empresa no residente en el mismo Estado, serán aplicables las normas de reparto y asignación de beneficios a un EP (véanse el apartado 4 del artículo 10, el apartado 4 del artículo 11 y el apartado 3 del artículo 12 MC OCDE).

En aquellos supuestos en los que el Convenio otorga preferencia a la potestad de gravar las rentas o patrimonio en el Estado de la fuente, el Estado de residencia estará obligado a eliminar la doble imposición recurriendo a uno de los dos mecanismos siguientes, generalmente previstos en los CDI: el método de exención y el método de imputación (o de crédito). Sin embargo, en la práctica, muchas jurisdicciones y, en consecuencia, los convenios existentes, los aplican de manera combinada, es decir, el método de exención para las rentas atribuibles a un EP y el método de imputación para los elementos de renta sujetos a retención en la fuente, en relación con los beneficios empresariales (Rohatgi, 2005).

2.4 IVA y otros impuestos indirectos al consumo

Por lo general, se entiende por impuestos indirectos el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y otros impuestos al consumo. Si bien suelen estar destinados a gravar el consumo final de bienes y servicios, someten a gravamen a los proveedores de dichos bienes y servicios y no ya directamente a los consumidores, quienes soportan la carga tributaria de dichos impuestos, en principio, como parte del precio de mercado de los bienes o servicios adquiridos.

Normalmente, se distinguen dos categorías de impuestos que gravan el consumo (OCDE, 2013):

- Impuestos generales sobre bienes y servicios, consistentes en el IVA y sus equivalentes en diversas jurisdicciones, impuestos sobre las ventas y otros impuestos generales sobre bienes y servicios.
- Impuestos sobre bienes y servicios específicos, que consisten principalmente en impuestos especiales, derechos arancelarios y aduaneros e impuestos sobre servicios específicos (p.ej.: impuestos sobre las primas de seguros y servicios financieros).

Este apartado se centra fundamentalmente en el IVA, que constituye la forma principal y más extendida de impuesto al consumo en países de todo el mundo. La combinación de la expansión a nivel mundial del IVA y de la rápida globalización de la actividad económica, artífices de una mayor interacción entre los regímenes IVA, y el crecimiento de los tipos del IVA (OCDE, 2012) han acrecentado la magnitud del IVA como un problema significativo en materia de comercio exterior.

2.4.1 Principales características del diseño del IVA

2.4.1.1 Objetivo fundamental del IVA: un impuesto general sobre el consumo final

La sigla IVA se utiliza aquí para hacer referencia a todos los impuestos sobre el valor añadido conocidos, cualquiera que sea su nombre, en cualquier idioma. Tengamos presente, por ejemplo, que muchos países se refieren a sus impuestos sobre el valor añadido con la expresión «impuesto sobre bienes y servicios» (GST, por sus siglas en inglés, en el caso de Australia, Canadá, India, Nueva Zelanda y Singapur). Si bien es cierto que existe una diversidad considerable en la estructura de los regímenes IVA actualmente en vigor, la mayoría de ellos descansa sobre ciertos principios fundamentales de diseño que se describen en el presente apartado, cuanto menos en teoría si no ya en la práctica. El objetivo fundamental del IVA radica en aplicar un impuesto general sobre el consumo, entendido como el gasto en consumo final de los hogares.

En principio, tan sólo los particulares, por contraposición a las empresas, efectúan la modalidad de consumo a la que se dirige el IVA. Sin embargo, en la práctica, muchos regímenes IVA gravan no sólo el consumo final de los hogares, sino también el de diversas entidades que desempeñan actividades no económicas o actividades exentas de IVA. En tales supuestos, cabe considerarlo un impuesto alternativo que trata a dichas entidades como si fuesen los consumidores finales, o como el «impuesto soportado» por aquéllas ante la presunción de que la carga tributaria en concepto de IVA se repercutirá en los precios de esas

actividades no económicas.

2.4.1.2 La característica esencial del diseño del IVA: el procedimiento recaudatorio plurifásico

La característica esencial del diseño del IVA, rasgo al que debe su nombre, radica en el hecho de que el impuesto se recauda a través de un procedimiento plurifásico. Toda empresa (obligado tributario) de la cadena de suministro es responsable de aplicar el impuesto sobre sus operaciones (suministros) por traslación de la cuota impositiva correspondiente a su margen, esto es, el valor añadido, en un período impositivo concreto, lo que significa que la sociedad sujeta a gravamen traslada la diferencia entre la carga de IVA que grava el producto (impuesto repercutido) y la carga de IVA que grava el insumo (impuesto soportado) durante dicho período. Por consiguiente, el impuesto se cobra y aplica inicialmente sobre el «valor añadido» en cada fase de producción y distribución. En este sentido, el IVA difiere de un impuesto sobre las ventas minoristas, que grava el consumo a través de un impuesto monofásico aplicado tan sólo, en teoría, en el punto de venta final.

Esta característica esencial del diseño del IVA, unida al principio fundamental de que la carga tributaria no debería recaer en las empresas, precisa de un mecanismo para deducir el IVA soportado a la hora de adquirir bienes y servicios. Existen dos enfoques principales de cara a implementar el procedimiento recaudatorio plurifásico al tiempo que se deduce el IVA a la que hacen frente las empresas. Con arreglo al *método de deducción-factura*, todo sujeto pasivo aplica el IVA al tipo especificado para cada suministro y emite una factura al cliente indicando la cuantía aplicada en concepto de IVA. Si el cliente está igualmente sujeto a gravamen, podrá compensar el impuesto soportado con el impuesto repercutido en sus ventas, debiendo identificar claramente las cuantías respectivas con motivo de la operación, satisfacer el pago del saldo resultante ante la administración tributaria competente o recibir la devolución del IVA soportado en exceso. En aplicación del *método de sustracción*, el impuesto se aplica directamente sobre una valoración en base a las cuentas del valor añadido, calculado por actividad deduciendo el gasto admisible en insumos incurrido por el sujeto sometido a gravamen durante un determinado período impositivo del producto susceptible de gravamen en el mismo período y aplicando el tipo de gravamen al importe resultante (Cockfield et al., 2013). Casi todas las jurisdicciones en las que rige el IVA aplican el método de deducción-factura, siendo el sistema japonés el ejemplo más significativo de impuesto al consumo calculado según el método de sustracción.

Las exenciones del IVA constituyen una importante excepción a la neutralidad del IVA. Cuando un suministro está exento de IVA, ello implica que no se repercute dicho impuesto en el suministro y que el proveedor no

tiene derecho a deducirse el impuesto soportado correspondiente. Muchos regímenes IVA contemplan exenciones aplicables a actividades difíciles de encuadrar en el IVA (cuyo ejemplo más representativo reside en la exención de los servicios financieros) y/o que persiguen objetivos distributivos (es habitual encontrar exenciones para hidrocarburos de uso agrícola, o en servicios básicos de salud y educación). Uno de los efectos adversos de las exenciones del IVA es que producen un «efecto cascada» al aplicarse de empresa a empresa (B2B). Cabe esperar que aquellas empresas que efectúen suministros exentos trasladen el impuesto soportado no deducible al precio de ese suministro, mientras que la sociedad beneficiaria no podrá, en consecuencia, deducirse el «impuesto encubierto».

2.4.2 Tratamiento del IVA en las operaciones transfronterizas: el principio de destino

El debate político fundamental en lo concerniente a la aplicación internacional del IVA gira en torno a si debe aplicarlo la jurisdicción de origen o la jurisdicción de destino. En virtud del *principio de destino*, el impuesto grava, en última instancia, tan sólo el consumo final que tiene lugar dentro del Estado de que se trate, mientras que con arreglo al *principio de origen*, procede aplicar el impuesto en las distintas jurisdicciones en las que se crea valor.

De conformidad con el *principio de destino*, se produce la exención del IVA en las exportaciones, teniendo derecho la empresa exportadora a la devolución del impuesto que haya soportado en dicha operación (lo que se conoce como «exención total de IVA» o «tipo cero»); por el contrario, las importaciones se someten a gravamen sobre la base del mismo hecho imponible y aplicando los mismos tipos que a los suministros internos. En consecuencia, el impuesto total satisfecho en relación con el suministro se determina atendiendo a las normas aplicables en la jurisdicción de su consumo, percibiendo todos los ingresos la jurisdicción en que tiene lugar la entrega al consumidor final. La aplicación del *principio de destino* en el ámbito del IVA alcanza, pues, la neutralidad en el comercio internacional, ya que no se deriva ventaja alguna de la adquisición a jurisdicciones de baja o nula tributación, al igual que tampoco distorsionan los tipos más elevados y/o múltiples de IVA el nivel o la configuración de las exportaciones de un país.

Por el contrario, atendiendo al *principio de origen*, cada jurisdicción aplicará el IVA al valor creado dentro de sus fronteras. En el marco de todo régimen basado en el origen, las operaciones de exportación tributarán en las jurisdicciones exportadoras sobre la base del mismo hecho imponible y aplicando los mismos tipos que a los suministros internos, mientras que las jurisdicciones importadoras reconocerán una compensación del IVA en cuantía equivalente al gravamen hipotéticamente soportado al tipo vigente en las propias jurisdicciones importadoras. Dicho planteamiento contraviene las características fundamentales de todo impuesto que grave el consumo,

cuyos ingresos fiscales deberían adeudarse en o abonarse a la jurisdicción en la que tiene lugar el consumo final. Según el *principio de origen*, dichos ingresos fiscales se reparten entre aquellas jurisdicciones en las que se crea valor. Mediante la tributación a los diversos tipos aplicables en las jurisdicciones en las que se crea valor, el *principio de origen* puede incidir en la estructura económica o geográfica de la cadena de valor y socavar la neutralidad en el comercio internacional.

Por estas razones, existe un consenso generalizado sobre la preferencia del *principio de destino*, que parte del abono de los ingresos al país en que tiene lugar el consumo final, en lugar del *principio de origen* ya sea desde un punto de vista teórico o práctico. De hecho, el *principio de destino* constituye una disposición internacional aceptada por las normas de la Organización Mundial del Comercio (OMC). La nota al pie nº 1 del *Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias* de la OMC establece que «no se considerarán subvenciones la exoneración, en favor de un producto exportado, de los derechos o impuestos que graven el producto similar cuando éste se destine al consumo interno, ni la remisión de estos derechos o impuestos en cuantías que no excedan de los totales adeudados o abonados».

2.4.3 Implementación del principio de destino

Mientras que el *principio de destino* ha sido ampliamente aceptado como base para aplicar el IVA al comercio internacional, su implementación varía, no obstante, de una jurisdicción a otra. Este hecho puede producir doble imposición o no imposición involuntaria, así como también puede generar complejidad e inseguridad jurídica para empresas y administraciones tributarias. Con el fin de poder aplicar el *principio de destino*, los regímenes IVA deben prever un mecanismo para identificar el destino de los suministros. Dado que generalmente el IVA se aplica a cada una de las operaciones efectuadas, los regímenes IVA contemplan normas de determinación del «lugar de realización» que abarcan todas las operaciones, estableciendo «indicadores» que delimitan dónde está previsto que se utilice el bien entregado o servicio prestado por una empresa en el proceso de producción y distribución (si el suministro está destinado a una empresa) o se consuma (si el suministro está destinado al consumidor final).

Los párrafos siguientes exponen un breve análisis de los mecanismos de identificación de un suministro, comenzando por abordar la entrega de bienes y continuando con la prestación de servicios.

2.4.3.1 Implementación del principio de destino en lo referente a la entrega de bienes

A efectos del IVA, la expresión «bienes o mercancías» se asocia generalmente a la expresión «bienes corporales». En las entregas de bienes, el devengo del IVA depende normalmente de la ubicación de las mercancías en el momento de la operación y/o de su ubicación como resultado de la

misma. En principio, la entrega de un bien está sujeta a IVA en la jurisdicción en la que se encuentre el bien o la mercancía en el momento de la operación. Cuando una operación implica el traslado de los bienes de una jurisdicción a otra, los bienes o mercancías exportados están generalmente exentos de IVA en la jurisdicción del vendedor (exoneración del IVA pudiendo ejercitar posteriormente las empresas el derecho a la deducción del impuesto soportado), mientras que las operaciones de importación devengan el mismo IVA que los bienes o mercancías nacionales similares en la jurisdicción del adquirente. Por lo general, el IVA devengado por las operaciones de importación se carga al importador al mismo tiempo que los derechos arancelarios, antes de que los bienes o mercancías abandonen el control de aduanas, aunque en algunas jurisdicciones la recaudación del arancel se pospone hasta la siguiente declaración del IVA presentada por el importador. Al permitir la deducción del IVA devengado por la importación al igual que ocurre con la deducción del impuesto soportado y devengado sobre una entrega de bienes interna, se garantiza la neutralidad y se limitan las distorsiones en lo que respecta al comercio internacional.

Son numerosos los regímenes de IVA que contemplan la exención en operaciones de importación de bienes de un valor relativamente bajo. Estas exenciones están generalmente motivadas por la consideración de que es más probable que los gastos administrativos incurridos para importar estos artículos de bajo valor excedan de las ganancias obtenidas. Si estos costes adicionales se trasladasen a los consumidores, el gravamen sería desmesuradamente alto en comparación con el valor de los bienes. La mayoría de los países de la OCDE aplican este mecanismo de exención del IVA, variando enormemente los umbrales de un país a otro.

2.4.3.2 Implementación del principio de destino en lo referente a la prestación de servicios

En muchos países, la legislación sobre el IVA tiende a definir el concepto de «servicio» en sentido negativo como «todo aquello que no se haya definido de otra forma», o incluso a definir la expresión «prestación de servicios» como todo aquello que no constituya una «entrega de bienes». Si bien, por lo general, dicha definición incluye también una referencia a los bienes intangibles, algunas jurisdicciones los consideran una categoría independiente. En el marco del presente apartado, toda referencia al término «servicios» ha de entenderse extensiva a los «intangibles», a menos que se indique lo contrario⁷.

Los regímenes IVA pueden remitirse a una amplia gama de indicadores para identificar el lugar de tributación de los servicios, incluido el lugar de prestación del servicio concreto, el lugar de establecimiento o ubicación real del proveedor, la residencia o ubicación real del consumidor y la ubicación de los bienes corporales (en caso de servicios inherentes a los bienes corporales, tales como los servicios de reparación). Muchos sistemas

se sirven de múltiples indicadores antes de poder determinar finalmente el lugar de imposición, pudiendo remitirse a normas diferentes en relación con los suministros entrantes, salientes, completamente extranjeros y/o absolutamente nacionales (Cockfield et al., 2013).

La aplicación de estos principios para identificar el lugar de tributación se hace más difícil a medida que aumenta el volumen de servicios transfronterizos. Las distintas legislaciones sobre el IVA se enfrentan a grandes dificultades a la hora de determinar dónde se estima que se hará uso del servicio, de supervisar este hecho y de garantizar la recaudación tributaria, principalmente en los casos en que las empresas venden servicios en jurisdicciones en las que no tienen una presencia material. En la práctica, en términos generales, pueden adoptarse dos enfoques distintos para la aplicación del IVA a la prestación transfronteriza de servicios (Ebrill et al., 2001):

- El primer enfoque se centra en la jurisdicción en la que reside el cliente (o se halla establecido, o situado). Con arreglo a este enfoque, cuando el cliente resida en una jurisdicción distinta de aquella en la que reside el proveedor, la prestación del servicio estará exenta de IVA («tipo cero») en la jurisdicción del proveedor y sujeta a IVA en la jurisdicción del cliente. En principio, el proveedor debe registrarse en la jurisdicción del cliente y cobrar e ingresar el impuesto en aquella. En la práctica, cuando el cliente es una empresa dada de alta en el régimen IVA, el impuesto se recauda a menudo a través del mecanismo de «inversión del sujeto pasivo», un mecanismo fiscal que traslada o *invierte* la obligación de pagar el impuesto del proveedor al cliente. Generalmente, el empresario profesional podrá compensar automáticamente el impuesto soportado por el servicio adquirido con el impuesto repercutido. En consecuencia, algunos regímenes IVA no exigen la aplicación del mecanismo de *inversión del sujeto pasivo* si el cliente tiene derecho a la deducción íntegra del impuesto soportado con motivo de la adquisición.
- Atendiendo al segundo enfoque, la prestación del servicio está sujeta a IVA en la jurisdicción en la que reside el proveedor (o se halla establecido, o situado). Así pues, las prestaciones de servicios estarán sujetas a IVA en la jurisdicción del proveedor, aun cuando se lleven a cabo en el extranjero o se presten a clientes extranjeros. Por lo general, los empresarios profesionales susceptibles de ser sometidos a gravamen podrán solicitar a la administración tributaria de esa jurisdicción la devolución del IVA satisfecho en los insumos en la jurisdicción del proveedor.

Por lo que respecta a la prestación de servicios B2B, ambos enfoques tienen el mismo efecto en última instancia: los servicios «exportados» quedan exentos de IVA en el país de origen y están sujetos a IVA en la jurisdicción en la que se estima que el empresario profesional hará uso del

servicio. Las *Directrices Internacionales sobre IVA/IBS* (OCDE, 2014) recomiendan la aplicación del primer enfoque, que identifica el lugar de tributación atendiendo a la ubicación del cliente, como el criterio principal de aplicación del IVA a la prestación de servicios B2B. Este mismo fue también el enfoque recomendado para «el suministro transnacional de servicios y bienes intangibles susceptibles de entrega desde una ubicación remota» de conformidad con las *Directrices sobre Comercio Electrónico* de la OCDE (OCDE, 2003a). Una ventaja clave de este enfoque reside en que evita la necesidad de devoluciones transfronterizas de IVA a empresas que han adquirido servicios en el extranjero, procedimiento que conlleva habitualmente considerables gastos administrativos y costes de cumplimiento para administraciones tributarias y empresas. Sin embargo, en la práctica, muchos regímenes IVA aplican el segundo enfoque, con arreglo al que los servicios tributan atendiendo a la ubicación del proveedor (prestador), principalmente con el fin de minimizar el riesgo de fraude fiscal a través de solicitudes de devolución del IVA relativas a servicios exportados que normalmente son difíciles de comprobar.

Pese a que ambos enfoques producen el mismo resultado compatible con el *principio de destino* en un contexto B2B, la situación es más compleja en lo que respecta a la prestación de servicios B2C. La aplicación del *principio de destino* aplicando un tipo cero a los suministros transfronterizos destinados a clientes finales no residentes con obligación de practicar autoliquidación por parte del consumidor en su jurisdicción de residencia es muy probable que se traduzca, en la práctica, en un incumplimiento generalizado. Si bien los mecanismos de *inversión del sujeto pasivo* funcionan relativamente bien en un contexto B2B, generalmente se consideran ineficaces en caso de suministros B2C. Dicho mecanismo exigiría que los consumidores finales autoliquidasen el IVA devengado por los servicios adquiridos en el extranjero, por ejemplo en sus declaraciones de la renta. Cabe esperar un bajo nivel de cumplimiento voluntario, en la medida en que los consumidores particulares no se benefician de incentivo alguno por declarar y satisfacer de forma voluntaria los impuestos devengados a diferencia de los sujetos pasivos, quienes sí pueden compensar el impuesto soportado con el impuesto repercutido (Lamensch, 2012). Es probable que la gestión y recaudación de este IVA, que puede suponer pequeñas cuantías en muchos casos, a un gran número de personas, lleve asociados unos costes e implique una complejidad considerables para contribuyentes y administraciones tributarias.

En consecuencia, muchos regímenes IVA gravan la prestación de servicios a consumidores particulares en la jurisdicción en la que reside el proveedor (o se halla establecido, o ubicado). Muchas jurisdicciones que aplican un tipo cero a la prestación de servicios transfronteriza a clientes no residentes restringen la aplicación de este régimen a los suministros B2B, concretamente aplicándolo tan sólo a servicios que normalmente se prestan a empresas (publicidad o asesoramiento, entre otros). Así pues, las operaciones destinadas a clientes particulares extranjeros están sujetas a IVA en la

jurisdicción del proveedor, mientras que los servicios adquiridos en el extranjero por consumidores finales residentes no están sujetos a IVA en la jurisdicción del consumidor. Si bien es cierto que este enfoque, que implica efectivamente la tributación en origen, es más seguro contra el fraude, no es menos cierto que puede suponer un incentivo para que los proveedores desvíen sus actividades a jurisdicciones en las que se aplica un tipo reducido o no se aplica IVA alguno para vender servicios a distancia en mercados extranjeros que no aplican IVA o aplican un tipo reducido. Esta distorsión potencial y la consiguiente pérdida de ingresos fiscales adquieren una magnitud cada vez más importante a medida que siguen aumentando los volúmenes de suministros transfronterizos de servicios.

Como resultado, son cada vez más las jurisdicciones que estudian formas de implementar un enfoque basado en el principio de destino para suministros transfronterizos de servicios entre empresas y de empresa a consumidor (B2B y B2C, respectivamente), basándose así en un sistema que exige que los proveedores cobren e ingresen el impuesto en consonancia con las recomendaciones presentes en las *Directrices sobre Comercio Electrónico* de la OCDE (OCDE, 2003a). Habida cuenta de que es poco probable que los métodos de autoliquidación ofrezcan una solución eficaz a la recaudación del impuesto en destino en un contexto B2C, la única alternativa realista viable parece ser un sistema que exija a los proveedores cobrar e ingresar el impuesto. Ésta fue, concretamente, la conclusión de la *Guía de Impuestos sobre el Consumo* de la OCDE, que ofrecía orientaciones para la implementación de las *Directrices sobre Comercio Electrónico* (OCDE, 2003b, c y d). Dicho documento contemplaba la posibilidad de que los países instasen a los proveedores no residentes a darse de alta e ingresar el impuesto en la jurisdicción de consumo, al igual que recomendaba adoptar regímenes simplificados de alta y umbrales impositivos para reducir las cargas de cumplimiento. El servicio de «Ventanilla Única» de la Unión Europea representa la aplicación más destacada de un enfoque basado en el *principio de destino* para gravar los suministros transfronterizos de servicios B2C remitiéndose a un sistema simplificado de tributación para proveedores no residentes.

Notas

1. Por lo general, este enfoque global se articula con regímenes tributarios específicos que resultan aplicables a elementos de renta que se derivan de tipos de activos concretos (p.ej.: cuotas de participación, marcas y patentes).
2. Cabe destacar que, en la época en que se realizó el estudio, la mayoría de los países industrializados aún no habían introducido en su normativa interna un esquema del Impuesto sobre Sociedades (IS) moderno e integrado con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).
3. Los beneficios empresariales recibían un tratamiento independiente, salvo que la actividad en cuestión dé origen a una sucursal en otro país, en cuyo caso la actividad profesional se convierte en una empresa comercial y, en opinión del economista, le sería de aplicación la misma norma de asignación y reparto que a otras empresas.
4. El argumento predominante esgrimido por los economistas para alcanzar una conclusión (es decir, tributación exclusiva en el Estado de residencia) se basaba en la conveniencia y la viabilidad.
5. Véase el párrafo 11 de los Comentarios al artículo 7 MC OCDE. En relación con la prestación de servicios, véase también el párrafo 42.11 de los Comentarios al artículo 5 MC OCDE.
6. Por el contrario, estas limitaciones sobre la retención en la fuente no se aplican generalmente a las transferencias o pagos en exceso por razón de intereses y cánones o regalías a las partes correspondientes. Por ejemplo, el apartado 6 del artículo 11 MC OCDE establece que, de existir una relación especial entre el deudor y el acreedor como resultado de la que el interés excede del que habrían convenido en ausencia de tal relación, la cuantía en exceso podrá someterse a gravamen de acuerdo con la legislación del Estado de la fuente y con la del Estado de residencia. Se aplica una disposición análoga en lo concerniente a las regalías pagadas en exceso de conformidad con el apartado 4 del artículo 12 MC OCDE.
7. Muchos regímenes IVA definen el concepto de «servicio» en sentido negativo como «todo aquello que no se haya definido de otra forma», o la expresión «prestación de servicios» como todo aquello que no constituya una «entrega de bienes». Si bien, por lo general, dicha definición incluye también una referencia a los bienes intangibles, algunas jurisdicciones los consideran una categoría independiente, lo que se reconoce explícitamente en el presente informe cuando corresponde. Cabe señalar que el término «intangibles», en aquellos casos en los que se utiliza a efectos de la determinación de los precios de transferencia y de imposición directa, tiene un significado distinto respecto de aquel que contemplan determinadas legislaciones sobre IVA.

Bibliografía

- Alessi, A., J. de Goede and W. Wijnen (2011): «The Treatment of Services in Tax Treaties», en *Bulletin for International Taxation*, 2012, vol. 66, nº 1.
- Ault, H. J. (1992): «Corporate Integration, Tax Treaties and the Division of the International Tax Base: Principles and Practice», *47 Tax Law Review*, pág. 567.
- Avi-Yonah, R. S. (1996): «The Structure of International Taxation: A Proposal for Simplification», *74 Tax Law Review*, pág. 1301.
- Beale, J. H. (1935): *A Treatise on the Conflict of Laws*, vol. 1, pág. 275.
- Bird, R. M. (2002): «Why Tax Corporations?», en *Bulletin for International Tax*, vol. 56, nº 5, IBFD, Ámsterdam.
- Bruins et al. (1923): *Report on Double Taxation*, informe sobre doble imposición remitido al Comité Financiero, Sociedad de Naciones, E.F.S.73.F.19, Ginebra.
- Cockfield, A. et al. (2013): *Taxing Global Digital Commerce*, Kluwer Law International BV, Países Bajos.
- Ebrill, L. et al. (2001): *The Modern VAT*, Fondo Monetario Internacional, Washington, D.C.
- Hellerstein, W. (2009): «Jurisdiction to Impose and Enforce Income and Consumption Taxes: Towards a Unified Conception of Nexus in Value Added Tax and Direct Tax: Similarities and Differences», IBFD, Países Bajos.
- Holmes, K. (2007): *International Tax Policy and Double Tax Treaties*, Publicaciones IBFD, Países Bajos.
- Lamensch, M. (2012): «Are ‘reverse charging’ and the ‘one shop scheme’ efficient ways to collect VAT on digital supplies?», en *World Journal of VAT Law*, vol. 1, nº 1.
- OCDE (2014): *Directrices internacionales sobre IVA/IBS*, OCDE, París.
- OCDE (2013): *Estadísticas de ingresos públicos 1965-2012*, Ediciones OCDE, París, disponible en http://dx.doi.org/10.1787/rev_stats-2013-en-fr (disponible en inglés y francés).
- OCDE (2012): *Modelo de Convenio Tributario de la OCDE sobre la Renta y el Patrimonio* (actualización de 2010), Ediciones OCDE, París, disponible en <http://dx.doi.org/10.1787/9789264175181-en> (versión en inglés).
- OCDE (2011): «Impuestos sobre el Consumo», en *Tendencias de los Impuestos sobre el Consumo 2010: IVA/IBS e Impuestos Especiales, tendencias y aspectos de carácter administrativo*, Ediciones OCDE, París, disponible en <http://dx.doi.org/10.1787/ctt-2010-en> (versión en inglés).

- OCDE (2003a): *Directrices sobre la determinación del lugar de consumo para la tributación del suministro transnacional de servicios y bienes intangibles en operaciones B2B*, OCDE, París.
- OCDE (2003b): *Comercio electrónico – Comentarios sobre el lugar de consumo en las operaciones entre empresas (presencia comercial)*, OCDE, París.
- OCDE (2003c): *Comercio electrónico – Guía sobre el procedimiento simplificado de registro*, OCDE, París.
- OCDE (2003d): *Comercio electrónico – Comprobación de la condición jurídica del cliente y de su Estado o territorio de residencia*, OCDE, París.
- OCDE (2001): *La fiscalidad del comercio electrónico: Implantación del marco tributario de la Conferencia de Ottawa*, Ediciones OCDE, París, disponible en <http://dx.doi.org/10.1787/9789264189799-en> (versión en inglés).
- Pinto, D. (2006): «The Need to Reconceptualise the Permanent Establishment Threshold», en *Bulletin for International Taxation*, IBFD, págs. 266-279.
- Rohatgi, R. (2005): *Basic International Taxation, Volume I: Principles*, 2ª edición, Richmond Law and Tax Ltd., Reino Unido.
- Schon, W. (2010): «Persons and territories: on international allocation of taxing rights», en *British Tax Review*, págs. 554-562.
- Skaar, A. A. (1991): *Permanent Establishment, Erosion of a Tax Treaty Principle*, en *Series on International Taxation*, Kluwer Law and Taxation Publishers, Países Bajos.
- Tadmor, N. (2007): «Source Taxation of Cross-Border Intellectual Supplies- Concepts, History and Evolution into the Digital Age», en *Bulletin for International Taxation*, págs. 2-16.
- Vann, R. J. (2010): «Taxing International Business Income: Hard-Boiled Wonderland and the End of the World», *World Tax Journal*, vol. 2, nº 3.
- Vogel, K. (1988): «Worldwide vs. source taxation of income – A review and re-evaluation of arguments (Part 3)», en *Intertax*, vol. 11, págs. 393-402.

Capítulo 3

El impacto de las TIC en la economía

Este capítulo examina la evolución de las tecnologías de la información y la comunicación (TIC) con el paso del tiempo, haciendo alusión a los avances recientes y a las perspectivas de futuro. A continuación, presenta un análisis conceptual que pone de manifiesto las interacciones entre las diferentes capas de la comunicación en redes informáticas.

Los datos estadísticos sobre Israel han sido facilitados por y bajo la responsabilidad de las autoridades israelíes competentes. La OCDE hace uso de dichos datos sin perjuicio de las disposiciones del Estatuto de los Altos del Golán, Jerusalén Este y los asentamientos israelíes en Cisjordania en virtud de las normas del Derecho internacional.

3.1 Evolución de las TIC

El desarrollo de las TIC se ha caracterizado por el rápido progreso tecnológico que ha llevado aparejado un descenso inmediato del precio de los productos tecnológicos e informáticos, lo que garantiza la aplicación de las TIC en todo el entorno económico a un coste reducido. En muchos casos, la caída de los precios, motivada por los avances tecnológicos y la demanda de una constante innovación se han visto reforzadas por un ciclo ininterrumpido de normalización que ha afectado a muchas de las tecnologías clave, motores del crecimiento de la economía digital. A medida que los productos ganan aceptación y alcanzan mercados más grandes, sus características tienden a consolidarse, lo que dificulta cada vez más a los productores iniciales la tarea de cambiar fácilmente esos atributos. Cuando esas características adquieren un carácter más estable, los competidores tienen más facilidades para copiar esos productos, factor al que contribuye ulteriormente el proceso de normalización típico del sector de las TIC, que dota a los componentes de interoperabilidad, de ahí que los productores individuales tengan más dificultades para distinguir sus productos de otros. A menos que el productor inicial pueda diferenciar su producto de las copias (por ejemplo, dotando su producto de funcionalidades o cualidades difíciles de imitar) o, por el contrario, encuentre la forma de conservar una posición dominante en el mercado, se verá obligado a competir únicamente en precio o a irrumpir en otros segmentos del mercado.

Este proceso tiende a provocar la caída de los precios de los bienes y servicios comercializados y desplaza la innovación a otros lugares en la cadena de valor. Esto no significa necesariamente que todo componente aislado del producto comercializado sea vendible. El productor de un componente del producto final puede conservar u obtener derechos exclusivos de explotación mejorando algunos elementos o subsistemas de ese componente, pudiendo, así, «descomercializar» dichos elementos o subsistemas del producto comercializado y crear nuevas oportunidades en un estadio diferente de la cadena de valor.

3.1.1 Dispositivos informáticos personales

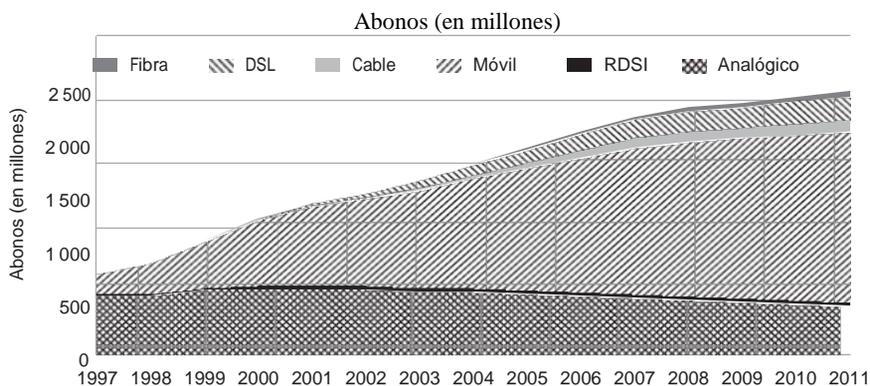
En los albores de la economía digital, muchos fabricantes de *hardware* utilizaban componentes sobre los que ostentaban derechos de propiedad, lo que significa que los ordenadores de fabricantes distintos seguían estándares completamente diferentes. No obstante, hace 30 años, época en la que la arquitectura de los ordenadores personales se estandarizó en gran medida, muchos participantes en el mercado comenzaron a competir en precio, lo que, unido al rápido progreso tecnológico, motivó una caída significativa en los precios del *hardware*. En una etapa posterior, los fabricantes que obtuvieron un mayor éxito lo lograron, en gran parte, gracias a que sus productos se integraron a la perfección con otros productos distintos, o también gracias al desarrollo de estrategias decididamente acertadas de comercialización y distribución, y no ya principalmente porque el *hardware* que producían se distinguiese de aquél de sus directos competidores. Como

se afirma más arriba, este ciclo ha evolucionado paralelamente a la economía digital, dando lugar a cambios significativos con el tiempo en la cadena de valor digital.

Un avance relativamente reciente reside en la aparición de innovadores paquetes integrados de *hardware* (soporte físico) y *software* (soporte lógico), tales como los teléfonos inteligentes y tabletas (y cada vez más, dispositivos móviles con tecnología Internet). El diseño, fabricación y venta de estos dispositivos ha permitido a las empresas escalar posiciones en la cadena de valor y consolidarse en el mercado. Parecen existir dos tendencias principales que confirman la creciente importancia de los dispositivos: la primera consiste en la diversificación de dispositivos. En un principio, los consumidores accedían a Internet casi exclusivamente a través de ordenadores personales. Hoy en día, el sector ha diseñado una amplia gama de dispositivos con acceso a la red, tales como los teléfonos inteligentes o *smartphones*, tabletas y televisores (*TV interactiva*). La segunda tendencia consiste en la creciente especialización en dispositivos de empresas antes dedicadas a la fabricación de *software* o especialistas en otras fases de la cadena de valor. Varias empresas han lanzado sus propias tabletas u otro tipo de dispositivos, elementos éstos que les permiten forjar una relación más estrecha con sus clientes y recabar información exhaustiva para poder prestar un servicio personalizado aún más adecuado y de alto valor añadido.

Con el paso del tiempo, los dispositivos *hardware* han proliferado y se han diversificado en términos de funcionalidad y características técnicas. Como ilustra el Gráfico 3.1, el número de dispositivos móviles con acceso a Internet sigue aumentando, dando origen a una infraestructura interconectada coloquialmente denominada *Internet de las Cosas* (véase el apartado 3.2 sobre avances recientes y perspectivas de futuro más adelante). Tras un largo período de comercialización de equipamiento informático como los ordenadores personales, el *hardware* ha recuperado importancia en la cadena de valor.

Gráfico 3.1. Rutas totales de acceso a redes fijas, móviles y de banda ancha



Fuente: OCDE (2013a), *Perspectivas de las comunicaciones 2013*, Ediciones OCDE, París, disponible en http://dx.doi.org/10.1787/comms_outlook-2013-en (versión en inglés).

Simultáneamente, el precio de los dispositivos sigue disminuyendo con el paso del tiempo. Los dispositivos conectados a la red operan en el marco de ciertos estándares que aceleran su comercialización, aunque sólo se deba a que cada vez poseemos más dispositivos que deben estar sincronizados con las mismas capas de datos y contenidos. Asimismo, los objetos y dispositivos conectados facilitan la venta de servicios y bienes intangibles (por ejemplo, un automóvil en red se convierte en un punto de venta para servicios basados en la geolocalización, incluidos sistemas de ayuda a la conducción). Por esta razón, una serie de empresas utiliza en la actualidad dispositivos *hardware* como productos reclamo en sus modelos de negocio encaminados a ampliar el mercado de clientes usuarios de bienes y servicios disponibles a través de estos dispositivos o, en otras circunstancias, a sacar provecho de su creciente red de usuarios finales. Presumiendo que estas tendencias continúen, en lo que respecta a muchas empresas, puede que, en última instancia, los ingresos que generan los dispositivos conectados se deriven principalmente de su uso y no ya de seguir vendiendo estos dispositivos.

3.1.2 Redes de telecomunicaciones

Con la transformación de Internet en un fenómeno comercial de gran magnitud y su rápida expansión entre un volumen cada vez mayor de usuarios, los proveedores de componentes de red, las empresas intermediarias de infraestructura y equipamiento y los proveedores de servicios de Internet (ISP, por sus siglas en inglés), que articularon y pusieron en funcionamiento la infraestructura de las redes de telecomunicaciones que conforman Internet, adquirieron una gran importancia para la economía digital. Inicialmente, la interconexión de redes dio a luz a una economía específica organizada atendiendo a la posición de dichos proveedores de infraestructura en su condición de principales puntos de contacto con el consumidor o usuario final, mediante puntos de interconexión voluntaria en internet (IPP, por sus siglas en inglés), centros para el alojamiento de datos y rutas de datos que forman la red principal.

No obstante, la fuerza de los ISP ha residido tradicional y principalmente en el hecho de proporcionar acceso a la red más que en el de prestar servicios a través de dichas redes. Como resultado, salvo en el caso de que pudieran sacar partido de su control del acceso a las redes de telecomunicaciones, los ISP tenían dificultad para conservar su posición de único punto de acceso para el usuario final frente a la competencia de terceras empresas que ofrecían contenidos y servicios directamente a los usuarios por Internet. Los proveedores de dichos contenidos (también denominados contenidos *over-the-top* (OTT, por sus siglas en inglés) o «de transmisión libre»), estaban en condiciones de ofrecer servicios más adaptados a la demanda. Así, aunque los ISP siguen siendo puntos privilegiados de contacto con los usuarios finales y, por lo general, han sido capaces de mantener altos márgenes de beneficio, en la mayor parte de los casos no han podido obtener provecho del control del acceso a la red al operar

generalmente los ISP en mercados cada vez más competitivos debido a la regulación del sector, siendo su alcance fundamentalmente local (si bien algunos ISP operaban a nivel internacional y muchos de ellos, como es el caso de los proveedores de red móvil, siguen haciéndolo).

Por contraposición, los proveedores de contenidos OTT podían ofrecer a los usuarios una experiencia unificada a escala, al tener un alcance global, a diferencia de los proveedores de red cuyo alcance se limitaba a la longitud de su red. En consecuencia, los proveedores de contenidos OTT comenzaron a entablar una relación cada vez más directa con los usuarios finales.

El desarrollo de *software* de fuente abierta (SFA) o *software* libre produjo una aceleración en el ritmo de innovación que superó a las redes. Como consecuencia, mientras que, por un lado, los proveedores de contenidos OTT multiplicaron la demanda agregada de redes, por otro, en los mercados con competencia suficiente, los precios registraron un descenso; mientras que el último grito en dispositivos *hardware* o el nuevo servicio de red aún pueden otorgar a una determinada empresa una posición de liderazgo a corto plazo y dar lugar a nuevos modelos de negocio (como las tiendas de aplicaciones o *app stores*, por ejemplo), la experiencia ha demostrado que ningún operador individual en la cadena de valor puede controlar por completo el acceso a los clientes mientras haya suficiente competencia.

3.1.3 Software

La *World Wide Web* (WWW) o *red informática mundial*, comúnmente conocida como «la web», inicialmente compuesta de sitios y páginas web, significó la aparición de aplicaciones informáticas que utilizan Internet. Desde que viera la luz, el *software* ha sido considerado un importante componente de la cadena de valor, llegando incluso algunos de ellos a convertirse en bienes de consumo, comercialización ésta, una vez más, impulsada por estándares tales como los protocolos de Internet, entre ellos el protocolo de transferencia de hipertexto (HTTP), el lenguaje de marcas de hipertexto (HTML) y los formatos más recientes de datos como el lenguaje de marcas extensible (XML), el protocolo para la transferencia simple de correo electrónico (SMTP), el protocolo de oficina de correo (POP) y el de acceso a mensajes de Internet (IMAP). Junto a estos estándares, las comunidades de desarrolladores de *software* libre necesitaban acelerar la velocidad de acceso al mercado y lanzar constantemente versiones más recientes de sus programas. Para innovar en este campo, optaron por compartir su código abierto en lugar de reconstruirlo. Pese a que algunos de los proveedores de *software* más importantes han contrarrestado el proceso de mercantilización con innovación y diferenciación, se enfrentan a dificultades cada vez mayores para mantener un nivel de especialización a gran escala y una posición predominante.

Si bien es cierto que la voraz competencia en el campo del desarrollo

de sistemas operativos, bases de datos, servidores web y navegadores redujo los beneficios derivados de la actividad principal de muchas empresas, no es menos cierto que dio paso a nuevas oportunidades. Al igual que la comercialización en el mercado del *hardware* recortó los márgenes de beneficio para los productores tradicionales, si bien abría nuevas oportunidades para los productores de bajo coste y escaso margen, la creciente competencia en el mercado de *software* ha obligado a las empresas del sector a ser más creativas y más conscientes de las necesidades del consumidor, hecho que ha resultado beneficioso para este último.

3.1.4 Contenidos

Los contenidos suscitaron un gran interés a finales de la década de los noventa, época en que la producción, el consumo y, sobre todo, la indexación de contenidos parecía condicionar el crecimiento de la economía digital, que asistió al nacimiento de los primeros portales de contenido y motores de búsqueda como los principales guardianes del contenido accesible en Internet. Hoy en día, muchos de los principales agentes de la economía digital son proveedores de contenidos.

En ese sentido, la definición del término «contenido» es bastante amplia en cuanto incluye contenidos o materiales generados por profesionales (CGP) y protegidos por derechos de autor, contenidos generados por empresas (CGE) y aquellos otros generados por usuarios (CGU) y no protegidos por derechos de autor (tales como los comentarios u opiniones de los consumidores a través de foros en línea). La importancia de los contenidos se deriva de la transcendencia de atraer a un determinado público o audiencia y provocar interacciones entre usuarios. Por otra parte, cuanto más amplios sean y más frecuentemente se actualicen los contenidos, mejor es la visibilidad del sitio web en los resultados de búsqueda. En definitiva, los contenidos son el motor «en la sombra» del sector publicitario, que se ha convertido en un activo clave para atraer al público y monetizarlo gracias a los anunciantes. Del mismo modo, los contenidos se han convertido en un vector de comunicación publicitaria *per se*, pudiendo clasificarse en tres categorías: contenido propio (distribuido por la marca en sus propios canales), contenido de pago (distribuido por otros medios de comunicación previo pago por parte de la marca) y contenido adquirido (creado voluntariamente y compartido por los clientes sin pago directo por parte de la marca, como pueden ser las opiniones de los clientes acerca del producto, vídeos y participación en redes sociales).

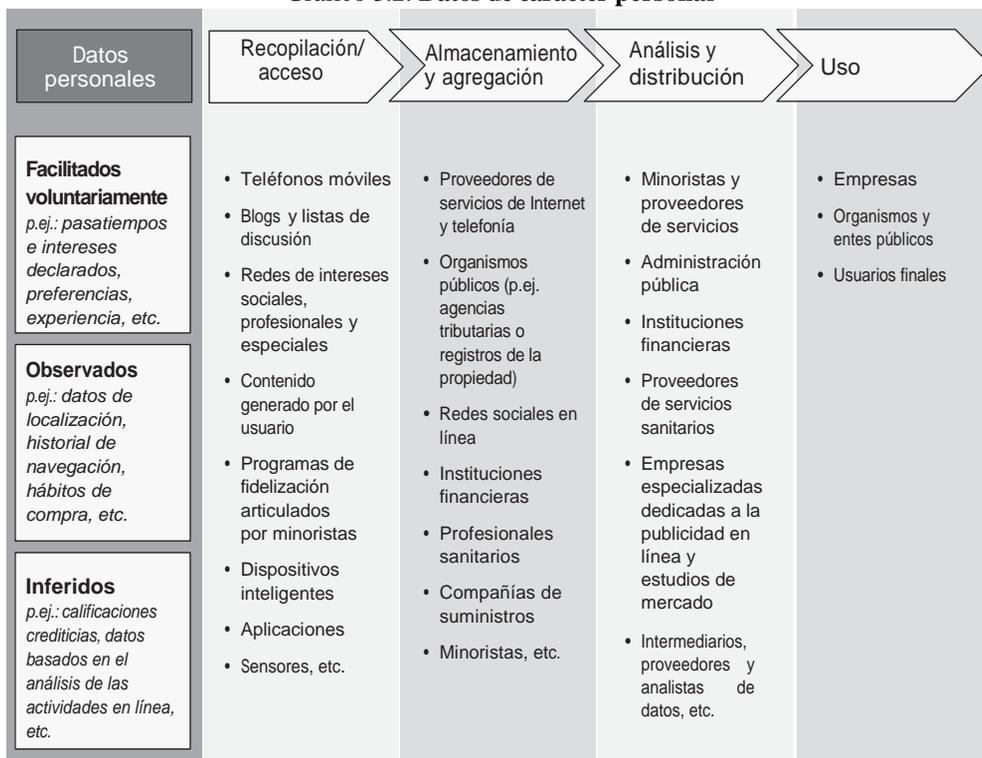
Es cada vez más frecuente que los usuarios creen contenidos, lo que multiplica el volumen de contenidos y materiales disponible. El éxito de los sitios web, basado en la colaboración masiva en línea de los usuarios, de la que son ejemplos representativos Wikipedia y YouTube, ha demostrado que los contenidos fundamentalmente generados por el usuario individual contribuyen a la creación activa de conocimiento. Por otra parte, la aparición del fenómeno de las redes sociales y el éxito de las principales aplicaciones

en las que confluyen una mayor interoperabilidad e interacción entre usuarios que en cualquier otro contenido principal diseñado y construido para atraer a una determinada audiencia avanzan en esta misma dirección. Incluso la publicidad se inspira y se basa cada vez más en contenidos generados por el usuario (CGU), a través del concepto de *contenidos adquiridos*, uno de los pilares o canales clave de comercialización de contenidos. La sofisticación de las técnicas diseñadas para la personalización de servicios, incluidas las «cookies» (herramientas técnicas utilizadas por las empresas para recabar datos del usuario, principalmente para fines comerciales como la publicidad conductista), la publicidad selectiva (*targeting*) y/o redireccionamiento de la publicidad (*retargeting*) y el filtrado colaborativo, desempeña también un papel importante. El volumen de contenidos disponibles en línea ha alcanzado tal magnitud que son relativamente pocas las empresas que prosperan ofreciendo contenidos exclusivos para Internet, salvo que puedan valorizar esos contenidos a través de un servicio que impida la competencia en volumen.

3.1.5 Tráfico y uso de datos

Los usuarios de aplicaciones facilitan a las empresas acceso a cantidades considerables de datos, a menudo de carácter personal y utilizados de múltiples formas que siguen siendo objeto de desarrollo¹. Los datos recopilados pueden utilizarse no sólo para personalizar la experiencia de los usuarios e internautas, sino también para aumentar la productividad y la calidad a escala, mediante experimentos controlados. Los datos de carácter personal pueden obtenerse de múltiples formas: datos facilitados voluntariamente por los usuarios (al suscribirse a un servicio en línea, por ejemplo); datos observados (mediante el registro de las actividades de navegación por la red o a través de datos de localización, entre otros) o datos inferidos (tal es el caso de los datos basados en el análisis de las actividades en línea). El gráfico que aparece a continuación, pese a no representar un muestreo exhaustivo, ilustra las formas en que se recopilan, almacenan, analizan y utilizan los datos. La capacidad de recabar datos útiles aumenta a medida que se multiplica el número de dispositivos conectados a Internet. Empresas de todo tipo hacen uso de los datos de usuario, ya que ello les permite adaptar su oferta a las necesidades de los clientes. A medida que se incrementa la cantidad de datos potencialmente útiles recabados, es necesario desarrollar técnicas aún más sofisticadas para recabar, procesar satisfactoriamente y analizar esos datos.

Gráfico 3.2. Datos de carácter personal



Fuente: OCDE, sobre la base del informe del Foro Económico Mundial (2011) titulado *Personal Data: The Emergence of a New Asset Class*, disponible en la siguiente página web: http://www3.weforum.org/docs/WEF_ITTC_PersonalDataNewAsset_Report_2011.pdf.

3.1.6 Procesos basados en la nube

Como resultado de la normalización y mercantilización de los diferentes recursos individuales, tales como el *hardware*, la infraestructura de red y el *software*, algunas empresas han podido combinar dichos recursos para ofrecer servicios accesibles a través de Internet.

El alojamiento centralizado de recursos *software* se remonta a la década de los años sesenta, época en que los proveedores de ordenadores centrales desarrollaban su actividad como sociedades de servicio y consulta informática, lo que también se ha dado en llamar «tiempo compartido» o «servicio de recursos compartidos». Dichos servicios ofrecían también capacidad informática y almacenamiento de bases de datos a bancos y otras grandes organizaciones desde sus centros de datos en todo el mundo. La computación en la nube (*cloud computing*) a gran escala es fruto de diversas tendencias ligadas tanto a modelos tecnológicos como de negocio: la creciente disponibilidad de redes de alta capacidad, ordenadores de bajo

coste y dispositivos de almacenamiento, así como la adopción generalizada de la virtualización de *hardware*, arquitecturas orientadas a servicios (SOA, por sus siglas en inglés) y servicios de recursos compartidos. Como resultado, el valor ha migrado a nuevas aplicaciones propietarias que no constituyen productos *software* autónomos, sino aplicaciones virtualizadas que combinan código ejecutable, bases de datos actualizadas dinámicamente y participación del usuario. Pese a que la expresión *cloud computing* es de dominio general, en algunos puntos también se denomina a estas aplicaciones «infoware» (*software* más datos), «computación bajo demanda» o «computación ubicua».

Las siglas XaaS (Todo como Servicio) designan la tendencia al ya habitual proceso de transformación de los productos informáticos, pasando de bienes a servicios. Internet aceleró esencialmente la transición del mercado tradicional de *software* a los modelos tipo XaaS. Un sitio web es básicamente una aplicación *software* que ofrece un servicio prestado a través de Internet en lugar de prestarlo a nivel local o *in situ*. El servicio puede consistir en ofrecer acceso a contenidos (como un portal), o bien a códigos ejecutables que realizan determinadas funciones. En consecuencia, la expansión de Internet trajo consigo una nueva clase de proveedores de servicios informáticos centralizados, también denominados proveedores de servicios de aplicaciones (ASP), que ofrecían a las empresas servicios de alojamiento y gestión de aplicaciones empresariales especializadas con el objetivo de reducir costes gracias a la administración central y especialización de los ASP en una aplicación empresarial en concreto.

A día de hoy, muchas aplicaciones destinadas al consumidor final (B2C) se ofrecen en forma de servicio conforme al modelo SaaS (*Software* como Servicio): motores de búsqueda o aplicaciones de redes sociales accesibles principalmente a través de un navegador web, sin necesidad de descargar previamente ningún código ejecutable. Aunque se sigue descargando e instalando aplicaciones en un ordenador local, se hace fundamentalmente cuando se necesita utilizarlas habitualmente sin conexión a Internet (*fuera de línea*). Sin embargo, incluso algunas aplicaciones instaladas en un ordenador local requieren de una conexión a Internet para proporcionar y garantizar una funcionalidad completa, de ahí que, por el contrario, ante la creciente popularidad de teléfonos y otros dispositivos inteligentes que utilizan una conexión de datos móviles que se interrumpe con frecuencia, se hayan puesto de moda nuevamente las descargas de aplicaciones.

Resulta particularmente útil centrarse en el valor creado a través de procesos basados en la nube para analizar el auténtico desarrollo de *Internet de las Cosas* (tratado más adelante), que considera Internet como una red que interconecta a individuos, contenidos y objetos cotidianos. En el centro de esta compleja red de interconexiones se encuentran potentes herramientas y procesos impulsados por programas cuyos recursos únicamente pueden almacenarse y ejecutarse en la nube.

3.2 Avances recientes y perspectivas de futuro

El rápido progreso tecnológico que ha marcado el desarrollo de las TIC ha desencadenado una serie de avances recientes y perspectivas de desarrollo futuras que pueden revelarse importantes en un futuro cercano. Si bien este rápido cambio dificulta el hecho de predecir próximos avances con un mínimo grado de fiabilidad, a continuación se abordan las perspectivas de futuro.

3.2.1 *Internet de las Cosas (IoT)*

El número de dispositivos conectados a Internet prolifera rápidamente, aunque sigue quedando un espacio considerable para la expansión. Mientras que Cisco ha estimado que, en la actualidad, existen de 10.000 a 15.000 millones de dispositivos conectados a Internet, esa cifra representa menos del 1% del número total de dispositivos y cosas que pueden estar conectadas en última instancia (Evans, 2012). En el seno de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), sólo los hogares cuentan actualmente con unos 1.800 millones de dispositivos conectados. Esta cifra podría llegar a alcanzar los 5.800 millones en 2017, rondando los 14.000 millones en 2022 (OCDE, 2013a). A medida que se avanza en el desarrollo y la venta de dispositivos conectados, la expansión de la comunicación máquina a máquina (M2M, por sus siglas en inglés) debería mejorar y ampliar drásticamente la capacidad de las empresas para recopilar y analizar datos pertinentes.

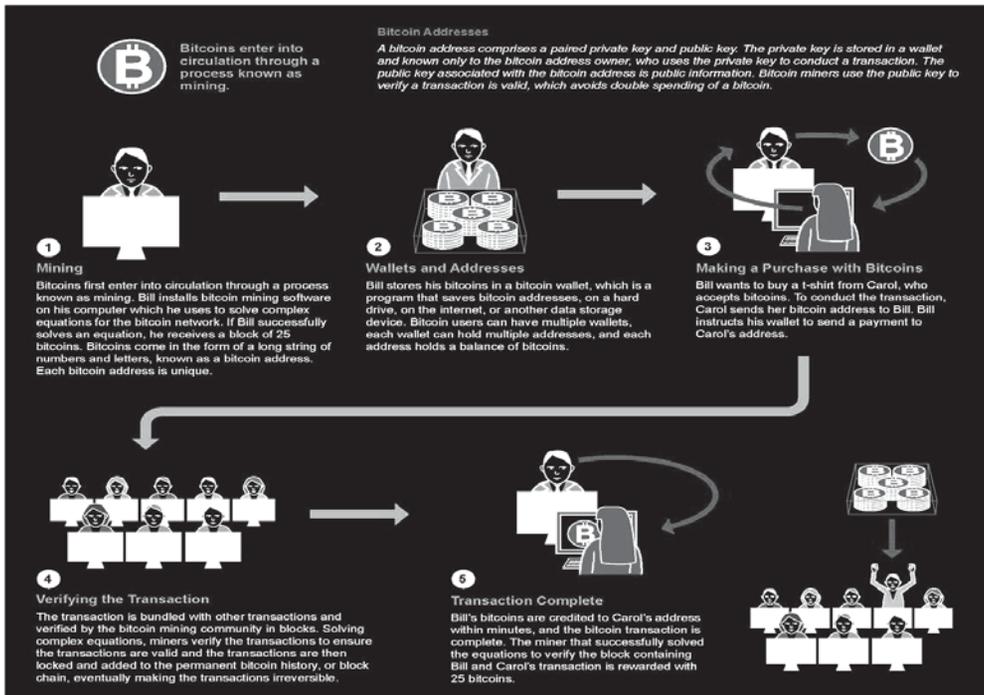
Un rasgo esencial de *Internet de las Cosas* reside en la capacidad ampliada de recabar y compartir datos a través de potentes sistemas de información conectados a una multitud de dispositivos, sensores y componentes de computación en la nube. El análisis y uso de los datos recabados y transmitidos por los dispositivos conectados puede ayudar a particulares y organizaciones a emplear sus recursos con mayor precisión, tomar decisiones informadas de compra, elevar la productividad y adaptarse más rápido a entornos cambiantes. Al transmitir cada vez más los dispositivos datos pormenorizados, el procesamiento de estos datos puede utilizarse automáticamente para modificar el comportamiento de dichos dispositivos en tiempo real. De igual modo, la formación de trabajadores para puestos cualificados puede facilitar y rentabilizar el proceso. En un futuro, es probable que esta tendencia, hasta ahora observada fundamentalmente en sectores que hacen un uso intensivo de datos como el financiero, el publicitario o del entretenimiento, se haga extensiva a sectores más tradicionales.

3.2.2 Monedas virtuales

Estos últimos años han estado marcados por la aparición y el desarrollo de «monedas virtuales», esto es, toda unidad digital de intercambio que no esté respaldada por la moneda de curso legal emitida por algún gobierno. Estas monedas han adoptado varias formas. Algunas monedas virtuales son específicas de una economía virtual concreta, tales como el juego en línea, escenario en el que se utilizan para adquirir activos y servicios en juego. En algunos casos, estas divisas virtuales de un sector específico de la economía pueden cambiarse por monedas físicas reales o utilizarse para adquirir bienes y servicios tangibles, mediante intercambios que pueden llevar a cabo los creadores del juego o terceras partes.

También se desarrollaron otras monedas virtuales principalmente para poder comprar productos y servicios materiales. Encontramos el ejemplo más representativo de este tipo de divisas en las diversas «criptomonedas» existentes, en particular los *bitcoins*, que se basan en la criptografía y una verificación mutua inter pares para garantizar la seguridad e integridad de las transacciones. Muchos operadores privados han optado por aceptar *bitcoins* como medio de pago.

Gráfico 3.3. Cómo entran en circulación y se utilizan los *bitcoins* en las transacciones



Fuente: U.S. Government Accountability Office [Departamento Gubernamental estadounidense de Fiscalización y Rendición de Cuentas], *Virtual Economies and Currencies*, Informe 2013 para el Comité de Finanzas, Senado de los Estados Unidos.

A medida que las monedas virtuales adquieren cada vez más un valor económico tangible, surgen importantes cuestiones sobre la política regulatoria en esta materia, algunas de las cuales se derivan del carácter anónimo de las transacciones. En el caso de los *bitcoins*, por ejemplo, pueden efectuarse operaciones de forma totalmente anónima al no solicitarse el suministro de información de identificación personal alguna para efectuar compras o transacciones en *bitcoins*.

3.2.3 Robótica avanzada

El desarrollo de nuevos robots inteligentes en red está cambiando enormemente el sector productivo. El vertiginoso ascenso en términos de productividad de las nuevas fábricas automatizadas ya está haciendo posible que algunas empresas multinacionales que habían deslocalizado anteriormente todos sus procesos al extranjero para poder abaratar los costes laborales reconsideren la posibilidad de volver a trasladar sus actividades de fabricación allí donde se encuentren la mayoría de sus clientes.

Los procesos de fabricación experimentarán ulteriores cambios gracias a los avances en robótica, en la medida en que los robots tienen la capacidad de aligerar y agilizar la carga de trabajo intensiva que soportan normalmente las fábricas y de impulsar a las empresas multinacionales a concebir simultáneamente e integrar los procesos de producción y distribución. Es probable que esta nueva concepción tenga una acogida particularmente positiva en aquellos sectores que ya están fuertemente mecanizados, en cuanto la automatización se focaliza cada vez más hacia la cognición artificial, sensores, aprendizaje automático y redes inteligentes distribuidas. De igual modo, tendrá un impacto potencial en aquellos sectores en los que la automatización haya sido escasa hasta ahora, especialmente en las pequeñas fábricas y talleres, dado que el *software* puede ayudar a mejorar la seguridad y permitir a los seres humanos trabajar de forma paralela a los sistemas automatizados. Por otra parte, al incorporar los robots más *software* y estar conectados a recursos basados en la nube, será más fácil y barato programarlos, lo que podría traducirse en precios más bajos, siendo así más accesibles y viables para operaciones de pequeña y mediana envergadura. Gracias a estos costes reducidos, es probable que las actividades manufactureras atraigan a un mayor número de clientes.

De cara al futuro, los avances en materia de inteligencia artificial y el nacimiento de la informática cognitiva podrían ampliar el radio de influencia de los robots más allá de la industria manufacturera y expandirlo a segmentos más amplios de la economía, entre ellos el de las aplicaciones domésticas tales como la ayuda a personas mayores o con discapacidad en tareas manuales. Al aprender los robots a realizar trabajos que antes realizaban únicamente los seres humanos, potencialmente pueden generar productividad, ofrecer precios más bajos a los clientes, multiplicar las operaciones a nivel mundial y crear oportunidades de innovación que motivarán la aparición de nuevas actividades que precisen, a su vez, de

nuevas competencias y, posiblemente, contribuyan a la creación de empleo.

3.2.4 Impresión en 3D

Potencialmente, los avances en la impresión en 3D pueden ayudar a acercar el proceso de fabricación al cliente, incidiendo la interacción directa con los clientes en el diseño de las características del producto. Como resultado, dicho proceso se desplazaría gradualmente de la producción en masa de productos estandarizados para centrarse más bien en el ciclo de vida más corto del producto, adoptando a tal fin una estrategia de constante experimentación a escala. En el sector sanitario, está muy extendido el uso de la impresión en 3D de productos y dispositivos médicos personalizados como los audífonos. Además, la impresión en 3D puede contribuir a reducir el impacto medioambiental asociado a los procesos tradicionales recortando el número de fases necesarias para la producción, transporte, montaje y distribución, al tiempo que puede minimizar la cantidad de materiales desechados (Manika, 2013). Más allá de estas consideraciones, no es descabellado que algunos fabricantes dejen de ensamblar eventualmente los productos por sí mismos y, en cambio, transfieran sus derechos de uso y explotación de los procesos, estrategias y características técnicas a otros fabricantes o incluso a minoristas que se encargarán de «imprimir» los productos bajo pedido, manteniendo una relación más estrecha con los clientes, aunque asumiendo sus propios riesgos y con un margen muy estrecho. Otra posibilidad es que los consumidores ensamblen los productos por sí solos utilizando impresoras 3D, lo que además facilita la posibilidad de ubicar las actividades empresariales en un lugar físicamente alejado del cliente final.

3.2.5 El consumo colaborativo

El *consumo colaborativo*, o economía colaborativa, es otra de las tendencias implícitamente significativas en el ámbito de la economía digital. El *consumo colaborativo*, que hace referencia al intercambio de bienes y servicios inter pares, no es un fenómeno de reciente creación, si bien los avances tecnológicos han reducido los costes de transacción, han incrementado el volumen de información disponible y ofrecen una mayor fiabilidad y seguridad. Estos últimos años han sido testigos del nacimiento de numerosas e innovadoras aplicaciones compartidas que utilizan distintos modelos de negocio y que se centran en un determinado servicio o producto como, por ejemplo, automóviles, habitaciones de alquiler, comida o ropa. Para la mayoría de los sujetos intervinientes en el consumo colaborativo ésta no es la forma principal de ganarse la vida, sino un cauce para entablar relaciones con los demás, para servir a una causa que les inspira o simple y llanamente para llegar a fin de mes. Dado que los ingresos adicionales que obtienen representan un beneficio neto y no precisan de un análisis cuantitativo de coste-beneficio, los proveedores *amateur* tienden a compartir sus recursos disponibles a un precio por debajo del que podría cobrar un

profesional, rebajando así los precios generales, incluidos los aplicados por profesionales. Con el tiempo, aquellas plataformas en concreto que atraen a un número significativo de personas se convierten en el punto de acceso principal de los clientes al mercado digital y se erigen en importantes competidores de las aplicaciones tradicionales de comercio electrónico gestionadas por profesionales y empresas, que pueden ver ulteriormente reducidos sus márgenes de beneficio.

3.2.6 Acceso a datos de la Administración

Los gobiernos están haciendo progresos a la hora de producir recursos de lectura automática, concretamente datos, de acceso público y disponibles de forma libre con arreglo a lo que se ha dado en llamar «Política de Datos Abiertos», «Gobierno Abierto» o «Gobierno como Plataforma». Las *Políticas de Datos Abiertos* han de cumplir los tres objetivos principales siguientes:

- **Rendición de cuentas:** El hecho de que se encuentren disponibles los recursos estatales facilita un acceso directo a los mismos por parte del público para rastrear, documentar y evaluar el coste, la eficiencia y la eficacia de las políticas públicas. En lo concerniente a la rendición de cuentas, las estrategias de *Gobierno Abierto* están encaminadas a proporcionar herramientas en pro de la transparencia y a mejorar la percepción de la democracia en su conjunto.
- **Mejora del rendimiento:** Los *Datos Abiertos* están igualmente destinados a dotar a organismos y entes públicos de los medios necesarios para mejorar la cooperación con aquellos otros que ya utilizan aplicaciones y programas interinstitucionales.
- **Participación de terceros en asuntos públicos:** Al tener también acceso a los datos de la administración pública terceros ajenos, éstos pueden combinar esos recursos con aquellos de los que disponen para crear aplicaciones híbridas que les permitan beneficiarse de un mejor y más personalizado servicio.

3.2.7 Protección reforzada de los datos de carácter personal

De acuerdo con la mayor parte de los sistemas jurídicos, los datos de carácter personal facilitados por los usuarios están protegidos por normas de privacidad y confidencialidad, siendo sus titulares dichos usuarios. Los datos de carácter personal se consideran un activo de la titularidad de la persona a la que hacen referencia, hasta el punto de considerarse que sólo sus titulares, y no ya la organización en cuyo poder obran, pueden ejercer los denominados derechos ARCO (acceso, rectificación, cancelación y oposición) sobre la información que les atañe. Las normas de protección de datos suelen especificar qué se entiende por datos de carácter personal, cómo se recaban, las normas por las que han de regirse las empresas para su almacenamiento seguro y la obligación de notificar a los titulares de esos

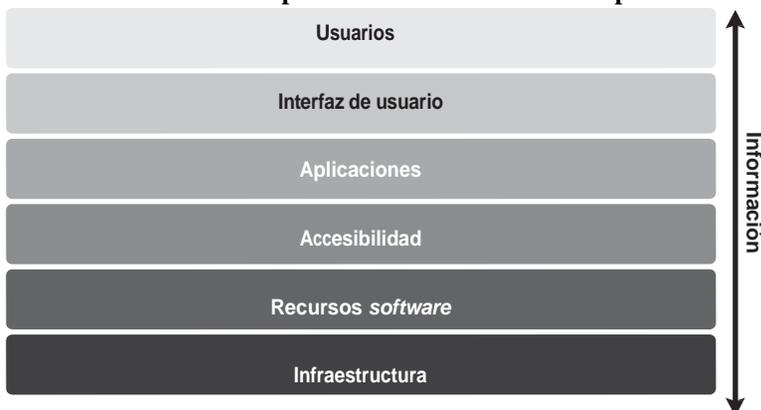
datos que obran en su poder y de informarles sobre sus derechos de acceso. En muchos países, las normas exigen la formulación de las pertinentes disposiciones en materia de protección de datos para regular su transmisión a terceros países. Generalmente, los costes de cumplimiento recaen sobre las autoridades públicas competentes, empresas y otras organizaciones que recopilan datos pertenecientes a personas físicas.

Vamos siendo cada vez más conscientes de lo que implica la utilización de nuestros datos personales y confiamos en que se proteja nuestra confidencialidad, de ahí que el foco actual de discusión en varios países gire en torno al fortalecimiento de las leyes aplicables y a la regulación de la recopilación de datos y su explotación por parte de organizaciones (OCDE, 2012 y 2013b). Cada vez con mayor frecuencia, estas normas introducen requisitos sobre cómo y dónde se almacenan y procesan los datos. Tal y como ejemplifican los proyectos normativos que son actualmente objeto de debate en el seno de la Unión Europea, y a nivel interno en otros tantos países, esta tendencia podría motivar un cambio significativo en los modelos de negocio que se sustentan en el uso de datos de carácter personal. Así, por ejemplo, la obligación de asegurarse de que un determinado sujeto ha manifestado su consentimiento a la recopilación de datos anónimos, principalmente a través de las *cookies* o «galletas informáticas», podría incidir en la experiencia del usuario mientras navega por Internet y dificultar la posibilidad de introducir publicidad selectiva en línea o enlaces a otras páginas web.

3.3 Interacción entre las distintas capas de información y las TIC: un análisis conceptual

Una forma de representar el sector de las TIC consiste en centrarse en la interacción entre las distintas capas, cada una de ellas caracterizada por una combinación de *hardware* y *software*, enfoque éste ilustrado mediante el siguiente gráfico.

Gráfico 3.4. Representación de las TIC en capas



En la base encontramos la *infraestructura* de Internet, que se compone de cables, tubos, enrutadores, conmutadores y centros de datos, diseñados y fabricados por empresas especializadas en la interconexión de red y operados por ISP, portadores y operadores de red. Los operadores de redes de distribución de contenidos, cuyo objetivo es proporcionar contenidos de alta disponibilidad y rendimiento a los usuarios finales, pagan a ISP, portadores y operadores de red por alojar servidores en sus centros de datos. Las direcciones IP y los nombres de dominio se gestionan a este nivel.

Justo en la capa superior, almacenados en servidores ubicados en centros de datos y organizaciones por todo el mundo, encontramos los *recursos software* básicos que permiten a las organizaciones crear aplicaciones, pudiendo tratarse de datos no procesados, contenidos digitales o códigos ejecutables. Éstos, a su vez, pueden incluir tanto recursos producidos por organizaciones como aquellos otros procedentes de usuarios individuales y recopilados y almacenados por organizaciones para su posterior uso.

Por encima de estos recursos básicos encontramos una capa de herramientas que proporciona la *accesibilidad* fundamental y necesaria para poder combinar los recursos *software* situados justo encima de la infraestructura que permite crear aplicaciones utilizables por usuarios finales individuales o empresas. Esta capa proporciona efectivamente la estructura necesaria para que las aplicaciones *software* puedan aprovechar la infraestructura subyacente y los recursos *software* básicos de Internet. Dicha accesibilidad puede garantizarse de múltiples formas. Un sistema operativo que permite ejecutar aplicaciones en dispositivos digitales, por ejemplo, es una de las formas más comunes de ofrecer accesibilidad: permite a un desarrollador diseñar una aplicación ejecutable en un determinado dispositivo. Otra forma de ofrecer accesibilidad radica en los protocolos básicos de alto nivel que permiten la comunicación de datos entre aplicaciones, como en el caso del protocolo de transferencia de hipertexto (HTTP), que representa la base de la comunicación de datos en la web, o el protocolo simple de transferencia de correo (SMTP), que constituye un estándar para la transmisión de correo electrónico. Entre las distintas formas de proporcionar unas pautas de accesibilidad se incluyen también los servicios web, las interfaces de programación de aplicaciones (API) y los kits de desarrollo de *software* (SDK), ofreciendo todos ellos vías para la conexión de las aplicaciones utilizables por los usuarios finales a los recursos necesarios para interoperar con los recursos subyacentes.

En la práctica, la capa de accesibilidad ofrece plataformas para la creación de *aplicaciones* utilizables por los usuarios finales capaces de acceder a los recursos *software* esenciales situados por encima de la infraestructura. Dichas aplicaciones conforman la cuarta capa de la economía digital. Toda aplicación es una combinación de recursos *software* que crean valor para el usuario final a través de la entrega de bienes o la prestación de servicios. Las aplicaciones pueden estar integradas las unas dentro de las otras o enlazadas entre sí: por ejemplo, un navegador web es una

aplicación y da acceso a sitios web que representan en sí mismos aplicaciones basadas en la web; una tienda de aplicaciones es también una aplicación con una propuesta de valor que va a permitir a los usuarios descubrir y adquirir otras aplicaciones. Dentro de la capa de aplicaciones se encuentran aquellas que desempeñan una función protectora o prestación de seguridad, conservando la información de usuario y permitiendo combinarla con otros recursos estrictamente cuando sea necesario y con el consentimiento expreso del usuario final. Estas actividades de protección incluyen funcionalidades de autenticación de usuarios, pagos seguros y geolocalización, implicando todas ellas la recopilación y uso de datos tan sensibles que se precisa de un cierto nivel de confianza y seguridad entre la organización y el usuario.

La siguiente capa conceptual es la capa de *interfaz* hombre-máquina (IHM). Una interfaz representa la experiencia del usuario. La interfaz se visualiza a través de un punto físico de contacto, ya se trate de un dispositivo o de un lugar (por ejemplo, una tienda). Existen dos tipos de dispositivos: *genéricos*, cuando son compatibles con numerosas aplicaciones; *no genéricos*, cuando tan sólo se puede ejecutar una aplicación en ellos. Un ordenador, un teléfono inteligente o una tableta son algunos ejemplos de dispositivos genéricos; por el contrario, un termostato conectado es un ejemplo de dispositivo no genérico. Generalmente, determinados dispositivos, como es el caso de los automóviles con funciones integradas en red, tenían la condición de no genéricos en las primeras fases de su desarrollo, pero han ido adquiriendo gradualmente la condición de genéricos a medida que se les ha equipado con más funcionalidades de accesibilidad (un sistema operativo, por ejemplo).

En la parte alta del gráfico, por encima de las capas de funciones, se encuentran los *usuarios*, que pueden ser personas físicas actuando a título personal o bien en nombre y representación de una empresa. Estos sujetos interactúan directamente con la capa de interfaz para acceder a las aplicaciones, ya sea de forma directa o a través de los servicios de otra aplicación con funciones de protección y seguridad.

Cada capa lleva aparejados unos recursos *hardware*, recursos *software* y conectividad de red. Los recursos pueden almacenarse en múltiples niveles: en los centros de datos a nivel de infraestructura; en servidores virtuales ubicados en la nube y en dispositivos de usuario (un ordenador o una tableta, por ejemplo). Las relaciones comerciales entre las distintas capas son, por lo general, aquellas que existen entre clientes y proveedores: a una empresa que desarrolla una actividad económica y/o empresarial en una sola capa le paga normalmente otra empresa que desarrolla su actividad en la capa superior. Por ejemplo, los operadores de computación en la nube que ofrecen accesibilidad efectúan pagos a los operadores de infraestructura y, por su parte, reciben otros de los desarrolladores de aplicaciones. Una empresa que opera en la capa superior recibe pagos que proceden directamente de su interacción con los usuarios finales, ya sea cobrándoles una suma de dinero o bien generando valor que la empresa puede monetizar

después para percibir ingresos de otro cliente o empresa. Las organizaciones del nivel superior que reciben pagos son aquellas que gestionan los dispositivos conectados, desempeñan actividades de protección o ejecutan una aplicación que no está conectada a dispositivo alguno o que no entraña prestaciones de seguridad.

En líneas generales, existen varios modelos de negocio de la economía digital que pueden describirse en términos de la integración vertical entre capas. Por ejemplo, las empresas web tradicionales utilizan recursos *software* (capa 2) y se basan en protocolos abiertos (del tipo HTTP) (capa 3) para combinar y aunar esos recursos en una aplicación web (capa 4). Además, pagan a los operadores de la capa inferior por habilitar sus aplicaciones en línea y su interacción con los usuarios genera ingresos procedentes directamente del usuario en forma de pago (recibidos directamente o a través de un operador que garantiza la seguridad en la red), o bien indirectamente mediante la generación de valor que puede monetizarse posteriormente en cualquier otra fase del modelo de negocio.

La referida interacción explica por qué algunas empresas consideran crucial poder operar en la capa superior, especialmente ofreciendo aplicaciones con prestaciones de seguridad. De hecho, este tipo de aplicaciones son capaces de recopilar datos de sus usuarios, analizarlos y ponerlos eventualmente a disposición de desarrolladores para aumentar el potencial de más aplicaciones aún (y recabar aún más información), o vendérselas a otras compañías (publicidad), lo que explica igualmente la creación de grandes ecosistemas basados en una posición dominante en el mercado del control de acceso (seguridad), la accesibilidad y, en ocasiones, la utilización y el funcionamiento de los equipos.

Nota

1. La sensibilización y/o concienciación del usuario ha suscitado una ola de protestas en contra de ciertas funcionalidades, prácticas o condiciones de servicio adoptadas por algunas compañías en relación con los datos de carácter personal. En respuesta a lo anterior, las empresas a menudo han revertido las funcionalidades en cuestión, llegando incluso a establecer otras nuevas para ayudar a sus usuarios a controlar y proteger sus datos personales. Cabe señalar igualmente que la recopilación y el uso de los datos de carácter personal son materias ampliamente reguladas por la OCDE, inspirándose la mayor parte de la legislación existente en los principales elementos de las *Directrices sobre protección de la privacidad y flujos transfronterizos de datos personales* de la OCDE.

Bibliografía

- Evan, D. (2012): *The Internet of Everything. How more Relevant and Valuable Connections Will Change the World*, Cisco IBSG.
- Foro Económico Mundial (2011): *Personal Data: The Emergence of a New Asset Class*, informe disponible en la siguiente página web: http://www3.weforum.org/docs/WEF_ITTC_PersonalDataNewAsset_Report_2011.pdf
- Manika J. et al. (2013): *Disruptive technologies: Advances that will transform life, business and the global economy*, McKinsey Global Institute.
- OCDE (2013a): *Perspectivas de las comunicaciones 2013*, Ediciones OCDE, París, disponible en http://dx.doi.org/10.1787/comms_outlook-2013-en (versión en inglés).
- OCDE (2013b): «Protecting and Empowering Consumers in the Purchase of Digital Content Products», *Documentos de Trabajo sobre Economía Digital* de la OCDE, DT n° 219, Ediciones OCDE, París, disponible en <http://dx.doi.org/10.1787/5k49czlc7wd3-en>.
- OCDE (2012): «Informe sobre protección al consumidor en materia de pagos en línea y móviles», *Documentos de Trabajo sobre Economía Digital* de la OCDE, DT n° 2014, Ediciones OCDE, París, disponible en la página <http://dx.doi.org/10.1787/5k9490gwp7f3-en> (versión en inglés).
- Rosenstock, E. (2011): «Paid, Owned, Earned Media Model will Disappear... It will Just Be Called Marketing», disponible en la página <http://elyrosenstock.com/blog/2011/05/13/earned-media-will-disappear-it-will-just-be-called-marketing/earned-media-will-disappear-it-will-just-be-called-marketing/> (consultado el 15 de mayo de 2014).
- U.S. Government Accountability Office [*Departamento Gubernamental estadounidense de Fiscalización y Rendición de Cuentas*] (2013): *Virtual Economies and Currencies*, Informe para el Comité de Finanzas, Senado de los Estados Unidos.

Capítulo 4

Economía digital, nuevos modelos de negocio y principales características

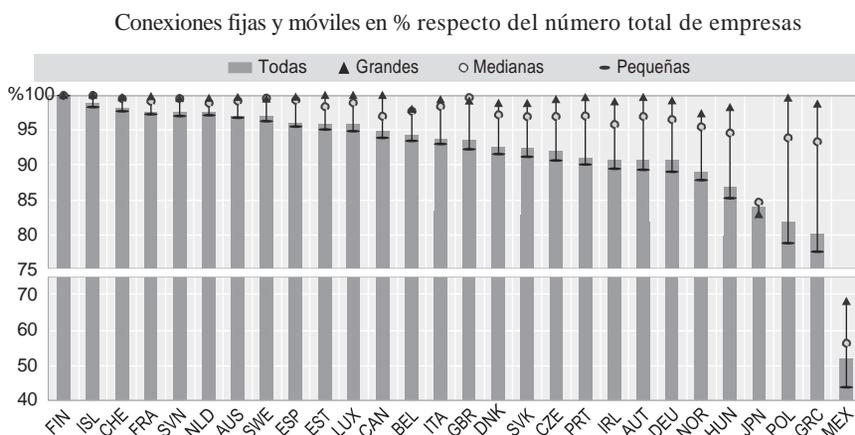
Este capítulo analiza de cerca la proliferación de las tecnologías de la información y la comunicación (TIC) en la economía, aporta ejemplos de modelos de negocio que se han abierto paso a la luz de los avances tecnológicos e informáticos que se han producido y hace referencia a las principales características de la economía digital, plasmadas en dichos modelos de negocio.

Los datos estadísticos sobre Israel han sido facilitados por y bajo la responsabilidad de las autoridades israelíes competentes. La OCDE hace uso de dichos datos sin perjuicio de las disposiciones del Estatuto de los Altos del Golán, Jerusalén Este y los asentamientos israelíes en Cisjordania en virtud de las normas del Derecho internacional.

4.1 La proliferación de las TIC en los distintos sectores de actividad: la economía digital

Todos los sectores de la economía han incorporado las TIC a su actividad para mejorar su productividad, ampliar su cuota de mercado y reducir costes operativos, hecho que queda patente por la difusión de la conectividad de banda ancha en empresas, adoptada de forma generalizada en las grandes empresas de casi todos los países de la OCDE y en más de un 90% en empresas de menor tamaño.

Gráfico 4.1. **Empresas con conexión de banda ancha en 2012, por número de empleados**



Los datos sobre Australia se refieren al período 2010/2011 (el ejercicio fiscal concluye el 30 de junio de 2011) y no al año 2012. En el caso de Canadá, las empresas medianas cuentan con un número de empleados de entre 50 y 299 en lugar de entre 50 y 249 empleados, y las grandes empresas emplean a una franja igual o superior a los 300 empleados y no ya el referente de 250 o más. En lo que respecta a Japón, el tamaño de las empresas oscila entre aquellas con al menos 100 empleados en lugar de al menos 10, aquellas de entre 100 y 299 empleados y no ya entre 50 y 249 empleados, y 300 o más en lugar de 250 o más. Los datos relativos a México están referidos al año 2008 y no al 2012, y se han considerado aquellas empresas con 20 o más empleados en lugar de 10 o más. En el caso de Suiza, los datos se refieren al año 2011 y no a 2012.

Fuente: *Indicadores de Ciencia, Tecnología e Industria 2013: La innovación al servicio del crecimiento*, Ediciones OCDE, París, disponible en www.oecd.org/sti/scoreboard.htm, cuyos datos se remiten a la Base de Datos TIC de la OCDE e información de Eurostat.

La adopción generalizada de las TIC, unida al vertiginoso descenso en términos de precio y al aumento en términos de rendimiento de estas tecnologías, ha contribuido al desarrollo de nuevas actividades tanto en el

sector privado como en el público. Juntas, estas tecnologías han ampliado el alcance de mercado y han reducido costes, al tiempo que han permitido desarrollar nuevos productos y servicios; han cambiado la forma de producción y suministro de dichos productos y servicios y han reconfigurado los modelos de negocio tanto de sólidas empresas multinacionales (EMN) como de aquellas otras de nueva creación; respaldan igualmente la actividad de particulares y consumidores y, lo que no es menos importante, han dado lugar a la creación de nuevos mecanismos de pago, en particular nuevas formas de monedas electrónicas. La era de Internet trajo consigo grandes cambios, comenzando por la industria del entretenimiento, el sector de la información, de la publicidad y de las ventas minoristas. En esas industrias, los primeros grandes operadores en la economía digital partieron de modelos de negocio tradicionales, gradualmente adaptados a un mejor equipamiento del usuario final (ya se trate de organizaciones internas o externas) y a una interconexión más extensa en red.

A modo de ejemplo, los minoristas en línea adaptaron inicialmente su tradicional modelo de negocio de tiendas comenzando a vender bienes físicos tradicionales (libros, por ejemplo) por procedimientos digitales. Otra categoría de agentes presente en un primer momento es la de los intermediarios en línea que permitían a los usuarios descubrir, vender y comprar bienes y servicios tales como automóviles, bienes inmuebles y empleos. Otros agentes de la economía digital se han especializado en la venta en línea de servicios tradicionales (tal es el caso de los agentes de seguro en línea). Posteriormente, los minoristas comenzaron a vender productos y servicios digitales, entre ellos archivos de audio y vídeo que se pueden descargar y reproducir en flujo continuo, código ejecutable, juegos o servicios de tratamiento de datos, si bien la distinción entre bienes y servicios se ha ido difuminando progresivamente a medida que dichas actividades han continuado desarrollándose. De igual modo, la publicidad en línea adoptó inicialmente modelos de negocio tradicionales, adquiriendo posteriormente un mayor grado de sofisticación gracias a la plena integración en el sector del potencial y las posibilidades de las tecnologías digitales. También han hecho irrupción en el mercado otros nuevos servicios en línea que abren nuevos caminos al consumo colaborativo y a la economía de servicios, haciendo así posible que la gente alquile su vivienda, sus vehículos o sus competencias a terceras partes.

A medida que las TIC han ido avanzando y los costes asociados se han ido reduciendo, han conseguido imponerse como tecnologías polivalentes plenamente integradas en los modelos de negocio de empresas de los diferentes sectores de actividad económica. En la actualidad, cualquier empresa, con independencia del sector en el que opere, puede diseñar y articular su propio modelo de negocio en función de las capacidades tecnológicas no sólo para dotarse de una mayor flexibilidad y eficacia, sino también para ampliar su alcance en los mercados mundiales. Empresas de todo tipo de sector han transformado sus actividades apoyándose en el progreso de las comunicaciones y en las posibilidades que les ofrece el

procesamiento de datos para reducir los costes operativos en los que incurren y reforzar su presencia en los mercados mundiales.

Estos avances, junto con la liberalización de la política comercial y la reducción de los costes de transporte, han permitido a empresas de todos los sectores beneficiarse de las cadenas de valor mundiales en las que los procesos productivos pueden deslocalizarse y repartirse geográficamente en diversas regiones del globo con el fin de sacar ventaja de las particularidades de los mercados locales. A título de ejemplo, en los sectores altamente tecnologizados y dedicados prioritariamente a la investigación y al desarrollo (I+D), las fases de diseño y producción pueden gestionarse de forma centralizada, mientras que el ensamblado o montaje puede llevarse a cabo en diferentes países para poder beneficiarse de mano de obra cualificada y recursos locales.

Sectores tan dispares como el del comercio al por menor, el logístico y el educativo ya han experimentado una transformación y están en constante evolución debido a la proliferación de las TIC:

- **Comercio al por menor:** La economía digital ha hecho posible que los minoristas puedan ofrecer a sus clientes la posibilidad de realizar pedidos en línea (generalmente procesados por un punto de venta local) y ha permitido a los minoristas recabar y analizar más fácilmente los datos relativos a su clientela con el objeto de personalizar los servicios prestados y la publicidad enviada. Por otra parte, también ha permitido a los minoristas gestionar la logística y proveer a sus tiendas de productos, lo que ha tenido un considerable impacto positivo en su volumen de facturación.
- **Transporte y logística:** El sector logístico ha asistido a una transformación a la luz de la economía digital, que permite rastrear y hacer un seguimiento de vehículos y mercancías por todos los continentes, facilitar información al cliente y desarrollar nuevos procesos operativos tales como el sistema de entrega «Justo a Tiempo» (JIT, por sus siglas en inglés) en el sector manufacturero. Los sistemas de telemetría para vehículos ayudan igualmente a maximizar la capacidad del depósito, garantizar un uso eficaz de la red de transporte y facilitar las tareas de mantenimiento de la flota de vehículos. La información recabada en relación con la flota de vehículos también puede utilizarse para crear conjuntos de datos con valor comercial.
- **Servicios financieros:** Cada vez más, los bancos, compañías de seguros y otras empresas, incluidos los proveedores de servicios de pago no tradicionales, permiten a los clientes gestionar sus propias finanzas, efectuar operaciones y acceder a nuevos productos en línea, pese a seguir apoyándose en su propia red de sucursales para realizar parte de las operaciones. Un mejor uso de la información permite mejorar igualmente la opinión de los clientes desarrollar productos

asociados, tales como los análisis de gasto personalizados, que pueden utilizarse para generar ingresos publicitarios. La economía digital facilita, asimismo, el estudio de los índices y la gestión de carteras de inversión, y ha revolucionado el mundo de la inversión gracias a la velocidad de ejecución de las órdenes mediante estrategias especializadas como la «negociación de alta frecuencia» (HFT, por sus siglas en inglés).

- **Sector manufacturero y agricultura:** La economía digital ha mejorado el diseño y desarrollo, así como la capacidad de controlar tanto los procesos productivos en fábricas como los robots, hecho que ha aportado una mayor precisión al diseño, desarrollo y perfeccionamiento continuo del producto. Por su parte, los productos que se fabrican son cada vez más intensivos en conocimiento. En el sector automovilístico, por ejemplo, se estima que el 90% de las nuevas funcionalidades de los vehículos tiene un alto componente informático. En las explotaciones agrícolas, los sistemas informáticos supervisan los cultivos y animales y controlan la calidad del suelo y del entorno. Es cada vez más frecuente la gestión automatizada de los procesos rutinarios y el equipamiento agrícola.
- **Enseñanza:** Con la generalización de la economía digital, universidades, proveedores de servicios de tutoría y servicios educativos varios pueden impartir cursos a distancia sin necesidad de una interacción personal y directa gracias a tecnologías como la videoconferencia, el visionado en flujo continuo y los portales de colaboración en línea, lo que les permite dar respuesta a la demanda global y valorizar sus marcas de una forma antes impensable.
- **Sanidad:** La economía digital está revolucionando el sector sanitario al permitir realizar desde telediagnósticos a mejorar la eficacia de los sistemas y la experiencia de los pacientes gracias a expedientes médicos electrónicos. Por otra parte, abre nuevos caminos a la publicidad de medicamentos y otros tratamientos, por ejemplo.
- **Radiodifusión y medios de comunicación:** La economía digital ha transformado en profundidad el sector de la radiodifusión y los medios de comunicación. En particular, el vertiginoso ascenso del acceso a Internet de alta velocidad dibuja un nuevo horizonte para el suministro de contenidos a los agentes tradicionales de los medios de comunicación, al tiempo que permite la participación de fuentes de información no tradicionales en los medios informativos y amplía la participación del usuario en los medios a través de contenidos generados por los usuarios y redes sociales. La economía digital ha ayudado igualmente a las empresas a recabar y explotar la información relativa a los hábitos de visualización y preferencias de los consumidores y, en consecuencia, a orientar y adaptar selectivamente su programación.

A medida que la economía integra la tecnología digital, resulta cada vez más difícil segmentar la economía digital. En otras palabras, al identificarse cada vez más y asociarse la economía digital a la economía propiamente dicha, es muy difícil, si no prácticamente imposible, disociar la una de la otra o dibujar una clara frontera entre la economía digital y el resto. Intentar aislar la economía digital como sector independiente obligaría inevitablemente a trazar fronteras arbitrarias entre todo lo que es digital y lo que no lo es. En definitiva, la mejor forma de identificar y afrontar los desafíos fiscales y los problemas BEPS planteados por la economía digital radica en analizar tanto las estructuras existentes adoptadas por las EMN como los nuevos modelos de negocio, examinar las principales características de la economía digital y determinar cuáles de ellas plantean o acentúan los referidos desafíos fiscales o problemas BEPS y, finalmente, adoptar medidas y desarrollar mecanismos para resolverlos.

4.2 La economía digital y el nacimiento de nuevos modelos de negocio

La economía digital ha dado lugar a una serie de nuevos modelos de negocio. Si bien muchos de estos modelos tienen un modelo análogo en el comercio tradicional, los recientes avances de las TIC han hecho posible llevar a cabo diversos tipos de actividad con un alcance y salvando distancias considerablemente mayores de lo que antes era posible. Este apartado analiza varios buenos ejemplos de estos nuevos modelos de negocio, algunos de los que se complementan o, en ocasiones, pueden llegar incluso a superponerse entre sí (por ejemplo, los servicios de pago pueden categorizarse tanto en el contexto del comercio electrónico como en el de la computación en la nube). Los modelos de negocio descritos a continuación no son, en modo alguno, exhaustivos. De hecho, al igual que la innovación en la economía digital facilita el rápido desarrollo de nuevos modelos de negocio, también puede contribuir de forma casi instantánea a que las actividades existentes queden obsoletas. 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.

4.2.1 Comercio electrónico

El comercio electrónico, también conocido como *e-commerce*, ha sido ampliamente definido por el Grupo de Trabajo sobre Indicadores para la Sociedad de la Información (GTISI) de la OCDE como «[...] la compraventa de bienes o servicios, realizada a través de redes informáticas¹ mediante métodos específicamente diseñados con el objeto de recibir o hacer pedidos. Los bienes o servicios son solicitados a través de esos métodos, pero el pago y entrega final de los bienes o servicios no tiene que ser realizado necesariamente por esa vía. Una transacción de comercio electrónico puede ser entre empresas, hogares, particulares, gobiernos y otras organizaciones públicas o privadas» (OCDE, 2011). El comercio electrónico puede servir

para facilitar los pedidos de bienes o servicios que se entregarán posteriormente a través de canales convencionales (comercio electrónico indirecto o fuera de línea) o bien para pedir y hacer la entrega de dichos bienes o servicios de forma enteramente electrónica (comercio electrónico directo o en línea). Pese a que el comercio electrónico abarca un amplio abanico de actividades, el presente apartado se limita a ilustrar algunos de los ejemplos más representativos.

4.2.1.1 Modelos de comercio electrónico entre empresas

La gran mayoría de las transacciones de comercio electrónico son aquellas en las que una empresa vende productos o servicios a otra empresa (*Business-to-Business* o B2B) (OCDE, 2011). Puede tratarse de la adaptación en línea de las transacciones convencionales en las que un mayorista adquiere lotes de mercancías en línea para revenderlos después al consumidor desde puntos de venta al por menor. También puede tratarse de la entrega de bienes o prestación de servicios que demandan otras empresas, como por ejemplo: (i) servicios de logística, tales como transporte, depósito y distribución; (ii) proveedores ASP que ofrecen servicios de implementación, alojamiento y gestión de aplicaciones integradas desde una instalación central; (iii) externalización de las funciones de asistencia al comercio electrónico, tales como el alojamiento web, seguridad y soluciones de asistencia al cliente; (iv) servicios de subasta electrónica para la gestión y el mantenimiento de las subastas en tiempo real por Internet; (v) servicios de gestión de contenidos, para facilitar la gestión y el suministro de contenido de sitios web, y (vi) herramientas de comercio electrónico que permiten efectuar compras automatizadas en línea, entre otros.

4.2.1.2 Modelos de comercio electrónico de empresa a consumidor

Los modelos de empresa a consumidor (*Business-to-Consumer* o B2C) se incluían ya entre las primeras formas de comercio electrónico. Toda empresa que opera con arreglo a este modelo vende bienes o servicios a particulares que actúan en un contexto ajeno a su profesión. Los modelos B2C se encuentran presentes en varias categorías, entre ellas, por ejemplo, la denominada modalidad *pureplay* o «sólo en línea», es decir, proveedores en línea que no disponen de tiendas físicas y sin presencia fuera de línea, las empresas «tradicionales» que han complementado la actividad existente dirigida al consumidor final con ventas en línea, y fabricantes que desarrollan su actividad en línea para permitir a sus clientes efectuar y personalizar directamente los pedidos.

Los bienes o servicios vendidos por una empresa B2C pueden tener un carácter tangible (como un CD de música) o intangible (es decir, recibidos por el consumidor en un formato electrónico). Gracias a la digitalización de la información, ya se encuentre en formato de texto, audio o vídeo, es posible hacer la entrega digital de un número cada vez mayor de bienes y servicios a

clientes situados cada vez más lejos de la ubicación del vendedor. En muchos casos, el comercio electrónico B2C puede acortar drásticamente la cadena de suministro eliminando la necesidad de recurrir a gran parte de los mayoristas, distribuidores, minoristas y otros intermediarios a que solían recurrir tradicionalmente las empresas para vender bienes materiales. Debido, en cierto modo, a esta desintermediación, las empresas B2C realizan generalmente grandes inversiones en publicidad y asistencia al cliente, así como también en logística. El modelo B2C reduce los costes de transacción (particularmente los costes de búsqueda) mejorando el acceso del consumidor a la información, al igual que reduce las barreras de entrada al mercado al ser generalmente menos gravoso mantener un sitio web que habilitar un punto de venta físico tradicional.

4.2.1.3 Modelos de comercio electrónico entre consumidores

Los intercambios entre consumidores (*Consumer-to-Consumer* o C2C) con cada vez más frecuentes. Las empresas que operan en el comercio electrónico C2C actúan como intermediarios, ayudando a los consumidores a vender o alquilar sus activos (bienes inmuebles, automóviles o motocicletas, entre otros) publicando sus anuncios en páginas web y agilizando las transacciones. Estas empresas pueden cobrar o no al consumidor por el uso de sus servicios, dependiendo de su modelo de ingresos. Este tipo de comercio electrónico reviste múltiples formas, entre ellas: (i) subastas alojadas en un portal que permite a los usuarios realizar ofertas por los artículos en venta; (ii) sistemas inter pares que permiten compartir archivos entre usuarios, y (iii) portales de anuncios clasificados, una modalidad en línea de mercado electrónico interactivo que permite la negociación entre compradores y vendedores.

4.2.1.4 Crecimiento del comercio electrónico

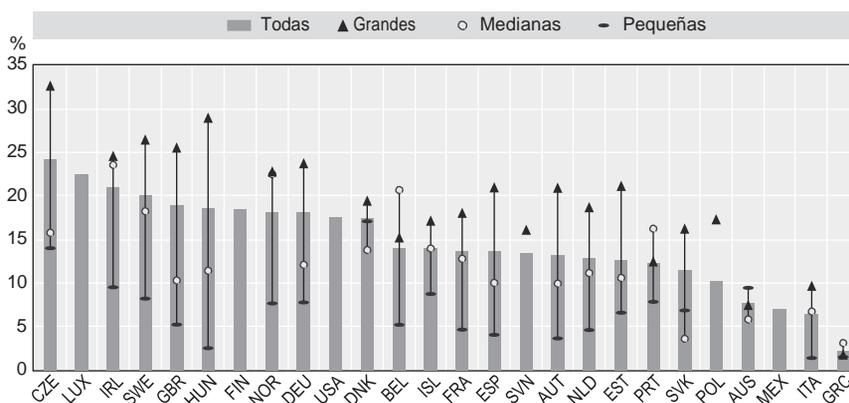
Internet facilita operaciones como el pedido de bienes y servicios, lo que quiere decir que gran parte de las operaciones que se habrían llevado a cabo sin Internet pueden efectuarse de forma más eficaz y menos costosa. Por otra parte, Internet ha ampliado el alcance de las pequeñas empresas ayudándolas a abrirse paso en mercados en los que no habría conseguido tener presencia sin su existencia. Como consecuencia, el número de empresas que realizan operaciones comerciales a través de Internet ha aumentado considerablemente a lo largo de la última década.

En los Países Bajos, por ejemplo, la cuota del comercio electrónico en los ingresos totales de las empresas pasó de un 3,4% en 1999 al 14,1% en 2009. Del mismo modo, entre 2004 y 2011, dicha cuota ascendió de un 2,7% a un 18,5% en Noruega y de un 2,8% al 11% en Polonia. Atendiendo a datos comparables, como muestra el gráfico que aparece a continuación, el comercio electrónico ronda el 20% del volumen total de negocios en Finlandia, Hungría y Suecia, y el 25% en la República Checa (OCDE,

2012).

Gráfico 4.2. Volumen de negocio proveniente de operaciones de comercio electrónico en 2012, por tamaño de empresa

Volumen de negocios en % de empresas con al menos 10 empleados



Según proceda, en función de su tamaño, las empresas pueden clasificarse en pequeñas (entre 10 y 49 empleados), medianas (de 50 a 249 empleados) y grandes (a partir de 250 empleados). Los sectores cubiertos engloban todas las actividades de la industria manufacturera y los servicios comerciales no financieros, salvo en el caso de Australia (donde la agricultura, la silvicultura y la pesca también están incluidas) y los Estados Unidos (donde se incluyen todos los servicios comerciales, a excepción de la gestión de compañías y empresas, en base al Sistema de Clasificación de la Industria Norteamericana (NAICS 55). En el caso de Australia, los datos hacen referencia al ejercicio fiscal concluido a 30 de junio de 2011 (período 2010-2011) en lugar de 2012; en lo que respecta a Dinamarca y Alemania, los datos se refieren a 2010, y en cuanto a México, los datos se refieren a 2008 y solamente incluyen empresas con al menos 20 empleados.

Fuente: Indicadores de Ciencia, Tecnología e Industria 2013: La innovación al servicio del crecimiento, Ediciones OCDE, París, disponible en www.oecd.org/sti/scoreboard.htm, cuyos datos se remiten a la Base de Datos TIC de la OCDE e información de Eurostat y otras fuentes internas (junio de 2013).

En 2012, se estimó que las ventas del comercio electrónico B2C superaban por vez primera el billón de dólares estadounidenses. Durante 2013, las previsiones apuntaban a que aumentarían en un 18,3% más hasta alcanzar los 1,298 billones de dólares estadounidenses, situándose la región Asia/Pacífico en cabeza, por encima de América del Norte, en las ventas de comercio electrónico B2C (Emarketer, 2013). Cabe señalar que, en la actualidad, el comercio electrónico B2C apenas representa un pequeño porcentaje del total de las operaciones de comercio electrónico, que se compone principalmente de operaciones B2B. Las estimaciones apuntan a que el comercio electrónico B2B a escala mundial, en particular entre mayoristas

y distribuidores, rondó los 12,4 billones en 2012 (OMC, 2013). Atendiendo a otras estimaciones de la consultora International Data Corporation (IDC), el volumen total del comercio electrónico mundial, sumando las transacciones B2B y B2C en todo el mundo, ascendía a 6 billones en 2013.

4.2.2 Servicios de pago

En general, para efectuar el pago de las transacciones en línea, es necesario aportar al proveedor determinados datos financieros, tales como un número de cuenta o información relativa a la tarjeta de crédito, para lo que se precisa de un alto nivel de confianza que no siempre es posible cuando se trata de un proveedor desconocido, sobre todo en el caso de una transacción C2C. Los proveedores de servicios de pago en línea ayudan a solventar este problema facilitando un medio seguro de efectuar pagos en línea sin que las partes intervinientes en la transacción tengan que intercambiar mutuamente información financiera.

El proveedor de servicios de pago actúa en condición de intermediario (sirviéndose, por lo general, de un modelo SaaS, esto es, *software* como servicio) entre compradores y vendedores en línea, aceptando pagos procedentes de compradores a través de diversos métodos de pago (tarjeta de crédito, débito, adeudo bancario inmediato o transferencia bancaria en tiempo real), procesando dichos pagos y depositando los fondos en la cuenta del vendedor. Los sistemas de pago electrónico ofrecen varias ventajas a los usuarios, entre ellas: (i) protección contra el fraude, ya que el vendedor y el comprador no intercambian datos sensibles; (ii) pago más rápido en comparación con los métodos de pago tradicionales y, (iii) en muchos casos, la posibilidad de efectuar la transacción en múltiples divisas. Los proveedores de servicios de pago suelen cobrar una comisión por cada transacción finalizada, pudiendo consistir en una cuantía fija o en un porcentaje del valor de la transacción, aunque ciertos proveedores de este tipo de servicio cobran también comisiones mensuales o fijan determinadas cuantías por ciertos servicios adicionales.

De igual forma, existen otros métodos de pago en línea alternativos que se utilizan también, tales como:

- **Sistemas de pago en efectivo**, que permiten al cliente efectuar compras en línea y pagar en efectivo utilizando un código de barras o un código de pago en tiendas y negocios adheridos o agencias de compensación. De esta forma, todo cliente que prefiera no utilizar otros métodos de pago en línea podrá efectuar compras en línea de forma segura.
- **Monederos electrónicos o cibermonederos**, previamente recargados, que pueden utilizarse para efectuar pagos en línea como alternativa a la tarjeta de crédito. Suelen utilizarse habitualmente para realizar micropagos, ya que la utilización de la tarjeta de crédito para pagos pequeños y frecuentes no resulta económica.

- **Tecnologías de pago móvil**, comprensivas de todos los tipos de tecnologías que permiten efectuar pagos utilizando un teléfono móvil o un teléfono inteligente (*smartphone*), destacando, entre otros, el procesamiento móvil de los datos asociados a las tarjetas mediante lectores de tarjetas portátiles conectados a los teléfonos inteligentes, pagos «in-app» (*In-App Billing* o IAB) de productos virtuales y tecnologías de comunicación inalámbrica (*Near Field Communication* o NFC) de corto alcance y alta frecuencia que permiten el intercambio de datos entre dispositivos.

Como se explica en el Capítulo 3, la economía digital ha dado lugar igualmente al nacimiento de monedas virtuales que pueden utilizarse en lugar de los servicios de pago para adquirir bienes y servicios de las empresas que las aceptan. En algunos casos, se ha llegado a permitir la compra-venta de estas monedas virtuales para cambiarlas después y/o convertirlas en moneda de curso legal.

4.2.3 Tiendas de aplicaciones

La proliferación del acceso a Internet a través de teléfonos inteligentes y tabletas ha motivado un aumento en la frecuencia de uso de servicios en línea y la aparición de tiendas de aplicaciones, un tipo particular de plataforma de distribución digital de programas informáticos, a menudo suministrados como componentes de un sistema operativo. Por lo general, las tiendas de aplicaciones adoptan la forma de plataformas centrales de venta minorista, accesibles desde el dispositivo del consumidor gracias al que este último puede navegar, consultar información y comentarios, comprar y descargar e instalar automáticamente la aplicación en su dispositivo.

La accesibilidad a las tiendas de aplicaciones varía: en algunos casos, el usuario tan sólo puede acceder a determinadas tiendas de aplicaciones utilizando un dispositivo en concreto; puede que estas tiendas sean la única forma que tiene el usuario de un determinado dispositivo de obtener aplicaciones, o no ser más que una de las distintas posibilidades de obtenerlas. En otros casos, pueden acceder a ciertas tiendas los usuarios de cualquier dispositivo con un determinado sistema operativo. Algunas otras tiendas son únicamente accesibles por los usuarios que dispongan de un contrato de prestación de servicios con un operador de red específico. Por último, algunas otras son de acceso totalmente gratuito y libre con independencia del tipo de dispositivo, del *software* propietario o del proveedor del servicio.

Las tiendas de aplicaciones incluyen habitualmente tanto aplicaciones desarrolladas por la empresa que la gestiona (normalmente, un desarrollador de sistemas operativos, un fabricante de dispositivos o un proveedor de acceso a una red de telecomunicaciones), o bien por otro desarrollador. La descarga de aplicaciones puede ser gratuita o puede tener un coste asociado. Las aplicaciones gratuitas pueden estar financiadas por la publicidad. Por otra parte, las aplicaciones se inspiran cada vez más en un

modelo «freemium», conforme al que se proporcionan gratuitamente las funcionalidades básicas, teniendo el usuario la opción de pagar para obtener contenidos o funcionalidades adicionales.

Por lo general, una tienda de aplicaciones se caracteriza por lanzar aplicaciones producidas por desarrolladores en diferentes países. Además, mientras que algunas tiendas de aplicaciones se dirigen a clientes de mercados geográficos concretos, a menudo las aplicaciones se incluyen en catálogos de múltiples tiendas orientadas a diferentes zonas geográficas.

La utilización de las tiendas de aplicaciones ha experimentado un vertiginoso ascenso. Según Gartner, Inc., una empresa consultora y de investigación de las tecnologías de la información, el número de descargas procedentes de tiendas de aplicaciones debería haber alcanzado la cifra de los 102.000 millones en 2013, frente a los 64.000 millones registrados en 2012.

El volumen total de negocios generado por las compras en tiendas de aplicaciones debía superar los 26.000 millones de dólares estadounidenses en 2013, registrando un aumento del 31% respecto del volumen registrado en 2012. Como se señala más arriba, las aplicaciones gratuitas son cada vez más comunes y deberían representar el 94,5% de las descargas totales para 2017, mientras que las compras integradas en aplicaciones deberían alcanzar el 48% del volumen total de negocios de las tiendas de aplicaciones.

4.2.4 Publicidad en línea

La publicidad en línea utiliza Internet como medio para dirigirse a los clientes y hacerles llegar mensajes publicitarios. Este tipo de publicidad presenta numerosas ventajas en comparación con la publicidad convencional. En consecuencia, muchos *ciberanunciantes* han desarrollado sofisticados métodos de segmentación de los consumidores a fin de permitir una publicidad selectiva más acertada. Muchos servicios de publicidad en línea han diseñado a su vez técnicas que permitan a sus clientes controlar la rentabilidad de los anuncios haciendo un seguimiento de la interacción entre los usuarios y sus marcas y conociendo los intereses de sus clientes actuales y potenciales. La publicidad en línea presenta varias modalidades, aunque predominan los carteles publicitarios (el anunciante paga por un enlace a un determinado contenido o por publicar anuncios que guarden relación con los hábitos del usuario) y anuncios en los motores de búsqueda (el anunciante paga para que sus anuncios aparezcan entre los resultados de búsqueda en Internet).

Son numerosos los agentes intervinientes en la publicidad en línea, entre los que se encuentran los editores web, que aceptan integrar anuncios en su contenido en línea a cambio de una contraprestación, anunciantes, que producen los anuncios que se publicarán en el contenido del editor web, e intermediarios de anuncios en red, que ponen en contacto a los editores web con los anunciantes que pretenden llegar a un público en línea. Los intermediarios de anuncios en red pueden ser agentes de distinto tipo:

motores de búsqueda, empresas de medios de comunicación y proveedores de tecnología. Estas redes se sustentan en plataformas de intercambio de datos en las que los anunciantes concurren a una puja para tener acceso a los datos relativos a clientes que han sido recabados rastreando y haciendo un seguimiento de las actividades en línea de los usuarios. Estos datos pueden ser analizados, combinados y procesados por analistas expertos de datos con el fin de crear un perfil de usuario.

En los modelos de negocio basados en la publicidad, los editores de contenido suelen estar dispuestos a ofrecer a los consumidores servicios gratuitos o subvencionados con el fin de asegurarse una audiencia lo suficientemente vasta como para atraer anunciantes. Las agencias de publicidad de mayor éxito son aquellas que han sabido establecer un nexo entre un amplio conjunto de internautas y sofisticados algoritmos concebidos para recabar, analizar y procesar los datos de usuario con miras a difundir anuncios selectivos. Mientras que la publicidad convencional implicaba un pago por la publicación de anuncios durante un período específico, con escasas posibilidades de controlar la visibilidad y la reacción del público destinatario, la publicidad en línea ha dado origen a diversos nuevos métodos de cálculo del coste, tales como el coste por mil (CPM), oferta mediante la que el anunciante paga por cada mil impresiones o visualizaciones de su anuncio por parte de los usuarios, el coste por clic (CPC), consistente en que el anunciante tan sólo paga cuando los usuarios hacen clic en su anuncio, y el coste por acción o adquisición (CPA), con arreglo al que los anunciantes pagan únicamente cuando los usuarios realizan una determinada acción (una compra, por ejemplo).

La publicidad en línea crece rápidamente, tanto en términos de ingresos totales como en términos de cuota del mercado publicitario global. Según las estimaciones de PwC, la publicidad en línea registró la cifra de 100.200 millones de dólares estadounidenses en 2012, que representaba un crecimiento del 17% respecto del año precedente, y una cuota del 20% del mercado publicitario global. Se prevé que el mercado de la publicidad por Internet registrará una ratio anual de crecimiento del 13% durante el período 2012-2017, llegando a alcanzar los 185.400 millones de dólares estadounidenses en 2017. Llegados a ese punto, Internet se convertiría en el segundo canal publicitario más importante después de la televisión, con una cuota del 29% del mercado total mundial. En el contexto del mercado publicitario en línea, los anuncios en motores de búsqueda ostentan la cuota más amplia, de aproximadamente el 42% en 2013, y se prevé que llegarán a representar más del 40% del mercado para 2017, si bien cabe anticipar un ascenso significativo de la publicidad móvil y en vídeo para el mismo umbral temporal (representando un 15% y un 8%, respectivamente) (PwC, 2013).

4.2.5 Computación en la nube

La computación en la nube (*cloud computing*) consiste en el suministro de servicios informáticos en línea normalizados, configurables y a la carta, tales

como el procesamiento, almacenamiento, *software* (SaaS) y gestión de datos, utilizando a tal fin recursos físicos y virtuales compartidos (redes, servidores y aplicaciones)². Al prestarse el servicio en línea con la ayuda del soporte físico (*hardware*) del proveedor, los usuarios pueden acceder generalmente al servicio a través de diversos tipos de dispositivos, estén donde estén, siempre que dispongan de una conexión adecuada a Internet.

Los recursos a los que los usuarios de la computación en la nube tienen garantizado el acceso no se encuentran almacenados en un único ordenador, sino en múltiples ordenadores en red que están disponibles para todo usuario con acceso a la plataforma en la «nube» de recursos informáticos (dependiendo de la nube, puede tratarse de una sola organización, una comunidad de organizaciones, el gran público o una combinación de los anteriores). El sistema copia los datos y el *software* de cada usuario en otros servidores, lo que le permite asignar las solicitudes de recursos *hardware* a la ubicación física que mejor se adecúe a las circunstancias y satisfaga la demanda de forma eficiente. Cada usuario tiene acceso a gran cantidad de recursos informáticos siempre que lo necesite y de forma puntual para satisfacer una necesidad concreta. Precisamente esta redundancia garantiza que el fallo de una máquina no provocará una pérdida de datos o *software*.

Para los usuarios, la computación en la nube es, con frecuencia, una alternativa rentable a la adquisición y/o mantenimiento de su propia infraestructura TI, dado que el coste de los recursos se reparte generalmente entre un amplio número de usuarios. Las ventajas de la computación en la nube están motivadas, en gran parte, por las economías de escala estrechamente ligadas a la puesta en marcha de la infraestructura y a la maximización del uso de los servidores gracias a la compartición de espacio entre clientes cuyas necesidades en términos de espacio y de potencia de procesamiento pueden diferir de manera flexible.

He aquí los ejemplos más extendidos de modelos de servicios de computación en la nube:

- **Infraestructura como servicio (IaaS):** Atendiendo al servicio más básico de servicio en la nube, los proveedores de infraestructura como servicio (IaaS) ponen ordenadores –aparatos físicos o (más a menudo) máquinas virtuales– y otros recursos informáticos imprescindibles a disposición de sus clientes. Generalmente, las plataformas de nube IaaS ofrecen recursos adicionales, como puede ser una librería de imágenes de discos duros virtuales, capacidad de almacenamiento (de bloques) en bruto y/o en archivos, cortafuegos, balanceadores de carga, direcciones IP, redes de área local virtual (VLAN) y paquetes de *software*. El cliente no gestiona ni controla la infraestructura subyacente de la nube, aunque sí ostenta el control sobre el sistema operativo, el espacio de almacenamiento y las aplicaciones instaladas, llegando en ocasiones a obtener un control limitado sobre ciertos componentes de red (p.ej.: cortafuegos

alojados en servidores).

- **Plataforma como servicio (PaaS):** Se trata de una categoría de servicios de computación en la nube que ofrece una plataforma informática y herramientas de programación en calidad de servicio para los desarrolladores de programas informáticos. Los recursos *software* que ofrece la plataforma se hallan integrados en el código de las aplicaciones informáticas concebidas para ser utilizadas por los usuarios finales. El cliente no controla ni gestiona la infraestructura subyacente en la nube, es decir, la red, los servidores, los sistemas operativos o las capacidades de almacenamiento, aunque sí ejerce control sobre las aplicaciones instaladas.
- **Software como servicio (SaaS):** Representa una forma habitual de computación en la nube en la que un proveedor permite al usuario acceder a una aplicación a través de varios dispositivos mediante una interfaz de cliente como puede ser un navegador (p.ej.: correo en red). Puede facilitarse dicho acceso a empresas (B2B) o a clientes particulares (B2C). A diferencia de los antiguos modelos de soporte y/o suministro de soporte lógico, el código se ejecuta a distancia en los servidores, exonerando así al usuario de la obligación de tener que actualizar un determinado programa siempre que exista una nueva versión –la versión ejecutada es siempre la más reciente, lo que significa que las nuevas funcionalidades se lanzan al mercado automáticamente, de forma tácita. Por lo general, el consumidor no gestiona ni controla la infraestructura subyacente en la nube, esto es, la red, los servidores, los sistemas operativos, las capacidades de almacenamiento o de aplicación individual, hecha salvedad de ciertos ajustes de configuración de algunas aplicaciones específicas sobre las que los usuarios tienen permisos.

Otras soluciones incluidas bajo el modelo «Todo como servicio» (*X-as-a Service* o *XaaS*) conciernen al contenido o a los datos:

- **Contenido como servicio (CaaS):** Siempre que se consigan los derechos y se proporcione *software* con el fin de que los compradores puedan integrar el contenido, éste puede adquirirse como si se tratase de un servicio, situación que se verifica concretamente en el caso del contenido generado por el usuario (CGU).
- **Datos como servicio (DaaS):** Un proveedor de servicios cualquiera puede agregar y gestionar los datos procedentes de diversas fuentes, de tal forma que puede garantizarse el acceso controlado a esos datos a entidades que pueden hallarse distantes entre sí desde un punto de vista geográfico y organizativo, sin que ninguna de ellas tenga que desarrollar ni adquirir la infraestructura necesaria para la elaboración y el procesamiento de dichos datos.

En los mercados de consumo, se ha prestado un gran número de servicios

en la nube (correo electrónico, almacenamiento de fotos y redes sociales, entre otros) a título gratuito, debiéndose los ingresos generados a la publicidad, a la venta de datos sobre los hábitos del usuario o al modelo «freemium», con arreglo al que los servicios de base se prestan sin ningún tipo de coste asociado, mientras que los servicios ampliados son de pago. Otros servicios de computación en la nube dirigidos al consumidor, tales como el alojamiento web o la copia de seguridad de disco duro, se venden mediante abono mensual. En el contexto de los mercados B2B, los servicios en la nube se venden frecuentemente en forma de abono, si bien es cierto que los modelos de pago por uso son cada vez más frecuentes.

4.2.6 Negociación de alta frecuencia

La «negociación de alta frecuencia» (HFT, por sus siglas en inglés) consiste en la ejecución de órdenes a gran velocidad gracias a tecnologías punta y algoritmos informáticos complejos. Se transmiten órdenes de dimensiones y/o magnitud generalmente bastante reducidas a gran velocidad y en gran número a los mercados, cuyos tiempos de ejecución de ida y vuelta se miden en microsegundos. Los parámetros de los intercambios se fijan con la ayuda de algoritmos ejecutados en potentes ordenadores que analizan volúmenes ingentes de datos de mercado y explotan las pequeñas variaciones de precio o las oportunidades de arbitraje de una plaza a otra que pueden verificarse durante apenas unos milisegundos. Generalmente, un agente u operador de alta frecuencia mantiene una posición abierta durante no más de pocos segundos. En otras palabras, las empresas especializadas en HFT se benefician, en su mayor parte, de pequeñas variaciones de precio explotadas mediante órdenes de escasa entidad que, sin embargo, se ejecutan con frecuencia.

Al ejecutarse las órdenes de forma enteramente electrónica, no se precisa normalmente de personal en el país en que se encuentra ubicada la infraestructura utilizada para ejecutar órdenes. La implementación y ejecución de fructíferas estrategias comerciales dependen de varios factores, entre ellos el desarrollo de algoritmos para efectuar transacciones y la escritura de programas para supervisar las pérdidas y las ganancias, así como también para detener automáticamente las operaciones a fin de evitar la rápida acumulación de pérdidas. Por otra parte, la HFT depende de la capacidad de ser más rápida que los competidores, lo que significa que esta actividad es extremadamente sensible a los tiempos de espera, de ahí que la ubicación del servidor sea enormemente importante para la empresa, así como disponer de servidores ubicados en las proximidades del mercado pertinente que aporten una ventaja significativa respecto de los servidores situados a mayor distancia. Por esta razón, las instituciones financieras ofrecen la instalación de motores de operaciones directamente contiguos a su propia infraestructura, minimizando así los tiempos de espera en red.

4.2.7 Plataformas participativas en red

Una plataforma participativa en red es un intermediario que permite a los usuarios colaborar y contribuir al desarrollo, expansión, evaluación, crítica y distribución de contenidos generados por el usuario. El contenido generado por el usuario (CGU) comprende diversas formas de trabajos creativos y audiovisuales (texto, audio, imagen y de formato mixto) generados por los usuarios. Se han creado diversas plataformas de distribución: formatos de colaboración basados en texto como los *blogs* o *wikis*, sitios de agregación de grupos y marcadores sociales, sitios de redes sociales, los *podcast* o creación y difusión de archivos multimedia y mundos virtuales. Las aplicaciones de redes sociales representan, con toda probabilidad, la plataforma participativa en red más conocida, aunque el mismo modelo se utiliza también en otros campos, tales como la moda, el diseño de juguetes y los juegos de ordenador, a modo de ejemplo. En general, el CGU nace sin condicionamientos como la obtención de beneficios, si bien es cierto que la plataforma participativa de CGU puede monetizar dichos contenidos de diversas maneras: mediante contribuciones voluntarias, acceso de pago en función del contenido visualizado o mediante la suscripción de un abono, a través de la publicidad, mediante la concesión de licencias de contenido y tecnología a terceros, venta de bienes y servicios a la comunidad o venta de datos de usuario a empresas dedicadas a los estudios de mercado, entre otras.

Cuadro 4.1. La diversidad de los modelos de ingresos

La diversidad de los modelos de actividad en la economía digital actual se plasma en las distintas formas en que las empresas convierten el valor en ingresos. He aquí los modelos de ingresos más comunes:

- i. Ingresos publicitarios. Una versión de este modelo consiste en ofrecer a los usuarios contenido digital gratuito o a precio reducido a cambio de la visualización obligatoria de anuncios pagados. Otros modelos se basan en la difusión de anuncios en dispositivos móviles atendiendo a su ubicación u otros factores. Un tercer tipo guarda relación con los sitios web de medios sociales o plataformas que motivan generalmente la conformación de una amplia comunidad de usuarios en línea antes de monetizar su audiencia cautiva gracias a las oportunidades publicitarias.
- ii. Adquisición o arrendamiento de contenido digital. Los usuarios pagan por descarga. Los libros electrónicos, vídeos, aplicaciones, juegos y música son algunos de los contenidos bajo esta categoría.
- iii. Venta de artículos (incluidos los productos virtuales). Bajo esta categoría, que presenta algunas coincidencias con el modelo (ii), se encuentran los minoristas en línea de bienes tangibles, aunque también se pueden incluir juegos en línea en cuanto se ofrece a los usuarios un producto reclamo gratuito o rebajado, al igual que también se les ofrece acceso de pago a un contenido adicional o artículos virtuales para mejorar su experiencia.

Cuadro 4.1. La diversidad de los modelos de ingresos (continuación)

- iv. Ingresos por suscripción de abonos. Se trata, por ejemplo, de pagos anuales en concepto de «suministros exclusivos» por minoristas en línea, pagos mensuales por contenido digital como boletines informativos y noticias, música o vídeo en flujo continuo, entre otros. Puede tratarse igualmente de pagos regulares a cambio de servicios *software* y/o mantenimiento de programas como, por ejemplo, antivirus, almacenamiento de datos, servicios de asistencia técnica al cliente por dudas relacionadas con los sistemas operativos y pago por el acceso a Internet propiamente dicho.
- v. Venta de servicios. Esta categoría comparte rasgos con el modelo (iv), aunque engloba servicios tradicionales que pueden prestarse en línea, como pueden ser los servicios jurídicos (p.ej.: redacción de documentos de enajenación), financieros (p.ej.: gestión de inversiones o corretaje), consultoría o servicios de agencia de viajes, entre otros. Se incluye, asimismo, una amplia gama de servicios B2B vinculados a empresas que proporcionan acceso básico a la red y actúan en calidad de intermediarios de Internet (alojamiento web, registro de nombres de dominio, procesamiento de pagos o acceso a plataformas, por ejemplo).
- vi. Concesión de licencias sobre contenidos y tecnologías. Una vez más, esta categoría se superpone a los modelos (iv) y (v), si bien puede incluir generalmente el acceso a contenidos en línea especializados (p.ej.: publicaciones y revistas), algoritmos, *software* o sistemas operativos basados en la nube, por ejemplo, o bien tecnologías especializadas como los sistemas de inteligencia artificial.
- vii. Venta de datos de usuario y estudios de mercado personalizados. Encontramos algunos ejemplos en los proveedores de servicios de Internet (ISP), corredores de datos, empresas especializadas en el análisis de datos, telemetría y datos obtenidos de fuentes no personales.
- viii. Gastos «encubiertos» y productos reclamo. En el marco de actividades integradas, puede haber pérdidas o las ganancias imputables a las operaciones en línea, pero que, habida cuenta de la naturaleza de la actividad, tiene lugar una financiación cruzada con las operaciones físicas, lo que dificulta el hecho de aislar e identificar lo que haya de designarse como «ingresos en línea». Podemos mencionar la banca en línea a modo de ejemplo, ofrecida a título «gratuito» aunque financiada mediante otras operaciones bancarias y comisiones.

4.3 Principales características de la economía digital

Son varias las características que ocupan un lugar cada vez más destacado en la economía digital y que son potencialmente relevantes desde una perspectiva fiscal. Pese a no ser necesario que concurren todas ellas contemporáneamente en una determinada actividad, se asocian cada vez más a la economía moderna, destacando entre ellas:

- La movilidad, en lo que concierne a (i) los *activos intangibles* sobre los que se sustenta, en gran medida, la economía digital, (ii) los *usuarios* y (iii) las *funciones comerciales*, debido a la menor necesidad de contar con personal local para realizar determinadas funciones, así como la flexibilidad, en muchos casos, para elegir la ubicación de los servidores y demás recursos.
- El uso de datos, en particular la utilización de los denominados «datos masivos» o macrodatos.
- Los efectos de red, atendiendo a la participación, integración y sinergias de usuario.
- La utilización de modelos de negocio multilaterales, con arreglo a los cuales ambas partes del mercado pueden hallarse en jurisdicciones diferentes.
- Una tendencia hacia el monopolio u oligopolio en ciertos modelos de negocio que dependen enormemente de los efectos de red.
- La volatilidad, debida a que las barreras de entrada son bajas y a la rápida evolución de la tecnología de acceso.

4.3.1 Movilidad

4.3.1.1 Movilidad de los activos intangibles

El desarrollo y la explotación de activos intangibles son aspectos clave de la economía digital. La inversión en este tipo de activos y su desarrollo desempeñan un papel primordial en la creación de valor y el crecimiento económico de las empresas de la economía digital, empresas éstas normalmente muy ligadas al *software* y que destinan cantidades importantes de recursos a la investigación y al desarrollo para actualizar el *software* existente o para desarrollar programas nuevos.

Esta fuerte dependencia de los activos intangibles puede darse aun cuando la tecnología esté incorporada a un modelo de negocio principalmente para gestionar recursos que son completamente tangibles. Así, por ejemplo, un minorista en línea puede desarrollar una actividad digital multicapa para gestionar una plataforma logística que implique capacidad de almacenaje y transporte. A medida que las empresas evolucionan, la importancia relativa de estos activos intangibles aumenta, lo que entraña una ulterior concentración de valor en dichos activos. Sin vulnerar la normativa tributaria vigente, los derechos sobre dichos activos intangibles pueden ser a menudo fácilmente asignados y repartidos entre empresas asociadas, teniendo eventualmente como consecuencia una separación entre la titularidad jurídica de los activos y las actividades que han motivado el desarrollo de dichos activos.

4.3.1.2 Movilidad de los usuarios

Los avances de las TIC y la mayor conectividad por las que se caracteriza la economía digital ayudan cada vez más a los usuarios a realizar actividades comerciales a distancia, cruzando fronteras. Una persona física puede, por ejemplo, residir en un país, adquirir una aplicación durante su estancia en un segundo país y utilizar dicha aplicación desde un tercer país. Los retos inherentes a la creciente movilidad de los consumidores se ven potenciados por la capacidad de muchos consumidores para hacer uso de redes virtuales personales o servidores de red capaces de enmascarar, ya sea deliberada o involuntariamente, la ubicación en la que tiene lugar la venta en última instancia. El hecho de que gran parte de las interacciones en Internet permanezcan anónimas puede dificultar aún más la identificación y localización de los usuarios.

4.3.1.3 Movilidad de las funciones comerciales

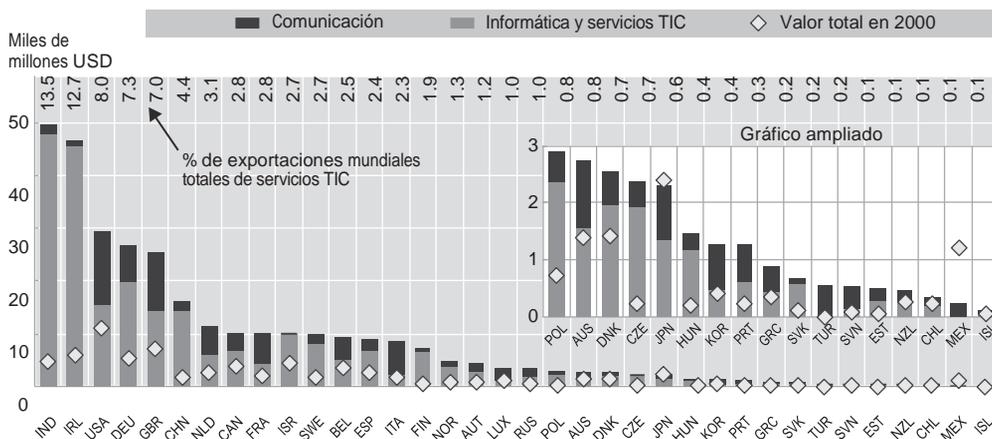
Como ya hemos señalado, el progreso de las telecomunicaciones, los programas de gestión de la información y los ordenadores personales han provocado un considerable descenso de los costes asociados a la organización y coordinación de actividades complejas a larga distancia. Ello permite cada vez más a las empresas gestionar sus operaciones internacionales de forma integrada, partiendo de un puesto de control que puede hallarse geográficamente alejado tanto de los lugares en los que se desarrollan sus actividades como de aquellos otros en los que se encuentran sus proveedores o clientes.

Una de las consecuencias de estos avances radica en la mayor capacidad de acceder a mercados remotos, lo que ha incrementado considerablemente la posibilidad de suministrar bienes y de prestar servicios más allá de las fronteras. Esta circunstancia se ha hecho patente en el drástico aumento del comercio internacional de servicios TIC en los últimos años. En concreto, desde 2000, la cuota correspondiente a los servicios de informática y tecnologías de la información en las exportaciones mundiales de servicios se duplicó, pasando del 3% al 6%, mientras que la relativa a los servicios de telecomunicaciones ascendió del 2,2% al 2,3% (OCDE, 2013). Según la OCDE, la cuota conjunta de los servicios de informática, tecnología de la información y comunicación pasó del 5,7% al 9% de las exportaciones totales de servicios.

En los últimos años, hemos asistido a importantes avances en la prestación de servicios TIC. La India se ha convertido rápidamente en el primer país exportador de servicios TIC, seguido de Irlanda, Estados Unidos, Alemania y Reino Unido. China ocupa asimismo uno de los primeros puestos como país exportador. Juntos, estos seis países representan cerca del 60% de las exportaciones totales de servicios TIC.

Gráfico 4.3. OCDE y principales exportadores de servicios TIC: 2000 y 2012

En miles de millones de dólares estadounidenses y % de exportaciones mundiales totales de servicios TIC



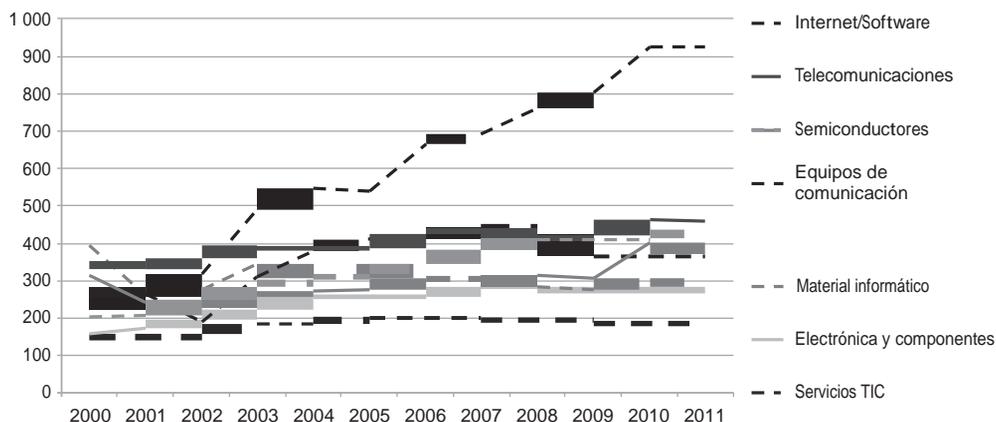
Los datos relativos a Canadá, Finlandia, Islandia, Israel, México, Noruega, Eslovenia, Turquía y Estados Unidos hacen referencia al año 2011 en lugar de 2012. En lo que concierne a Luxemburgo y Kuwait, los datos están referidos a 2002 en lugar de 2000, y en el caso de Dinamarca, hacen referencia al año 2004. Las exportaciones de servicios informáticos y de tecnología de la información no se incluyen en lo que respecta a México.

Fuente: *Indicadores de Ciencia, Tecnología e Industria 2013: La innovación al servicio del crecimiento*, Ediciones OCDE, París, disponible en http://dx.doi.org/10.1787/sti_scoreboard-2013-en.

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. En consecuencia, como muestra el Gráfico 4.4, el promedio de rentas por empleado en las principales empresas de Internet es netamente superior al de otros tipos de empresas del sector de las TIC.

Gráfico 4.4. Promedio de las rentas anuales por empleado de las 250 principales empresas TIC, por segmento (2000-11)³

En miles de millones de dólares estadounidenses



Fuente: *Perspectivas de la economía de Internet 2012*, Ediciones OCDE, París, disponible en la página <http://dx.doi.org/10.1787/9789264086463-en>.

La capacidad de gestionar las actividades empresariales de forma centralizada conservando, al mismo tiempo, una importante flexibilidad a la hora de determinar la localización de las funciones comerciales, ha permitido ulteriormente a las empresas distribuir y repartir más fácilmente sus funciones y activos entre distintos países. Aunque no cabe duda de que dicha globalización de las actividades empresariales en el seno de grandes organizaciones no es un fenómeno reciente, la generalización de la economía digital, acompañada de la creciente importancia del componente *servicio* y de la reducción de los costes comerciales gracias a la liberalización de los intercambios, de la inversión y a las reformas normativas, han allanado el camino eliminando obstáculos logísticos y acelerando el ritmo al que es posible dicha globalización. El progreso tecnológico ha permitido igualmente una mayor integración de las empresas a escala mundial, viéndose así reforzada la flexibilidad de las empresas para difundir sus actividades por distintos lugares del mundo, aun cuando éstos se hallen distantes entre sí y alejados de la ubicación de sus clientes finales. Además de mejorar la flexibilidad de organizaciones mayores y mejor establecidas, los avances de las TIC han ayudado tanto a pequeñas como a medianas empresas a acceder más fácilmente a los mercados mundiales desde sus comienzos. En definitiva, la interconexión global se ha disparado alcanzando niveles sin precedentes.

Los avances tecnológicos han mejorado el acceso a la información de mercado en tiempo real y los análisis comerciales, además de las comunicaciones en el seno de las empresas y entre sí. De esta forma, las empresas han desarrollado la capacidad de gestión de sus operaciones a escala mundial de forma integrada, ejerciendo cada grupo de empresas sus funciones en el marco de estrategias y políticas colectivas definidas por el grupo en su conjunto y gestionadas a nivel central. El progreso de las telecomunicaciones, los programas de gestión de la información y los ordenadores personales han provocado un considerable descenso de los costes asociados a la organización y coordinación de actividades complejas salvando largas distancias, al tiempo que han hecho posible la creación de nuevos y más eficientes modelos de negocio. Esta integración ha facilitado a las empresas la adopción de modelos de negocio globales que centralizan las funciones a nivel regional o mundial, y no ya país por país. Incluso las pequeñas y medianas empresas (PYME) tienen ahora también la posibilidad de convertirse en «micromultinacionales» que operan y cuentan con efectivos de personal en varios países y continentes.

A medida que se consigue una mayor integración de las operaciones a escala mundial, los procesos productivos se desarrollan cada vez más en el marco de las cadenas de valor mundiales cuyas etapas de producción se reparten entre varios países diferentes, y se llevan a cabo por una combinación de proveedores vinculados e independientes. Cada vez más, las empresas tienen la posibilidad de elegir la localización óptima de sus actividades productivas y sus activos, aun cuando se halle distante de la ubicación de los clientes o de aquella en que radiquen otras fases del proceso productivo. Por otra parte, los rápidos avances de las TIC han motivado que servicios como la introducción de datos, el procesamiento de la información, la investigación y el asesoramiento puedan prestarse a distancia cada vez con mayor frecuencia, pudiendo llevarlas a cabo partes vinculadas o bien, si una empresa considera más ventajoso externalizar un determinado servicio, un proveedor de servicios independiente.

No obstante, existen límites a esta flexibilidad. En líneas generales, la fragmentación de actividades en varias ubicaciones implica tener que decantarse entre la reducción de costes en la propia actividad o y costes más elevados de transacción y de coordinación. De igual modo, las competencias y el talento siguen siendo un recurso crucial en el contexto de la economía digital. Pese a que muchas funciones pueden correr a cargo de un número reducido de empleados, gestores, desarrolladores, arquitectos de *software* y diseñadores, otras muchas funciones clave siguen siendo imprescindibles. En consecuencia, la localización de muchas de estas funciones fundamentales en el contexto de la economía digital debe corresponderse con los lugares en los que dichos expertos y profesionales estén dispuestos a trabajar. Por otra parte, si bien es cierto que los servicios digitales permiten ampliar considerablemente el alcance de las empresas, no es menos cierto que a menudo requieren de una inversión masiva en componentes de infraestructura. Así, por ejemplo, los proveedores de

servicios de computación en la nube deben constituir «parques de servidores» mediante los que los ordenadores se hallen interconectados, y pese a gozar de una cierta flexibilidad en cuanto a la elección de la ubicación geográfica de estos recursos, problemas como el acceso a fuentes de energía y de refrigeración seguras y poco costosas pueden condicionar enormemente dicha elección. Además, en el marco de numerosas actividades, la experiencia del usuario es netamente mejor gracias a la proximidad de la infraestructura de base.

En definitiva, existen razones imperiosas que a menudo llevan a las empresas a querer asegurarse de que sus recursos infraestructurales se ubican lo más cerca posible de los mercados principales a fin de poder garantizar a los usuarios menores tiempos de espera y plazos más breves, sin renunciar a una mejor calidad del servicio. Asimismo, en algunos supuestos, la necesidad de tener una presencia física tangible en una jurisdicción por motivos legales puede limitar igualmente las opciones de localización de la infraestructura y la actividad económica.

4.3.2 Utilidad de los datos

En el contexto de la economía digital, es habitual que las empresas recaben datos relativos a sus clientes, proveedores y operaciones. Por ejemplo, la utilización de un producto o servicio por parte de un usuario puede aportar información concerniente al usuario que tiene valor para la empresa, ya sea como dato de referencia que le permite mejorar los productos o servicios que ya ofrece, o bien para suministrar productos o servicios a otros clientes.

Los datos, sean o no datos personalizados, pueden obtenerse de distintas formas. En lo concerniente a los datos de carácter personal, como se menciona en el Capítulo 3 (*3.1.5 Tráfico y uso de datos*), puede tratarse de datos facilitados directa y voluntariamente por los clientes (p.ej.: con motivo de la inscripción a un servicio en línea), de datos observados (registro de las preferencias de navegación por Internet, datos de localización, etc.) o de datos inferidos a la luz de un análisis en asociación con otros datos. Se calcula que fuentes como las transacciones financieras móviles o en línea, el tráfico de redes sociales y las coordenadas de posicionamiento global (GPS) generan cada día más de 2,5 exabytes (miles de millones de gigabytes) de datos (Foro Económico Mundial, 2012). No obstante, la línea divisoria entre los datos de carácter personal y no personal no siempre está clara, ya que, con frecuencia, los datos obtenidos de distintas fuentes públicas y privadas se fusionan para crear valor. Un estudio reciente cuantifica el valor de la economía de mercado basada en datos (DDME, por sus siglas en inglés) y analiza los ingresos generados por la economía estadounidense, concluyendo que la DDME generó unos ingresos adicionales de 56 000 millones de dólares estadounidenses para la economía americana en 2012 y que el valor real de los datos reside en su aplicación e intercambio en el marco de la DDME (Data-Driven Marketing Institute, 2013).

Aunque la utilidad de los datos para mejorar productos y servicios no se circunscribe exclusivamente al ámbito de la economía digital, el uso masivo de datos se ha visto facilitado, por un lado, por un aumento de la potencia de procesamiento y capacidad de almacenamiento y, por otro, por una disminución del coste de almacenamiento de datos, tal y como representan los Gráficos 4.5 y 4.6, lo que ha ampliado considerablemente la capacidad de recopilar, almacenar y analizar datos a una mayor distancia y en cantidades superiores de lo que antes era posible. La capacidad de recopilar y almacenar datos aumenta rápidamente a medida que se multiplica el número de sensores integrados en dispositivos conectados a la red con recursos informáticos. Así, por ejemplo, mientras que la recopilación tradicional de datos para las empresas de suministros se limitaba a mediciones anuales, a las que se añadían muestreos aleatorios para un determinado año de referencia, los contadores inteligentes permitirían aumentar la ratio de mediciones a muestras cada 15 minutos, esto es, multiplicando por 35.000 la cantidad de datos recopilados (OCDE, 2013). Esta circunstancia se ha plasmado concretamente en el concepto de «datos masivos» o macrodatos, que hace referencia a conjuntos de datos tan voluminosos que no pueden gestionarse o analizarse recurriendo a las típicas herramientas de gestión de bases de datos. La importancia de la capacidad de obtener y analizar datos y, más concretamente, datos masivos, está cada vez mejor documentada por los observadores de mercado.

Gráfico 4.5. Almacenamiento de datos estimado a escala mundial

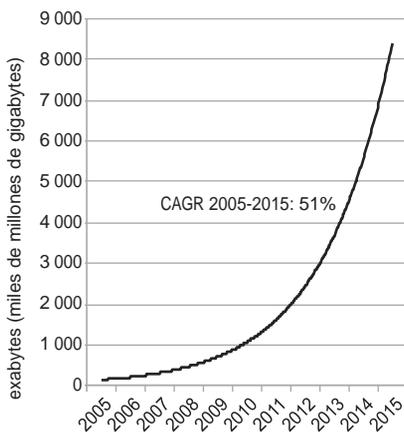
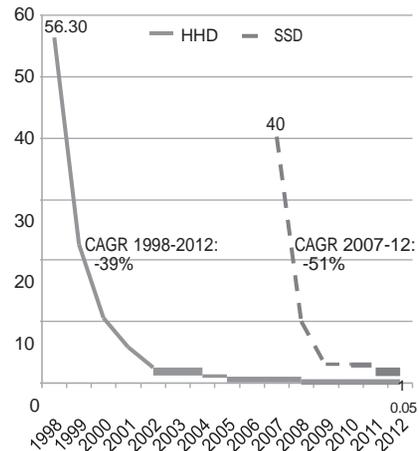


Gráfico 4.6. Coste medio por almacenamiento de datos para los consumidores (1998-2012)



Fuente: OCDE (2013), «Exploring Data-Driven Innovation as a New Source of Growth: Mapping the Policy Issues Raised by ‘Big Data’», *Documentos de Trabajo sobre Economía Digital* de la OCDE, DT n° 222, Ediciones OCDE, París, disponible en la página web <http://dx.doi.org/10.1787/5k47zw3fcp43-en>.

En un informe de 2011 sobre los datos masivos, la consultora *McKinsey Global Institute* estimó el valor que podría haberse generado analizando y utilizando datos masivos en 300.000 millones de dólares en el sector sanitario en Estados Unidos, situándolo en 250.000 millones de euros en lo que respecta a las Administraciones Públicas en Europa. El mismo informe calcula que la utilización de datos masivos podría generar un superávit total para los consumidores de 600.000 millones de dólares estadounidenses. Los datos masivos encuentran también una importante aplicación en la gestión de la ayuda y los servicios públicos. Así, por ejemplo, han servido para seguir de cerca el desplazamiento de refugiados como consecuencia de las catástrofes naturales, con el fin de poder anticiparse con precisión a los eventuales riesgos para la salud y destinar la ayuda apropiada (Foro Económico Mundial, 2012).

El informe de la consultora *McKinsey Global Institute* distingue cinco formas generales que tienen las empresas de crear valor haciendo uso de datos masivos:

- i. Mejorar la transparencia al facilitar el acceso inmediato a los datos a los interesados que tienen posibilidad de utilizarlos.
- ii. Gestionar el rendimiento, permitiendo la experimentación con miras a analizar la variabilidad del rendimiento y comprender su origen.
- iii. Segmentar las poblaciones a fin de personalizar los productos y servicios.
- iv. Mejorar la toma de decisiones, reemplazando o coadyuvando las decisiones humanas con algoritmos automatizados.
- v. Perfeccionar el desarrollo de nuevos modelos de negocio, productos y servicios.

4.3.3 Efectos de red

Se entiende por «efectos de red» el impacto directo que las decisiones de los usuarios pueden tener en las ventajas obtenidas por otros usuarios. Un sencillo ejemplo reside en la aparición del fax. Mientras que un solo fax no tenía utilidad alguna de por sí, los usuarios que optaron por adquirir uno se vieron beneficiados por las decisiones de usuarios anteriores de dotarse de un fax, en la medida en que esta nueva tecnología les ha permitido comunicar con una red existente de contrapartes potenciales.

Estos efectos de red representan un aspecto importante de muchas empresas de la economía digital. Los efectos de red se observan siempre en que la compatibilidad con los demás usuarios se revela importante, aun cuando el objetivo primordial de una determinada tecnología no sea interactuar con otros. Así, por ejemplo, un sistema operativo de uso generalizado contará generalmente con un mayor número de programas

específicamente diseñados y compatibles, derivándose una mejor experiencia para el usuario. Dichos efectos se conocen también como *externalidades positivas*, relativas a situaciones en las que el bienestar de una persona en concreto mejora a consecuencia de las acciones de otras personas sin que medie una compensación explícita. Así, al aumentar el número de participantes en una red social, mejora igualmente el bienestar de los usuarios existentes, con independencia de que exista o no una compensación explícita consensuada entre los usuarios a cambio de dicha mejora. No obstante, las *externalidades* pueden ser también negativas. Por ejemplo, al aumentar el número de personas que utilizan simultáneamente una red de comunicación, la congestión resultante puede motivar la disminución del valor para cada usuario de la red, sin que exista compensación alguna entre las partes afectadas (Easley y Kleinberg, 2010).

Algunos efectos de red están ligados a la utilidad marginal de un usuario frente a otro: a mayor número de usuarios, mayor será el valor creado. Constituye un claro ejemplo un sitio de compartición de medios, cuyo contenido está generado enteramente por usuarios, mejorando la experiencia de los usuarios con la adhesión de nuevos usuarios que comparten contenidos. Todo modelo de negocio que fomente la interactividad entre usuarios tiende a motivar estos efectos de red. Así, en ciertos modelos, los efectos de red son fruto de una ventaja competitiva obtenida de la masa crítica de compradores y vendedores. Un sitio de venta minorista puede desarrollar una arquitectura que incite a los usuarios a etiquetar y realizar comentarios sobre los productos. A su vez, estos comentarios refuerzan la capacidad de los usuarios de hacer elecciones informadas, al tiempo que el etiquetado de los productos les permite encontrar aquellos artículos que más se ajustan a sus intereses.

Otros efectos de red derivan de la integración vertical y dependen de sinergias entre diferentes capas o aplicaciones distintas a fin de crear valor añadido y consolidar su posición en el mercado. Esta circunstancia queda particularmente patente en la tendencia hacia el fenómeno denominado *Internet de las Cosas* (IoT, por sus siglas en inglés): las empresas implantan *software* en numerosos dispositivos y objetos y explotan esta red de infraestructura para vender bienes o servicios, ya sea a los propietarios de dichos dispositivos o a los anunciantes. Con arreglo a este modelo, el soporte físico y lógico (*hardware* y *software*, respectivamente) deviene un vector privilegiado para establecer contacto con los usuarios finales y para crear valor monetizando su atención (modelos de negocio basados en la publicidad), los datos de los que son la fuente o las externalidades generadas a raíz de los efectos de red o al venderles bienes o servicios.

4.3.4 Modelos de negocio multilaterales

La expresión «modelo de negocio multilateral» designa todo modelo basado en un mercado en el que interactúan múltiples grupos reconocibles de personas a través de un intermediario o plataforma, incidiendo las

decisiones de cada grupo de individuos en la situación de los restantes grupos e personas, lo que se plasma en una externalidad positiva o negativa. En un modelo de negocio multilateral, los precios cobrados a los miembros de cada grupo reflejan los efectos de estas externalidades. Si las actividades de uno de ellos generan una externalidad positiva para el otro (más clics por parte de los usuarios en enlaces patrocinados por los anunciantes, por ejemplo), los precios aplicados a ese otro grupo pueden verse incrementados.

Un ejemplo de modelo de negocio multilateral caracterizado por externalidades positivas para los distintos frentes es el sistema de tarjetas de pago, que reportará mayores beneficios a los comerciantes cuantos más usuarios utilicen la tarjeta y, a la inversa, reportará mayores ventajas a los consumidores cuantos más comerciantes acepten la tarjeta. Del mismo modo, un sistema operativo comporta mayores ventajas para los usuarios finales cuantos más programas compatibles hayan sido desarrollados específicamente para él, reportando más ventajas a los desarrolladores de *software* cuanto mayor sea el número potencial de compradores de *software* que utilicen ese sistema operativo.

Una externalidad negativa generada por una parte y cuyos efectos afectan a la otra (p.ej.: difusión de carteles publicitarios ofensivos o de poco o ningún interés) puede ser compensada con un precio reducido, la aplicación de gratuidades o mediante una recompensa para los usuarios. Un ejemplo clásico en que una parte experimenta externalidades negativas derivadas de la participación de la otra parte es el de la industria audiovisual. En ese caso, una empresa del sector atrae a los usuarios mediante la oferta de contenidos (programación televisiva o de radio, una revista, una publicación especializada, un anuario o un periódico) a título gratuito o a un precio inferior al coste de producción. Dicha empresa difunde anuncios dirigidos a sus lectores oyentes/telespectadores, obteniendo por ello ingresos procedentes de los anunciantes cuyos anuncios y publicidad difunde, o bien dichos ingresos pueden deberse a la venta de información sobre sus lectores/oyentes/telespectadores a las partes interesadas.

La evolución de la economía digital ha facilitado la proliferación de los modelos de negocio multilaterales en un contexto internacional. A este respecto, cabe mencionar dos características fundamentales de estos modelos en la economía digital:

- **Flexibilidad:** La naturaleza de la información digital y la infraestructura de Internet facilitan enormemente el diseño y la implementación de modelos de negocio multilaterales. Es posible almacenar recursos tales como el contenido, los datos de usuario o el código ejecutable para crear valor aun habiendo transcurrido un largo período desde que se concibieran. Esta especificidad de los recursos digitales hace de ellos un activo en los modelos de negocio en los que los distintos frentes del mercado pueden crearse para adaptarse después dinámicamente a la evolución de la tecnología, a la manifestación más reciente de la demanda del consumidor y a la

posición de una determinada empresa en el mercado. Por otra parte, como se aborda más adelante, la economía digital ha mejorado la capacidad de recopilar, analizar y manipular los datos de usuario y de mercado, lo que ha permitido a las plataformas valorizar para una parte del mercado la participación de los otros usuarios.

- **Alcance:** La economía digital ha facilitado también la localización de los distintos frentes de un mismo modelo de negocio en países diferentes. Mientras que muchos modelos de negocio multilaterales de corte tradicional, tales como la radiodifusión patrocinada por la publicidad o los centros comerciales, estaban circunscritos a un perímetro limitado debido a limitaciones físicas u obstáculos normativos, las empresas de la economía digital pueden interconectar más fácilmente a dos partes distantes entre sí para maximizar el valor de cada frente. Por ejemplo, los recursos destinados a la recopilación de datos pueden localizarse cerca de los usuarios individuales, mientras que la infraestructura necesaria para la venta de dichos datos a los clientes que pagan por ellos puede ubicarse en cualquier otro lugar.

La economía digital distingue dos grandes categorías de modelos de negocio multilaterales: en primer lugar, una empresa puede ejecutar varias aplicaciones que ofrezcan servicios complementarios. Esto crea dos tipos de sinergia: de una parte, las diversas actividades reagrupan sus recursos (código ejecutable, contenido o datos de usuario) y, de otra, dichas actividades pueden presentarse en un paquete que resulte más atractivo e interesante para los usuarios. En segundo lugar, los modelos de plataforma vertical se utilizan para facilitar el acceso a los recursos a otros desarrolladores externos con la finalidad de atraer su creatividad como parte de las estrategias de innovación abierta. Con frecuencia, una plataforma es el resultado del desarrollo a gran escala de una aplicación que deviene un bien de consumo en la práctica. Por ejemplo, una empresa puede desarrollar un servicio de red social utilizando, a tal fin, aplicaciones diseñadas internamente para atraer a los consumidores y financiando su actividad mediante la venta de espacios publicitarios. Alternativamente, la empresa puede igualmente optar por abrir una interfaz de programación de aplicación (API) que permita a los desarrolladores implementar fácilmente aplicaciones utilizando la plataforma. El acceso a la API minimiza la inversión inicial de los desarrolladores y facilita su acceso al mercado de los consumidores que utilizan la plataforma. A su vez, la participación de los desarrolladores mejora la experiencia del usuario, reforzando, así, más aún la posición de la empresa en el mercado.

4.3.5 Tendencia hacia el monopolio u oligopolio

En algunos mercados, especialmente cuando una empresa es el primer operador en abrirse paso en un mercado aún inmaduro, junto con los reducidos costes marginales, los efectos de red pueden permitir alcanzar a la empresa una posición dominante en un breve lapso temporal. Esta capacidad

de imponerse puede verse reforzada cuando existe una patente u otro derecho de propiedad intelectual que confiere a un competidor la facultad exclusiva de explotar una determinada innovación en un mercado en concreto. Por lo general, el impacto de estos efectos de red motiva este resultado, por ejemplo, cuando varias empresas conforman una plataforma o mercado en que los usuarios situados a un lado del mercado prefieren recurrir única y exclusivamente a un solo proveedor, incrementándose así el valor para dichos usuarios al decantarse por una única norma y revalorizándose el precio que puede facturarse al otro lado del mercado al convertirse la plataforma en el único medio de acceso para los usuarios en cuestión. La facilidad de adopción de una nueva plataforma ha coadyuvado a que algunos agentes, habida cuenta de las elecciones de los clientes unidas a los efectos de red, hayan podido alcanzar extremadamente rápido una posición dominante en el mercado. En algunos casos, a pesar de la volatilidad analizada a continuación, las empresas han conseguido aprovecharse de esta situación para consolidar su posición dominante. En el contexto de los mercados que presentan esta tendencia, los efectos de red se amplifican. Cabe señalar, sin embargo, que en el marco de la economía digital son numerosas las redes que operan simultáneamente, determinando, en la mayoría de los casos, que la competencia en un mercado pueda verse condicionada por otros mercados. Este hecho, unido a las menores barreras de entrada, puede contribuir a moderar la influencia de la posición monopolística en el primer mercado.

4.3.6 Volatilidad

El progreso tecnológico ha impulsado el avance de la miniaturización y ha dado paso a una tendencia a la baja del coste de la capacidad del proceso de datos. Por otra parte, ni el usuario final de Internet ni, en muchos casos, el proveedor de servicios están obligados a pagar un precio por la utilización marginal de la red. Estos factores, acompañados de un mayor rendimiento y de los pertinentes gastos de inversión, han coadyuvado una neta reducción de las barreras a la entrada en el mercado de las nuevas empresas que operan a través de Internet, al mismo tiempo que han confluído para impulsar la innovación y el continuo desarrollo de nuevos modelos de negocio. Como resultado, en cortos espacios de tiempo, algunas empresas que parecían ostentar el control de una parte considerable del mercado y que gozaron de una posición dominante durante un breve período se han visto abocadas a una pérdida acelerada de las correspondientes cuotas de mercado en beneficio de competidores cuya actividad se apoya en tecnologías punteras más revolucionarias, en una propuesta de valor más atractiva o en un modelo de negocio más sostenible. A la luz del ritmo vertiginoso de la innovación, las pocas empresas que han experimentado un éxito duradero se lo deben, por lo general, al hecho de haber destinado gran cantidad de recursos a la investigación y al desarrollo (I+D), de haber adquirido empresas de nueva creación con ideas innovadoras, de lanzar nuevas funcionalidades y productos, y de evaluar y modificar regularmente sus modelos de negocio con

el fin de aprovechar las ventajas que les proporciona su posición dominante en el mercado para conservarla.

Notas

1. El comercio electrónico incluye los pedidos efectuados y las órdenes ejecutadas por Internet, a través de una extranet (una red en la que socios comerciales, proveedores o clientes externos pueden tener un acceso limitado a parte de la red/intranet de una empresa), o mediante un intercambio electrónico de datos (IED, un sistema electrónico propietario utilizado para intercambiar datos comerciales en las redes).
2. Un informe del Instituto Nacional estadounidense de Estándares y Tecnología (NIST) define la expresión «computación en la nube» (*cloud computing*) como «un modelo concebido para permitir un acceso ubicuo, fácil y bajo demanda a través de la red a recursos informáticos agrupados, compartidos y configurables (redes, servidores, unidades de almacenamiento, aplicaciones y servicios, entre otros) que pueden implementarse rápidamente y precisan de un mínimo esfuerzo de gestión o de interacción con el proveedor del servicio».

Según el NIST, el modelo en la nube presenta cinco características esenciales:

- **Autoservicio bajo demanda:** Todo usuario puede intervenir, de forma unilateral, sin necesidad de una interacción humana con cada proveedor del servicio.
 - **Amplio acceso a la red:** Las capacidades se encuentran disponibles en la red, teniendo lugar el acceso mediante mecanismos estandarizados que facilitan el uso de plataformas cliente heterogéneas (p.ej.: teléfonos móviles, ordenadores portátiles y PDA).
 - **Agrupación de recursos:** Los recursos informáticos del proveedor (p.ej.: almacenamiento, procesamiento, memoria, ancho de banda y máquinas virtuales) se agrupan para ofrecer el servicio a los muchos usuarios que utilizan un modelo de tenencia múltiple o multitenencia.
 - **Rápida elasticidad:** Las capacidades se encuentran rápidamente disponibles, con propiedades elásticas.
 - **Servicio medible:** La utilización de los recursos puede ser objeto de seguimiento, control e informes para garantizar la transparencia del servicio utilizado en beneficio tanto del proveedor como del consumidor.
3. La lista de las 250 principales empresas TIC constituye una lista consolidada que viene siendo elaborada por la OCDE desde el año 2002. Entre las fuentes utilizadas para seleccionar las principales empresas TIC se encuentran las clasificaciones de algunas revistas del calibre de *Information Technology 100* de *Business Week*, *Top 50* de *Software Magazine*, *Forbes 2000*, *Washington Post 200*, así como también la lista de las principales empresas privadas publicada por Forbes (*Largest Private Firms*), la lista de los primeros 100 proveedores de servicios de externalización (*Top 100 Outsourcing*) o la de las 25 principales

empresas del mundo de semiconductores (*Top 25 Semiconductors*). Esta lista se elabora en base a informes financieros de acceso público. La OCDE define las actividades TIC como la producción de bienes o servicios «principalmente [...] destinados a satisfacer o facilitar la función de procesamiento y comunicación de información por medios electrónicos, incluyendo su transmisión y difusión», por lo que las empresas TIC son aquellas que producen el equipamiento, programas informáticos y servicios que hacen posibles dichas actividades. Cada una de las 250 principales empresas ha sido clasificada por segmento del sector de las TIC: *i)* equipos y sistemas de comunicación; *ii)* electrónica; *iii)* semiconductores; *iv)* material informático; *v)* servicios TIC; *vi)* *software*; *vii)* Internet, y *viii)* servicios de telecomunicaciones. Cabe recordar que estos gráficos reflejan los ingresos totales percibidos y no los beneficios netos.

Bibliografía

- Aubusson, M. et al. (2013): *Global Entertainment and Media Outlook: 2013 – 2017*, PwC.
- DDMI (Data Driven Marketing Institute) (2013): «The Value of Data: Consequences for Insight, Innovation and Efficiency in the U.S. Economy», DMA.
- Easley, D. y Kleinberg, J. (2010): *Networks, Clouds and Markets: Reasoning about a Highly Connected World*, Cambridge University Press, Reino Unido.
- Emarketer.com (2013): «Ecommerce Sales Topped 1 Trillion-First-Time», disponible en <http://www.emarketer.com/Article/Ecommerce-Sales-Topped-1-Trillion-First-Time-2012/10096499> (consultado el 15 de mayo de 2012).
- Gartner, Inc. (2013): «Gartner says Mobile App Stores will See Annual Downloads Reach 102 Billion in 2013», disponible en www.gartner.com/newsroom/id/2592315 (consultado el 15 de mayo de 2014).
- OCDE (2011): *Guía de Medición de la Sociedad de la Información 2011*, Ediciones OCDE, París, disponible en la página web <http://dx.doi.org/10.1787/9789264113541-en> (versión en inglés).
- OCDE (2012): *Perspectivas de la economía de Internet 2012*, Ediciones OCDE, París, disponible en <http://dx.doi.org/10.1787/9789264086463-en> (versión en inglés).
- OCDE (2013): *Indicadores de Ciencia, Tecnología e Industria 2013: La innovación al servicio del crecimiento*, Ediciones OCDE, París, disponible en http://dx.doi.org/10.1787/sti_scoreboard-2013-en (versión en inglés).
- OCDE (2013): «Exploring Data-Driven Innovation as a New Source of Growth: Mapping the Policy Issues Raised by ‘Big Data’», *Documentos de Trabajo sobre Economía Digital* de la OCDE, DT n° 222, Ediciones OCDE, París, en <http://dx.doi.org/10.1787/5k47zw3fcp43-en>.
- Organización Mundial del Comercio (2013): *El comercio electrónico en los países en desarrollo: Oportunidades y retos para las pequeñas y medianas empresas*, OMC, Ginebra.

Capítulo 5

Identificación de riesgos de erosión de la base imponible y traslado de beneficios en el contexto de la economía digital

El presente capítulo da comienzo con un debate general en torno a los denominadores comunes de las estructuras de planificación fiscal que suscitan preocupación ante el riesgo de erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS). A continuación, describe de forma exhaustiva los elementos fundamentales de las estrategias BEPS en los ámbitos de la imposición directa e indirecta.

5.1 Denominadores comunes de las estructuras de planificación fiscal que suscitan preocupación ante posibles prácticas elusivas BEPS

Como apunta el Plan de acción BEPS (OCDE, 2013a), los riesgos de erosión de la base imponible y de traslado de beneficios se hacen patentes en situaciones en las que los rendimientos sometidos a gravamen se separan artificialmente de las actividades que los generan o, en lo concerniente al impuesto sobre el valor añadido (IVA), en los casos en que los suministros digitales a distancia se someten a un tipo de gravamen inferior al debido o no se someten a gravamen alguno teniendo como destinatarios empresas exentas o empresas multilocalizadas (EML) que desarrollan actividades exentas. Estas situaciones socavan la integridad del sistema tributario y potencialmente dificultan aún más el objetivo de obtener ingresos fiscales. Por otra parte, ante la posibilidad de que determinados contribuyentes puedan transferir rentas susceptibles de ser sometidas a gravamen fuera de la jurisdicción en la que se realizan las actividades que generan ingresos, pueden verse perjudicados los demás obligados tributarios al tener que soportar, en última instancia, una mayor presión fiscal. Las actividades consistentes en la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS) pueden distorsionar igualmente la competencia, en cuanto pueden ocasionar una desventaja competitiva a las empresas que operan únicamente a nivel nacional o que se abstienen de recurrir a prácticas elusivas BEPS, viéndose abocadas a competir con empresas multinacionales (EMN) capaces de eludir o minorar la presión fiscal al trasladar sus beneficios al extranjero¹.

El Grupo de Expertos ha examinado diversas estructuras jurídicas y fiscales que pueden servir para implantar modelos de negocio en el contexto de la economía digital. Dichas estructuras se describen en el Anexo B y ponen de manifiesto algunos de los riesgos actuales de las prácticas elusivas BEPS. En la mayoría de los casos, la naturaleza de las estrategias empleadas a tal fin en la economía digital resulta análoga a la de aquellas otras utilizadas con la misma finalidad en sectores de actividad económica más tradicionales. Sin embargo, algunas de las principales características de la economía digital pueden incluso potenciar el riesgo de las prácticas elusivas BEPS en algunos supuestos, ya sea en el marco de la imposición directa o indirecta. Así pues, es necesario examinar de cerca no sólo la evolución de los modelos de negocio en la economía digital, sino también la implementación de dichos modelos de forma integrada a nivel internacional, tanto desde un punto de vista jurídico como fiscal.

Los siguientes apartados analizan exhaustivamente cómo se manifiestan las estrategias BEPS en la economía digital. Dicho análisis pretende ayudar a identificar los elementos clave de las estrategias BEPS en el ámbito de la imposición directa, al tiempo que explica en qué medida se benefician dichas estrategias de las características distintivas de la economía digital. Del mismo modo, en lo concerniente al IVA, pese a las

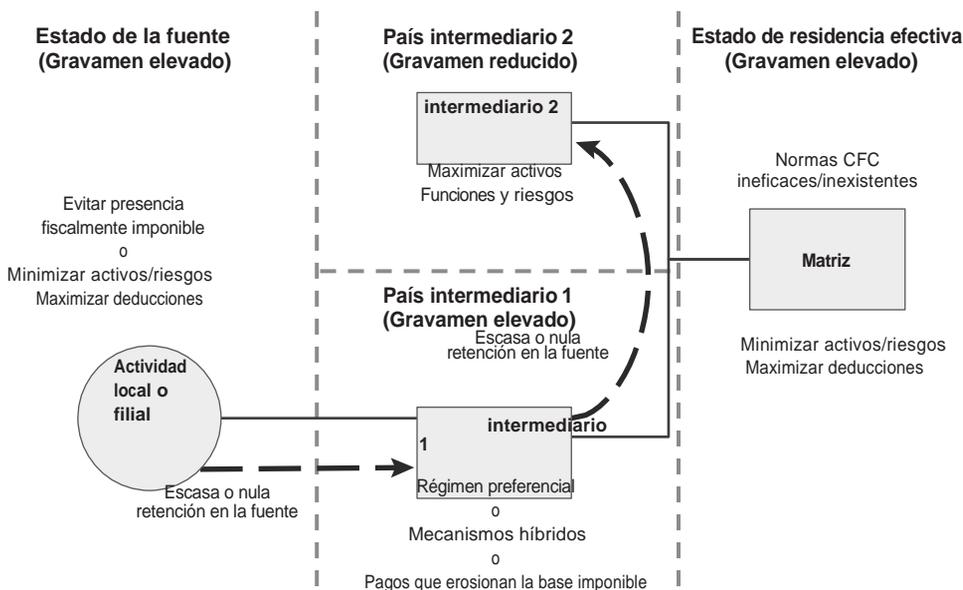
considerables divergencias presentes en la estructura de los regímenes de IVA y a las enormes diferencias de funcionamiento en la práctica, el análisis acometido en adelante ilustra la presión que ejerce la economía digital sobre los mencionados regímenes.

5.2 Prácticas elusivas BEPS en el marco de la imposición directa

El informe de febrero de 2013 titulado *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios* (OCDE, 2013b) identifica toda una serie de estrategias coordinadas asociadas a las prácticas BEPS en el marco de la imposición directa, que pueden agruparse bajo las cuatro categorías siguientes:

- Minimización de la carga tributaria en el Estado de la fuente evitando toda presencia fiscalmente imponible o, en caso de tener una presencia fiscalmente imponible, traslado de los beneficios brutos mediante estructuras comerciales o reducción del beneficio neto maximizando las deducciones a nivel del ordenante.
- Escasa o nula retención en la fuente.
- Escasa o nula tributación a nivel del perceptor de las rentas (posible a través de países o territorios de baja tributación, regímenes preferenciales o mecanismos híbridos), con derecho a sustanciosos beneficios excepcionales frecuentemente sustentados en acuerdos intragrupo.
- No imposición de los rendimientos sometidos a baja tributación a nivel de la matriz.

Gráfico 5.1. Planificación BEPS en el contexto del impuesto sobre la renta



5.2.1 Eliminación o reducción de impuestos en el Estado de la fuente

5.2.1.1 Evitar una presencia fiscalmente imponible

En el marco de múltiples modelos de negocio en la economía digital, una empresa no residente puede interactuar a distancia con clientes radicados en un determinado país a través de un sitio web u otros medios digitales (por ejemplo, una aplicación en un dispositivo móvil) sin necesidad de contar con una presencia física en ese país. La utilización cada vez más frecuente de procesos automatizados puede robarle protagonismo al hecho de tener una presencia física local. La normativa interna de la mayoría de los países exige un cierto grado de presencia física para someter a gravamen los rendimientos empresariales. A su vez, conforme a lo dispuesto en los arts. 5 y 7 MC OCDE, los beneficios de toda empresa tributarán en un país del que dicha empresa no sea residente sólo cuando posea un establecimiento permanente (EP) en ese país. Por consiguiente, dicha empresa no residente puede no resultar sometida a gravamen en el país en que tiene sus clientes.

Hay empresas de múltiples sectores de actividad que tienen clientes en un país en el que no cuentan con un EP, por lo que se comunican con aquéllos por teléfono, correo electrónico, fax o con la intermediación de agentes independientes. La posibilidad de preservar un cierto vínculo comercial con un país sin tener que tributar por los beneficios empresariales procedentes de fuentes ubicadas en ese país es la consecuencia directa de decisiones de política económica concretas que se plasman en la normativa interna pertinente y en los convenios para evitar la doble imposición (CDI) correspondientes, sin llegar a constituir en sí mismas un ejemplo de práctica elusiva BEPS. No obstante, la posibilidad que tiene una empresa de percibir rentas de clientes ubicados en un país en el que no dispone de un EP no se circunscribe de forma exclusiva a las empresas que desarrollan actividades digitales, sino que su alcance y magnitud van mucho más allá. Si bien es cierto que la mencionada posibilidad, unida a diversas estrategias destinadas a eliminar toda obligación fiscal en el Estado de residencia, conduce al no sometimiento a gravamen de dichos ingresos en ningún lugar, no es menos cierto que existe el riesgo de erosión de la base imponible y de traslado de beneficios. Por otra parte, en ciertas circunstancias, puede eludirse artificialmente la imposición en el Estado de la fuente fragmentando las operaciones entre las distintas entidades de un mismo grupo para poder acogerse a las excepciones al estatus de EP aplicables a toda actividad preparatoria o auxiliar, o bien asegurándose de que todo establecimiento a través del que se desarrollan las actividades comerciales en cuestión se sitúa por debajo del umbral impositivo del EP. Las estructuras de este tipo suscitan preocupación ante posibles prácticas elusivas BEPS.

5.2.1.2 Minimizar los rendimientos imputables a funciones, activos y riesgos en los Estados de la fuente

Con frecuencia, un grupo multinacional mantiene una cierta presencia en países que representan un importante mercado para sus productos. Sin embargo, en el contexto de la economía digital, una empresa puede establecer una filial local o un EP estructurando las actividades locales de tal forma que los beneficios susceptibles de gravamen generados sean limitados. Aun cuando estas estructuras reflejen adecuadamente las funciones desarrolladas en cada jurisdicción, el simple hecho de que las funciones comerciales necesarias para ejercer una determinada actividad en un país específico puedan estar más limitadas para un tipo concreto de empresa respecto de otro no entraña, de por sí, el riesgo de prácticas elusivas BEPS. Esta afirmación es cierta incluso cuando los tipos de gravamen se encuentran entre los factores tomados en consideración al decidir centralizar determinadas operaciones en un lugar concreto. Sin embargo, la posibilidad de repartir funciones, activos y riesgos con miras a minimizar las pertinentes obligaciones fiscales incita a asignarlos contractualmente, por ejemplo, de manera que no reflejen plenamente la auténtica actividad de las partes, elección por la que no se optaría de no ser por razones exclusivamente fiscales. Así por ejemplo, los activos, en particular los intangibles, y los riesgos asociados a las actividades llevadas a cabo a nivel local pueden atribuirse, en base a disposiciones contractuales, a otros miembros del grupo que operen en países o territorios de baja tributación, lo que llevaría a minimizar la carga tributaria global que recae sobre el grupo multinacional.

Con arreglo a estas estructuras, se estaría incitando a la filial ubicada en un país de baja tributación a infravalorar (por lo general, al efectuar el traslado) los activos intangibles diferidos u otro tipo de activos generadores de ingresos difíciles de valorar, al tiempo que se estaría postulando que le corresponde percibir gran parte de los ingresos del grupo multinacional que le han sido atribuidos en su condición de titular legal de los activos intangibles infravalorados, atendiendo a los riesgos asumidos por aquella y a la financiación aportada. Contractualmente, los establecimientos situados en las jurisdicciones de tributación más elevada pueden minimizar los riesgos asociados a ciertas operaciones, abstenerse de reivindicar la titularidad de bienes intangibles u otros activos cualificados, o de retener el capital que financia las principales actividades generadoras de los beneficios del grupo. De esta forma, se reduce la rentabilidad económica y se transfieren los rendimientos a países o territorios de baja tributación.

Entre los ejemplos de estructuras típicas de la economía digital que pueden utilizarse para minimizar la carga tributaria en los Estados de la fuente mediante la asignación y el reparto contractuales de activos y riesgos, podemos citar el recurso a una filial y/o EP encargados de realizar actividades de comercialización o asistencia técnica, o de gestionar un servidor «espejo» que permita un acceso más rápido de los clientes a los productos digitales vendidos por el grupo, asumiendo contractualmente

una sociedad principal los riesgos y reivindicando la titularidad de los activos intangibles generados por las mencionadas actividades. Una sociedad puede, por ejemplo, controlar el riesgo a nivel de la empresa local limitando la capitalización de esa entidad a fin de que sea financieramente incapaz de asumir riesgos. En el caso de empresas que venden productos tangibles en línea, una filial local o un EP pueden disponer de un almacén y ayudar a preparar los pedidos. Estos EP o filiales deberán tributar en sus respectivas jurisdicciones por los beneficios imputables a los servicios que prestan, aunque la cuantía de sus ingresos puede ser limitada. Puede ocurrir igualmente que las funciones atribuidas al personal local en virtud de acuerdos contractuales no se correspondan con las funciones desempeñadas realmente por dicho personal. Así, por ejemplo, puede que el personal no tenga autorización formal para celebrar contratos en nombre de una empresa no residente, pero sí para desarrollar funciones que son indicativas de que, en la práctica, sí tienen la facultad de suscribirlos. Si la asignación teórica de funciones, activos y riesgos no se corresponde con las verdaderas atribuciones en la práctica, o en caso de satisfacer un precio inferior al de plena competencia por los bienes incorpóreos de una sociedad principal, estas estructuras pueden suscitar preocupación ante posibles prácticas elusivas BEPS.

5.2.1.3 Maximizar las deducciones en los Estados de la fuente

Una vez materializada la presencia fiscalmente imponible en el país de la fuente, otra técnica habitual para reducir los rendimientos sujetos a gravamen consiste en maximizar la aplicación de deducciones ligadas a los pagos satisfechos a otras empresas del grupo en concepto de intereses, cánones o regalías o cuotas de servicio, entre otros. En muchos casos, las empresas multinacionales que recurren a prácticas BEPS intentan minorar sus rentas susceptibles de gravamen en el Estado de la fuente maximizando la cuantía de los pagos deducibles satisfechos a filiales ubicadas en otras jurisdicciones. Por ejemplo, una filial situada en una jurisdicción de baja tributación puede, gracias a una calificación crediticia favorable, contraer un préstamo a un tipo reducido para prestar después ese dinero a un tipo más alto a sus filiales ubicadas en jurisdicciones con un gravamen elevado, reduciendo así las rentas de esas filiales en la cuantía de los pagos de intereses deducibles. También puede una filial utilizar mecanismos híbridos para generar pagos deducibles para otra filial situada en un Estado de la fuente que motivan la no inclusión en el país de residencia de la primera de dichas filiales. Los pagos (incluidos los pagos insuficientes) en concepto de utilización de activos intangibles de titularidad de las empresas del grupo sujetas a un tipo reducido o satisfechos por los servicios prestados por otras empresas del grupo pueden servir igualmente para minorar las rentas imponibles en el Estado de la fuente. Estas técnicas pueden emplearse para reducir las rentas imponibles generadas por operaciones a nivel local a niveles extremadamente bajos.

5.2.2 Evitar la retención en la fuente

Una empresa puede quedar sometida a retención en la fuente en un país del que no es residente al percibir ciertos pagos, incluidos intereses o cánones o regalías, de ordenantes situados en ese país. Si lo contempla el convenio existente entre las jurisdicciones del ordenante y del beneficiario, una empresa que opere en el ámbito de la economía digital puede, no obstante, tener derecho a una disminución o a la exención de retención en la fuente sobre los pagos de beneficios satisfechos en una jurisdicción de baja tributación en concepto de regalías o intereses. Aquellas estructuras que persiguen aplicar una solución de conveniencia o el tratado que resulte más favorable mediante la interposición de sociedades pantalla ubicadas en países con redes de convenios fiscales favorables desprovistos de una suficiente protección contra el uso abusivo de los tratados suscitan preocupación por posibles prácticas BEPS.

5.2.3 Eliminar o reducir impuestos en el país intermediario

Se puede eliminar o reducir impuestos en un país intermediario mediante la aplicación de regímenes fiscales preferenciales internos, recurriendo a mecanismos híbridos asimétricos o efectuando pagos deducibles claramente excesivos en favor de entidades vinculadas situadas en territorios de baja o nula tributación.

Las empresas pueden localizar funciones, activos o riesgos en países o territorios de baja tributación dotados de regímenes preferenciales y, en consecuencia, asignar beneficios a dichas ubicaciones. Si bien las funciones se localizan habitualmente en una determinada jurisdicción por motivos distintos de los tributarios, como son el acceso a una mano de obra cualificada o a los recursos necesarios, la creciente movilidad de las funciones comerciales motiva que los contribuyentes puedan, cada vez con mayor frecuencia, localizar las funciones de tal forma que se benefician de las condiciones de regímenes fiscales favorables.

En el contexto de la economía digital, por ejemplo, los derechos inmateriales y sus respectivos rendimientos pueden ser asignados y transferidos entre sociedades participadas, pudiendo transferirse en ocasiones, por un precio por debajo del de plena competencia², a una filial situada en una jurisdicción en que las rentas derivadas de dichos activos intangibles tributen a un tipo extremadamente bajo o no tributen en absoluto debido a la aplicación de un régimen preferencial. Esta circunstancia abre paso a oportunidades de planificación fiscal por parte de las multinacionales y entraña importantes riesgos de erosión de la base imponible. La enorme transcendencia de los activos intangibles en el ámbito de la economía digital en cuanto fuente de valor puede favorecer la concentración de activos de esta naturaleza generadores de valor.

De igual forma, las empresas pueden reducir impuestos en un país intermediario generando pagos deducibles excesivos a empresas vinculadas

que se encuentren en jurisdicciones de baja o nula tributación o beneficiarias de la aplicación de un tipo de gravamen reducido sobre las rentas generadas por dichos pagos. Por ejemplo, una sociedad activa situada en una jurisdicción intermediaria puede hacer uso de los activos intangibles de titularidad de otra filial implantada en una jurisdicción de baja tributación. Los cánones o regalías asociados a la utilización de dichos intangibles pueden servir para eliminar, en la práctica, los beneficios sujetos a gravamen en la jurisdicción intermediaria. Como alternativa, una entidad situada en una jurisdicción intermediaria puede realizar importantes pagos en favor de una sociedad *holding* ubicada en un territorio de baja o nula tributación en concepto de costes de gestión o gastos de administración de la casa central. Las empresas pueden igualmente evitar pagar impuestos en un país intermediario recurriendo a mecanismos híbridos asimétricos para generar pagos deducibles sin que los correspondientes ingresos se tengan en cuenta en el país del perceptor o beneficiario. Por otra parte, las empresas pueden conjugar las normas de residencia del país intermediario con las del país de residencia efectiva para generar rentas apátridas, o también pueden sostener que las funciones desarrolladas, activos empleados y riesgos asumidos en el país intermediario son limitados.

5.2.4 Eliminar o reducir impuestos en el país de residencia efectiva de la matriz

A grandes rasgos, las mismas técnicas empleadas para reducir impuestos en el Estado de la fuente pueden utilizarse también para reducir impuestos en el país de la sociedad matriz o allí donde se encuentre la sede central efectiva. Ello puede implicar asignar contractualmente el riesgo y la titularidad legal de activos móviles, como los intangibles, a entidades del grupo situadas en países o territorios de baja tributación, mientras que los miembros del grupo ubicados en la jurisdicción de la sede central efectiva resultan infrarremunerados por las importantes funciones relativas a dichos riesgos e intangibles que continúan desarrollándose en la jurisdicción de la sede central. En tales circunstancias, se puede sostener que la remuneración marginal establecida por las importantes funciones representa el precio de mercado y que todos los beneficios residuales deberían atribuirse al propietario legítimo de los activos móviles o a la parte que asume contractualmente el riesgo.

Por otra parte, las empresas podrán sustraerse a la obligación de pagar impuestos en el país de residencia de su matriz cuando dicho país esté dotado de un sistema de exención o diferimiento de las rentas de procedencia extranjera y no disponga de un régimen de transparencia fiscal internacional (TFI) aplicable a las rentas obtenidas por sociedades extranjeras controladas (SEC) de la matriz, o cuyo régimen no dé suficiente cobertura a ciertas categorías de rentas pasivas o móviles, concretamente ciertos capitales en lo que respecta a los activos intangibles. Por ejemplo, la matriz puede transferir activos intangibles difíciles de valorar a una filial

situada en una jurisdicción de baja o nula tributación, motivando así la atribución de las rentas derivadas de dichos activos a esa jurisdicción sin la adecuada compensación a la sociedad matriz. En algunos casos, un régimen de TFI puede permitir al Estado de residencia gravar las rentas procedentes de dichos activos intangibles. No obstante, son numerosas las jurisdicciones que no disponen de un régimen de TFI, o disponen de un régimen que bien no resulta aplicable a ciertas categorías de rentas muy móviles, o bien puede ser fácilmente evitado haciendo uso de mecanismos híbridos.

5.3 Posibles prácticas elusivas BEPS en materia de IVA

En la medida en que no se implementen las recomendaciones n° 2 y 4 de las *Directrices sobre la determinación del lugar de consumo para la tributación del suministro transnacional de servicios y bienes intangibles en operaciones B2B* de la OCDE (véase el Capítulo 6 a continuación), en determinadas circunstancias, el régimen del IVA puede ofrecer a las empresas oportunidades de planificación fiscal que suscitan la correspondiente preocupación de las Administraciones Públicas ante posibles prácticas elusivas BEPS en relación con (i) los suministros digitales a distancia a empresas exentas y (ii) los suministros digitales a distancia a empresas con establecimientos (sucursales) en más de una jurisdicción (EML) que se dedican a actividades exentas.

5.3.1 Suministros digitales a distancia a empresas exentas

Por lo general, la finalidad del IVA no es la de imponer un gravamen a las empresas en cuanto, normalmente, éstas consiguen el reembolso de todo impuesto soportado. Muchas jurisdicciones dotadas de un régimen de IVA basado en el *principio de destino* para los suministros digitales entre empresas (B2B) exigirán generalmente a las empresas clientes situadas en su territorio autoliquidar el IVA sobre las adquisiciones de bienes intangibles y servicios prestados a distancia, autorizando posteriormente a la empresa en cuestión a solicitar el abono del IVA autoliquidado. Por esta razón, la gran mayoría de los suministros transfronterizos entre empresas (distintas de las que desarrollan actividades exentas) no suponen un riesgo de prácticas elusivas BEPS, cuya preocupación se hace patente, sin embargo, siempre en materia de IVA, en lo que respecta a los suministros digitales a empresas exentas situadas en el extranjero (empresas del sector de los servicios financieros, por ejemplo). Cuando se trate de una empresa dedicada a actividades exentas de IVA, no se aplicará IVA a los suministros exentos efectuados por la empresa, al tiempo que no será deducible la carga de IVA soportado por la empresa.

Por ejemplo, una empresa que adquiera un servicio de procesamiento de datos de un proveedor no residente tendrá que autoliquidar el IVA conforme a lo dispuesto en la normativa fiscal de la jurisdicción en la que se encuentre y podrá solicitar la compensación del IVA autoliquidado (puede que algunas

jurisdicciones no exijan a la empresa autoliquidar el impuesto correspondiente al tener ésta derecho a la compensación del mismo). Aun cuando la empresa cliente esté exenta, deberá autoliquidar el IVA en dichas jurisdicciones, si bien en tal caso no podrá solicitar el abono del impuesto autoliquidado. En definitiva, la empresa exenta «soporta el impuesto» en su jurisdicción de residencia, donde se presume que utiliza el servicio para realizar los suministros exentos.

No obstante, algunas jurisdicciones no exigen a la empresa exenta que autoliquide el IVA correspondiente a los servicios y bienes intangibles adquiridos en el extranjero. En tal caso, la operación no está sujeta a IVA. El riesgo de erosión de la base imponible y de traslado de beneficios surge también cuando los servicios de procesamiento de datos están sujetos a IVA en la jurisdicción en la que reside el proveedor (se halla establecido, ubicado). El IVA se recaudaría, pues, en la jurisdicción en la que se encuentra el proveedor en lugar de en la de la empresa exenta. Esta situación puede plantear problemas, especialmente si dicha jurisdicción no contempla la aplicación de IVA o aplica un tipo de gravamen inferior al vigente en la jurisdicción de la empresa cliente exenta. En estos casos, la empresa cliente exenta no pagaría IVA o pagaría un importe excesivamente reducido. Los ejemplos anteriores ilustran cómo puede una empresa exenta no pagar IVA alguno o pagar un importe excesivamente reducido al adquirir bienes y/o servicios digitales a proveedores que se encuentran en el extranjero. De igual modo, muestran hasta qué punto pueden los proveedores nacionales de servicios competidores sufrir potenciales presiones competitivas por parte de proveedores no residentes. Los proveedores nacionales están obligados a aplicar e ingresar el IVA sobre los servicios prestados a empresas nacionales, mientras que los proveedores no residentes pueden estructurar sus actividades a fin de aplicar un importe excesivamente reducido de gravamen o de no aplicar ningún IVA en absoluto.

5.3.2 Suministros digitales a distancia a empresas multilocalizadas

Existe igualmente el riesgo de prácticas elusivas BEPS en aquellos casos en los que una empresa multilocalizada (EML) adquiere un bien o servicio digital. Es habitual ver cómo empresas multinacionales se organizan para adquirir una amplia gama de servicios de forma centralizada para alcanzar economías de escala. En principio, el coste de adquisición de dicho activo intangible y/o servicio lo soporta inicialmente el establecimiento que los ha adquirido y, de acuerdo con la práctica comercial común, es posteriormente refacturado a los establecimientos que utilizan dicho servicio o activo intangible. Los establecimientos asumen la parte del servicio o activo que les corresponde en virtud de los acuerdos internos de reparto de costes, con arreglo al impuesto sobre sociedades (IS), a las exigencias contables y otras disposiciones reglamentarias. No obstante, en la actualidad, muchas jurisdicciones con un régimen IVA no aplican dicho impuesto a las operaciones efectuadas entre establecimientos de una misma persona jurídica.

Ello significa, por un lado, que cuando un establecimiento de una EML adquiere un servicio, de procesamiento de datos por ejemplo, destinado a ser utilizado por otros establecimientos en otras jurisdicciones, no se aplicaría IVA adicional alguno al reparto o recargo internos de costes en el seno de la EML en concepto de utilización de dichos servicios por otros establecimientos. Por otro lado, el establecimiento que haya adquirido el servicio tendrá normalmente la posibilidad de obtener el reembolso del IVA soportado por la adquisición de estos servicios siempre que se trate de una empresa sujeta a gravamen. En otras palabras, los demás establecimientos que utilizan los servicios de procesamiento de datos pueden adquirir su cuota de estos servicios sin incurrir en IVA alguno. Generalmente, no se trata de una situación excesivamente problemática desde el punto de vista del IVA si todos los establecimientos de la EML que utilizan el servicio constituyen empresas sujetas a gravamen, lo que se debe, en este caso en concreto, a que tienen derecho al reembolso del IVA soportado. Por el contrario, si dichos establecimientos son empresas exentas, no tendrán normalmente derecho al reembolso de la carga de IVA soportada.

Remitámonos al ejemplo del procesamiento de datos relativos a transacciones bancarias: si un establecimiento de un banco multinacional adquiriese dichos servicios directamente de un proveedor local, debería soportar el IVA correspondiente a dichos servicios, no pudiendo deducir dicha carga soportada en la medida en que se asocia a actividades exentas de IVA. En su caso, este establecimiento de un banco multinacional podría adquirir dichos servicios de procesamiento de datos a través de otro establecimiento de la misma entidad situado en otro país y reembolsarle, sucesivamente, a este otro establecimiento el coste de adquisición de los servicios en cuestión en su nombre. Ello le permitiría adquirir los mencionados servicios sin tener que estar sujeto a IVA alguno en la jurisdicción en que se halla establecido, ya que no se aplica IVA a las operaciones entre establecimientos de la misma persona jurídica. De encontrarse el establecimiento adquirente en un país que no contemple este tipo de impuesto, el banco multinacional podría adquirir estos servicios para todos sus establecimientos a lo largo y ancho del globo sin estar sujeto a IVA alguno canalizando sus adquisiciones a través, precisamente, del establecimiento ubicado en una jurisdicción que no contemple la aplicación de IVA. Las empresas exentas de IVA pueden ahorrar importantes cuantías en concepto de IVA recurriendo a dichas estructuras canalizadoras.

Notas

1. Tales desventajas competitivas pueden surgir igualmente cuando se somete a las empresas competidoras a distintos niveles impositivos en sus países de origen, aunque esta cuestión va más allá de la preocupación suscitada ante el riesgo de prácticas elusivas BEPS.
2. Aun cuando el país desde el que se transfiere el activo intangible exija que las transferencias se efectúen en condiciones de plena competencia, los contribuyentes pueden adoptar posturas agresivas que se traducen, en la práctica, en la declaración a efectos fiscales de un precio inferior al de mercado por la transferencia.

Bibliografía

OCDE (2013a): *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, Ediciones OCDE, París, disponible en <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207813-es>.

OCDE (2013b): *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, Ediciones OCDE, París, disponible en la página web <http://dx.doi.org/10.1787/9789264201224-es>.

Capítulo 6

Cómo abordar los problemas BEPS en el contexto de la economía digital

El presente capítulo analiza cómo abordan el Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés), las estrategias y recomendaciones para combatir estas prácticas y la labor desarrollada en el ámbito de la imposición indirecta los problemas de esta índole en el contexto de la economía digital. Asimismo, pone de manifiesto aquellas características propias de la economía digital que cabe tener en cuenta para asegurarse de que las medidas adoptadas resultan eficaces ante este tipo de problemas.

6.1 Introducción

Muchas de las características clave de la economía digital, principalmente aquellas intrínsecas a la movilidad, suscitan problemas de erosión de la base imponible y traslado de beneficios en los ámbitos de la imposición directa e indirecta. Por ejemplo, la transcendencia de los activos intangibles en el contexto de la economía digital, unida a la movilidad de dichos activos a efectos fiscales con arreglo a las normas tributarias vigentes, implican un riesgo importante de prácticas elusivas BEPS en lo concerniente a los impuestos directos. La movilidad de los usuarios induce a desafíos y riesgos sustanciales en el contexto del impuesto sobre el valor añadido (IVA). Además, la posibilidad de centralizar la infraestructura lejos del Estado de la fuente y de realizar un número considerable de ventas en ese mercado desde una ubicación remota, acompañada de una capacidad cada vez mayor para desarrollar una actividad considerable con una plantilla mínima de personal, abre paso igualmente a nuevas posibilidades de erosionar la base imponible y trasladar beneficios por medio de la fragmentación de las operaciones materiales para sustraerse a toda obligación fiscal.

Los trabajos conducentes a las medidas y acciones contempladas en el Plan de acción BEPS (OCDE, 2013) deben partir necesariamente de estos rasgos esenciales a fin de garantizar que las soluciones propuestas se enfrentan de manera eficaz a los problemas BEPS presentes en la economía digital. Los apartados siguientes describen cómo y en qué medida se prevé que actúen las actividades encaminadas a la implementación del Plan de acción BEPS, así como la labor desarrollada en materia de impuestos sobre el consumo.

6.2 Cómo restablecer el sometimiento a gravamen de las rentas apátridas

Las estructuras concebidas para transferir artificialmente los beneficios a lugares en los que tributan a tipos de gravamen más favorables, o donde no tributan en absoluto, quedarán sin efecto a raíz de las actuaciones que se están acometiendo en el contexto del Proyecto BEPS y que contribuirán, al mismo tiempo, a aumentar la transparencia no sólo entre contribuyentes y administraciones tributarias, sino también entre éstas. Los procesos de evaluación de riesgos a nivel de la administración tributaria competente se verán reforzados gracias a medidas como la manifestación obligatoria de los acuerdos de planificación fiscal agresiva y a las exigencias uniformes en materia de documentación de los precios de transferencia, a las que se suma un modelo de declaración por países. La exhaustividad y el amplio alcance del Plan de acción BEPS permitirán garantizar, apoyándose en la implementación coordinada de las diversas medidas, que las actividades económicas tributan, en efecto, en el lugar en que se desarrollan, restableciéndose así la potestad tributaria del Estado de la fuente y de aquel otro en el que se encuentra efectivamente la sociedad matriz, con miras a poner fin al denominado fenómeno de las «rentas apátridas».

6.2.1 Medidas para restablecer el sometimiento a gravamen en el Estado de la fuente

Varias de las medidas previstas en el Plan de acción BEPS tendrán por efecto restablecer el sometimiento a gravamen en el Estado de la fuente, especialmente la Acción 6 (impedir la utilización abusiva de convenios para evitar la doble imposición) y la Acción 7 (impedir la exclusión fraudulenta del estatus de EP).

6.2.1.1 Impedir la utilización abusiva de convenios para evitar la doble imposición (CDI) (Acción 6)

Se están elaborando normas efectivas destinadas a combatir la utilización abusiva de los convenios para evitar la doble imposición (CDI), habiéndose previsto la presentación de disposiciones modelo para septiembre de 2014. Dichas normas comenzarán por abordar la adopción de soluciones de conveniencia o la aplicación del convenio más favorable (*treaty shopping*), estrategias mediante las que las empresas se establecen en un determinado país con miras a aprovecharse de la red de convenios de dicho país y no ya para desarrollar actividades comerciales en su territorio. Asimismo, impedirán la utilización de estructuras en las que se recurre a empresas que alegan ser residentes de dos países firmantes de un convenio para conseguir una doble no imposición. Por último, abordarán igualmente los casos de no imposición involuntaria fruto de los CDI, en particular aquellos en los que los países eliminan la doble imposición mediante el método de exención.

La denegación de los beneficios del convenio en los casos susceptibles de conducir a una doble no imposición permitirá al Estado de la fuente aplicar su normativa interna sin limitaciones por injerencia de las disposiciones del convenio encaminadas a evitar la doble imposición, aspecto importante tanto en aquellos casos en que la empresa extranjera aduce no tener una presencia fiscalmente imponible en dicho país en forma de establecimiento permanente (EP), como en aquellos otros en los que sí cuenta efectivamente con una presencia fiscalmente imponible en forma de EP o de empresa del grupo, aunque las correspondientes rentas sujetas a gravamen se minoran mediante pagos deducibles. Cuando dichos pagos deducibles estén sujetos a una retención en la fuente atendiendo a la normativa interna aplicable, el Estado de la fuente podrá aplicar dicha retención sin limitación alguna derivada del convenio.

6.2.1.2 Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente (EP) (Acción 7)

La definición, con arreglo a convenio, del concepto de «establecimiento permanente (EP)» puede restringir la aplicación de las normas de Derecho interno relativas a la fiscalidad de los beneficios

empresariales de empresas no residentes derivados de fuentes situadas en el Estado de la fuente. Las acciones acometidas en lo concerniente a la Acción 7 están encaminadas a impedir la elusión artificial del umbral contemplado en el convenio por debajo del cual el Estado de la fuente no puede someter las rentas a gravamen. En consecuencia, se pretende modificar la definición de EP a fin de garantizar que no se eluden el alcance previsto de dicha definición y, por lo tanto, la potestad impositiva interna, recurriendo a montajes artificiosos, objetivos éstos que se prevé alcanzar para septiembre de 2015.

Se analizará igualmente cómo y en qué medida cabe modificar la definición de EP para abarcar cabalmente toda circunstancia en la que un montaje artificioso relativo a la venta de bienes o servicios de una empresa perteneciente a un grupo multinacional conduce, en la práctica, a la celebración de contratos, de modo que habrá que considerar que esas ventas han sido efectuadas por dicha empresa. Esta circunstancia se daría, por ejemplo, cuando un vendedor en línea de productos tangibles o un proveedor en línea de servicios de publicidad hagan uso del equipo de ventas de una filial local para negociar y concluir ventas efectivas con grandes clientes potenciales.

Habrà que tener igualmente en cuenta la necesidad de garantizar que, cuando las actividades comerciales esenciales de una empresa se llevan a cabo en una determinada ubicación de un país concreto, la empresa no pueda acogerse a las excepciones generalmente incluidas en la definición de EP (véase, a modo de ejemplo, el apartado 4 del artículo 5 MC OCDE). Asimismo, se pretende garantizar que no cabe la posibilidad de acogerse a estas excepciones mediante la fragmentación de actividades comerciales. En este contexto, sería oportuno analizar si ciertas actividades, antes consideradas de carácter auxiliar con el fin de acogerse a estas excepciones, representan, cada vez más en la práctica, componentes significativos de los modelos de negocio de la economía digital. Si, por ejemplo, la proximidad de los clientes y la necesidad de realizar las pertinentes entregas con rapidez son componentes esenciales del modelo de negocio de un vendedor en línea de productos físicos, el hecho de poseer un almacén local podría constituir una actividad fundamental de dicho vendedor. Aparte de los desafíos fiscales generalizados (véase el Capítulo 8), estas circunstancias suscitan preocupación ante posibles prácticas BEPS cuando la no tributación en el Estado de la fuente se suma a ciertas técnicas que reducen o eliminan impuestos en el país del beneficiario o en el que se encuentra efectivamente la matriz.

6.2.2 Medidas para restablecer el sometimiento a gravamen en los Estados de la fuente y de la matriz

Determinadas medidas previstas en el Plan de acción BEPS ayudarán a restablecer el sometimiento a gravamen tanto a nivel del Estado de la fuente como de aquel otro en el que se encuentra la matriz. Dichas medidas

engloban aquellas que están siendo elaboradas con motivo de las actuaciones relativas a la Acción 2 (neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos), la Acción 4 (limitar la erosión de la base imponible mediante deducciones de intereses y otros pagos financieros), la Acción 5 (combatir más eficazmente las prácticas tributarias perniciosas) y las Acciones 8 a 10 (garantizar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor).

6.2.2.1 Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos (Acción 2)

El Plan de acción BEPS evidencia que los mecanismos híbridos pueden acabar generando una doble no imposición involuntaria o el diferimiento a largo plazo de los tributos mediante, por ejemplo, la creación de dos deducciones para un mismo préstamo, la aplicación de deducciones en una jurisdicción sin la correspondiente declaración de las rentas en la otra, o el abuso de los créditos por impuestos pagados en el extranjero o de los sistemas de exención de las participaciones transfronterizas. Las estructuras existentes en el seno de la economía digital recurren a mecanismos híbridos para acometer prácticas BEPS transfiriendo las rentas de un país fuente o jurisdicción intermediaria, o bien sustrayéndose a la aplicación de normas CFC en materia de transparencia fiscal internacional u otras normas antielusivas. La labor realizada en lo que respecta a la Acción 2, prevista para septiembre de 2014, reducirá, así pues, las posibilidades de prácticas elusivas BEPS en la economía digital.

6.2.2.2 Limitar la erosión de la base imponible mediante deducciones de intereses y otros pagos financieros (Acciones 4 y 9)

La innovación, clave del éxito en la economía digital, precisa de financiación. Numerosos agentes de la economía digital con una posición de liderazgo y bien establecidos gozan de una gran liquidez y, a menudo, financian nuevas empresas, la adquisición de sociedades de nueva creación u otros activos mediante préstamos intragrupo. Es frecuente que algunos contribuyentes constituyan y capitalicen entidades en países o territorios de baja tributación para después realizar operaciones con empresas vinculadas, cuyo efecto se plasma en la erosión de la base imponible. Por ejemplo, puede constituirse una filial en un territorio de baja tributación para realizar préstamos a entidades sometidas a gravámenes elevados o para adquirir activos intangibles y conceder su licencia a otras filiales. Las deducciones excesivas de intereses con motivo de dichos préstamos, o las deducciones excesivas en concepto de cánones satisfechos a aquellas entidades que soportan una baja tributación pueden plantear riesgos de prácticas elusivas BEPS en aquellos países en los que tienen lugar las actividades comerciales. Cuando el capital inyectado a una entidad sometida a baja tributación para financiar dichas actividades procede de terceros prestamistas, el efecto de erosión de la base imponible causado por estos

mecanismos puede verse amplificado. Pueden producirse los mismos efectos ubicando los beneficios en entidades sometidas a una baja tributación que posean intangibles o asuman el riesgo, siempre que dichos beneficios se utilicen para financiar a otras entidades.

En otras palabras, las normas existentes permiten a las filiales situadas en un territorio de baja tributación financiar las actividades generadoras de beneficios del grupo recurriendo a préstamos intragrupo, aun cuando el grupo multinacional en su conjunto pueda estar muy poco endeudado. En última instancia, esto reduce impuestos al nivel del Estado de la fuente y de aquel en que se encuentra la sociedad matriz, no sometiéndose habitualmente los intereses a gravamen en ningún lugar por diversos motivos (existencia de regímenes preferenciales, utilización de instrumentos financieros híbridos y posibilidad de cuantiosas deducciones). Los mecanismos de planificación fiscal existentes en el seno de empresas integradas a nivel mundial por los que se caracteriza la economía digital se inspiran en este tipo de estructuras para lograr erosionar la base imponible y trasladar los beneficios.

Las iniciativas emprendidas en relación con la Acción 4 se traducirán en recomendaciones sobre las mejores prácticas en el diseño de las normas internas para restringir las posibilidades de incurrir en prácticas BEPS mediante la deducibilidad de intereses y otros pagos financieros. Dichas iniciativas abordarán las posibles prácticas BEPS en lo que respecta a los intereses abonados tanto a partes vinculadas como a terceras partes, al tiempo que abarcarán las inversiones entrantes y salientes. En relación con esta labor, las actuaciones acometidas en el marco de la Acción 9 del Plan de acción BEPS analizarán si estas conductas tienen algún tipo de repercusión sobre los precios de transferencia y, en su caso, identificarán mecanismos que permitan darles respuesta, ya sea en el marco del principio de plena competencia o ampliando su alcance. Asimismo, se desarrollarán directrices más exhaustivas sobre la aplicación de las normas de determinación de los precios de transferencia a los préstamos, garantías, seguros cautivos y otras operaciones financieras. A este respecto, un enfoque basado en una fórmula de reparto preestablecida, que vincule los pagos de intereses deducibles a los pagos efectuados con motivo de la deuda externa del grupo, puede conducir a resultados que reflejen mejor la auténtica actividad de los grupos multinacionales, aunque también se analizarán otros enfoques para hacer frente a las deducciones de intereses excesivas. Los resultados de esta labor se presentarán en septiembre de 2015.

6.2.2.3 Combatir más eficazmente las prácticas tributarias perniciosas (Acción 5)

Las empresas de la economía digital dependen en gran medida de los activos intangibles para crear valor y generar ingresos. Los activos intangibles y las rentas derivadas de la explotación de dichos activos son, por definición, geográficamente móviles. A lo largo de la última década,

varios países, algunos de ellos miembros de la OCDE y otros no miembros, han implantado regímenes de activos intangibles que prevén un tratamiento fiscal preferencial de determinados ingresos procedentes de la explotación de bienes incorpóreos, generalmente gracias a una deducción del 50% al 80% o a la exención total de tales rentas cualificadas.

El trabajo desarrollado en el marco del Plan de acción BEPS examina este tipo de sistemas para determinar si constituyen regímenes fiscales preferenciales perniciosos en el sentido del Informe de la OCDE (1998) titulado «Competencia fiscal perniciosa: Un problema mundial emergente». La Acción 5 del Plan de acción BEPS contempla específicamente la necesidad de que exista una actividad sustancial que motive la instauración de un régimen preferencial, al tiempo que exige precisar el criterio de actividad sustancial utilizado para evaluar los regímenes en el contexto BEPS. Los regímenes de activos intangibles se evaluarán a la luz del mencionado criterio de actividad sustancial y de otros factores indicados en el citado Informe de 1998. En la actualidad, se están llevando a cabo trabajos en torno a la actividad sustancial y su aplicación a los regímenes de activos intangibles, así como a otros regímenes preferenciales. Si cualquiera de estos regímenes objeto de examen resultara tener efectos perniciosos, el país afectado tendría la posibilidad de abolir el régimen en cuestión o de suprimir las características que dan lugar a dichos efectos, llegado el caso.

6.2.2.4 Garantizar que los resultados de los precios de transferencia sean coherentes con la creación de valor (Acciones 8 a 10)

Las líneas de actuación BEPS en materia de precios de transferencia pretenden combatir las prácticas elusivas BEPS a las que recurren habitualmente empresas activas en la economía digital y otros contribuyentes. Muchas de las estructuras implican separar las funciones productivas y comerciales entre las distintas personas jurídicas del grupo, recibiendo algunas de éstas el tratamiento de entidades que soportan un bajo riesgo y generan escasos beneficios, y otras como entidades que soportan un alto riesgo y generan elevados beneficios, constatando que estas últimas no desarrollan actividades que generan impuestos en territorios de alta tributación. En su conjunto, el objetivo global de las medidas en materia de precios de transferencia radica en alinear la asignación y el reparto de las rentas en el seno de un grupo multinacional de empresas directamente con la ubicación de la actividad económica de la que son producto. Se persigue este objetivo centrándose en aspectos clave, como son (i) los activos intangibles, (ii) los riesgos empresariales, la (iii) recalificación de las rentas derivadas de determinadas operaciones, los (iv) pagos que erosionan la base imponible y las (v) cadenas de valor mundiales y los métodos de reparto de los beneficios.

i. Activos intangibles, incluidos aquellos difíciles de valorar, y acuerdos de reparto de costes

Una de las características clave de numerosas estructuras BEPS

adoptadas por los agentes de la economía digital reside en el traslado de activos intangibles o de derechos sobre dichos activos hacia países o territorios con un tratamiento fiscal favorable. Las empresas de la economía digital dependen, en gran medida, de los activos intangibles a la hora de crear valor y generar ingresos. En función de la legislación local, pueden facilitarse las transferencias de activos intangibles a un precio por debajo de su valor real mediante acuerdos de licencia, acuerdos de reparto de costes o estructuras fiscales que separan las deducciones necesarias para el desarrollo del bien intangible de los ingresos conexos al mismo. Las transferencias de activos intangibles a un precio inferior a su valor real pueden producirse (i) debido a las dificultades para valorar los activos intangibles transferidos al realizar dicha transferencia; (ii) a causa de la desigualdad de acceso a la información relativa al valor entre contribuyentes y administraciones tributarias, y (iii) como resultado de que algunos acuerdos motiven la transferencia de activos intangibles ocultos o no identificados sin el pago correspondiente.

Las líneas de actuación BEPS en materia de activos intangibles están destinadas a combatir estos problemas de forma gradual y escalonada. En primer lugar, habrá que definir extensa y claramente la expresión «activo intangible», al tiempo que todo activo intangible cuya transferencia dé lugar a una contraprestación entre partes no vinculadas deberá ser remunerada y/o compensada mediante las transferencias efectuadas entre empresas vinculadas. Esto permitirá evitar que las transferencias de activos intangibles ocultos se utilicen como cauce para trasladar los ingresos. En segundo lugar, dichas actuaciones pretenden garantizar que las entidades de un grupo multinacional que añaden valor a los activos intangibles al realizar y/o administrar las funciones de desarrollo, o bien al asumir y/o controlar los riesgos, sean debidamente remuneradas por ello. Se establecerá igualmente la posibilidad de recurrir a técnicas de valoración cuando no se consiga identificar transferencias comparables de activos intangibles. Esta primera fase del trabajo concluirá en septiembre de 2014. En tercer lugar, en los casos en que se transfieran activos intangibles parcialmente desarrollados u otros difíciles de valorar, habrá que determinar si la rentabilidad de los activos intangibles con posterioridad a su transferencia debe tenerse en cuenta en la valoración en circunstancias específicas, a fin de que los contribuyentes y las administraciones tributarias dispongan exactamente de la misma información. Esta segunda fase de las actuaciones en materia de intangibles concluirá en septiembre de 2015.

ii. Riesgos empresariales

Las estructuras BEPS, concebidas para transferir los ingresos a países o territorios de baja tributación, a menudo implican una asignación contractual de los riesgos económicos a una filial que soporta una baja presión fiscal. Con frecuencia se aduce que esta asignación contractual, junto con la titularidad legal de los activos intangibles, justifica importantes atribuciones de ingresos a la entidad que asume el riesgo. Para poder hacerlo, suele

sostenerse que otras entidades del grupo están contractualmente protegidas contra el riesgo, de tal forma que una filial sometida a una baja tributación tiene derecho a percibir la totalidad de los ingresos residuales una vez indemnizados otros miembros del grupo de bajo riesgo por sus funciones. Las medidas en este ámbito intentarán dar respuesta a cuestiones relativas a la asignación contractual del riesgo, lo que exigirá un control más estricto y adecuado de los riesgos, de la capacidad financiera para asumirlos y de su gestión. Las orientaciones identificarán igualmente los riesgos que, por su naturaleza, soporta el grupo multinacional de forma global y que, por tanto, no pueden atribuirse automáticamente a una sola entidad del grupo. Los resultados de estas iniciativas se presentarán en septiembre de 2015.

iii. Recalificación de las rentas derivadas de determinadas operaciones

Las directrices existentes en materia de precios de transferencia requieren un análisis que tenga como punto de partida las transacciones efectuadas por el contribuyente. Estas directrices permiten recalificar o ignorar la forma de las transacciones adoptada por el contribuyente tan sólo en algunas circunstancias excepcionales, cuyos límites exactos no están totalmente claros. En la actualidad, se está reflexionando sobre la posible necesidad de reconsiderar el alcance de las orientaciones vigentes sobre la recalificación de las rentas derivadas de determinadas operaciones de los contribuyentes con miras a replantearlas o clarificarlas, y sobre las circunstancias particulares en las que dichas normas podrían tener que modificarse. Cabe señalar que el hecho de ignorar la forma de las transacciones adoptada por un contribuyente plantea importantes dificultades. Existe un gran riesgo de desencadenar controversias y doble imposición ante la hipótesis de extender ampliamente el alcance de la recalificación, especialmente si dicha expansión se basa en principios que no pueden limitarse a las transacciones efectuadas con entidades situadas en territorios de baja tributación. En consecuencia, cabe prestar especial atención a aquellas circunstancias particulares en las que las transacciones orquestadas por el contribuyente pueden aportar tal incertidumbre a los análisis de precios de transferencia hasta el punto de que no sean suficientemente fiables, allanando así el camino a las prácticas BEPS. Las líneas de actuación en este ámbito aportarán directrices más claras sobre la diferencia entre una identificación adecuada de la naturaleza específica de las operaciones realizadas sobre la base, por un lado, del verdadero comportamiento y de los contratos existentes y, por otro, de la omisión o recalificación de la operación en cuestión. Habida cuenta de que las competencias ilimitadas que ostentan las administraciones tributarias para recalificar las rentas derivadas de determinadas operaciones pueden originar una doble imposición involuntaria y una mayor y más férrea controversia, las orientaciones sentarán las bases en torno al imperativo de comprender la verdadera naturaleza de las actividades comerciales desarrolladas por cada entidad para poder analizar toda cuestión conexas a los precios de transferencia. Los resultados de la presente iniciativa se

presentarán en septiembre de 2015.

iv. Pagos que erosionan la base imponible

Los pagos transfronterizos excesivos a partes vinculadas radicadas en territorios de baja tributación pueden erosionar la base imponible de aquellos países de los que proceden y desde los que se efectúan dichos pagos. Si bien las normas de determinación de los precios de transferencia basadas en el principio de plena competencia están, teóricamente, diseñadas para establecer la cuantía correcta de dichos pagos, en determinadas circunstancias, la combinación de datos inexactos sobre transacciones comparables, la falta de recursos de las administraciones tributarias para aplicar las normas, ciertas situaciones fácticas complejas e hipótesis dudosas acerca de la atribución del riesgo, pueden crear las condiciones idóneas para la realización de pagos excesivos. Como resultado, dichos pagos pueden no someterse a gravamen en el país de baja tributación del beneficiario ni en el país de origen del grupo multinacional, dando lugar, no obstante, a deducciones fiscales que erosionan la base imponible en el país del ordenante. Ciertas medidas selectivas podrían contribuir potencialmente a luchar contra este tipo de práctica BEPS. En función de la forma en que se conciban, dichas medidas podrían atenerse a un enfoque basado en el principio de plena competencia, aunque partiendo de una estricta observancia de dicho principio en circunstancias específicas. Se trataría, por ejemplo, de definir techos para ciertos pagos o de proceder al reparto en base a una fórmula preestablecida. En consecuencia, procedería evaluar la eficacia de este tipo de disposiciones, los ámbitos a los que resultarían aplicables, el eventual efecto de simplificación de las cargas administrativas y los mecanismos que podrían utilizarse para evitar o aliviar la doble imposición en situaciones en las que pudiera darse. Los resultados de estas actuaciones se presentarán en diciembre de 2015.

v. Cadenas de valor mundiales y métodos de reparto de los beneficios

Cuando se concibió originariamente el principio de plena competencia, era normal que un grupo multinacional estableciese una filial con todas sus funciones en cada país en el que desarrollase una actividad empresarial con el fin de gestionar las actividades del grupo en dicho país. Esta estructura debe su origen a diversos factores, entre ellos la lentitud de las comunicaciones, la normativa cambiaria, los derechos arancelarios y unos costes de transporte relativamente elevados, que dificultaban el funcionamiento de las cadenas de suministro mundiales integradas. Gracias al desarrollo de las TIC y al progreso tecnológico, a la reducción de barreras en materia de divisas y aduanas y a la transición hacia productos digitales y una economía de servicios, se ha conseguido eliminar los obstáculos a la integración, lo que ha permitido a los grupos multinacionales comenzar a operar más como empresas independientes de alcance mundial. Por un lado, los entramados societarios y las empresas independientes han perdido importancia; por otro, los grupos

multinacionales se han aproximado a la concepción puramente económica de la empresa independiente que opera de forma coordinada con objeto de maximizar las oportunidades intrínsecas a una economía mundial. Así pues, cabe ponderar las implicaciones de una creciente integración en el seno de las empresas multinacionales y evaluar la necesidad de recurrir en mayor medida a los análisis de la cadena de valor y a los métodos de reparto de los beneficios. Esta línea de acción deberá dar respuesta también a situaciones en las que no se dispone de datos comparables debido a las estructuras orquestadas por los obligados tributarios, al tiempo que podría incluir orientaciones más sencillas y claras acerca del uso de los métodos concernientes a los beneficios, incluidos los relativos al reparto de beneficios, siguiendo una praxis ya aplicada de manera fructífera en lo que respecta a los intercambios comerciales mundiales y a empresas integradas de servicios financieros. Los resultados de esta iniciativa se presentarán en septiembre de 2015.

6.2.3 Medidas para restablecer el sometimiento a gravamen en el Estado en que se encuentra efectivamente la matriz

Además de las medidas mencionadas en el Capítulo 2, las medidas y estrategias de consolidación de las normas CFC sobre transparencia fiscal internacional podrían ayudar igualmente a restablecer el sometimiento a gravamen en la jurisdicción en que se encuentra efectivamente la matriz. Como señala el Plan de acción BEPS, uno de los riesgos de prácticas elusivas BEPS radica en la posibilidad de crear filiales no residentes y desviar las rentas de empresas residentes a través de dicha filial no residente. Pese al elevado número de países que ya contempla normas CFC para dar respuesta a dicho problema, son igualmente numerosas las jurisdicciones que aún no las han implantado. Es igualmente cierto que, aun existiendo, dichas normas no siempre abordan el problema BEPS de forma exhaustiva. Las medidas y estrategias antes mencionadas de consolidación de las normas CFC alentarán a un mayor número de países a adoptarlas y a formular recomendaciones en lo referente a su diseño. Dichas medidas giran igualmente en torno a la necesidad de adoptar reglas anti-inversión y de garantizar que las normas CFC contienen disposiciones adecuadas para evitar la doble imposición. Los resultados de estas actuaciones se presentarán en septiembre de 2015. Esta medida pretende combatir el traslado de beneficios restableciendo el sometimiento a gravamen en el Estado de residencia, por lo que puede tener efectos colaterales, y proteger al mismo tiempo la base imponible de los Estados de la fuente, hecho explicable en la medida en que, si las normas CFC son efectivas, los obligados tributarios tendrán menos opciones de trasladar los beneficios del Estado de la fuente a un país de baja tributación.

Para dar respuesta a los problemas BEPS en la economía digital, las normas CFC deben abordar de manera eficaz la tributación de las típicas rentas móviles obtenidas por actividades de la economía digital. Si bien las normas CFC difieren considerablemente de una jurisdicción a otra, es frecuente que los ingresos procedentes de la entrega y/o prestación a distancia

de productos y servicios digitales no sean sometidas a gravamen, en la práctica, en virtud de dichas normas. Así pues, una empresa multinacional que desarrolle una actividad digital puede obtener ingresos en una sociedad extranjera controlada (SEC) situada en un territorio de baja tributación localizando allí activos intangibles esenciales y utilizándolos para vender bienes y servicios digitales sin tributar efectivamente por dichos ingresos, aun cuando la propia SEC no desarrolle actividades significativas en esa jurisdicción. En consecuencia, una empresa de la economía digital puede verse pagando poco o ningún impuesto en el país en que se encuentra la SEC, al tiempo que puede evitar pagar impuestos en el Estado de la fuente y en el de residencia efectiva.

Para poner fin a esta situación, cabe dirigir la vista hacia normas CFC que regulen específicamente las rentas generadas normalmente por actividades de la economía digital, tales como las procedentes de la venta a distancia de bienes y servicios digitales. Dichas rentas pueden ser particularmente móviles debido a la importancia de los activos intangibles en el suministro de dichos bienes y servicios, así como por el número relativamente limitado de personas necesarias para llevar a cabo actividades de venta en línea. Una norma CFC de estas características podría contemplar una excepción ante situaciones en las que la SEC, a través de sus empleados, contribuye en gran medida al valor de los bienes y servicios vendidos.

6.3 Cómo abordar los problemas BEPS en el ámbito de los impuestos sobre el consumo

La digitalización de la economía ha facilitado enormemente la capacidad empresarial de adquirir una amplia gama de servicios y activos intangibles a proveedores de otras jurisdicciones en todo el mundo y de estructurar sus operaciones de una manera verdaderamente global. Estos avances han permitido a entidades exentas eludir o minimizar la carga de IVA soportado no recuperable y que grava los insumos utilizados para sus actividades exentas. El apartado 5.3 del Capítulo 5 destaca los riesgos de prácticas elusivas BEPS que pueden derivarse de la posibilidad que tienen las empresas de estructurar su actividad, de tal forma que las entidades exentas acaban por no pagar IVA o tributan a un tipo de gravamen excesivamente bajo por el suministro a distancia de bienes intangibles y/o servicios.

La aplicación de las recomendaciones nº 2 y 4 de las *Directrices sobre la determinación del lugar de consumo para la tributación del suministro transnacional de servicios y bienes intangibles en operaciones B2B* de la OCDE minimizará las posibles prácticas elusivas BEPS en lo que respecta a la entrega de bienes intangibles y a la prestación de servicios a distancia a entidades exentas, en particular aquellas que operan mediante establecimientos («sucursales») en múltiples jurisdicciones (empresas multilocalizadas o EML).

La recomendación n° 2 prevé que la potestad tributaria sobre el suministro transnacional de servicios y bienes intangibles en operaciones B2B se asigne a la jurisdicción en la que el cliente haya establecido su establecimiento comercial y la obligación de las empresas cliente de autoliquidar el IVA que grava los bienes entregados y los servicios prestados a distancia y adquiridos a proveedores situados en el extranjero conforme a la normativa aplicable de la jurisdicción en la que se encuentren.

La recomendación n° 4 establece que en caso de suministro a una empresa ubicada en más de una jurisdicción, la potestad tributaria recaerá sobre la jurisdicción en la que esté ubicado el establecimiento del cliente (sucursal) que hace uso del servicio o bien en cuestión. Estas Directrices describen los mecanismos a los que pueden recurrir las administraciones tributarias para obtener el resultado deseado en la práctica, esto es, la atribución de la facultad de aplicar IVA al suministro de bienes intangibles y servicios B2B a la jurisdicción en que se haga uso de dichos servicios con fines comerciales, con independencia de cómo se estructuren la adquisición y la venta de estos servicios y bienes intangibles.

Bibliografía

OCDE (2013): *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, Ediciones OCDE, París, disponible en la página <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207813-es>.

Capítulo 7

Desafíos fiscales generalizados que plantea la economía digital

Este capítulo presenta, por un lado, los desafíos que plantea la economía digital en el ámbito de la imposición directa en lo concerniente al nexos, al tratamiento de los datos a efectos fiscales y a la calificación de los pagos efectuados en el marco de los nuevos modelos de negocio. Por otro, examina aquellos otros desafíos en materia de imposición indirecta relativos a las exenciones en la importación de bienes de escaso valor y a las ventas digitales a distancia a consumidores. Por último, describe ciertas dificultades administrativas a las que se enfrentan las administraciones tributarias a la hora de aplicar determinadas normas.

7.1 La economía digital y los desafíos a los que se enfrentan los responsables políticos

La expansión de la economía digital presenta numerosas ventajas, principalmente en términos de crecimiento, empleo y, de forma más genérica, de bienestar, si bien da lugar al mismo tiempo a toda una serie de desafíos a los que deben enfrentarse los responsables políticos. Dichos desafíos van más allá del marco de las políticas fiscales nacionales e internacionales y tocan ámbitos como la legislación internacional en materia de confidencialidad y protección de datos, aspectos contables y normativos.

Desde una perspectiva de las estrategias de política fiscal, la irrupción de las tecnologías digitales puede limitar potencialmente las opciones de las que disponen los responsables políticos de cara a trazar las líneas maestras de los respectivos sistemas tributarios. Durante décadas, las empresas han contribuido al sostenimiento del gasto público teniendo que soportar un amplio abanico de tributos, además del correspondiente impuesto sobre sociedades (IS), tales como las cotizaciones de los trabajadores, ecotasas, contribuciones y otros impuestos territoriales sobre los bienes inmuebles. Los avances de las tecnologías digitales permiten a los agentes económicos operar de tal forma que consigan evitar, eliminar o reducir significativamente sus obligaciones tributarias en los mencionados ámbitos, lo que puede traducirse en un aumento de la presión fiscal sobre un número menor de contribuyentes al objeto de compensar dicha pérdida de ingresos fiscales o recaudación tributaria. Queda patente, pues, la importancia de concebir sistemas que graven los rendimientos empresariales y el consumo que favorezcan el crecimiento y la inversión, reduciendo al mismo tiempo las desigualdades y garantizando unas condiciones equitativas entre los distintos agentes económicos.

Los siguientes apartados examinan toda una serie de desafíos fiscales que plantea la economía digital en relación con el impuesto sobre sociedades y aquellos otros que gravan el consumo.

7.2 Consideraciones generales sobre los desafíos fiscales que plantea la economía digital

A raíz de la evolución de los modelos de negocio, a nivel general, y de la expansión de la economía digital, en particular, el modo de operar en la actualidad de empresas no residentes en un Estado de la fuente difiere sustancialmente del que regía en la época en que se formularon las normas fiscales internacionales. Por ejemplo, si bien antes una empresa no residente ya podía realizar ventas en una jurisdicción en la que no contaba con una presencia física, el fenómeno ha adquirido ahora unas dimensiones espectaculares gracias al progreso de las TIC. Asimismo, en pasado, las

empresas que pretendían expandirse y desarrollar su actividad en un Estado de la fuente concreto debían contar habitualmente con una presencia física *in situ* en forma de centro de producción, comercialización y distribución. Por lo general, estas actividades locales suponían realizar operaciones de un alto valor potencial tales como compras, gestión de inventario, comercialización a nivel local, promoción de la marca y otras actividades que generaban ingresos locales sujetos a gravamen en el Estado de la fuente en cuestión. Las nuevas y actualizadas prácticas comerciales, unidas a los avances de las TIC y a la liberalización de los intercambios, han permitido a las empresas centralizar la gestión de gran parte de las funciones que anteriormente exigían una presencia local, dejando así obsoleto el modelo de negocio tradicionalmente implantado en las economías de mercado. El hecho de que los umbrales de gravamen existentes se definan en relación con la presencia física se debe, en parte, a la necesidad para numerosas actividades tradicionales de contar con una presencia física local para poder realizar ventas importantes de bienes y servicios en una determinada plaza. Por otra parte, se debe también a la necesidad de garantizar que el Estado de la fuente goza de capacidad administrativa para someter a una empresa no residente al ejercicio de su potestad tributaria. Hoy en día, el hecho de que los modelos económicos de referencia exijan una menor presencia física –efecto que puede verse amplificado en determinados tipos de actividad del sector de las TIC– plantea, en consecuencia, diversos retos para la fiscalidad internacional.

Existen otros elementos de la economía digital que plantean igualmente retos para los responsables políticos. Como hemos señalado más arriba, la creciente remisión a los datos como recurso productivo en determinados nuevos modelos de negocio puede representar ulteriores desafíos fiscales en términos de calificación de las rentas y atribución del valor generado por dichos datos. Por otra parte, las nuevas fuentes de ingresos, adoptadas principalmente a la luz de la proliferación de modelos de negocio multilaterales o debido al uso de potencias de proceso y anchos de banda masivos, ponen en entredicho la idoneidad de los criterios actuales de calificación de determinados pagos y operaciones a efectos tributarios. Por último, las tecnologías digitales facilitan el desarrollo de actividades comerciales a escala internacional, al tiempo que permiten a los consumidores acceder a productos y servicios del mundo entero, lo que constituye un nuevo desafío de cara a recaudar el volumen apropiado de impuestos sobre el consumo.

En términos generales, los principales desafíos planteados por la economía digital en el ámbito de la imposición directa se agrupan en tres grandes categorías:

- **Existencia de nexos (o criterio de sujeción):** Dado el constante aumento del potencial de las tecnologías digitales y debido a que, en muchos casos, no se requiere una presencia física sustancial para desarrollar una actividad comercial, todo ello sumado al creciente papel de los efectos de red generados por la interacción entre consumidores, surgen dudas acerca de la pertinencia de las

normas actualmente utilizadas para determinar la existencia de un nexo con una determinada jurisdicción a efectos fiscales.

- **Tratamiento fiscal de los datos:** La elevada sofisticación de las tecnologías de la información ha permitido a las empresas de la economía digital reunir y utilizar datos procedentes de todos los rincones del globo a un nivel sin precedentes. Ello plantea interrogantes sobre cómo atribuir el valor creado a raíz de la generación de datos a través de productos y servicios digitales, así como en torno al tratamiento fiscal del valor de los datos facilitados por una persona o entidad con motivo de una operación concreta, como puede ser la entrega de un bien a título gratuito, una operación de trueque o cualquier otra forma de intercambio.
- **Calificación de las rentas:** La irrupción de novedosos productos digitales y medios de prestación de servicios siembra incertidumbre en cuanto a la calificación fiscal idónea de los pagos efectuados en el contexto de los nuevos modelos de negocio, concretamente en lo referente a la computación en la nube.

Estos desafíos ponen en entredicho si el marco fiscal internacional actual responde adecuadamente a los cambios introducidos por la economía digital y los modelos de negocio que hace posibles, y conciernen igualmente a la atribución y reparto de la potestad tributaria entre el Estado de la fuente y el de residencia. Dichos desafíos llevan igualmente a reconsiderar el criterio aplicado para determinar el lugar en que tienen lugar las actividades económicas y se crea valor con fines tributarios, que se sustenta en un análisis de las funciones desarrolladas, los activos utilizados y los riesgos asumidos. Simultáneamente, cuando estos desafíos generan situaciones de doble no imposición (o desimposición), por ejemplo, en el caso de falta de nexo en el Estado de la fuente en virtud de la normativa vigente, unida a la no imposición tanto en la jurisdicción del beneficiario de las rentas como en aquella en la que se encuentra efectivamente la matriz, conllevan igualmente el riesgo de prácticas elusivas BEPS.

Si bien los desafíos intrínsecos al IS (existencia de nexo, tratamiento fiscal de los datos y calificación de las rentas) difieren por su naturaleza, pueden superponerse entre sí. Así, por ejemplo, la calificación de los pagos puede dar origen a obligaciones fiscales en la jurisdicción en la que reside o se halla establecido el ordenante y, por tanto, se superpone a la cuestión de la existencia de nexo. Del mismo modo, podemos llegar a preguntarnos si la recopilación de datos procedentes de usuarios ubicados en una determinada jurisdicción es asimilable a la existencia de un nexo con dicho país y, en caso afirmativo, si procede imputar las rentas generadas por la utilización de esos datos a dicho nexo y de qué forma. Asimismo, plantea dudas acerca de la calificación, a efectos fiscales, de las rentas derivadas de las operaciones que conllevan el uso de datos.

Los desafíos planteados por la economía digital conciernen igualmente

a los regímenes IVA, en particular en aquellos casos en los que consumidores particulares adquieren bienes, servicios y activos intangibles a proveedores situados en el extranjero. En parte, ello se debe a la inexistencia de un auténtico marco internacional que garantice la recaudación del IVA en el lugar de consumo. La ausencia de una norma internacional para la aplicación, recaudación y remisión de este tributo a un número potencialmente elevado de administraciones tributarias, plantea dificultades y genera elevados costes de cumplimiento en detrimento de los agentes económicos y, en particular, de las pequeñas y medianas empresas (PYME). Por su parte, las administraciones públicas hacen frente al riesgo de pérdidas recaudatorias y a la distorsión del mercado, al tiempo que se enfrentan a la gestión de la deuda tributaria generada por un elevado volumen de operaciones de escaso valor, hecho que puede traducirse en una importante carga administrativa frente a ingresos marginales en última instancia.

Aparte de estos desafíos en materia de política fiscal, examinados en profundidad a continuación, el GEFED ha identificado igualmente diversos problemas de carácter administrativo que plantea la economía digital, descritos en el cuadro 7.1 al final del presente capítulo.

7.3 *Nexo* y posibilidad de tener una presencia significativa sin estar sujeto a gravamen

El progreso de las tecnologías digitales no han modificado la naturaleza fundamental de las actividades esenciales que desarrollan las empresas para generar beneficios. A tal fin, las empresas siguen necesitando dotarse de y adquirir insumos, crear o añadir valor y realizar ventas a los clientes. Para fomentar las ventas, las empresas se han visto abocadas a desarrollar en todo momento actividades tales como estudios de mercado, actividades comerciales y publicitarias y de asistencia al cliente. No obstante, las tecnologías digitales han incidido en la forma de llevar a cabo estas actividades, facilitando, por ejemplo, su desarrollo a distancia, aumentando la velocidad de procesamiento, análisis y uso de la información y, habida cuenta de que las distancias ya no representan un obstáculo a los intercambios comerciales, ampliando el número de clientes potenciales finales que pueden alcanzar. Hoy día, muchas empresas pueden apoyarse en las infraestructuras digitales e inversiones pertinentes para poder alcanzar a un número mucho mayor de clientes que antes. Como resultado, algunos procesos antes encomendados a personal local pueden llevarse a cabo actualmente en y desde el extranjero de forma automatizada, cambiando así la naturaleza y el alcance de las actividades desarrolladas a manos del personal. En definitiva, es posible aumentar la clientela existente en un determinado país sin necesidad de contar con tantos medios, ya sea a nivel de infraestructura local o de personal, como era necesario durante la era «pre digital».

En consecuencia, las empresas disponen de un margen de maniobra mayor para establecer el lugar de realización de sus actividades esenciales o para desplazar las funciones existentes a una nueva ubicación, aun cuando dicha ubicación se encuentre fuera del Estado de la fuente y/o de los países en los que la empresa realiza otras funciones conexas. Como resultado, cada vez existen más posibilidades de que el personal de la empresa, la infraestructura informática (p.ej.: servidores) y los clientes se encuentren repartidos en distintos países, lejos del Estado de la fuente. Los avances en materia de potencia informática permiten también que determinadas funciones, incluidas las relativas a la toma de decisiones, sean llevadas a cabo por programas informáticos y algoritmos cada vez más sofisticados. Por ejemplo, en algunos casos, los contratos pueden ser aceptados de forma automática por programas informáticos, sin necesidad de intervención alguna del personal local. Como ya hemos anticipado, esto se hace igualmente extensivo a funciones tales como la recopilación de datos, que también puede llevarse a cabo de forma automática, sin la intervención directa de los empleados de la empresa.

Pese a esta mayor flexibilidad, en la mayoría de los casos las grandes empresas multinacionales (EMN) disponen de una presencia fiscalmente imponible en el país en que se encuentran sus clientes. Como se ha mencionado en el Capítulo 4, a menudo concurren razones imperativas por las que las empresas deben asegurarse de que los recursos clave se encuentran lo más cerca posible de sus mercados principales. Ello puede explicarse por el deseo de la empresa de garantizar un servicio de mayor calidad o guardar relación directamente con sus principales clientes. En otras ocasiones, responde a la necesidad de minimizar los tiempos de espera, aspecto crucial para determinados tipos de empresa, o a la exigencia de respetar ciertos límites normativos aplicables a determinados sectores que restringen las posibilidades de localización de la infraestructura fundamental, del capital y del personal. Así pues, es importante no exacerbar la importancia de la existencia del nexo, si bien tampoco hay que infravalorar la posibilidad de realizar un importante volumen de ventas sin contar con una presencia fiscalmente imponible, circunstancia que plantea dudas acerca de la idoneidad de las normas actuales en el contexto de la economía digital.

Las mencionadas dudas guardan relación, concretamente, con la definición de «establecimiento permanente (EP)» a efectos de convenio fiscal, y las consiguientes normas en materia de asignación y reparto de beneficios. En pasado, se admitió que el concepto de EP no sólo se refería a una presencia física significativa en un determinado país, sino también a situaciones en las que el no residente realiza una actividad en el país en cuestión a través de un agente dependiente (a este respecto, véanse las disposiciones previstas en los apartados 5 y 6 del artículo 5 MC OCDE). Dado que, en la actualidad, es posible participar activamente en la vida económica de otro país sin contar con un lugar fijo de negocios o un agente dependiente allí establecidos, surgen interrogantes acerca de si la definición existente del concepto de EP es coherente y compatible con los principios en los que se sustenta. Por ejemplo, la posibilidad de celebrar contratos a distancia mediante

tecnologías adecuadas, sin la intervención de empleado alguno o de agentes dependientes, plantea la necesidad de determinar si el criterio implícito en las normas actuales relativas a la conclusión de contratos por personas distintas de agentes con un estatus independiente sigue siendo pertinente en todos los casos.

En ocasiones, estas dudas se intensifican debido a que, en ciertos modelos de negocio, los clientes entablan con mayor frecuencia una relación continuada con proveedores de servicios que se extienden más allá del punto de venta. Esta continua interacción con los clientes lleva asociados efectos de red que pueden incrementar el valor de una determinada empresa a los ojos de otros clientes potenciales. Por ejemplo, en el caso de un sitio web de venta minorista que ofrezca una plataforma en la que los clientes pueden examinar y realizar comentarios sobre los productos, las interacciones de dichos clientes con el sitio web pueden multiplicar el valor del mismo para otros clientes al permitirles tomar decisiones informadas y conscientes sobre los productos y encontrar aquellos que mejor se ajusten a sus intereses.

De igual modo, los usuarios de una plataforma participativa en red colaboran en la virtualización de los contenidos generados por ellos mismos (CGU), hecho que se traduce en el aumento del valor de la plataforma para los usuarios y miembros existentes a medida que se adhieren otros nuevos que hacen su propia aportación. En la mayoría de los casos, no se remunera directamente a los usuarios por los contenidos que crean y aportan, si bien la empresa puede monetizar dichos contenidos a través de ingresos publicitarios (como se describe más adelante en relación con los modelos de negocio multilaterales), mediante la venta de abonos o la concesión a terceros de licencias de uso de dichos contenidos. En su lugar, el valor generado por las contribuciones de los usuarios puede verse reflejado en el valor de la propia empresa, monetizada a través del precio de venta al proceder sus propietarios a la venta de dicha actividad. Las preocupaciones inherentes a la cambiante naturaleza de las interacciones de los clientes y usuarios, que permite una mayor participación en la vida económica de cualquier país sin contar con una presencia física, se hacen aún más patentes en los mercados en los que las elecciones de los consumidores, sumadas a los efectos de red, han dado lugar a un monopolio u oligopolio.

Otra dificultad específicamente vinculada a las nuevas formas de gestión de las empresas gira en torno a si ciertas actividades antes consideradas de carácter preparatorio o auxiliar (y que, por tanto, se acogen a las excepciones a la definición de EP) podrían convertirse en elementos cada vez más importantes de las actividades empresariales en el contexto de la economía digital. Por ejemplo, como se indica en el Capítulo 6, al igual que la proximidad a los usuarios y la necesidad de realizar entregas rápidas a los clientes son componentes clave del modelo de negocio de un vendedor en línea de bienes corporales, el hecho de disponer de un almacén local puede representar también una actividad esencial de dicho vendedor. Asimismo, cuando el éxito comercial de una empresa especializada

en negociación de alta frecuencia (HFT) depende, en gran medida, de su capacidad de ser más rápida que sus competidores hasta el punto de que su servidor debe hallarse próximo a la plaza en cuestión, puede estar justificado poner en entredicho la calificación de los procesos automatizados realizados por dicho servidor como meras actividades de carácter preparatorio o auxiliar.

Si bien es cierto que los convenios fiscales no permiten someter a gravamen los beneficios de una empresa no residente ante la ausencia de un EP al que resulten imputables dichos beneficios, la cuestión conexas a la determinación del nexo va más allá de la de la existencia de EP en virtud de convenio. De hecho, aun cuando los convenios fiscales no contemplen limitaciones, en principio parecen numerosas las jurisdicciones que no consideran, bajo ninguna circunstancia, que exista un nexo con arreglo a su normativa interna. Así, por ejemplo, muchos países no someten a gravamen las rentas obtenidas por una empresa no residente por las ventas realizadas a distancia a clientes ubicados en dicho territorio, salvo cuando la empresa ostente una cierta presencia física en esa jurisdicción. En consecuencia, la cuestión del nexo se remite igualmente a las normas de derecho interno en materia de fiscalidad de las empresas no residentes.

7.4 El tratamiento fiscal de los datos y la atribución del valor generado por la creación de datos comercializables geolocalizados mediante el uso de productos y servicios digitales

Las tecnologías digitales no sólo permiten recopilar, almacenar y utilizar datos, sino también recabar información aun hallándose distantes y más alejados del mercado que antes. Por un lado, los datos pueden obtenerse directamente de los usuarios, consumidores u otras fuentes de información, o bien de forma indirecta, a través de terceros; por otro, pueden recabarse también mediante las múltiples operaciones realizadas con los usuarios, o acogiéndose a otras formas de acuerdo, ya sean explícitas o implícitas, con los usuarios. Las empresas recurren a diversos métodos de recopilación de datos: proactivos, al solicitar o exigir a los usuarios el suministro de información y procediendo a su análisis, o principalmente reactivos, dependiendo en gran parte el control del volumen y la naturaleza de los datos facilitados de los usuarios, como es el caso de las redes sociales y de la computación en la nube. Remitiéndonos al Capítulo 3, en el contexto de la economía digital, el proceso de creación de valor se sustenta fundamentalmente en la recopilación de datos procedentes de diversas fuentes. La utilidad y explotación de los datos puede crear valor para las empresas de distintas formas, incluso permitiéndoles segmentar la clientela con el fin de adaptar la oferta, perfeccionar los productos y servicios ofrecidos, comprender mejor la variabilidad de rendimiento y mejorar la toma de decisiones. El creciente papel que desempeña la información nos lleva a preguntarnos acerca de la idoneidad de las normas vigentes en relación con el nexo, sobre la posibilidad de someter a gravamen los beneficios obtenidos por una empresa gracias a la

recopilación de datos a distancia en el Estado del que procede dicha información, y acerca de la correcta calificación y valoración de los datos con fines tributarios.

Si bien es cierto que muchas empresas han diseñado distintos procesos de recogida, análisis y monetización, en última instancia, de los datos, es igualmente cierto que puede resultar complejo, de cara al análisis de las funciones, activos y riesgos, atribuir un valor objetivo a los datos «en bruto» o no procesados, a diferencia de los procesos utilizados para recabar, analizar y utilizar esos datos (OCDE, 2013). Por lo general, a efectos contables, el valor de los datos recopilados por una empresa, al igual que otros bienes intangibles de creación propia, no aparecerá en el balance financiero de la empresa y, por consiguiente, no se tendrá normalmente en cuenta para calcular los beneficios con fines tributarios. Aunque los datos adquiridos a otra empresa, sea una entidad vinculada o no, recibirá el tratamiento de activo a cargo del adquirente (por lo que su venta posterior tendrá consecuencias fiscales), la venta directa de datos apenas representa una de las muchas maneras de monetizar la recopilación y el análisis de datos. Por ejemplo, el valor de los datos, al igual que las restantes contribuciones de los usuarios, puede reflejarse en el valor de la propia empresa y monetizarse con motivo de la venta de dicha actividad. Aun cuando se vendan los propios datos, su valor puede diferir considerablemente en función de la capacidad del adquirente de analizar y utilizar dicha información. La dificultad de valorar los datos en su condición de activo es aún mayor debido a la problemática legal que gira en torno a la titularidad de datos de carácter personal. Muchas jurisdicciones han adoptado una legislación en materia de confidencialidad y protección de datos para garantizar una férrea protección de los datos personales de los consumidores. La mayor parte de estas legislaciones consideran este tipo de información de titularidad del sujeto al que conciernen, y no ya como un activo propiedad de una empresa o un bien público. En cambio, la doctrina económica dedicada al análisis de los activos intangibles, tiende más bien a asumir las realidades empresariales de nuestro tiempo y a valorizar también los activos cuya titularidad no siempre está protegida por la legislación en vigor (Corrado et al., 2012).

El valor de los datos, pese a las dificultades asociadas a la determinación del mismo, es igualmente relevante, a efectos fiscales, desde una perspectiva internacional, al tiempo que nos lleva a preguntarnos sobre la posible existencia de un nexo, desde un punto de vista fiscal, a la luz de la recopilación a distancia de datos, incluso sin presencia física y, en caso afirmativo (o en caso de existir una presencia fiscalmente imponible), acerca del impacto sobre la aplicación de principios en materia de precios de transferencia y de asignación y reparto de los beneficios, lo que requiere a su vez de un análisis de las funciones desempeñadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos. El hecho de que el valor de los datos pueda incidir en los resultados fiscales concede una mayor importancia a la valorización de los datos. Por otra parte, el hecho de que el valor de los datos pueda alterar los resultados fiscales en caso de resultar aquéllos

atribuibles a un EP o de titularidad de una filial local y de ser vendidos a una empresa extranjera, pero no así de ser directamente recabados por una empresa extranjera sin EP, adquieren relevancia las cuestiones relativas al nexo y al lugar de recogida de datos.

Por otra parte, los datos, incluidos los geolocalizados, pueden recabarse a través de clientes o dispositivos ubicados en un país que utilice una tecnología desarrollada en un segundo país. Así pues, estos datos pueden ser procesados en ese segundo país y utilizados para mejorar la oferta comercial o dirigir publicidad selectiva a clientes del primer país. La decisión de atribuir los beneficios a cada una de estas funciones y el reparto idóneo de esos beneficios entre el primer y segundo países suscitan desafíos fiscales que pueden verse agravados por el hecho de que, en la práctica, los datos pueden proceder de fuentes distintas, pueden destinarse a usos diversos por parte de las empresas y combinarse de distintas formas para crear valor, lo que puede dificultar a su vez la identificación del origen de la información. En definitiva, los datos pueden almacenarse y procesarse recurriendo a la computación en la nube, hecho éste que complica igualmente la determinación del lugar en que tiene lugar su procesamiento.

El creciente protagonismo en la economía digital de los modelos de negocio multilaterales plantea retos adicionales. Un rasgo distintivo de los modelos de negocio bilaterales radica en que la capacidad de una empresa para atraer a un grupo de clientes a menudo depende de su capacidad para atraer a un segundo grupo de clientes o usuarios. Por ejemplo, una empresa puede desarrollar interesantes servicios y ofrecérselos a empresas y particulares a título gratuito o a un precio inferior al coste de prestación del servicio, con el fin de instaurar una base de usuarios y de recabar información procedente de dichas empresas y particulares. La empresa puede utilizar estos datos para generar ingresos mediante la venta de servicios a un segundo grupo de clientes interesados en los datos propiamente dichos o por el hecho de tener acceso al primer grupo. Así pues, en el contexto de la publicidad en línea, los datos recabados de un grupo de usuarios o clientes pueden utilizarse para ofrecerle a un segundo grupo de clientes la oportunidad de personalizar los anuncios atendiendo a dichos datos. En caso de que ambos grupos de clientes se hallen repartidos por varios países, surgen dudas acerca de la existencia de un nexo antes mencionada y sobre la determinación del criterio adecuado de asignación y reparto de beneficios entre los distintos países. Del mismo modo, pueden plantearse dudas acerca de la idoneidad de la calificación de las transacciones que implican el uso de datos, principalmente para determinar hasta qué punto pueden considerarse los datos y las operaciones basadas en el intercambio de datos bienes gratuitos u operaciones de trueque, y qué tratamiento debería dárseles a efectos fiscales y contables.

La evolución de las relaciones entre empresas y usuarios/clientes en la economía digital puede plantear ulteriores retos. La normativa tributaria en vigor en materia de asignación y reparto de beneficios entre diversas entidades de una misma empresa multinacional (EMN) se apoya en el análisis

de las funciones ejercidas, activos empleados y riesgos asumidos, lo que plantea interrogantes en relación con algunos modelos de negocio de la economía digital en los que una parte de la creación de valor puede deberse a las contribuciones de usuarios o clientes en una determinada jurisdicción. Como hemos señalado anteriormente, el creciente protagonismo de los usuarios/clientes remite, pues, a la cuestión fundamental de cómo determinar el lugar de realización de las actividades económicas y de creación de valor con fines tributarios.

7.5 Calificación de las rentas fruto de los nuevos modelos de negocio

Las tecnologías digitales aportan nuevas formas de entrega de bienes y prestación de servicios a los clientes. La economía digital ofrece posibilidades inéditas de monetización, como se menciona en los Capítulos 3 y 4, y suscita preguntas relativas a la justificación lógica que se esconde detrás de las clasificaciones existentes de rentas y el nivel de compatibilidad de tratamiento de operaciones análogas.

Los trabajos previos del Grupo Técnico Consultivo (GTC) sobre la calificación de las rentas en virtud de convenio, analizados en profundidad en el Anexo A, abordan las diversas dificultades y problemas de calificación en materia de comercio electrónico. Pese a la importante labor del GTC, los nuevos modelos de negocio plantean dudas sobre la calificación apropiada de ciertas operaciones y determinados pagos desde el punto de vista de la normativa interna y en virtud de los convenios fiscales¹. Por ejemplo, pese al análisis del tratamiento fiscal del alojamiento de aplicaciones por parte del GTC, la computación en la nube ha experimentado una notable evolución desde entonces y los Comentarios al Modelo de Convenio OCDE (MC OCDE) existentes hasta la fecha no abordan específicamente la naturaleza de los pagos en el contexto de la computación en la nube. La duda recurrente a efectos de la aplicación de convenio consiste en determinar si dichos pagos deben calificarse como cánones (concretamente en virtud de los convenios cuya definición del concepto de «canon y/o regalía» incluye pagos por alquiler de equipos comerciales, industriales o científicos), tasas por prestación de servicios técnicos (con arreglo a los convenios que contemplan disposiciones específicas a este respecto) o beneficios empresariales. Más concretamente, se trata de determinar si las operaciones IaaS deben calificarse de servicios (cuyos pagos se califican de beneficios empresariales en virtud de convenio), de alquiler de espacio por terceros en los servidores de los proveedores de servicios en la nube (debiendo considerarse cánones en virtud de los tratados cuya definición del concepto de «canon y/o regalía» incluye pagos por alquiler de equipos comerciales, industriales o científicos), o de prestación de servicios técnicos. Se plantean los mismos e idénticos interrogantes en lo concerniente a los pagos por operaciones SaaS o PaaS.

En un futuro, el desarrollo y el uso cada vez más frecuente de la impresión en 3D también pueden plantear problemas de calificación. Por

ejemplo, si la fabricación directa para suministro evoluciona hasta la concesión de licencias para la impresión a distancia de diseños y modelos por los propios adquirentes, cabe preguntarse si y en qué circunstancias los pagos efectuados por los compradores pueden calificarse de cánones y/o regalías en lugar de beneficios empresariales o si, por el contrario, cabe considerarlos tasas por la prestación de servicios técnicos.

La mayor parte de los convenios fiscales prevén que los beneficios empresariales se sometan a gravamen en un país única y exclusivamente si resultan atribuibles a un EP ubicado en su territorio. En cambio, algunos otros tipos de rentas, como es el caso de los cánones o regalías, pueden estar sujetos a una retención en la fuente en el país del pagador u ordenante, atendiendo a las disposiciones del convenio aplicable. En consecuencia, el hecho de calificarse una transacción como beneficios empresariales o como otro tipo de rendimientos, puede conducir a un tratamiento fiscal distinto a los efectos del convenio existente, de ahí la necesidad de aclarar la aplicación de las normas vigentes a algunos nuevos modelos de negocio.

Al mismo tiempo, el análisis de la calificación de las rentas derivadas de los nuevos modelos de negocio debe abordar necesariamente la justificación lógica que ha llevado a adoptar las normas actuales con el fin de determinar, por una parte, si éstas producen los resultados idóneos en el contexto de la economía digital y, por otra, si las diferencias de tratamiento de operaciones básicamente similares se justifican desde una perspectiva de política fiscal. A este respecto, la calificación lleva aparejadas mayores implicaciones para la atribución de la potestad tributaria. Por ejemplo, si un nuevo tipo de empresa es capaz de interactuar significativamente con los clientes del Estado de la fuente y generar beneficios empresariales sin una presencia física tal como para constituir un EP, y en caso de establecerse que el Estado de la fuente ha de poder gravar las rentas así generadas, la modificación del umbral para la determinación de la existencia de un EP permitiría dicho sometimiento a gravamen. La tributación en el Estado de la fuente quedaría igualmente asegurada creando una nueva categoría de rentas sometidas a una retención en la fuente. En definitiva, la cuestión relativa a la calificación de las rentas incide claramente en la inherente a la determinación de la existencia de un nexo.

7.6 Recaudación del IVA en el contexto de la economía digital

El comercio internacional de bienes, servicios y activos intangibles (que incluyen las descargas de productos digitales a efectos de IVA) plantea otros retos para los regímenes IVA, en particular cuando los consumidores privados adquieren dichos productos a proveedores situados en el extranjero. La economía digital amplifica estos retos, ya que los avances tecnológicos han aumentado considerablemente las posibilidades que tienen los consumidores privados de realizar compras en línea y, a la inversa, las de las empresas de vender sus productos a consumidores de todo el mundo sin necesidad de estar físicamente presentes, por ejemplo, en el país del consumidor. Por lo general, ello se traduce en la más absoluta inaplicación de

IVA sobre estos intercambios, con los consiguientes efectos adversos en la recaudación por IVA de los distintos países y en la igualdad de condiciones entre vendedores residentes y no residentes. Los principales desafíos fiscales en materia de IVA en la economía digital guardan relación con (i) la importación de mercancías de escaso valor a título de operaciones de venta en línea consideradas exentas de IVA en muchas jurisdicciones, y (ii) el fuerte crecimiento del comercio de bienes intangibles y servicios, principalmente de las ventas a consumidores privados, por lo general sometidas a un tipo de gravamen excesivamente reducido o totalmente exentas de IVA debido a la dificultad para aplicar dicho impuesto a los mencionados suministros.

7.6.1 Exenciones en la importación de bienes de escaso valor

El primer desafío en materia de recaudación del IVA está asociado a la evolución que ha experimentado el comercio electrónico y, más concretamente, la adquisición en línea de productos tangibles por parte de los consumidores a proveedores radicados en otra jurisdicción. En los países que contemplan este tributo, el IVA grava las operaciones de importación de bienes efectuadas por el importador en el preciso instante en que las mercancías pasan la aduana y se les aplica los correspondientes derechos arancelarios. Son muchos los países que aplican una exención de IVA en la importación de bienes de escaso valor en cuanto es más que probable que los gastos administrativos asociados a la recaudación del impuesto correspondiente exceda de la carga de IVA soportado por la importación de esos bienes. Con independencia del umbral de referencia para considerar dichas operaciones exentas, que varía enormemente de un país a otro, muchos de los países con un régimen IVA han constatado un aumento significativo del volumen de importaciones de escaso valor por las que no se recauda y/o a las que no se aplica IVA.

Otros desafíos se derivan de la capacidad de las empresas para organizar deliberadamente sus actividades con el fin de beneficiarse de los umbrales relativos a los bienes de escaso valor aplicables en un determinado país y vender sus productos a los consumidores sin estar sujetas a IVA. Por ejemplo, una empresa nacional dedicada a la venta de bienes de escaso valor en línea a consumidores situados en su jurisdicción estaría obligada a aplicar y pagar el IVA correspondiente a sus ventas en esa jurisdicción. Dicha empresa podría reorganizar sus actividades a fin de que los bienes de escaso valor se expidan a sus clientes desde una jurisdicción extranjera para, en definitiva, poder acogerse a y beneficiarse de la exención de IVA aplicable a las importaciones de bienes de escaso valor en esa jurisdicción. Del mismo modo, una empresa de nueva creación puede organizar intencionadamente sus operaciones para aprovecharse de la exención relativa a los bienes de escaso valor e implantarse en el extranjero en lugar de hacerlo en la jurisdicción en que se encuentran sus clientes.

La exención aplicable a las importaciones de bienes de escaso valor

se traduce en un descenso de la recaudación tributaria por IVA y en el riesgo de presiones competitivas desleales sobre los minoristas nacionales, obligados a aplicar IVA a las ventas realizadas a clientes de su jurisdicción. En consecuencia, el problema no sólo no se limita a la pérdida inmediata de ingresos fiscales y a las presiones competitivas potenciales en detrimento de los proveedores internos, sino que reside también en el hecho de que estos últimos pueden verse alentados a localizar o reubicar su actividad en el extranjero para poder vender sus bienes de escaso valor exentos de IVA. Cabe señalar igualmente que dichas reubicaciones por parte de empresas nacionales tendrán un ulterior impacto negativo en el empleo a nivel interno y en la recaudación derivada de los impuestos directos en la mencionada jurisdicción.

Así pues, las exenciones en la importación de bienes de escaso valor suscitan una polémica cada vez mayor en el contexto de una economía digital en constante evolución. La dificultad radica en encontrar el equilibrio entre la necesidad de proteger adecuadamente los ingresos fiscales, evitar las distorsiones de la competencia, hecho que favorece la reducción del umbral de exención, y la necesidad de mantener el coste de la recaudación proporcional al volumen relativamente bajo de IVA recaudado, lo que favorece el aumento del mencionado umbral. En la época en que se introdujo la mayor parte de las exenciones actualmente en vigor a la importación de bienes de escaso valor, el comercio electrónico no existía y el volumen de importaciones exentas era relativamente limitado. En los últimos años, muchos países con un régimen IVA han experimentado un considerable y rápido aumento del volumen de las importaciones de productos tangibles de escaso valor no sujetos a IVA, lo que ha motivado un descenso en la recaudación por IVA y el riesgo de que existan presiones competitivas desleales sobre los minoristas nacionales, obligados a su vez a aplicar IVA a las ventas realizadas a clientes de su jurisdicción.

7.6.2 Suministros digitales a distancia a consumidores

El segundo desafío intrínseco a la recaudación del IVA deriva del vertiginoso aumento de los suministros transnacionales de bienes intangibles y servicios a distancia destinados al consumidor final (B2C). La economía digital facilita cada vez más la venta a distancia de dichos productos a consumidores del mundo entero sin que el proveedor en cuestión cuente con una presencia física, ya sea directa o indirecta, en el país en que se encuentran sus clientes. Dichos suministros a distancia de servicios y bienes intangibles plantean dificultades para los regímenes IVA en cuanto a menudo se someten a un tipo de gravamen excesivamente reducido o no se les aplica IVA alguno, al tiempo que someten a los proveedores nacionales a potenciales presiones competitivas.

Examinemos el ejemplo de un proveedor en línea de contenidos digitales en flujo continuo (*streaming*) como películas y programas televisivos. Los suministros se realizan principalmente a consumidores que pueden

acceder al contenido digital a través de sus ordenadores, dispositivos móviles y aparatos de televisión con conexión a Internet. Si el proveedor reside en la misma jurisdicción que sus clientes, tendrá que aplicar y pagar el IVA que grava dichos suministros en esa jurisdicción. Sin embargo, pueden surgir dificultades si el proveedor es no residente en la jurisdicción en que se encuentran los consumidores y/o usuarios de dichos contenidos.

Como hemos señalado en el Capítulo 2, existen dos enfoques principales a los que recurren los países para aplicar el IVA a dichos suministros transnacionales de bienes intangibles y/o servicios: el primero de ellos asigna la potestad tributaria a la jurisdicción en la que reside el proveedor, mientras que el segundo se la atribuye a la jurisdicción en la que reside el cliente. En el ejemplo precedente, el primer enfoque nos lleva a aplicar el IVA en la jurisdicción del proveedor al tipo de gravamen local que resulte aplicable. Si la jurisdicción en que reside el mencionado proveedor no contempla la aplicación de IVA o el tipo de gravamen aplicable es inferior al vigente en la jurisdicción del consumidor, la cuantía recaudada en concepto de IVA será nula o excesivamente reducida, no percibiendo recaudación alguna por IVA la jurisdicción en la que tiene lugar el consumo final.

El segundo enfoque, que atribuye la potestad tributaria a la jurisdicción en la que reside el cliente, conducirá, en principio, a la tributación de los suministros en cuestión en el lugar de consumo. No obstante, con arreglo a este enfoque, las jurisdicciones de los consumidores privados encuentran dificultades para garantizar la recaudación efectiva del IVA que grava los servicios y bienes intangibles adquiridos en el extranjero por dichos consumidores. Una solución consiste en exigir al consumidor privado que abone o «autoliquide» el IVA en su país, al tipo local en vigor. No obstante, ha quedado patente la enorme ineficacia del mecanismo de autoliquidación del consumidor, por lo que, en consecuencia, es altamente probable que el consumidor no se pague IVA alguno en este trasfondo. Por esta razón, las *Directrices sobre Comercio Electrónico* de la OCDE (OCDE, 2003) recomiendan implantar un mecanismo que obligue a todo proveedor no residente a darse de alta en el IVA, aplicar y abonar el impuesto correspondiente de conformidad con la legislación vigente en la jurisdicción en que reside el consumidor, asegurándose así de que se abona la cuantía correcta en concepto de IVA en la jurisdicción (o lugar) de consumo. En cualquier caso, la eficacia de este enfoque depende de la observancia y cumplimiento, por parte del proveedor no residente, de la obligación de darse de alta en el IVA, aplicar y abonar el impuesto correspondiente. En otras palabras, si se atribuye la potestad tributaria a la jurisdicción de residencia del consumidor sin implementar un mecanismo adecuado para recaudar dicho tributo en esa jurisdicción, no se pagará IVA alguno².

El ejemplo ilustra las presiones competitivas potenciales que podrían sufrir los proveedores nacionales de servicios competidores por parte de proveedores no residentes. Los proveedores internos están obligados a

aplicar y abonar el IVA que grava el suministro de bienes intangibles y servicios a los clientes de su jurisdicción, mientras que, atendiendo a las circunstancias del caso, los proveedores no residentes pueden estructurar sus actividades con el fin de sustraerse a la obligación de aplicar y abonar el IVA o de aplicar y abonar una cuantía excesivamente reducida. El ejemplo muestra también de qué forma pueden verse incitados los proveedores internos a reestructurar sus actividades a fin de realizar sus suministros desde una ubicación en el extranjero, permitiéndoles esta circunstancia evitar aplicar IVA alguno o aplicar un tipo de gravamen excesivamente reducido. Este incentivo podría ser fruto de la competencia de proveedores no residentes que aplican un tipo excesivamente reducido de IVA o no lo aplican en absoluto, o encuadrarse en una estrategia para obtener una ventaja competitiva potencial frente a los proveedores nacionales que aplican IVA. Dichas reubicaciones por parte de empresas nacionales tendrán, con toda probabilidad, un efecto negativo en el empleo a nivel interno y en la recaudación derivada de los impuestos directos en la mencionada jurisdicción.

A la luz de los precedentes, las jurisdicciones se esfuerzan por descubrir nuevas formas de garantizar la recaudación efectiva del IVA que grava los bienes intangibles y los servicios adquiridos por consumidores residentes a proveedores en el extranjero, en consonancia con el *principio de destino*, apoyándose principalmente en la obligación, por parte de los proveedores no residentes, de darse de alta en el IVA, aplicar y abonar el tributo correspondiente. El cumplimiento de estas obligaciones es esencialmente voluntario, en la medida en que los países de los consumidores disponen de medios limitados para hacérselas cumplir a los proveedores no residentes sin EP. La experiencia en los países que han adoptado dicho enfoque sugiere que un elevado número de proveedores satisface sus obligaciones bien dándose de alta en el IVA en la jurisdicción pertinente, aplicando y abonando el impuesto correspondiente que grava los servicios prestados a distancia, o bien optando por establecer una presencia física en dicho territorio y convirtiéndose, en la práctica, en un proveedor «interno». Se ha apuntado que especialmente los operadores más relevantes, que ocupan una posición importante en el mercado, desean ser tachados de sujetos fiscalmente responsables, principalmente por motivos de imagen.

No obstante, es difícil afirmar con rotundidad el nivel de cumplimiento existente, ya que, normalmente, los datos sobre el volumen sometido a gravamen de servicios digitales prestados a los consumidores a menudo no se encuentran fácilmente disponibles. Según algunos autores, a día de hoy es imposible hacer un seguimiento de los suministros efectuados a consumidores privados por parte de vendedores no residentes que deberían estar sujetos a IVA con arreglo a un sistema de recaudación, a manos del vendedor, en el país en que se encuentran los consumidores. En consecuencia, se estima que un gran número de proveedores no residentes podría sustraerse a la obligación de darse de alta en el IVA y de abonar el impuesto correspondiente en el país del consumidor, sin que las administraciones tributarias competentes tengan posibilidad, en la práctica,

de realizar las debidas inspecciones y de sancionarles ante su eventual incumplimiento (Lamensch, 2012), lo que se traduce en una pérdida de recaudación por IVA en las jurisdicciones afectadas y en posibles presiones competitivas desleales para los proveedores internos.

Por otra parte, cabe señalar que algunos regímenes IVA que atribuyen la potestad impositiva al Estado de residencia o al de ubicación real del consumidor no disponen de un mecanismo de recaudación del IVA que grava los servicios adquiridos a proveedores no residentes por consumidores privados. Ello se debe, fundamentalmente, a la consideración en virtud de la que la puesta en marcha de un mecanismo tal de recaudación resultaría excesivamente gravosa para las administraciones tributarias. En consecuencia, no se aplica IVA alguno a los suministros digitales importados por consumidores privados en estas jurisdicciones. Habida cuenta del vertiginoso ascenso de la economía digital, en particular del creciente protagonismo del comercio B2C de productos digitales, este enfoque puede revelarse cada vez menos viable.

Cuadro 7.1. Retos planteados por la economía digital a las Administraciones Públicas

La naturaleza sin fronteras de la economía digital dificulta la labor de las Administraciones Públicas en lo referente a la identificación de empresas, a la determinación de la magnitud y el alcance de las actividades, a la recopilación y comprobación de datos y a la identificación de clientes. Existe una necesidad apremiante de examinar de qué forma la inversión en cualificación y competencias, tecnologías y gestión de datos puede ayudar a las administraciones tributarias a mantenerse al día y estar debidamente informadas de la transformación que han experimentado las operaciones comerciales a la luz de la aplicación de las nuevas tecnologías, cuestiones administrativas que están siendo precisamente objeto de estudio en el seno del Foro sobre Administración Tributaria (FAT).

- **Identificación:** Los desafíos que plantean habitualmente las estructuras de empresas mundiales en materia de identificación se amplifican ulteriormente en el contexto de la economía digital. Por ejemplo, es posible que el Estado de la fuente no obligue a las empresas extranjeras a darse de alta o a identificarse de otra forma cuando realicen ventas a distancia a clientes que se encuentren en ese país, o puede que encuentre dificultades para hacer respetar la obligación de darse de alta, dado que no suele ser fácil para las administraciones tributarias conocer qué actividades se están llevando a cabo, identificar a los vendedores a distancia y garantizar el cumplimiento de la normativa interna. Las dificultades para identificar a los vendedores a distancia pueden obstaculizar, en última instancia, la recaudación tributaria efectiva.

Cuadro 7.1. Retos que plantea la economía digital a las Administraciones Públicas *(continuación)*

- **Determinación de la magnitud y el alcance de las actividades:** Aun cuando puedan determinarse la identidad y el papel de las partes implicadas, puede resultar imposible establecer el alcance y la magnitud de las ventas u otras actividades sin obtener información del vendedor en el extranjero, especialmente si la jurisdicción local no conserva registro comercial o contable alguno o la administración tributaria local no tiene acceso a ellos. En ocasiones, se puede conseguir esta información de terceros como, por ejemplo, clientes o intermediarios de pagos, aunque con pleno sometimiento a la normativa aplicable en materia de protección de datos o a lo dispuesto en reglamentos financieros.
- **Recopilación y comprobación de datos:** Para verificar la actividad local, la administración tributaria del Estado de la fuente puede tener que solicitar información a las partes que no realizan actividad alguna en su territorio y a las que no resultan aplicables las disposiciones normativas locales. El intercambio de información puede representar una herramienta muy útil en aquellos casos en los que rija y exista la regulación oportuna, siempre que se conozca de qué país es residente fiscal la entidad extranjera y a condición de que la administración tributaria correspondiente facilite la información que obre en su poder o permita el acceso a la misma. En consecuencia, la administración tributaria del Estado de la fuente puede enfrentarse a diversos problemas al intentar constatar de forma independiente la información facilitada por la entidad extranjera.
- **Identificación de clientes:** En principio, una empresa puede identificar el país de residencia de su cliente y/o el país en que tiene lugar el consumo de varias formas, pudiendo incluir entre las fuentes de información posibles a los agentes expedidores o transitarios, otros documentos aduaneros, las direcciones IP y direcciones de facturación de tarjeta. Sin embargo, ello podría resultar gravoso para las empresas y existiría riesgo de error siempre que los clientes consigan ocultar su verdadera ubicación.

Notas

1. Por otra parte, las conclusiones presentes en el informe del Grupo Técnico Consultivo (GTC) no han sido aceptadas por todos los países participantes en el Proyecto BEPS.
2. Este ejemplo concreto concierne a la difusión en flujo continuo de películas y programas televisivos, aunque pueden verificarse los mismos problemas con la mayor parte, si no la totalidad, de las prestaciones de servicios a distancia a los consumidores, como ocurre con la computación en la nube, los juegos en línea o las descargas de *software*.

Bibliografía

- Corrado, C. et al. (2012): «Intangible capital and growth in advanced economies: measurement and comparative results», *Discussion Paper* [documento de consulta] n° 6733, Institute for the Study of Labor (IZA).
- Lamensch, M. (2012): «Are ‘reverse charging’ and the ‘one shop scheme’ efficient ways to collect VAT on digital supplies?», en *World Journal of VAT Law*, vol. 1, n° 1.
- OCDE (2013): *Perspectivas de las comunicaciones 2013*, Ediciones OCDE, París, disponible en http://dx.doi.org/10.1787/comms_outlook-2013-en (versión en inglés).
- OCDE (2003): *Comercio electrónico – Comentarios sobre el lugar de consumo en las operaciones entre empresas (presencia comercial)*, OCDE, París.

Capítulo 8

Posibles soluciones a los desafíos fiscales generalizados que plantea la economía digital

El presente capítulo contiene un resumen de las posibles soluciones que han sido objeto de debate por parte del Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital (GEFED). A continuación, presenta un breve marco de evaluación de las posibles formas de abordar los desafíos fiscales generalizados que plantea la economía digital. Para concluir, procede a realizar un análisis inicial de las soluciones examinadas, describiendo algunos de los aspectos que deben tenerse en cuenta necesariamente de cara a desarrollar y evaluar las distintas opciones.

8.1 Introducción

El GEFED recibió propuestas sobre las distintas soluciones posibles a los desafíos fiscales generalizados que plantea la economía digital. Las propuestas recibidas se centraban en diversas áreas, entre ellas las modificaciones del umbral para la determinación de la existencia de un establecimiento permanente (EP), el posible sometimiento a una retención en la fuente de ciertos tipos de operaciones digitales y otras opciones en el ámbito de la imposición sobre el consumo. Como se explica en el Capítulo 7, en determinados modelos de negocio concurre una importante superposición entre las cuestiones relativas a la existencia de un nexo, al tratamiento fiscal de los datos y a la calificación de las rentas. Muchos de los problemas inherentes a los datos, por ejemplo, podrían describirse también como cuestiones relacionadas con la falta de nexo en virtud de las normas existentes o como problemas intrínsecos a la calificación de las rentas. Del mismo modo, mientras que la potestad impositiva del Estado de la fuente depende enormemente tanto de la calificación de las rentas como de las cuestiones relativas al nexo, los problemas relativos al nexo dependen principalmente de la calificación. En consecuencia, las soluciones encaminadas a resolver uno cualquiera de estos desafíos tendrán, inevitablemente, repercusiones sobre los restantes.

El hecho de abordar estos problemas desde el punto de vista de la fiscalidad directa y/o indirecta lleva aparejadas, probablemente, ciertas ventajas e inconvenientes. Así pues, el examen de las distintas opciones precisa, en última instancia, de un análisis de la incidencia económica del impuesto sobre el valor añadido (IVA) y el impuesto sobre sociedades (IS), así como también de sus efectos sobre las posibles soluciones para dar respuesta a los desafíos fiscales que plantea la economía digital.

Algunas de las propuestas han sido igualmente objeto de debate con motivo de los trabajos desarrollados por el Grupo Técnico Consultivo sobre Beneficios Empresariales (GTC BE), que se centró principalmente en el comercio electrónico. En el marco de dichos trabajos, el GTC afirmó «no poder dar respuesta al problema de si, a discreción de algunos países, el comercio electrónico provoca, o lo hará, un efecto inaceptable en el reparto internacional de los ingresos fiscales», si bien «era necesario seguir de cerca la evolución del impacto del comercio electrónico sobre los ingresos fiscales» (OCDE, 2005: págs. 110-112). El GEFED tacha de útiles los trabajos desarrollados por el GTC BE, en vista del desarrollo del comercio electrónico y de los avances de la economía digital en general, aunque considera igualmente importante examinar estas propuestas nuevamente para determinar si su anterior análisis de las mismas sigue siendo válido a la luz de los acontecimientos desde que realizase dicha labor.

El GEFED consideró importante desarrollar un marco de evaluación de las posibles soluciones a fin de garantizar un análisis coherente y regido por principios, así como la adopción de decisiones políticas bien

fundamentadas. A este respecto, como se indica en el Capítulo 1, el GEFED consideró los principios fiscales de neutralidad, eficiencia, certeza y simplicidad, efectividad y justicia y flexibilidad, enumerados bajo las Condiciones Tributarias Marco (CTM) de Ottawa, un buen punto de partida para la elaboración de dicho marco.

El presente capítulo describe las soluciones que han sido objeto de debate por parte del GEFED, el marco de evaluación de dichas opciones y un análisis inicial de las mismas en el contexto del Proyecto BEPS, así como de los desafíos fiscales a los que se vinculan.

8.2 Soluciones propuestas por el GEFED

El GEFED sometió a debate las diversas soluciones posibles, procedentes de múltiples fuentes, incluyendo las propuestas formuladas por delegados de los países y otros interesados, los debates desarrollados con motivo de las reuniones del GEFED y los de otros Grupos de Trabajo. Todas estas posibles soluciones y los pertinentes detalles técnicos, examinadas por el GEFED y descritas más adelante de forma simplificada, constituirán el objeto de trabajos más exhaustivos que deberán llevar a cabo los órganos auxiliares pertinentes del Comité de Asuntos Fiscales (CAF) y del GEFED propiamente dicho (véase también el apartado 8.4 más adelante).

8.2.1 Opciones en el ámbito de la fiscalidad directa

8.2.1.1 Modificaciones de las excepciones al estatus de EP

Una posible solución examinada por el GEFED consistiría en modificar las excepciones previstas en el apartado 4 del artículo 5 MC OCDE. Como se ha mencionado anteriormente en el Capítulo 6, al evolucionar la economía, algunas de las actividades descritas bajo las letras a) a d) del apartado 4, antes consideradas de carácter preparatorio o auxiliar en el contexto de los modelos de negocio convencionales (por ejemplo, la actividad de venta a través de una tienda) pueden haberse convertido en las funciones esenciales de determinadas empresas. Una vez que, como resultado de dicha evolución, las excepciones a la definición de EP establecidas en el apartado 4 ya no respondan a su objetivo inicial, deberían suprimirse. Existe la posibilidad de plantear diversas variantes a esta solución: una de ellas sería eliminar el apartado 4 en su totalidad; otra posible opción consistiría en suprimir las letras a) a d), o bien condicionar su validez y aplicabilidad al carácter preparatorio o auxiliar, por naturaleza, de la actividad desarrollada, en lugar de constituir una de las actividades principales de la empresa en cuestión. Otra solución residiría en la supresión del término «entregar(las)» de las letras a) y b) del apartado 5 del artículo 5 MC OCDE con el fin de excluir de ellas ciertos tipos de almacén o depósito.

8.2.1.2 Un nuevo nexo en base a una presencia virtual significativa

Otra de las posibles soluciones examinadas por el GEFED atañe al establecimiento de un nexo alternativo para dar respuesta a las situaciones en que ciertas actividades comerciales se desarrollan de forma absolutamente digital. Con arreglo a esta propuesta, podría considerarse que una empresa dedicada a ciertas «actividades digitales totalmente desmaterializadas» cuenta con una presencia fiscalmente imponible en otro país en caso de tener una «presencia virtual significativa» en la economía de ese país. Al hablar de «actividades digitales totalmente desmaterializadas», nos estamos refiriendo únicamente a las empresas que precisan de unos mínimos elementos físicos en el Estado de la fuente para realizar sus actividades principales, con independencia de que esos elementos físicos (oficinas, edificios o personal, entre otros) se hallen o no en el Estado de la fuente para realizar actividades secundarias.

Cuadro 8.1. Actividades digitales totalmente desmaterializadas

He aquí los elementos y/o criterios que podrían aplicarse para determinar si se realiza una actividad digital totalmente desmaterializada:

- La actividad principal de la empresa se basa enteramente o en su mayor parte en bienes y/o servicios digitales.
- No entran en juego actividad o elemento físico alguno en la creación de los bienes y servicios o en su entrega y prestación, respectivamente, aparte de la existencia, uso o mantenimiento de servidores y sitios web u otras herramientas informáticas, así como la recopilación, procesamiento y comercialización de datos geolocalizados.
- Los contratos se celebran generalmente a distancia, a través de Internet o por teléfono.
- Los pagos se efectúan exclusivamente mediante tarjetas de crédito u otros medios de pago electrónicos gracias a formularios en línea en los sitios web correspondientes o a plataformas vinculadas o integradas en los mismos..
- Los sitios web representan el único medio utilizado para relacionarse con la empresa; no intervienen ninguna tienda o agencia física en las actividades principales, a excepción de las oficinas situadas en los países en que se encuentren la matriz o la compañía explotadora.
- Todos o la mayor parte de los beneficios son imputables a la entrega de bienes o prestación de servicios digitales.
- El cliente no tiene en cuenta el domicilio legal o residencia fiscal y la ubicación física del vendedor, que no influyen en sus elecciones.
- El uso efectivo del bien digital o la prestación del servicio digital no precisan de una presencia física o de la utilización de un producto material distinto de un ordenador, dispositivos móviles u otras herramientas informáticas.

En base a esta posible solución, para dar respuesta a problemas de carácter administrativo, se considerará que las empresas que realizan actividades digitales totalmente desmaterializadas disponen de un EP únicamente cuando sobrepasen ciertos umbrales indicativos de una interacción sustancial y continuada con la economía del país de la fuente. Estos umbrales podrían atender, por ejemplo, al número total de contratos celebrados a distancia relativos a bienes y servicios digitales, a la participación activa de un número considerable de usuarios (tales como el número de cuentas activas para las plataformas sociales, el número de visitantes a los sitios web o el número de usuarios de herramientas en línea) y el nivel global de consumo de bienes o servicios digitales de la empresa en el país de la fuente. En cuanto a los aspectos prácticos, esta variante se remitiría a las disposiciones pertinentes en materia de protección de datos de carácter personal.

Cuadro 8.2. Presencia virtual significativa

Se entenderá que una empresa dedicada a una actividad totalmente desmaterializada cuenta con una presencia virtual significativa en un determinado país cuando, por ejemplo:

- Se firme a distancia un número significativo de contratos de suministro de bienes o servicios digitales totalmente desmaterializados entre la empresa y un cliente residente en ese país a efectos fiscales.
- Los bienes o servicios digitales de la empresa se utilicen o consuman, en gran medida, en dicho país.
- Los clientes situados en ese país efectúen pagos sustanciales en favor de la empresa como contraprestación por las obligaciones contractuales derivadas del suministro de bienes o servicios digitales en cuanto parte de la actividad principal de la empresa en cuestión.
- Una sucursal de la empresa ubicada en dicho país desarrolle actividades secundarias, como es el caso de funciones de asesoramiento y comercialización dirigidas a los clientes residentes del país en cuestión estrechamente vinculadas a la actividad principal de la empresa.

El GEFED estudió igualmente una variante de esta posible solución consistente en crear un nuevo nexo fiscal para las empresas dedicadas a una actividad digital totalmente desmaterializada, siempre y cuando la entidad desarrolle una actividad significativa en el país utilizando, para ello, datos de carácter personal obtenidos mediante el seguimiento regular y sistemático de los usuarios de Internet en ese país, sirviéndose generalmente de modelos de negocio multilaterales. Esta variante pretende dar respuesta a todas aquellas situaciones en las que existe el riesgo de que la normativa tributaria existente no afronte adecuadamente los desafíos asociados a una

mayor remisión a los datos y a la participación de los usuarios en la economía digital, sobre todo cuando los usuarios facilitan datos de carácter personal que pueden servir para atraer ingresos de otros usuarios a través de modelos de negocio multilaterales.

8.2.1.3 *Sustitución de conceptos: EP vs. presencia significativa*

Una de las soluciones propuestas a través de los comentarios del público consistiría en sustituir el concepto existente de EP por un criterio basado en una «presencia significativa» a fin de responder a la naturaleza cambiante de las relaciones con los clientes en la economía digital, sin dejar de apoyarse, en parte, en una presencia física. Los criterios utilizados a tal fin pretenden reflejar en qué medida contribuyen estas relaciones más estrechas e interactivas con los clientes a la creación de valor, e incluirían:

- Las relaciones con los clientes o usuarios durante al menos seis meses, acompañadas de una cierta presencia física en el país, de forma directa o por medio de un agente dependiente.
- La venta de bienes o servicios por medios que implican una cercanía a los clientes en el país, entre ellos (i) un sitio web en el idioma local, (ii) un servicio de entrega por parte de los proveedores ubicados en la jurisdicción, (iii) servicios bancarios y otros varios ofrecidos por los proveedores en ese país, o (iv) suministro de bienes o servicios procedentes de proveedores ubicados en dicho país.
- Suministro de bienes o servicios a los clientes radicados en un determinado país fruto de una actividad sistemática de recogida de datos o aportaciones de contenidos por parte de personas situadas en el país en cuestión.

8.2.1.4 *Sometimiento de las transacciones digitales a una retención en la fuente*

Otra posible solución que ha sido sugerida para resolver los problemas relativos al nexo consiste en aplicar una retención definitiva en la fuente sobre determinados pagos, efectuados por residentes de un país como contraprestación por bienes o servicios digitales vendidos por un proveedor extranjero. Para evitar aplicar dicha retención a nivel de los consumidores, la solución podría residir en la asunción de dicha responsabilidad por parte de las instituciones financieras involucradas en dichos pagos. Este tipo de retención en la fuente podría introducirse como una disposición autónoma para atajar la preocupación en base a la que, atendiendo a las reglas vigentes sobre EP, es posible desarrollar una actividad económica sustancial en un mercado sin estar sujeto a gravamen debido a la ausencia de presencia física en el mismo. Alternativamente, dicha retención podría representar una herramienta esencial en lo que concierne a una de las nuevas normas relativas al nexo descritas

anteriormente. De adoptarse este tipo de enfoque, los contribuyentes que suministran bienes o servicios digitales a los que resulte aplicable una retención en la fuente podrían presentar sus declaraciones para asegurarse de que, en última instancia, se les aplica la retención sobre la base neta.

8.2.1.5 Introducción del impuesto sobre las transacciones electrónicas o «Bit tax»

Otra solución propuesta en los comentarios del público consistiría en someter a gravamen la utilización de la banda ancha para los sitios web. Dicho impuesto se basaría en el número de bytes utilizados por el sitio web, si bien cabría aplicar distintos umbrales impositivos en función del tamaño de la empresa o del volumen de negocios, para introducir un elemento de progresividad. A efectos administrativos, dicho impuesto se aplicaría únicamente a las empresas que superen el umbral mínimo de uso anual de ancho de banda establecido. Con el fin de garantizar la equidad entre empresas del entorno digital y empresas tradicionales, dicho impuesto podría deducirse del impuesto sobre sociedades (IS).

8.2.2 Opciones en materia de imposición sobre el consumo

La economía digital ha permitido a las empresas aumentar significativamente su capacidad para comercializar y vender a distancia bienes, servicios y activos intangibles a consumidores situados en el extranjero. Asimismo, ha dado origen a mecanismos de pago que facilitan la realización de compras en línea por parte de los consumidores. Estos avances han desencadenado un aumento considerable de los suministros transfronterizos entre empresas y consumidores (B2C), lo que plantea dificultades en el contexto del IVA en la medida en que el impuesto recaudado a la luz de dichos suministros es nulo o excesivamente bajo y puede ejercer presiones competitivas sobre los proveedores internos. La constante evolución de la economía digital puede llevar aparejados nuevos retos.

8.2.2.1 Exenciones en la importación de bienes de escaso valor

Los umbrales fijados para la aplicación de estas exenciones difieren enormemente de una jurisdicción a otra. Al establecer dichos umbrales, las jurisdicciones intentan encontrar el justo equilibrio entre los gastos administrativos y los costes de cumplimiento asociados al sometimiento a gravamen de las importaciones de bienes de escaso valor, así como a la pérdida de recaudación y a la posible distorsión de la competencia a las que pueden dar lugar dichas exenciones. En muchas jurisdicciones, estos umbrales se introdujeron antes del nacimiento y posterior evolución de la economía digital, de ahí que puedan precisar de una revisión para garantizar que siguen siendo apropiados.

Si las administraciones tributarias introdujesen notables mejoras en la eficiencia del procesamiento de las importaciones de bienes de escaso valor y de la recaudación por IVA con motivo de dichas operaciones, los gobiernos estarían en posición de rebajar estos umbrales y de abordar todo problema asociado a su aplicación. En gran parte, ello podría lograrse instando a los vendedores no residentes de mercancías de escaso valor a facturar, cobrar e ingresar el impuesto correspondiente a las importaciones de estos bienes en la jurisdicción de importación. El cumplimiento, por parte de proveedores no residentes, de sus obligaciones tributarias en el país de importación debería verse facilitado mediante la adopción de mecanismos simplificados de alta e ingreso, sirviéndose a tal fin de las posibilidades que ofrecen las nuevas tecnologías (procesos de alta y declaración en línea o pago electrónico, entre otros). Algunos países podrían plantearse aplicar umbrales para causar alta para minimizar la carga potencial de cumplimiento que recae sobre pequeñas y medianas empresas (PYME), aunque dichos umbrales entrañan otras dificultades al ser distintos, generalmente, de un país a otro. En consecuencia, los países deberían velar porque dichos mecanismos simplificados de alta resulten lo suficientemente claros y accesibles para que los vendedores no residentes, incluidas las PYME, puedan adecuarse fácilmente, lo que suprimiría la necesidad de fijar umbrales a partir de los que es necesario causar alta.

8.2.2.2 *Suministros digitales a distancia a consumidores*

Los trabajos realizados en pasado por organizaciones internacionales, entre ellas la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y la Unión Europea (para mayor información, véase el Anexo A), y la experiencia práctica de los países sugieren que el enfoque más efectivo y eficaz para garantizar que se recauda el IVA correspondiente al suministro transnacional de servicios y bienes intangibles en operaciones B2C consiste en obligar a todo proveedor no residente a darse de alta y a declarar el IVA aplicable a dichos suministros en la jurisdicción del consumidor. Pese a que, en un principio, las *Directrices sobre Comercio Electrónico* de la OCDE (2003) recomendaban instaurar un mecanismo de cobro por parte del vendedor, la experiencia adquirida desde entonces, principalmente en el seno de la Unión Europea, que fuera la primera en implementarlo, ha demostrado que, a día de hoy, sigue siendo la opción más viable.

Se admite que el hecho de obligar a los proveedores no residentes a causar alta y declarar el IVA en toda jurisdicción extranjera en la que se encuentren los consumidores de los bienes intangibles y servicios suministrados a distancia puede entrañar costes de cumplimiento para dichos proveedores, pudiendo resultar particularmente gravosos para las PYME. Así pues, los países deberán garantizar que los mecanismos simplificados de alta resultan lo suficientemente claros y accesibles para que los vendedores no residentes, incluidas las PYME, puedan adecuarse fácilmente, lo que suprimiría la necesidad de fijar umbrales a partir de los que es necesario

causar alta. No obstante, es sabido que ciertas empresas y, en particular, las PYME, pueden preferir recurrir a la pericia de intermediarios para ayudarles a dar cumplimiento a sus obligaciones de causar alta e ingresar el IVA en el extranjero. En consecuencia, los intermediarios podrían desempeñar un importante papel a la hora de facilitar y fomentar el cumplimiento fiscal por parte de los proveedores no residentes.

Las Administraciones Públicas podrían tener que hacer frente a varias dificultades para hacer respetar las obligaciones fiscales en materia de IVA que les corresponde asumir a los proveedores no residentes. Dichas dificultades guardan relación, concretamente, con la identificación de los suministros efectuados, con la obligación del proveedor no residente de cobrar e ingresar el impuesto correspondiente y con la supervisión de medidas de control tales como el acceso a libros contables y registros, la realización de inspecciones y la recaudación de los impuestos devengados. Será necesario mejorar la cooperación internacional entre jurisdicciones para poner fin a estos problemas, a cuyo fin se requeriría reforzar el intercambio de información, la asistencia en la recaudación y comprobaciones simultáneas. El *Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal*, elaborado conjuntamente por el Consejo de Europa y la OCDE, abarca igualmente cuestiones relacionadas con el IVA y constituye una plataforma útil para una mejor y más intensa cooperación internacional.

8.3 Marco de evaluación de las posibles soluciones

Para evaluar las posibles soluciones, el GEFED acordó un marco inspirado en los principios fiscales fundamentales de neutralidad, eficiencia, certeza y simplicidad, efectividad y justicia, flexibilidad y sostenibilidad, a la luz de la proporcionalidad de los cambios necesarios para poner fin a los problemas fiscales que surgen en el contexto del marco fiscal internacional existente. La remisión a este marco para evaluar las soluciones posibles pretende garantizar un análisis coherente y objetivo, a cuyo fin no podrá prevalecer ningún principio sobre los restantes. Por el contrario, la referida evaluación deberá apoyarse en un examen global de los distintos factores que conforman dicho marco.

8.3.1 Neutralidad

Se procederá a evaluar si las diversas soluciones posibles son neutrales entre las distintas modalidades de actividad económica, efectuando una comparación con el marco fiscal existente. Concretamente, cabe examinar una por una las distintas opciones para garantizar que su adopción no se traducirá en una discriminación en favor o en detrimento de una forma específica de negocio frente a otra. Los contribuyentes que se encuentren en situaciones análogas y que efectúen transacciones similares deberán estar sujetos a niveles impositivos equivalentes para evitar introducir distorsiones en el mercado. En otras palabras, deberán aplicarse los mismos

principios fiscales a toda forma de negocio, al tiempo que habrá que remitirse a las características específicas que, en distintas circunstancias, socavarían la aplicación neutra y equitativa de dichos principios.

8.3.2 Eficiencia

Se procederá a evaluar la eficiencia intrínseca a las distintas opciones respecto del marco fiscal existente. Las ventajas asociadas a toda reforma deberán superar los costes propiamente dichos de su adopción, incluidos los costes transitorios y de implementación. En teoría, la tributación debe alcanzar su objetivo final minimizando simultáneamente, en la medida de lo posible, los costes de cumplimiento que recaen sobre empresas y administraciones tributarias. Muchas de las normas existentes en materia tributaria descansan sobre las consideraciones prácticas vigentes en el momento de su adopción. Por ejemplo, el umbral para la determinación de la existencia de EP se basaba, en parte, en hipótesis y suposiciones cuyo origen se remite a las realidades económicas de la época, en virtud de las que se exigía una cierta presencia física como condición para que contribuyentes y administraciones tributarias pudiesen determinar efectivamente los beneficios sujetos a gravamen. En consecuencia, la evaluación de la eficiencia de las posibles soluciones en comparación con el marco existente deberá tener en cuenta si las consideraciones administrativas subyacentes a las normas actuales siguen resultando aplicables, o si el progreso tecnológico ha relegado estas limitaciones prácticas a un segundo plano.

8.3.3 Certeza y simplicidad

Se procederá a evaluar la certeza y simplicidad de las diversas soluciones en comparación con el marco fiscal existente. Las normas tributarias han de ser fácilmente inteligibles, de forma que los contribuyentes puedan prever y conocer por adelantado las consecuencias fiscales de las transacciones, permitiendo a las administraciones evaluar el cumplimiento fiscal. Como resultado, las empresas son más propensas a adoptar decisiones acertadas y actuar conforme a las directrices de los poderes públicos, minimizando así el riesgo de controversias. En definitiva, es más probable que un sistema tributario sencillo implique menores costes de cumplimiento, hecho que se traduce en un factor de eficiencia económica.

8.3.4 Efectividad y justicia

Se procederá a evaluar si las distintas soluciones son efectivas y justas respecto del marco fiscal existente. Como se reconoce en las Condiciones Tributarias Marco (CTM) de Ottawa, los sistemas tributarios han de generar la cuantía idónea de impuestos en tiempo y forma. Para evaluar la equidad y justicia de cualquiera de las soluciones propuestas, es importante determinar quién soporta, en definitiva, la carga tributaria (p.ej.: accionistas, asalariados o consumidores) y en qué proporción. Para

preservar el carácter equitativo y justo, es igualmente necesario asegurarse de que todo impuesto esté estructurado de forma que, en la práctica, grave las rentas de aquellas personas que estén efectivamente obligadas a satisfacerlos. La exigibilidad es un factor determinante en cuanto resulta improbable que un sistema tributario difícil de aplicar sea equitativo o neutral, al tiempo que puede deteriorar la percepción pública sobre el carácter equitativo y justo del sistema en su conjunto a largo plazo. Ante la falta de aplicabilidad, existe igualmente un riesgo de elusión fiscal, ya que los contribuyentes asumirán distintas obligaciones tributarias en función de su grado de responsabilidad fiscal y ética tributaria. A este respecto, de cara a evaluar las posibles soluciones, ha de tenerse presente la necesidad de evitar crear ulteriores riesgos de doble imposición o nuevas formas de evadir impuestos artificialmente.

8.3.5 Flexibilidad y sostenibilidad

Se procederá a evaluar la flexibilidad y sostenibilidad de las diversas soluciones posibles respecto del marco fiscal existente. Todo sistema tributario ha de ser lo suficientemente flexible y sostenible como para satisfacer constantemente la necesidad cambiante de ingresos a la que se enfrentan los gobiernos en la actualidad. Así pues, deberán evaluarse las distintas opciones teniendo en cuenta no solamente si son capaces de responder a los desafíos fiscales del momento, sino también, sin perder de vista la dificultad de predecir las perspectivas de futuro, lo suficientemente flexibles y dinámicos para adaptarse a los avances tecnológicos y comerciales y continuar siendo eficaces.

8.3.6 Proporcionalidad

Se procederá a evaluar la proporcionalidad de las posibles opciones en relación con los desafíos fiscales a los que pretenden dar respuesta. El marco fiscal existente ha perdurado, en parte, porque ha conseguido adaptarse a las distintas etapas evolutivas de las empresas. Dado que la aplicación del marco fiscal existente se enfrenta a diversos desafíos fiscales planteados por la economía digital, cabe examinar no sólo si las soluciones propuestas permiten abordar dichos desafíos, sino también las amplias repercusiones que pueden derivarse de dichas soluciones. En el mejor de los casos, las soluciones propuestas habrán de adaptarse al alcance de los problemas específicos que pretenden resolver.

8.4 Análisis inicial de las posibles soluciones

Como se describe en el Capítulo 6, la labor acometida para desarrollar medidas en el ámbito de la fiscalidad directa contempladas en el *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios* (OCDE, 2013) deberá tener en cuenta las características clave de la

economía digital y los modelos de negocio que le son propios, respondiendo así eficazmente a los riesgos de prácticas elusivas BEPS que plantea la economía digital. Las líneas de actuación emprendidas a este respecto están encaminadas a modificar significativamente la normativa tributaria internacional en vigor para dar respuesta al problema de las rentas apátridas y poner fin a las prácticas que separan artificialmente las rentas sujetas a gravamen de las actividades que las generan. En consecuencia, las medidas adoptadas para abordar los problemas BEPS en el contexto de la economía digital podrían tener igualmente una incidencia considerable en la magnitud de diversos desafíos fiscales generalizados planteados por la economía digital.

El marco cronológico escalonado del Proyecto BEPS, la interacción entre los diversos resultados esperados y su impacto real en las prácticas elusivas BEPS dificultan, por un lado, la determinación del alcance efectivo de los desafíos fiscales generalizados que plantea la economía digital y, por otro, la evaluación del alcance concreto de los desafíos fiscales más sistémicos en el ámbito de la fiscalidad directa. En caso de que las medidas previstas en el Plan de acción BEPS consigan resolver plenamente los problemas de erosión de la base imponible y traslado de beneficios descritos en el Capítulo 5, aquellos otros mencionados en el Capítulo 7 tendrían un cariz menos apremiante. De hecho, en tal caso, se podría llegar a sostener la reducción de los desafíos fiscales generalizados que plantea la economía digital hasta el punto de no ser necesario acometer ninguna otra acción en el ámbito de la imposición directa. Por el contrario, de no conseguir dichas medidas resolver totalmente los problemas BEPS planteados por la economía digital, esta cuestión adquiriría automáticamente un carácter bastante más apremiante. Las actuaciones destinadas a aprehender los desafíos fiscales generalizados descritos en el Capítulo 7, así como a desarrollar y evaluar las soluciones propuestas para ponerles fin, pueden llevarse a cabo de forma paralela a las iniciativas conexas a los demás aspectos del Plan de acción BEPS, debiendo tener en cuenta, en última instancia, los resultados de dicha labor.

Por las razones aquí expuestas, sería prematuro aplicar el marco anteriormente descrito a estas posibles soluciones. En su lugar, los grupos de trabajo pertinentes del Comité de Asuntos Fiscales (CAF) deberán someter algunas soluciones concretas a un detenido examen en el contexto del Proyecto BEPS para poder seguir avanzando. En relación con otras posibles soluciones, habrá que profundizar aún más y llevar a término otras líneas de acción del Proyecto BEPS antes de proceder a una evaluación exhaustiva. Habida cuenta de que todas las soluciones posibles, actualmente objeto de estudio, precisan de un análisis complementario o de la compleción de otras actuaciones antes de poder someterlas a un examen pormenorizado, el GEFED se ha abstenido de realizar una evaluación final o de adoptar solución alguna por el momento.

8.4.1 Soluciones que precisan de un análisis exhaustivo por parte de los grupos de trabajo pertinentes del CAF

8.4.1.1 Modificación de las excepciones al estatus de establecimiento permanente (EP)

Por lo que respecta a la opción de modificar las excepciones al estatus de EP, en el marco de las estrategias que contempla la Acción 7 del Plan de acción BEPS, se ha comenzado a trabajar para determinar si procede modificar o suprimir el apartado 4 del artículo 5 del MC OCDE a fin de garantizar que las excepciones al estatus de EP no permiten la exclusión fraudulenta del mismo recurriendo, por ejemplo, a la fragmentación de las operaciones entre diferentes países o distintas entidades del grupo. Dicha labor, que concluirá en 2015, deberá dirigirse también a resolver aquellas situaciones en las que estas excepciones se aplican indebidamente a actividades que se convierten en funciones principales, ya guarden o no relación directa con los problemas BEPS (debido a la no imposición tanto en el Estado de la fuente como en el de residencia).

8.4.1.2 Opciones en materia de impuestos sobre el consumo

La recaudación por IVA en lo referente a transacciones de empresa a consumidor (B2C, por sus siglas en inglés) representa un tema crucial que ha de abordarse con inmediatez para proteger los ingresos fiscales e instaurar unas condiciones equitativas entre los proveedores extranjeros y los proveedores nacionales. El Grupo de Trabajo n° 9 (GT 9) del Comité de Asuntos Fiscales (CAF) de la OCDE ya está trabajando en la solución relativa a los suministros digitales a distancia a consumidores en el contexto de sus actividades incardinadas en las *Directrices Internacionales sobre IVA/IBS* de la OCDE. Dicha labor, que concluirá a finales de 2015, contará con la participación de los socios del Proyecto BEPS en igualdad de condiciones con los países miembros de la OCDE y deberá examinar, igualmente, problemas de cumplimiento. Paralelamente a su actividad en el marco de los suministros digitales a distancia, y en cuanto línea de actuación independiente del desarrollo de las *Directrices Internacionales sobre IVA/IBS* de la OCDE, el GT9 deberá examinar los enfoques y las mejores prácticas de cara a la eventual implementación de las opciones relativas a la exención de las importaciones de bienes de escaso valor.

8.4.2 Soluciones que precisan de un análisis exhaustivo por parte del GEFED

Como se ha expuesto anteriormente, las cuestiones relativas a la existencia de nexo, al tratamiento fiscal de los datos y a la calificación de las rentas están íntimamente relacionadas, llegando a superponerse considerablemente su alcance en lo que concierne a determinados modelos

de negocio generados por la economía digital. La opción de que el criterio de presencia (virtual) significativa sea constitutivo de un EP, la que aboga por establecer un nexo de presencia virtual fiscalmente imponible que se sustenta en la recopilación de datos y aquella otra opción de aplicar una retención en la fuente a las transacciones digitales guardan, todas ellas, relación con las mencionadas cuestiones. Para entender plenamente el alcance de todas estas cuestiones y su interacción, y con el fin de poder determinar si dichas opciones se adecúan a los desafíos fiscales a los que pretenden dar respuesta, el GEFED habrá de analizar en profundidad *(i)* hasta qué punto son efectivamente capaces las empresas de la economía digital de realizar ventas significativas en un determinado mercado sin contar con una presencia física, y *(ii)* en qué medida participan usuarios y consumidores en la creación de valor en la economía digital, incluida la utilización de datos facilitados por los usuarios en el marco de modelos de negocio multilaterales.

A medida que avance esta tarea, el GEFED profundizará en las posibles soluciones encaminadas a dar respuesta a los mencionados desafíos para garantizar que se adecúan a la magnitud de los distintos problemas. A este respecto, habrá que desarrollar ulteriormente diversos aspectos de las soluciones en cuestión.

Más concretamente, en relación con las soluciones consistentes en crear o modificar los criterios para la determinación de la existencia de un nexo, cabe centrarse en los siguientes aspectos:

- Cómo adaptar el alcance de cada solución para abordar los desafíos fiscales fruto de las principales características de la economía digital sin crear importantes incentivos fiscales en favor de determinadas formas de hacer negocios.
- Cómo establecer un equilibrio entre la necesidad de combinar factores lo suficientemente amplios como para responder eficazmente a los desafíos fiscales de la economía digital y la de establecer normas claras y objetivas encaminadas a minimizar los riesgos de controversia y a evitar la doble imposición.
- En relación con las opciones consistentes en introducir una nueva regla en materia de EP, cómo atribuir los beneficios (incluidas deducciones y pérdidas) a dicho EP, principalmente en relación con la participación en los beneficios imputables a la recopilación de datos, y si ello exigiría modificar radicalmente las reglas actuales de atribución de los beneficios a los EP.
- Cómo gestionar la administración y la aplicación de la normativa fiscal, principalmente cuando un contribuyente no cuenta con una presencia física o goza de una presencia física mínima en una determinada jurisdicción.
- Cómo minimizar los costes de cumplimiento a los que se enfrentan las empresas con un gran número potencial de EP.

En relación con la opción que prevé aplicar una retención en la fuente a

los bienes y servicios digitales, deberán tenerse en cuenta los puntos siguientes:

- Cómo delimitar el alcance de los pagos sujetos a dicho tributo de forma que no se produzcan resultados fiscales considerablemente diferentes por transacciones similares y no surjan controversias sobre la calificación de los pagos comprendidos.
- Cómo garantizar el respeto de las obligaciones comerciales y de otras restricciones legales.
- Cómo abordar las dificultades que plantea la retención en la fuente en el caso de transacciones con clientes individuales.
- En caso de encomendarse a las instituciones financieras y no ya a los clientes individuales la aplicación de la retención en la fuente, cómo asegurarse de que dichas instituciones puedan determinar con el nivel de fiabilidad necesario a qué transacciones resulta aplicable.
- En la medida en que dicha retención en la fuente tiene un carácter definitivo, cabe determinar la posibilidad de recurrir a umbrales u otros métodos para atenuar el impacto del impuesto calculado sobre la renta bruta en el caso de una empresa susceptible de incurrir en gastos o pérdidas importantes.

Se desarrollarán actuaciones adicionales en estos ámbitos hasta 2015. Dichas actuaciones, acompañadas del análisis de los resultados del Proyecto BEPS, permitirán al GEFED adoptar una decisión debidamente informada acerca de la pertinencia, inmediatez y alcance de estos problemas, así como sobre las posibles soluciones para ponerles fin. En consecuencia, tras la compleción de los distintos elementos del Proyecto BEPS, se emprenderá toda actuación necesaria, en su caso, de forma eficaz y en un escenario de consenso.

Asimismo, como se indica en el Capítulo 7, los problemas relativos a la determinación de la existencia de unnexo, al tratamiento fiscal de los datos y a la calificación de las rentas pueden entrañar, al mismo tiempo, un riesgo de prácticas elusivas BEPS¹. Así sucede, por ejemplo, cuando la ausencia de gravamen en el Estado de la fuente va acompañada también de la ausencia de gravamen en el país del beneficiario de las rentas y en el que se ubica efectivamente la matriz. Esto mismo ocurre cuando una sociedad matriz situada en una jurisdicción desprovista de normas CFC crea una filial en un territorio de baja tributación, en el que no tiene una presencia física, con la finalidad de explotar un servicio de juego en línea previa suscripción que se apoya, en gran medida, en contenidos generados y datos aportados por los usuarios de un determinado país.

En caso de tener que adoptar medidas adicionales para hacer frente a los riesgos de prácticas elusivas BEPS que plantea la economía digital, un enfoque posible consistiría en restringir la aplicación de las soluciones propuestas para resolver los problemas en el ámbito de la fiscalidad directa mencionados en los Capítulos 7 y 8 a las situaciones en las que se originan

dichos riesgos. Del mismo modo, estas soluciones podrían adoptar la forma de normas de Derecho interno encaminadas a regular las situaciones en que no existe un convenio para evitar la doble imposición (CDI) en vigor, como sucede, por ejemplo, en el caso de un territorio de nula tributación o cuando se reclaman indebidamente las ventajas derivadas de la aplicación de un CDI. El hecho de limitar la aplicación de estas medidas a las situaciones que entrañan el riesgo de prácticas elusivas BEPS podría permitir atajar efectivamente dichos riesgos sin modificar el criterio de reparto de la potestad tributaria entre los Estados de la fuente y de residencia.

Nota

1. Como se indica en el Plan de acción BEPS, estas prácticas se refieren principalmente a los supuestos en que la interacción entre normas tributarias distintas genera una doble imposición o excesivamente reducida. Asimismo, abarca aquellos instrumentos que permiten una baja o nula tributación trasladando los beneficios fuera de la jurisdicción en la que tienen lugar las actividades que los generan. Una nula o baja tributación no es, de por sí, un motivo de preocupación, aunque puede convertirse en un problema cuando se asocia a prácticas que separan artificialmente las rentas sujetas a gravamen de las actividades que las generan. En otras palabras, lo verdaderamente preocupante en materia de política fiscal es el hecho de que, en algunos casos, debido a las deficiencias en la interacción entre los distintos sistemas tributarios y, en otros, con motivo de la aplicación de convenios fiscales bilaterales, los rendimientos derivados de actividades transfronterizas pueden no someterse a gravamen en ninguna jurisdicción, o bien someterse a un tipo de gravamen excesivamente reducido.

Bibliografía

OCDE (2013): *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, Ediciones OCDE, París, disponible en la página <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207813-es>.

Conclusiones

Economía digital: modelos de negocio y principales características

- La economía digital es el resultado de un proceso de transformación desencadenado por las tecnologías de la información y la comunicación (TIC).
- Dado que la economía digital se identifica con y asocia cada vez más a la economía tradicional en su conjunto, 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 es objeto de una constante evolución, de ahí la importancia de supervisar toda perspectiva de futuro y posibles avances para determinar su impacto en los sistemas tributarios.
- 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 (de los activos intangibles, de los usuarios y de las funciones comerciales), la remisión a los datos, los efectos de red, la proliferación de modelos de negocio multilaterales, una tendencia hacia el monopolio u oligopolio y la volatilidad debida a la reducción de los obstáculos a los intercambios comerciales y a la rápida evolución tecnológica.
- La economía digital también ha acelerado la propagación de cadenas de valor mundiales en las que las empresas multinacionales (EMN) integran sus operaciones en todo el globo.

Estrategias y recomendaciones para abordar los problemas BEPS en el contexto de la economía digital

- Si bien la economía digital no genera problemas BEPS exclusivos y aislados, algunas de sus características principales potencian los riesgos de prácticas elusivas en este ámbito.
- Los mencionados riesgos de prácticas elusivas BEPS constituyen precisamente el objeto del Proyecto BEPS, concebido para alinear el modelo de tributación de los beneficios con las actividades económicas y la creación de valor.
- Los trabajos incardinados en el Proyecto BEPS deben examinar igualmente los distintos aspectos relacionados específicamente con la economía digital, sus modelos de negocio y sus principales características. He aquí las medidas que habrá que acometer:
 - i. Garantizar que las actividades principales no puedan beneficiarse, ya sea por error o defecto, de la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente (EP), y que no pueda recurrirse a instrumentos o mecanismos ficticios para eludir las obligaciones inherentes a las rentas obtenidas mediante EP.
 - ii. Tener debidamente en cuenta la trascendencia de los activos intangibles, el uso de los datos y la expansión de cadenas de valor mundiales, así como su impacto en la determinación de los precios de transferencia.
 - iii. Considerar la eventual necesidad de adaptar las normas CFC a la economía digital.
 - iv. Hacer frente a posibles estrategias de planificación fiscal por parte de empresas dedicadas a actividades exentas de IVA fomentando la implementación de las *Directrices sobre la determinación del lugar de consumo para la tributación del suministro transnacional de servicios y bienes intangibles en operaciones B2B* de la OCDE.

Desafíos generalizados que plantea la economía digital en materia de política fiscal

- Los responsables políticos se enfrentan igualmente a otros desafíos fiscales de la economía digital inherentes, concretamente, a la determinación de la existencia de un nexo, al tratamiento fiscal de los datos, a la calificación de las rentas y a la recaudación por IVA.
- En cierta medida, los desafíos inherentes al nexo (o criterio de sujeción), al tratamiento de los datos a efectos fiscales y a la

calificación de las rentas están interrelacionados.

- Las nuevas formas de hacer negocios plantean interrogantes acerca de si los criterios actuales para la determinación de la existencia de un nexo siguen siendo idóneos.
- El recurso cada vez mayor a la recopilación y al análisis de datos, unido a la creciente importancia de los modelos de negocio multilaterales, plantea frecuentes interrogantes acerca de la valoración de los datos, del nexo, de la asignación y reparto de los beneficios y de la calificación de las rentas.
- El desarrollo de nuevos modelos de negocio plantea interrogantes acerca de la calificación de las rentas.
- El comercio transfronterizo de bienes, servicios y activos intangibles plantea desafíos con miras a la recaudación por IVA, especialmente cuando un consumidor privado adquiere dichos productos de proveedores en el extranjero.
- El GEFED sometió a debate y analizó diversas soluciones posibles a estos problemas propuestas por los delegados territoriales. Las soluciones propuestas en relación, concretamente, con la determinación de la existencia de un nexo y el tratamiento de los datos a efectos fiscales van desde la modificación de la definición de lo que se entiende por «establecimiento permanente (EP)» a la introducción de un nuevo nexo (o criterio de sujeción) en base a una «presencia significativa» en el país de la fuente, pasando por la aplicación de una retención en la fuente sobre las ventas de bienes y/o servicios digitales. Debido a la interrelación entre aspectos como el nexo, el tratamiento fiscal de los datos y la calificación de las rentas, las opciones para resolver uno cualquiera de esos problemas tendrán un impacto, inevitablemente, sobre el resto.

Futuros pasos

Tras examinar los mencionados problemas y las distintas soluciones que permitan resolverlos eventualmente, el GEFED alcanzó las siguientes conclusiones:

- La recaudación por IVA en transacciones de empresa a consumidor (B2C, por sus siglas en inglés) representa un tema crucial que ha de abordarse con inmediatez para proteger los ingresos fiscales e instaurar unas condiciones equitativas entre los proveedores extranjeros y los proveedores nacionales. La labor realizada en este ámbito por el Grupo de Trabajo nº 9 del Comité de Asuntos Fiscales (CAF) de la OCDE concluirá a finales de 2015, participando los socios del Proyecto BEPS en igualdad de condiciones con los países miembros de la OCDE.

- De cara a la aplicación de las estrategias y recomendaciones incardinadas en la Acción 7 (prevención de la exclusión fraudulenta del estatus de EP) del Plan de acción BEPS (OCDE, 2013), es necesario plantearse si cabe impedir que las actividades que hubieran podido tener previamente un carácter preparatorio o auxiliar se acojan a las excepciones al estatus de EP al constituir elementos fundamentales de la actividad, ya sea en casos en los que el hecho de permitir la excepción generase problemas BEPS (es decir, cuando vaya acompañada de la ausencia de tributación en el Estado de residencia) o de otro tipo, y si es posible formular una norma administrativa razonable a estos efectos.
- El Grupo de Trabajo nº 1 del CAF dilucidará la calificación en virtud de CDI de determinados pagos conexos a tecnologías de computación en la nube (incluidos los pagos en concepto de infraestructura como servicio, software como servicio y plataforma como servicio), participando los socios del Proyecto BEPS en igualdad de condiciones con los países miembros de la OCDE.
- El marco cronológico escalonado del Proyecto BEPS y la interacción entre los diversos resultados esperados dificultan, a la fecha de publicación del presente informe, la posibilidad de determinar el grado de eficacia de los trabajos relativos al Plan de acción BEPS para, por un lado, responder a las preocupaciones en torno a las prácticas elusivas BEPS en la economía digital y, por otro, evaluar el alcance concreto de los desafíos fiscales más sistémicos en relación con el nexo, el tratamiento fiscal de los datos y la calificación de las rentas, así como las posibles opciones para abordarlos. En este contexto, es importante que el GEFED prosiga con su labor hasta finales de 2015 a fin de garantizar que el trabajo desarrollado en otros ámbitos del Proyecto BEPS da respuesta a los problemas de prácticas elusivas BEPS en la economía digital; de poder evaluar los resultados de ese trabajo; de continuar dedicando esfuerzos a resolver los problemas relativos al nexo, al tratamiento de los datos a efectos fiscales y a la calificación de las rentas; de examinar en qué medida inciden los resultados del Proyecto BEPS en la relevancia, criticidad y alcance de dichos desafíos y, finalmente, de completar el análisis de las distintas soluciones para darles respuesta.

Bibliografía

OCDE (2013): *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, Ediciones OCDE, París, disponible en la página <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207813-es>.

Anexo A

Trabajos previos en materia de economía digital

Este anexo resume el contenido y los resultados de los trabajos anteriores sobre comercio electrónico. En concreto, presenta las iniciativas conducentes a la Conferencia Ministerial sobre Comercio Electrónico celebrada en 1998, en la ciudad de Ottawa (Conferencia Ministerial de Ottawa) y sus principales conclusiones. A continuación, describe la labor de seguimiento llevada a cabo en relación con aspectos inherentes a los convenios fiscales y a los impuestos sobre el consumo.

A.1 1996-1998: Trabajos conducentes a la Conferencia Ministerial de Ottawa sobre Comercio Electrónico

Con motivo de su reunión de junio de 1996, el Comité de Asuntos Fiscales (CAF) examinó las implicaciones fiscales del desarrollo de las TIC. Tras la celebración de una conferencia sobre comercio electrónico organizada por la OCDE y el gobierno finés en cooperación con la Comisión Europea (CE), el gobierno japonés y el Comité Consultivo Empresarial e Industrial (BIAC, por sus siglas en inglés) de la OCDE, que tuviera lugar en Turku, en noviembre de 1997, el CAF aprobó una serie de propuestas para la preparación de una reunión ministerial centrada en la fiscalidad del comercio electrónico que se celebraría en Ottawa, en el mes de octubre de 1998. En el marco de los trabajos preparatorios para dicha reunión, el CAF adoptó el informe titulado *Comercio electrónico: Condiciones Tributarias Marco* (OCDE, 2001b), en el que se esbozaron las siguientes conclusiones principales:

- Los principios fiscales ampliamente aceptados por los que se rigen los gobiernos en lo concerniente a la fiscalidad del comercio convencional deberían corresponderse, asimismo, con los aplicables al comercio electrónico.
- Las normas tributarias existentes permiten la aplicación de estos principios.
- Este enfoque no excluye nuevas medidas administrativas o legislativas en materia de comercio electrónico, o modificaciones de las disposiciones en vigor, siempre que dichas medidas estén encaminadas a facilitar la aplicación de los principios fiscales existentes y no pretendan imponer un tratamiento fiscal discriminatorio de las transacciones de comercio electrónico.
- La aplicación de estos principios al comercio electrónico deberá configurarse de forma que preserve la soberanía tributaria de los países, logre una distribución justa y equitativa de la base imponible del comercio electrónico de un país a otro y evite la doble no imposición involuntaria.
- El proceso de aplicación de estos principios deberá implicar un diálogo intensificado con empresas y economías no miembros.

A.2 1998: Conferencia Ministerial de Ottawa sobre Comercio Electrónico

Con ocasión de la Conferencia Ministerial de Ottawa sobre Comercio Electrónico, jefes de gobierno (de 29 países miembros y 11 no miembros), dirigentes de importantes organizaciones internacionales, grandes empresas y representantes de los consumidores, sindicatos y organizaciones de la sociedad civil sometieron a debate el plan de trabajo para impulsar el

desarrollo del comercio electrónico a escala mundial. Los Ministros asistentes acogieron favorablemente el informe elaborado por el CAF (1998) con el título *Comercio electrónico: Condiciones Tributarias Marco* (OCDE, 2001b), y aprobaron el siguiente conjunto de principios fiscales (enumerados en el Cuadro A.1) que han de aplicarse al comercio electrónico:

**Cuadro A.1. Condiciones Tributarias Marco (CTM) de Ottawa:
Principios**

Neutralidad: Los sistemas tributarios deben tratar de ser neutrales y equitativos entre las distintas formas de comercio electrónico y entre éste y el comercio convencional o tradicional. Las decisiones comerciales deben estar motivadas por consideraciones económicas y no ya tributarias. Aquellos contribuyentes en situaciones análogas, que efectúen operaciones similares, deben estar sometidos a niveles impositivos parejos.

Eficiencia: Deben reducirse, en la medida de lo posible, los costes de cumplimiento soportados por los contribuyentes y los gastos administrativos que pesan sobre las administraciones tributarias.

Certeza y simplicidad: Las normas tributarias han de ser claras y fáciles de entender, de forma que los obligados tributarios puedan anticiparse a las consecuencias fiscales antes incluso de realizar cualquier operación, lo que implica saber cuándo, dónde y cómo satisfacer sus obligaciones fiscales.

Efectividad y justicia: Los sistemas tributarios han de generar la cuantía idónea de impuestos en tiempo y forma, debiendo reducir al máximo las posibilidades de evasión y fraude fiscal al tiempo que se combaten mediante la adopción de medidas proporcionales a los riesgos enfrentados.

Flexibilidad: Los sistemas tributarios han de ser flexibles y dinámicos para garantizar que siguen el ritmo de y se adaptan a los avances tecnológicos y comerciales.

A.3 Después de Ottawa: la labor del CAF y grupos técnicos consultivos

Con motivo de su reunión de enero de 1999, el CAF decidió que el programa de trabajo sobre el comercio electrónico se encomendaría a los órganos auxiliares existentes de dicho Comité, en sus respectivos ámbitos de responsabilidad. Por otra parte, respaldó la creación de los «grupos técnicos consultivos» (GTC) mencionados a continuación, integrados por representantes de países miembros y no pertenecientes a la OCDE, representantes de los sectores empresarial y científico, englobando así un extenso abanico de intereses y conocimientos:

- Un **GTC sobre imposición al consumo**, encargado de asesorar sobre la aplicación práctica del marco tributario de Ottawa en el lugar de consumo.

- Un **GTC sobre tecnología** para facilitar sus conocimientos y experiencia tecnológicos a otros GTC.
- Un **GTC sobre evaluación profesional de datos**, cuya misión consiste en prestar asesoramiento sobre la viabilidad y factibilidad de elaborar información internacionalmente compatible, obligaciones en materia de conservación de registros y mecanismos de recaudación tributaria.
- Un **GTC sobre beneficios empresariales (GTC BE)**, que tiene encomendado el asesoramiento sobre la aplicación de las normas actuales de tributación de los beneficios empresariales y/o comerciales contempladas en los convenios fiscales en el contexto del comercio electrónico y el examen de las propuestas de normas de sustitución.
- Un **GTC sobre la calificación de rentas en virtud de convenio**, encargado de asesorar sobre la calificación de varios tipos de pagos a título de transacciones de comercio electrónico con arreglo a las disposiciones de los convenios fiscales con miras a proporcionar las aclaraciones oportunas en los Comentarios.

Dada la relevancia de las iniciativas en curso sobre los desafíos fiscales planteados por la economía digital, los apartados siguientes describen los principales resultados de la labor realizada por el GTC BE y por el GTC sobre la calificación de rentas en virtud de convenio.

A.3.1. La labor del GTC BE

La labor realizada por el Grupo Técnico Consultivo sobre Beneficios Empresariales (en adelante, «GTC BE») condujo a la elaboración de dos documentos de trabajo preliminares: informe sobre la *Atribución de beneficios a los establecimientos permanentes* (OCDE, 2001a), publicado en febrero de 2001, y *El concepto de sede de dirección efectiva: sugerencias para la modificación del Modelo de Convenio OCDE* (OCDE, 2003c), publicado en mayo de 2003.

El GTC preparó asimismo un informe titulado *Disposiciones de los convenios fiscales y comercio electrónico: la tributación de los beneficios empresariales en la economía digital* (OCDE, 2005), que se publicó en 2005. En dicho informe, el GTC BE afirmaba que algunos aspectos de las normas tributarias internacionales existentes plantean problemas. El informe comenzaba por examinar un cierto número de soluciones a dichos problemas sin necesidad de introducir modificaciones importantes a la normativa tributaria internacional actual, y proseguía realizando las pertinentes recomendaciones. Por otra parte, el informe también abordaba otros cambios más drásticos. Tras resumir las disposiciones actuales sobre tributación de los beneficios empresariales contempladas en los convenios (sometimiento a gravamen, concepto de establecimiento permanente (EP), cálculo de los beneficios y reparto de la base imponible entre países), el

informe procede a realizar un análisis crítico de dichas disposiciones frente a varios criterios extraídos de las Condiciones Tributarias Marco (CTM) de Ottawa. Al confrontar los principios vigentes de tributación de los beneficios empresariales con estos criterios, el informe pone de manifiesto una serie de ventajas e inconvenientes de las normas actuales. Por ejemplo, en lo referente a la importante cuestión sobre dónde se originan los beneficios empresariales (el «problema de la fuente»), el informe concluye que deben considerarse procedentes del lugar en que operan y se ubican los factores que permiten a la empresa obtener beneficios. En definitiva, el informe rechaza la sugerencia en base a la que el mero hecho de que un país albergue el mercado en el que se suministran los bienes y servicios de una empresa autorice a ese país a considerar que una parte de los beneficios de la empresa procede de allí.

No obstante, el GTC BE no ha alcanzado un acuerdo sobre un problema conexo, esto es, si cabe considerar que un proveedor sin presencia física en un país utiliza su infraestructura legal y económica y, en su caso, si y en qué medida cabe pensar que el uso de dicha infraestructura representa un factor que permitiría a dicho país ejercer su potestad tributaria y someter a gravamen una parte de los beneficios de la empresa. Por otra parte, dado que las empresas más «tradicionales» continúan incorporando modelos de negocio basados en el comercio electrónico, no se consideró apropiado, ni viable, formular un conjunto de reglas para la determinación de la existencia de nexo para empresas «dedicadas al comercio electrónico» y otro distinto para aquellas con otro tipo de actividad. Por último, el informe final ofrece igualmente una visión general de las diversas alternativas a las disposiciones de los convenios actuales sobre la tributación de los beneficios empresariales examinados. Dichas alternativas contemplaban desde la introducción de cambios relativamente menores a las disposiciones en vigor hasta la adopción de otras completamente nuevas.

Las alternativas que aparecen a continuación entrañan modificaciones relativamente menores de las disposiciones en vigor:

- *Modificación de la definición de EP para excluir actividades que no conlleven una intervención humana a cargo del personal, agentes dependientes incluidos:* Se trataría de modificar la definición de EP para excluir expresamente la existencia de un lugar fijo de negocios utilizado únicamente para desarrollar actividades que no precisen de una intervención humana por parte del personal, incluidos los agentes dependientes.
- *Modificación de la definición de EP para contemplar que un servidor no puede constituir por sí mismo un EP:* En este caso, la definición de EP no abarcaría situaciones en las que se recurre a un lugar fijo de negocios solamente para llevar a cabo funciones automatizadas mediante equipos, datos y *software*, tales como un servidor y un sitio web.
- *Modificación de la definición/interpretación de EP para excluir las*

funciones atribuibles al software: El apartado 4 del artículo 5 MC OCDE contempla una lista de funciones específicamente excluidas de la definición de EP (excepciones enumeradas bajo el apartado 4 del artículo 5 MC OCDE). Esta opción completaría indirectamente esta lista excluyendo las funciones atribuibles al *software* al aplicar las excepciones enumeradas bajo el apartado 4 del artículo 5 MC OCDE.

- *Supresión de las excepciones que figuran actualmente en el apartado 4 del artículo 5 MC OCDE o subordinación de dichas excepciones a la condición general de que tengan un carácter auxiliar o preparatorio*: Una solución sería suprimir todas las excepciones incluidas bajo el apartado 4 de la definición de EP. Una opción menos drástica consistiría en someter toda actividad contemplada en las excepciones actuales a la condición general de que tengan un carácter auxiliar o preparatorio.
- *Supresión de las excepciones relativas al almacenamiento, exposición o entrega de bienes o mercancías previstas en el apartado 4 del artículo 5 MC OCDE*: Esta opción pretende modificar el apartado 4 del artículo 5 de forma que la utilización de instalaciones con el único fin de almacenamiento, exposición o entrega de bienes o mercancías deje de considerarse constitutiva de EP.
- *Modificación de las disposiciones actuales para añadir un criterio de vis atractiva aplicable al comercio electrónico*: En virtud de esta alternativa, el apartado 1 del artículo 7 MC OCDE se modificaría a fin de incluir lo que se ha dado en llamar criterio de *vis atractiva*, aplicable a las operaciones de comercio electrónico, con el objetivo de garantizar que un país pueda gravar los beneficios procedentes de una actividad de venta en dicho territorio, a través del sitio web de la empresa, de productos similares a aquellos comercializados mediante un EP de la empresa en dicho país.
- *Adopción de normas complementarias para la determinación de la existencia de nexo para someter a gravamen los beneficios derivados de la prestación de servicios*: Se trataría de modificar el MC OCDE para introducir una disposición, equivalente a la que ya figura en el MC ONU, que permitiría someter a gravamen las rentas obtenidas por la prestación de servicios a condición de que la empresa que los presta se encuentre a tal fin en el otro país durante un cierto período. La justificación lógica de esta propuesta reside en que los proveedores de servicios gozan de gran movilidad y que las funciones generadoras de las rentas se desarrollan en países extranjeros sin necesidad de establecer una infraestructura física o de utilizar un lugar fijo de negocios.

Tras haber examinado estas alternativas a la luz de los comentarios recibidos, el GTC BE llegó a las conclusiones siguientes:

- Es poco probable que se adopte la *modificación de la definición de*

EP para excluir actividades que no conlleven una intervención humana a cargo del personal, incluidos los agentes dependientes, de ahí que no profundizara en ella.

- En lo que respecta a las opciones consistentes en *modificar la definición de EP para contemplar que un servidor no puede constituir por sí mismo un EP o en excluir las funciones atribuibles al software al aplicar la excepción basada en el carácter auxiliar o preparatorio*, el GTC BE llegó a la conclusión de que, si bien no procedía adoptar dichas soluciones en ese momento, era conveniente supervisar la aplicación de la normativa vigente a las funciones realizadas mediante servidores y *software* para determinar si plantea dificultades o problemas de carácter práctico, hecho que podría motivar un ulterior examen de dichas alternativas, combinaciones o variantes de éstas.
- En cuanto a la opción de *suprimir todas las excepciones que figuran actualmente en el apartado 4 del artículo 5 MC OCDE*, el GTC BE decidió descartarla.
- En relación con las opciones consistentes en la *subordinación de todas las excepciones contempladas en el apartado 4 del artículo 5 MC OCDE a la condición general de que tengan un carácter auxiliar o preparatorio y la supresión de aquellas otras relativas al almacenamiento, exposición o entrega de bienes o mercancías previstas en el mismo apartado de dicho artículo*, el GTC BE sostuvo que debería seguir supervisándose la aplicación de estas excepciones para determinar si las dificultades o problemas de carácter práctico justifican cambios de esta índole.
- En lo referente a la posible *modificación de las disposiciones actuales para añadir un criterio de vis atractiva aplicable al comercio electrónico*, el GTC BE decidió desestimarla.
- En lo que a la *adopción de normas complementarias para la determinación de la existencia de nexo para someter a gravamen los beneficios derivados de la prestación de servicios* respecta, el GTC BE manifestó que cabría examinar dicha opción en el marco de las futuras iniciativas de la OCDE en el ámbito de la aplicación de los convenios fiscales a los servicios.

He aquí otras alternativas que exigirían una modificación sustancial de las normas existentes:

- *Adopción de normas análogas a las que regulan la tributación de las rentas pasivas para someter a gravamen en la fuente los pagos relativos a ciertas formas de comercio electrónico (para someterlos a una retención en la fuente)*: Esta opción englobaría diversos enfoques posibles para aplicar una retención en la fuente a todos o algunos pagos transfronterizos conexos a operaciones de comercio electrónico. Las consideraciones del GTC BE giraron en torno a

la posibilidad de someter a una retención en la fuente definitiva a los pagos por operaciones de comercio electrónico efectuados desde un determinado país, cuente o no el beneficiario con personal o equipos electrónicos en el país en cuestión.

- *Un nuevo nexo: pagos que erosionan la base imponible generada en un país.* Esta opción contemplaba un criterio para la determinación de la existencia de un nexo que se centra únicamente en determinar si una empresa extranjera recibe un pago de un ordenante de dicho país que este último puede deducirse a efectos fiscales internos, en lugar de concentrarse en el lugar en que se ubican las actividades generadoras de un producto o servicio. Con arreglo al criterio de sujeción, el Estado de la fuente será competente para aplicar una retención en la fuente a todo pago transfronterizo de esta naturaleza.
- *Sustitución de los principios de contabilidad separada de entidades independientes y de plena competencia por la fórmula de reparto de beneficios entre empresas de un mismo grupo:* En este caso, los principios de empresa separada y plena competencia se reemplazarían con un sistema basado en una fórmula de reparto, que constituiría el nuevo método internacional de distribución y cómputo de los beneficios empresariales que los países pueden someter a gravamen. Con arreglo a este sistema de reparto, se recurriría a una fórmula para separar los beneficios netos de una empresa o un grupo de entidades vinculadas, desarrollando actividades en más de un país de entre aquellos en los que la sociedad (o el grupo) opera.
- *Incorporación de un nuevo nexo de «EP (virtual) electrónico»:* El concepto de «EP virtual» se propuso como nexo alternativo aplicable a las operaciones de comercio electrónico. Para ello existen varias posibilidades, entre ellas la de hacer extensiva la definición a lo que se ha dado en llamar «lugar fijo de negocios virtual», «agencia virtual» o «presencia empresarial *in situ*», debiendo modificar la definición de EP en todos los casos (o añadir un nuevo criterio relativo al nexo en los convenios).

El informe concluyó que no era oportuno acometer ninguna de dichas modificaciones por el momento. El GTC BE no consideraba que el comercio electrónico y los demás modelos de negocio fruto de las nuevas TIC justificasen, en sí mismos, una ruptura drástica con las normas existentes. No parecían existir datos fácticos acerca de la relación entre la eficiencia de las comunicaciones a través de Internet y la considerable disminución de los ingresos fiscales de los países importadores de capitales. Por otra parte, el GTC BE consideró que las modificaciones más importantes sólo debían llevarse a término de existir un amplio acuerdo sobre la superioridad manifiesta de una alternativa concreta frente a las normas existentes, aunque ninguna de las opciones propuestas parecía cumplir dicho requisito. Sin embargo, el GTC BE sostuvo que era necesario continuar vigilando la incidencia en los ingresos fiscales de los cambios experimentados por los

modelos de negocio a raíz de las nuevas TIC. Se afirmó, asimismo, que algunas características de las normas internacionales de tributación de los beneficios empresariales en vigor planteaban problemas. De forma más general, el informe señala que los efectos de muchas de estas alternativas excederían del ámbito del comercio electrónico, de ahí la importancia de tener en cuenta su impacto en toda forma de actividad empresarial y/o comercial antes de aplicarlas eventualmente.

A.3.2 La labor del CAF en el ámbito de los convenios fiscales

Junto a la labor realizada por los diversos GTC, el CAF instó a sus Grupos de Trabajo a analizar y proponer soluciones que afrontasen y diesen respuesta a los diversos problemas detectados por los GTC. Este proceso condujo a introducir ciertas modificaciones al *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio* de la OCDE (MC OCDE) y a sus Comentarios, que se incorporasen con motivo de la actualización de 2003. Las modificaciones afectaban a la definición de EP y a la calificación de los pagos efectuados, concretamente bajo la definición de «regalías» que figura en el MC OCDE.

A.3.2.1 Criterios de tributación de los beneficios empresariales en virtud de convenio

El contenido esencial de los cambios aportados a los Comentarios al artículo 5 estaba principalmente encaminado a precisar que la definición de EP, expresión generalmente identificada con un «lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad», puede englobar, en determinados supuestos, servidores. En cambio, las modificaciones aportadas a los Comentarios rechazan la postura según la cual un sitio web podía considerarse constitutivo de un EP. En 2003, se añadieron distintos apartados (como se muestra en el Cuadro A.2) a los Comentarios al artículo 5 MC OCDE, que figuran igualmente en los Comentarios al *Modelo de Convenio sobre Doble Imposición entre países desarrollados y países en desarrollo* de las Naciones Unidas (MC ONU) (véanse los apartados 36 y 37 de los Comentarios al artículo 5 de dicho Modelo).

Cuadro A.2. Comentarios al artículo 5 MC OCDE

«42.1 Se ha discutido si el mero uso de equipos informáticos en un país en las operaciones de comercio electrónico podría ser constitutivo de un establecimiento permanente. Ello plantea una serie de cuestiones relativas a las disposiciones de este artículo.

42.2 Si bien la ubicación de un equipo automatizado operado por una empresa puede considerarse como establecimiento permanente en el país donde se localiza (véase más adelante), ha de distinguirse entre un equipo informático que puede estar situado en un lugar y constituir un establecimiento permanente en determinadas circunstancias, y los datos y aplicaciones informáticas –software– que se utilizan o se almacenan en ese equipo. Por ejemplo, un ciber sitio que sea una combinación de aplicaciones informáticas –software– y datos electrónicos no constituye por sí mismo un bien tangible. Por lo tanto, un ciber sitio no tiene una localización que constituya un “lugar de negocio”, ya que en lo que respecta a las aplicaciones informáticas –software– y a los datos contenidos en ella no se da la existencia ni de locales, ni de maquinaria, ni de equipos (véase el párrafo 2 anterior). Por otra parte, el servidor que almacena el ciber sitio y mediante el cual se accede a él es parte de un equipo con ubicación física, y tal localización puede de este modo constituir un “lugar fijo de negocios” de la empresa que explota el servidor.

42.3 La diferencia entre un ciber sitio y el servidor, donde este se almacena y se usa, es importante, ya que la empresa operadora del servidor puede ser diferente de la empresa que desarrolla la actividad mercantil a través del citado ciber sitio. Por ejemplo, es común que un proveedor de servicios de Internet (ISP) hospede el ciber sitio mediante el cual opera una empresa. Aunque los honorarios pagados al ISP en virtud de dichos acuerdos puedan basarse en la cantidad de espacio del disco utilizado para almacenar las aplicaciones informáticas –software– y los datos requeridos por el ciber sitio, estos contratos ordinariamente no implican que el servidor y su localización estén a disposición de la empresa (véase el párrafo 4 anterior) incluso si la empresa mencionada anteriormente ha podido elegir el servidor donde se hospeda su ciber sitio y la localización de este último. En tal caso la empresa no posee ni siquiera presencia física en esa ubicación, ya que el ciber sitio no se considera un bien tangible. En estos casos, la empresa no puede ser obligada a adquirir previamente un lugar de negocio en virtud de ese acuerdo de suministro. Sin embargo, si una empresa que desempeña su negocio a través de un ciber sitio dispone de un servidor, por ejemplo, tiene en propiedad o en alquiler ese servidor, donde almacena y desde donde utiliza el ciber sitio, el lugar donde se ubica el servidor podría constituir un establecimiento permanente de la empresa si se cumplen los demás requisitos del precepto.

Cuadro A.2. Comentarios al artículo 5 MC OCDE
(continuación)

42.4 El equipo informático en una ubicación determinada solamente puede constituir establecimiento permanente si se da el requisito de ser fijo. En el caso de un servidor lo que es importante no es la posibilidad de que se mueva, sino que de hecho se haga. Para que un servidor constituya un lugar fijo de negocios, habrá de estar ubicado en un lugar durante un período de tiempo lo suficientemente amplio como para considerarse fijo en las condiciones del apartado 1.

42.5 Otra cuestión es si el negocio de una empresa puede considerarse íntegro o parcialmente desempeñado en una ubicación donde la empresa tenga a su disposición un equipo informático, por ejemplo, un servidor. Ha de examinarse caso por caso la cuestión de si una empresa realiza su actividad mercantil total o parcialmente a través del susodicho equipo, teniendo en consideración si, por la existencia de tal equipo, se puede afirmar que la empresa tiene instalaciones a su disposición para poder operar.

42.6 Cuando una empresa explota el equipo informático desde una determinada ubicación, puede que se dé un establecimiento permanente aunque en dicho lugar no se necesite personal para tal actividad. La presencia de personal no es necesaria para considerar que una empresa lleva a cabo su negocio total o parcialmente desde un lugar cuando no se necesita de hecho ese personal para realizar ahí sus actividades. Esta conclusión afecta al comercio electrónico en la misma medida que a otras actividades en las que el equipo opera automáticamente, por ejemplo, un equipo de extracción automática usado en la explotación de recursos naturales.

42.7 Otra cuestión se refiere al hecho de que no se considere la existencia de establecimiento permanente cuando se restrinjan las operaciones de comercio electrónico, llevadas a cabo a través de un equipo informático localizado en un determinado lugar de un país, a actividades preparatorias o auxiliares contempladas en el apartado 4. Se ha de examinar caso por caso la cuestión de si las actividades específicas realizadas en tal ubicación entran en el ámbito de aplicación del apartado 4 teniendo en consideración las diversas funciones realizadas por la empresa por medio del susodicho equipo. Ejemplos de actividades que serían consideradas como preparatorias o auxiliares serían:

- Proporcionar un enlace de comunicación –parecido a una línea telefónica– entre suministradores y clientes;
- hacer publicidad de las mercancías y servicios;
- transmitir información a través de un “servidor-espejo” para obtener seguridad y eficacia en las operaciones;
- recoger datos de mercado para las empresas;
- ofrecer información.

Cuadro A.2. Comentarios al artículo 5 MC OCDE
(continuación)

42.8 Sin embargo, cuando tales funciones constituyen en sí mismas una parte esencial de la actividad mercantil de la empresa en su conjunto, o cuando otras funciones básicas de esta última se desempeñan a través de un equipo informático, estas deberían ir más allá de las actividades contempladas por el apartado 4 y si el equipo constituyera un lugar fijo de negocio de la empresa, tal como se analiza en los párrafos 42.2 a 42.6 anteriores, existiría un establecimiento permanente.

42.9 Lo que constituye funciones básicas de una empresa en particular depende de la naturaleza del negocio que esta realiza. Por ejemplo, el negocio de algunos ISP estriba en explotar sus propios servidores con el propósito de hospedar ciber sitios u otras aplicaciones –applications– de otras empresas. Para estos ISP la explotación de sus servidores consiste en proporcionar servicios a sus clientes es una parte esencial de su actividad comercial y no puede considerarse preparatoria o auxiliar. Un ejemplo distinto es el de una empresa comercial (a veces denominada ‘e-tailer’ en inglés) que lleva a cabo el negocio de venta de productos a través de Internet. En ese caso, tal empresa no se dedica a explotar servidores y el mero hecho de que pueda hacerlo desde una determinada ubicación no es suficiente para considerar que las actividades realizadas desde esa última sean distintas de las preparatorias o auxiliares. Lo que ha de hacerse en tal caso es estudiar la naturaleza de las actividades realizadas en esa ubicación en función de la naturaleza del negocio desarrollado por la empresa. Si estas actividades son meramente preparatorias o auxiliares en el negocio de la venta de productos por Internet (por ejemplo, la ubicación se utiliza, como es a menudo el caso, para manejar un servidor que hospeda un ciber sitio sólo de publicidad, presentación de catálogos de productos o de información a clientes potenciales), se aplicará el apartado 4 y la ubicación no constituirá un establecimiento permanente. Por el contrario, si las funciones típicas relativas a una venta se efectúan desde esa ubicación (por ejemplo, la firma de un contrato con un cliente, el proceso de pago y entrega de los productos se realizan automáticamente a través del equipo ubicado allí), tales actividades no podrán ser consideradas como exclusivamente preparatorias o auxiliares.

42.10 Un último tema es si el apartado 5 puede llevar a considerar un ISP como constitutivo de un establecimiento permanente. Como ya se ha advertido, es frecuente que un ISP aloje ciber sitios de otras empresas bajo sus propios servidores de Internet. La cuestión que se puede suscitar es si el apartado 5 puede llevar a considerar a ese ISP como constitutivo de establecimientos permanentes de las empresas que ejerzan el comercio electrónico a través de

Cuadro A.2. Comentarios al artículo 5 MC OCDE
(continuación)

cibersitios manejados por servidores propiedad de –y explotados por– estos ISP. Aunque se pueda dar el caso en circunstancias inusuales, el apartado 5 no será generalmente aplicable porque los ISP no se constituirán en agente de las empresas a las que pertenecen los cibersitios porque carecen de la autoridad para establecer contratos en nombre de esas empresas y no firmarán tales contratos regularmente; o bien porque éstos se constituirán como agentes independientes que actúan en el giro ordinario de su negocio, como se hace evidente por el hecho de que albergan los cibersitios de muchas empresas diferentes. Es también evidente que, como el ciber sitio por medio del cual una empresa lleva a cabo su negocio no es en sí mismo una “persona” tal como se define en el artículo 3, no es aplicable el apartado 5 porque no se puede considerar que exista establecimiento permanente en virtud de que el ciber sitio fuera un agente de la empresa en los términos que se regulan en ese apartado».

A.3.2.2 Cuestiones relativas a la calificación de los pagos en virtud de convenio

Se introdujeron, asimismo, modificaciones a los Comentarios al artículo 12 MC OCDE con objeto de trazar una clara línea de separación entre la aplicación de los artículos 12 y 7 en el contexto de los nuevos modelos de negocio en materia de comercio electrónico. Dichas aclaraciones, incorporadas en la actualización del Modelo de Convenio de 2003, guardan relación directa con los (i) pagos por uso de, o la concesión de uso de un derecho, (ii) pagos de provisión de conocimientos técnicos (*know-how*), y (iii) aquellos efectuados en virtud de contratos mixtos. Estos apartados se han añadido igualmente al MC ONU (véanse los apartados 12 a 16 de los Comentarios al artículo 12), pese a que algunos miembros manifestaron su desacuerdo con las conclusiones formuladas en lo concerniente al carácter de diversos tipos de pagos.

Cuadro A.3. Comentarios al artículo 12 MC OCDE: Pagos por el uso de, o la concesión de uso de un derecho

Los apartados 17.1 a 17.4 siguientes se introdujeron inmediatamente a continuación del apartado 17 de los Comentarios al artículo 12:

«17.1 Los principios enunciados anteriormente en lo que respecta a los pagos de aplicaciones informáticas –software payments– son igualmente aplicables a las operaciones de otros tipos de productos digitales como las imágenes, los sonidos o el texto. El desarrollo del comercio electrónico ha multiplicado el número de estas operaciones. Para determinar si los pagos correspondientes constituyen o no regalías, la principal cuestión que ha de abordarse es el motivo esencial por el que se paga.

Cuadro A.3. Comentarios al artículo 12 MC OCDE: Pagos por el uso de, o la concesión de uso de un derecho (continuación)

17.2 En ciertos países, la legislación aplicable establece que las operaciones que permiten al cliente descargar en su computadora productos digitales pueden dar lugar a que el citado cliente utilice los derechos de autor (copyright), por ejemplo, porque puedan hacer una o más copias en su computadora del contenido digital en virtud del contrato suscrito. Cuando el pago constituye esencialmente la remuneración de algo distinto al uso o la cesión de uso del derecho de autor (como la adquisición de otros tipos de derechos, datos o servicios contractuales) y que el uso del citado derecho de autor se limita al uso de los derechos necesarios para la descarga, el almacenamiento y el manejo en la computadora, red u otro medio de almacenamiento, ejecución o visualización del cliente, dicha utilización del derecho de autor no debe afectar al análisis de la naturaleza del pago a los efectos de aplicar la definición de “regalías”.

17.3 Tal es el caso de las operaciones que permiten al cliente (que puede ser una empresa) descargar en la computadora productos digitales (aplicaciones informáticas –software–, imágenes, sonidos, o texto) para su propio uso o disfrute. En esas operaciones, el pago se realiza básicamente a cambio de adquirir datos transmitidos en forma de señal digital, y por lo tanto, no corresponde a regalías y se rige por el artículo 7 o por el 1 según el caso. En la medida que el acto de copiar la señal digital en el disco duro o cualquier otro soporte para archivar del cliente implica que este último utiliza derechos de autor conforme a la legislación pertinente y las disposiciones contractuales aplicables, esta reproducción o copia es sólo el medio a través del cual se captura y almacena la señal digital. Dicha utilización de los derechos de autor no es importante a efectos de la clasificación porque no se corresponde con lo que el pago remunera esencialmente (es decir, la adquisición de datos transmitidos bajo la forma de una señal digital), que constituye el factor determinante a efectos de la definición de regalías. Tampoco habría fundamento en asimilar los pagos de dichas operaciones a “regalías” si, en virtud de la legislación y las disposiciones aplicables, la creación de una copia es considerada como uso del derecho de autor por parte del proveedor en lugar del cliente.

17.4 En cambio, cuando el pago constituye esencialmente la remuneración de la cesión del derecho a utilizar un derecho de autor inherente a un producto digital que es descargado informáticamente con esa finalidad, las operaciones correspondientes dan lugar a regalías. Ese es el caso, por ejemplo, de un editor que paga por adquirir el derecho a reproducir una imagen sujeta a derecho de autor que descargará electrónicamente para que aparezca en la portada de un libro que está produciendo. En esta operación, el pago constituye esencialmente la remuneración de la adquisición del derecho a usar el derecho de autor inherente al producto digital –es decir, el derecho a reproducir y distribuir la imagen– y no únicamente la adquisición del contenido digital».

Cuadro A.4. Modificación de los Comentarios al artículo 12: Pagos de provisión de conocimientos técnicos o *know-how*

El apartado 11 de los Comentarios al artículo 12 se reemplazó con los apartados 11 a 11.5 siguientes (el texto añadido a la redacción existente del apartado 11 aparece en *cursiva negrita*):

11. Al calificar de regalías las cantidades pagadas por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, el apartado 2 se está refiriendo al concepto de conocimientos técnicos (know-how). Diversos autores y organismos especializados han formulado definiciones de la expresión «conocimientos técnicos» que no difieren sustancialmente en cuanto al fondo. Una de esas definiciones, elaborada por la Asociación Nacional Belga para la Protección de la Propiedad Industrial (ANBPPI), precisa que «el know-how es toda información técnica no divulgada, ya sea o no patentable, necesaria para la reproducción industrial directa y en las mismas condiciones de un producto o proceso; en la medida en que se deriva de la experiencia, el know-how representa lo que un fabricante no puede inferir del simple examen del producto y del mero conocimiento del progreso de la técnica».

«11.1 En el contrato de conocimientos técnicos (know-how), una de las partes se obliga a comunicar a la otra parte sus conocimientos y experiencias especializados, no revelados al público, de manera que pueda utilizarlos por su cuenta. Se admite que el cedente no tiene que intervenir en el uso que el cesionario haga de las fórmulas cedidas y no garantiza el resultado.

11.2 Este contrato difiere, pues, de aquellos otros de prestaciones de servicios, donde una de las partes se obliga, apoyada en los conocimientos usuales de su profesión, a ejecutar ella misma un trabajo para la otra parte. Los pagos hechos en virtud de estos contratos se rigen, en general, por lo dispuesto en el artículo 7.

11.3 La necesidad de distinguir entre dos tipos de pagos –los pagos de provisión de conocimientos técnicos (know-how) y los pagos de provisión de servicios– a veces da lugar a dificultades prácticas. Los criterios siguientes son útiles para establecer esta distinción:

– Los contratos de provisión de conocimientos técnicos (know-how) se refieren al tipo de información descrita en el párrafo 11 que ya existe o al suministro de este tipo de información después de desarrollarla o de crearla e incluyen disposiciones relativas a la confidencialidad de estas informaciones.

– En los casos de contratos de provisión de servicios, el proveedor presta los servicios que pueden requerir que el proveedor haga uso de conocimientos expertos, habilidades y conocimientos especiales, pero que no los transfiera a la otra parte.

Cuadro A.4. Modificación de los Comentarios al artículo 12: Pagos de provisión de conocimientos técnicos o *know-how* (continuación)

– En la mayoría de los casos que impliquen la provisión de conocimientos técnicos (know-how), generalmente el proveedor habrá de hacer muy poco, de acuerdo con el contrato, además de aportar la información disponible o reproducir el material existente. Por otra parte, un contrato de prestación de servicios supondrá, en la mayoría de los casos, que el proveedor tiene un nivel mucho más elevado de gasto para poder cumplir con sus obligaciones contractuales. Como ejemplo, atendiendo a la naturaleza de los servicios que se ha de prestar, el proveedor puede incurrir en gastos de salarios de empleados asignados a la investigación, diseño, pruebas, delineación y a otras actividades conexas o para remunerar los subcontratistas encargados de garantizar servicios similares.

11.4 Los ejemplos siguientes describen pagos que, por lo tanto, no deben atribuirse a la provisión de conocimientos técnicos (know-how) sino a la de servicios:

- Las remuneraciones obtenidas por los servicios posventa,*
- las remuneraciones de los servicios prestados por un vendedor en el marco de la garantía debida al comprador,*
- las remuneraciones de la asistencia técnica en sentido estricto,*
- las remuneraciones por los dictámenes emitidos por un ingeniero, un abogado o un experto contable, y*
- las remuneraciones de la asesoría prestada por vía electrónica, por las comunicaciones electrónicas con técnicos o por el acceso, vía redes informáticas, a una base de datos para solucionar problemas (troubleshooting) como puede ser una base de datos que proporciona información no confidencial, en respuesta a preguntas frecuentes o a problemas comunes que se plantean a menudo a los usuarios de aplicaciones informáticas (software).*

11.5 En el caso específico de un contrato que supone la provisión, por parte del proveedor, de información relativa a programación informática, como norma general se considerará que el pago se ha hecho para remunerar la provisión de la citada información, de modo que esta constituye una provisión de saber hacer (know-how), sólo cuando dicho pago se ha efectuado para adquirir información que constituye las ideas y los principios base del programa –la lógica, los algoritmos o las técnicas o lenguajes de programación–, cuando esta información es aportada no pudiendo el cliente revelarla sin autorización o cuando esté sujeta a cualquier forma de secreto comercial existente.

Cuadro A.4. **Modificación de los Comentarios al artículo 12: Pagos de provisión de conocimientos técnicos o *know-how*** (continuación)

11.6 La praxis comercial contempla contratos que abarcan simultáneamente conocimientos técnicos (know-how) y servicios de asistencia técnica. Un ejemplo, entre otros, de contratos de esta especie es el contrato de franquicia, en el cual el cedente o franquiciador comunica al cesionario o franquiciado sus conocimientos y experiencias y le suministra además una asistencia técnica variada, acompañada en ciertos casos de ayudas financieras y entregas de mercancías. En el caso de un contrato mixto, conviene en principio descomponer, con la ayuda de las indicaciones contenidas en el contrato o con una distribución razonable, la remuneración total estipulada en función de las diversas prestaciones a las cuales se aplica y someter cada una de las partes de la remuneración, así determinada, al régimen fiscal que le corresponda. Cuando, sin embargo, una de las prestaciones convenidas constituye, con mucho, el objeto principal del contrato y las otras prestaciones previstas no tienen más que un carácter accesorio y más bien desdeñable, entonces el tratamiento aplicable a la parte principal se debería generalmente aplicar a la suma total de la remuneración». [El apartado 45 que aparece más adelante incorpora las modificaciones sugeridas a esta última frase].

Cuadro A.5. **Comentarios al artículo 12: Pagos en virtud de contratos mixtos**

La última frase del apartado 11.6 de los Comentarios al artículo 12 se ha sustituido por la siguiente redacción (el texto suprimido aparece ~~tachado~~, mientras que el texto añadido se indica en **cursiva negrita**):

*«Cuando, sin embargo, una de las prestaciones convenidas constituye, con mucho, el objeto principal del contrato y las otras prestaciones previstas no tienen más que un carácter accesorio y más bien desdeñable, **entonces el tratamiento aplicable a la parte principal se debería generalmente aplicar a la suma total de la remuneración.** ~~parece posible someter el importe total de la contraprestación al régimen aplicable a la prestación principal.~~*

A.3.3 La labor del CAF en el ámbito de los impuestos sobre el consumo

Esta sección examina, en primer lugar, los elementos de las *Condiciones Tributarias Marco (CTM)* de Ottawa de 1998 (OCDE, 2001b) relativas a los impuestos sobre el consumo, concretamente, y analiza las *Directrices sobre Comercio Electrónico* (OCDE, 2003b) y los documentos

de la serie *Guía de Impuestos sobre el Consumo* (OCDE 2003c, e y f), elaborada para implementar las mencionadas condiciones.

La necesaria coordinación a nivel internacional entre la aplicación de los regímenes nacionales reguladores del impuesto sobre el valor añadido (IVA) y el comercio internacional se hizo patente, en un primer momento, tras la aparición y gran intensificación del comercio electrónico. En el ámbito de los impuestos sobre el consumo, los elementos fundamentales de las *Condiciones Tributarias Marco* (OCDE, 2001b) pueden resumirse como sigue:

- Las reglas de tributación de los intercambios internacionales deberían contemplar el sometimiento a gravamen de dichas operaciones en la jurisdicción en la que tiene lugar el consumo y habrá que alcanzar un consenso internacional en aquellas circunstancias en las que se considere que se hará uso de los bienes o servicios suministrados en una determinada jurisdicción.
- A efectos de los impuestos sobre el consumo, la entrega de productos digitalizados no debería considerarse como una entrega de bienes.
- En los casos en que las empresas y otras organizaciones ubicadas en un país adquieran servicios y bienes incorporeales de proveedores situados en el extranjero, los países deberían plantearse recurrir a un procedimiento de inversión del sujeto pasivo, autoliquidación u otros mecanismos equivalentes si ello protege efectivamente su base imponible y la competitividad de los proveedores nacionales.

Las citadas condiciones marco eran la clara manifestación del principio general cuya aplicación práctica precisaba de un mayor y más exhaustivo análisis. Como consecución de dicha tarea, el CAF publicó en 2003 su *Directrices sobre Comercio Electrónico* (2003b), junto con la serie de documentos que conformaban la *Guía de Impuestos sobre el Consumo* (OCDE 2003c, e y f), que consta de tres documentos con orientaciones y recomendaciones sobre la aplicación práctica de las *Directrices*. Los apartados siguientes resumen el contenido de las *Directrices* y de la *Guía*.

A.3.3.1. *Directrices sobre Comercio Electrónico*

El sometimiento a gravamen de las operaciones transfronterizas de comercio electrónico con arreglo al *principio de destino* constituye el principio rector de las *Directrices sobre Comercio Electrónico* (2003b). En la práctica, con arreglo al *principio de destino*, se somete a gravamen únicamente el consumo final en el país en que se considera tiene lugar efectivamente el consumo. Las exportaciones no están sujetas a gravamen a la luz de la devolución de los impuestos soportados (o lo que es lo mismo, se dicen «exentas de IVA» o «sometidas a un tipo cero»), tributando las importaciones sobre la misma base y a los mismos tipos que los suministrados a nivel interno. Las *Directrices sobre Comercio Electrónico* (2003b) prevén:

- *En caso de operaciones entre empresas (B2B)*, el lugar de consumo en el suministro transnacional de servicios y bienes intangibles susceptibles de entrega desde una ubicación remota, realizado a una empresa destinataria no residente, debería ser el Estado o territorio en el que el beneficiario tiene establecida su presencia comercial, pauta impositiva que conforma lo que se conoce como «criterio principal». Atendiendo a las *Directrices sobre Comercio Electrónico* (2003b), en ciertas circunstancias, los Estados pueden utilizar un criterio distinto para determinar el lugar de consumo real cuando la aplicación del *criterio principal* pueda «desembocar en una distorsión de la competencia o en la evasión del impuesto». Nos referiremos a este último criterio como «criterio exhaustivo».
- *En caso de operaciones entre empresas y consumidores (B2C)*, el lugar de consumo en el suministro transnacional de servicios y bienes intangibles susceptibles de entrega desde una ubicación remota, realizado a un destinatario particular no residente debería ser el Estado o territorio en el que el beneficiario tenga establecida su residencia habitual.

Estas *Directrices* (2003b) no resultaban explícitamente aplicables a los (i) impuestos sobre el consumo de ámbito subnacional, (ii) proveedores registrados u obligados a registrarse en la jurisdicción del cliente, (iii) servicios no susceptibles de entrega directa desde una ubicación remota (como, por ejemplo, servicios de alojamiento en hotel, transporte o alquiler de vehículos), (iv) servicios cuyo lugar de consumo puede identificarse fácilmente, (v) servicios cuyo lugar de consumo puede determinarse atendiendo a otros criterios más adecuados, y (vi) determinados servicios específicos que pueden precisar de enfoques particulares.

A.3.3.2 *Documentos de la serie «Guía de Impuestos sobre el Consumo»*

El CAF publicó tres documentos que conforman la serie *Guía de Impuestos sobre el Consumo* (OCDE, 2003c, e y f), junto a las *Directrices sobre Comercio Electrónico*, para reforzar su aplicación práctica. Los mencionados documentos de orientación tratan las siguientes cuestiones: (i) Identificación del lugar de consumo en las operaciones entre empresas atendiendo a la presencia comercial del cliente (OCDE, 2003c); (ii) Guía sobre el procedimiento simplificado de registro (OCDE, 2003e), y (iii) Comprobación de la condición jurídica del cliente y de su Estado o territorio de residencia (OCDE, 2003f). El contenido de dichos documentos se resume brevemente a continuación:

- *Documento de orientación sobre la identificación del lugar de consumo en las operaciones entre empresas atendiendo a la presencia comercial del cliente*: las *Directrices para la determinación del lugar de consumo* (OCDE, 2003c) señalan que la

«presencia comercial» la constituye, «en principio, el establecimiento (por ejemplo, la sede principal, el domicilio social o una sucursal de la empresa) del beneficiario del suministro». El documento de orientación sobre la presencia comercial subraya, por un lado, la importancia de los contratos para la determinación del lugar de presencia comercial al que se efectúa el suministro. Las prácticas comerciales habituales evidenciadas en las condiciones de los contratos (p.ej: facturación, condiciones de pago o utilización de derechos de propiedad intelectual), aportarán normalmente indicios suficientes para ayudar tanto a la empresa como a la administración tributaria correspondiente a determinar el país en que tiene lugar el consumo. Por otro lado, el mencionado documento analiza igualmente el denominado «criterio exhaustivo». Para ello, partía del ejemplo en que un cliente con sucursales en varias jurisdicciones sin competencias para recuperar el impuesto soportado con motivo de una operación diversifica dicha operación y la efectúa a través de sucursales situadas en diferentes territorios que no aplican en absoluto o aplican un tipo reducido de IVA, «con lo que se elude una parte sustancial del impuesto». El presente documento sugiere que, en un caso similar, un país que invoque el *criterio exhaustivo* podrá optar por exigir una «presencia comercial» en su territorio para que declare el impuesto únicamente en la medida en que el consumo se realice en ese territorio. Por otra parte, para evitar la doble imposición, el Estado en que radique el emplazamiento comercial que, conforme al criterio principal, se considere receptor del suministro, podrá optar por una reducción parcial del impuesto gravado, equivalente a la parte del impuesto recaudado por el Estado que invoque el criterio exhaustivo.

- *Documento de orientación sobre la utilización de procedimientos simplificados de registro* (OCDE, 2003e): Este documento analiza las posibilidades de gravar las operaciones transfronterizas de comercio electrónico entre empresas y consumidores (B2C) en la jurisdicción del cliente, basadas en la obligación, por parte del vendedor, de aplicar el impuesto. Aborda los procedimientos de registro y declaración y las obligaciones contables, al tiempo que recomienda adoptar regímenes simplificados de alta y umbrales impositivos para minimizar la carga de cumplimiento fiscal. Asimismo, sugiere a los gobiernos adoptar un sistema simplificado de alta, contemplar la posibilidad de utilizar procedimientos informáticos de registro y declaración, e invita a las administraciones tributarias a revisar y elaborar un marco jurídico que permita la utilización de sistemas informáticos de contabilidad.
- *Documento de orientación sobre la comprobación de la condición jurídica del cliente y de su Estado o territorio de residencia* (OCDE, 2003f): Este último documento contiene indicaciones prácticas sobre los mecanismos que pueden utilizarse para establecer la condición jurídica del cliente (empresa o particular) y su Estado o territorio de residencia en lo concerniente a transacciones electrónicas de escaso valor

para las que el vendedor no ha establecido una relación continuada con el cliente. Dichas orientaciones no resultan aplicables a las transacciones de alto valor efectuadas entre empresas (B2B) con motivo de las que se presume que el vendedor y el cliente mantienen una relación continuada. En estos casos, se infiere que el proveedor tiene conocimiento, por lo general, de la condición jurídica del cliente y de su país de residencia, por lo que no debería ser necesario procedimiento complementario alguno de comprobación en base a la declaración del cliente. Por último, el documento concluye que la condición jurídica y el Estado de residencia del cliente deberían determinarse atendiendo a su identificación, sustentada en una serie de criterios distintos como son la información relativa al pago, programas informáticos de seguimiento y geolocalización, la naturaleza del suministro y los certificados digitales.

Bibliografía

- Naciones Unidas (2011): *Modelo de Convenio sobre Doble Imposición entre países desarrollados y países en desarrollo de las Naciones Unidas*, Naciones Unidas, Nueva York.
- OCDE (2005): *Informe final acerca de la pertinencia de las disposiciones actuales contempladas en los convenios sobre la fiscalidad de los beneficios empresariales en el contexto del comercio electrónico*, OCDE, París.
- OCDE (2003a): *Comercio electrónico – Comentarios sobre el lugar de consumo en las operaciones entre empresas (presencia comercial)*, OCDE, París.
- OCDE (2003b): *Directrices sobre la determinación del lugar de consumo para la tributación del suministro transnacional de servicios y bienes intangibles en operaciones B2B*, OCDE, París.
- OCDE (2003c): *El concepto de sede de dirección efectiva: sugerencias para la modificación del Modelo de Convenio OCDE*, OCDE, París.
- OCDE (2003d): *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: Versión abreviada 2003*, Ediciones OCDE, París, en http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2003-en (versión en inglés).
- OCDE (2003e): *Comercio electrónico – Guía sobre el procedimiento simplificado de registro*, OCDE, París.
- OCDE (2003f): *Comercio electrónico – Comprobación de la condición jurídica del cliente y de su Estado o territorio de residencia*, OCDE, París.
- OCDE (2001a): *Atribución de beneficios a los establecimientos permanentes*, Ediciones OCDE, París, informe disponible en la página <http://dx.doi.org/10.1787/9789264184527-en> (versión en inglés).
- OCDE (2001b): *La fiscalidad del comercio electrónico: Implantación del marco tributario de la Conferencia de Ottawa*, Ediciones OCDE, París, disponible en <http://dx.doi.org/10.1787/9789264189799-en> (versión en inglés).

Anexo B

Estructuras de planificación fiscal típicas de los modelos de negocio integrados

Los ejemplos simplificados siguientes, basados en las observaciones de distintas administraciones tributarias, están encaminados a ilustrar de qué forma la implementación de determinados modelos de negocio a través de estructuras jurídicas y fiscales puede poner a dura prueba al marco fiscal internacional existente. No se trata de ejemplos exhaustivos, ni mucho menos pretenden dar cuenta de todas las estructuras que pueden utilizarse para conseguir erosionar la base imponible y trasladar beneficios (problemas BEPS).

B.1 Minorista en línea

El Grupo RCo es una empresa multinacional (EMN) que se dedica a la venta en línea de bienes corporales y productos digitales. Los sitios web de dicho Grupo publicitan en el idioma local correspondiente los productos ofertados en los mercados en los que opera, permitiendo a los clientes adquirir dichos productos en línea efectuando los pagos mediante tarjeta de crédito. La entrega de los productos tangibles tiene lugar mediante servicios de mensajería independientes. Por su parte, los productos digitales se descargan directamente desde uno de los sitios web del Grupo RCo al ordenador personal del consumidor. El Grupo RCo recaba datos sobre las preferencias de un determinado cliente atendiendo a los productos adquiridos, añadidos a la lista de «favoritos» o consultados en línea por los clientes. Gracias a la utilización de sofisticados programas informáticos o *software* propietario, el Grupo RCo analiza los datos recabados para recomendar productos concretos a sus clientes potenciales y ofrecer una publicidad personalizada.

El desarrollo de todo activo intangible utilizado para el funcionamiento de los sitios web del Grupo RCo y la realización y procesamiento de los pedidos está encomendado a los empleados de RCo, una sociedad residente en el Estado R que coordina igualmente a distancia las actividades de adquisición y venta del Grupo a fin de reducir al máximo los costes de adquisición, preservar la cohesión entre las distintas empresas y sitios web, mejorar la eficacia de la gestión de inventario y minimizar aquellos otros gastos y cargas asociados al procesamiento de los pagos y a las funciones de apoyo administrativo. Generalmente, estos servicios de coordinación se prestan a filiales de venta de segundo nivel que operan a nivel local a cambio de una comisión en concepto de servicios de gestión que incluye los gastos incurridos, más un suplemento.

Los derechos relativos a los activos intangibles presentes y futuros utilizados para explotar los sitios web que prestan servicio a los clientes de una región que abraza, entre otros, de los Estados T y S (en adelante, «la región T/S») son de titularidad de una sociedad *holding* regional de RCo, una filial residente en el Estado T. Dicha sociedad *holding* ha adquirido los mencionados derechos en el marco de un acuerdo de reparto de costes en virtud del cual ha efectuado pago en concepto de «precio de adquisición» en favor de RCo equivalente al valor de los activos intangibles existentes y convino repartir el coste de desarrollo futuro (realizado exclusivamente por el personal de RCo en el Estado R) sobre la base del beneficio futuro anticipado derivado de la utilización de la tecnología en la región T/S. RCo mantiene la condición de propietario legal de los activos intangibles del grupo multinacional y de responsable de las funciones relativas al registro y protección de la propiedad intelectual, limitándose la sociedad *holding* regional de RCo a adquirir los derechos de explotación comercial de la propiedad intelectual y no la propiedad legal de los activos intangibles.

En la práctica, la sociedad *holding* regional de RCo no desempeña función alguna de supervisión de las actividades de desarrollo realizadas por RCo en el Estado R, por lo que actúa como gerente de los derechos de propiedad intelectual para la región T/S y concede a sus diversas filiales sublicencias conexas a los activos intangibles necesarios para la explotación de sus distintos sitios web, destinados a un determinado país o región. Por otra parte, actúa también como sociedad *holding* de todas las filiales presentes en la región T/S, si bien, en la práctica, la prestación de la mayoría de los servicios de coordinación sigue correspondiendo a la empresa RCo, y pese a ser muy limitada la participación que la sociedad *holding* regional de RCo sostiene con las filiales. Dicha *holding* regional cuenta con un solo asalariado, encontrándose alojados sus locales e instalaciones en un centro de negocios al que la sociedad alquila regularmente diversas oficinas para la organización de reuniones del Consejo de Administración.

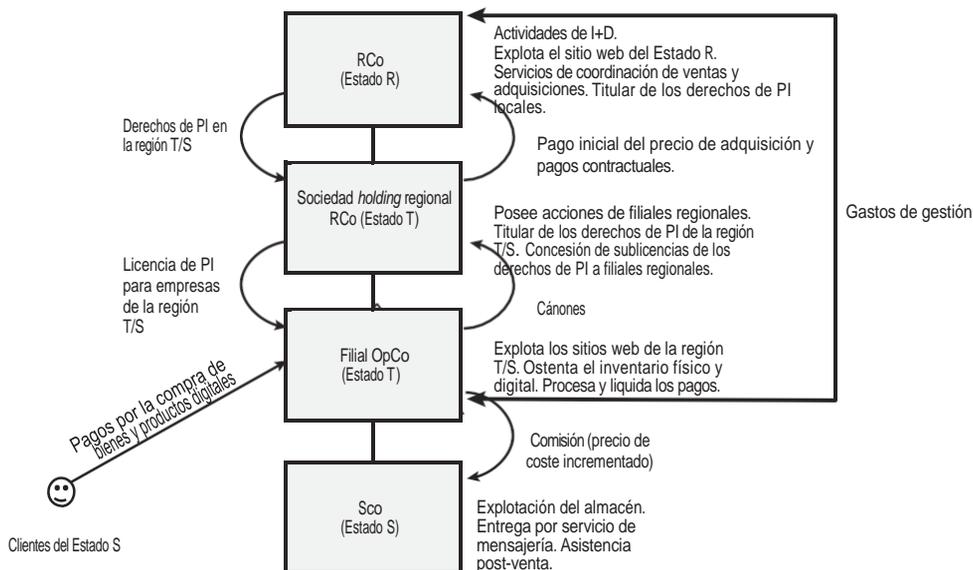
Los pedidos de clientes de los Estados S, T y de los Estados restantes que conforman la región T/S, son gestionados por OpCo, una filial de la *holding* regional de RCo, igualmente residente en el Estado T. OpCo es una entidad híbrida que recibe el tratamiento de empresa a efectos fiscales con arreglo a la normativa interna del Estado T, y de entidad transparente atendiendo a las normas de Derecho interno del Estado R. OpCo se ocupa de las ventas, del procesamiento y liquidación de los pagos, y ostenta la titularidad legal de los productos tangibles y digitales vendidos en los sitios web destinados a los clientes de la región T/S. Los empleados de OpCo, quienes tienen encomendada la responsabilidad general de gestionar los distintos sitios web que prestan servicio a los clientes de la región, se encargan de efectuar toda modificación y/o actualización de los sitios web desde el Estado T. Estas funciones se llevan a cabo por un reducido personal cualificado. Las demás funciones relacionadas con la actividad de venta en línea dependen de procesos automatizados que se llevan a término gracias a complejas aplicaciones informáticas conectadas a la red, actualizadas regularmente por el personal de RCo en el Estado R. Los clientes de la región T/S realizan pedidos y compras de forma electrónica sobre la base de contratos estandarizados, cuyas condiciones estipula RCo, sin necesidad de intervención alguna por parte de OpCo. Los sitios «espejo» de estos sitios web se alojan en servidores de distintos países de la región. El personal de OpCo apenas si mantiene contacto con clientes del mercado local.

SCo, una filial de OpCo residente en el Estado S, presta a OpCo servicios de logística y asistencia post-venta en lo referente a los pedidos de los clientes del Estado S. Generalmente, los pedidos de productos tangibles efectuados por clientes del Estado S a través del sitio web gestionado por OpCo se procesan y tramitan desde un almacén local radicado en el Estado S, titularidad de y explotado por SCo. De no hallarse disponibles dichos productos en un almacén del Estado S, el pedido se tramitará normalmente desde el almacén más próximo al cliente. SCo presta el servicio de asistencia post-venta a través de una centralita telefónica. Los pedidos de productos digitales realizados por clientes del Estado S se llevarán a término mediante la descarga desde servidores ubicados en el

Estado S o en países vecinos, dependiendo del tráfico de red existente en el momento de la operación. Estos servidores son propiedad de y explotados por terceros en virtud de contratos de alojamiento suscritos con OpCo, que remunerará a su vez a SCo sobre la base del precio de coste incrementado.

La estructura utilizada por el Grupo RCo puede representarse tal y como ilustra el Gráfico B.1.

Gráfico B.1. Minorista en línea



La forma en que el Grupo RCo ha estructurado su actividad comercial desde una perspectiva jurídica conlleva importantes consecuencias fiscales para el Grupo a escala mundial. Debido a los acuerdos contractuales en virtud de los que se transfieren y atribuyen los activos intangibles para la región T/S (y rendimientos conexos) a la sociedad *holding* regional RCo y ante la ausencia de presencia fiscalmente imponible de esta última en el Estado S, la mayor parte de las rentas sujetas a gravamen generadas por el Grupo se concentra en el Estado T. Los apartados siguientes describen más concretamente las consecuencias que se derivan para los distintos Estados afectados.

Consecuencias en materia de fiscalidad directa en el Estado S

- SCo recibe una asignación mínima de rentas sujetas a gravamen, debido a que su perfil de riesgo y las funciones que realiza se limitan a la prestación de servicios rutinarios a la filial OpCo.
- Todos los ingresos obtenidos a raíz de la venta en línea de productos a clientes del Estado S se consideran rendimientos de

OpCo, dada su condición de contraparte en las operaciones. Habida cuenta de que OpCo no goza de presencia física en el Estado S, y considerando que SCo no interactúa con los clientes de dicho Estado, el Estado S no grava los beneficios procedentes de dichas actividades, ya sea porque su normativa interna no le otorga la facultad para hacerlo, o bien porque el CDI aplicable se lo impide ante la inexistencia de un establecimiento permanente (EP) de TCo al que resulten imputables dichos rendimientos en el territorio del Estado S.

Consecuencias en materia de fiscalidad directa en el Estado T

- Los beneficios obtenidos por la sociedad *holding* regional de RCo deberán tributar con arreglo al impuesto sobre sociedades (IS) en el Estado T. No obstante, en virtud de un régimen preferencial disponible en el Estado T aplicable a las rentas derivadas de ciertos activos intangibles, los cánones comprendidos en sus beneficios sujetos a gravamen de dicha *holding* regional deberán tributar a un tipo considerablemente inferior al del IS generalmente aplicable.
- El Estado T aplica el IS a los beneficios obtenidos por la filial OpCo con motivo de sus actividades de venta en línea. Sin embargo, los ingresos de OpCo se compensarán, prácticamente en su totalidad, con los pagos en concepto de cánones efectuados a la sociedad *holding* regional de RCo a título del derecho de uso de los activos intangibles necesarios para el funcionamiento de los sitios web regionales, así como también con las comisiones en concepto de servicios de gestión abonadas a RCo por la coordinación de las ventas y adquisiciones.
- Los pagos efectuados por OpCo no estarán sujetos a ninguna retención en la fuente en cuanto los cánones se pagan a la sociedad *holding* regional de RCo, una sociedad residente en el Estado T, y las comisiones en concepto de servicios de gestión se abonan a RCo, una empresa no residente cuyos beneficios empresariales pueden no someterse a gravamen en el Estado T con arreglo al CDI aplicable. Asimismo, en virtud del CDI aplicable, los pagos efectuados por la sociedad *holding* regional de RCo a favor de RCo no se someterán a retención en la fuente alguna.

Consecuencias en materia de fiscalidad directa en el Estado R

- Los beneficios obtenidos por RCo se encuentran sujetos al IS en el Estado R, incluido el pago del «precio de adquisición» recibido por la transferencia a la sociedad *holding* regional de RCo de los activos intangibles existentes. No obstante, debido a la ausencia de un historial relevante de rendimiento económico de RCo en el momento de la transacción, RCo podría sostener que el valor de esos activos intangibles era muy bajo, limitándose considerablemente, en consecuencia, el importe real de las ganancias sujeto al IS en el

Estado R.

- RCo percibe igualmente pagos anuales, en virtud del acuerdo de reparto de costes, procedentes de su sociedad *holding* regional a los que puede aplicarse un tipo muy inferior al correspondiente a los cánones satisfechos en favor de la sociedad *holding*. Por otra parte, atendiendo a la normativa interna del Estado R, RCo podría beneficiarse de incentivos fiscales a la I+D para compensar una parte importante de sus gastos, lo que reduciría significativamente sus obligaciones fiscales a efectos del IS.
- El Estado R, en determinadas circunstancias y con arreglo a sus normas CFC en materia de transparencia fiscal internacional, considerará los cánones satisfechos en favor de la sociedad *holding* regional de RCo rentas pasivas en las manos de RCo sujetas al tipo de gravamen en vigor. No obstante, en la medida en que la filial OpCo recibe el tratamiento de entidad transparente a efectos fiscales en el Estado R, sus rentas se consideran directamente obtenidas por la sociedad *holding* regional de RCo y, por lo tanto, recibe el tratamiento de rentas activas sujetas a gravamen en el Estado R únicamente cuando sean satisfechas a RCo. Se obtendría el mismo resultado si el Estado R aplicase impuestos en virtud de un criterio exclusivamente territorial y no contemplase normas CFC.

Consecuencias en materia de IVA

- En lo concerniente al impuesto sobre el valor añadido (IVA), el tratamiento fiscal de las operaciones entre empresas (B2B) es relativamente sencillo, ya que se obtiene bien al aplicarlo la empresa proveedora, o bien al autoliquidarlo la empresa destinataria. Por lo general, las empresas podrán recuperar la carga de IVA soportada acogéndose al mecanismo de devolución del impuesto soportado.
- Por lo general, el tratamiento fiscal a efectos del IVA de los suministros efectuados a consumidores privados (operaciones B2C) en el Estado S diferirá según se trate de la entrega de productos tangibles o de productos digitales. La entrega por parte de OpCo de bienes corporales almacenados en un depósito de SCo a consumidores del Estado S constituirá una operación sujeta a IVA en el mencionado Estado, que puede autorizar a su vez a SCo a declarar el IVA en dicho territorio en nombre y por cuenta de OpCo (p.ej.: en su condición de representante fiscal). Si los productos tangibles fueran expedidos desde el extranjero (desde el Estado T, por ejemplo) a consumidores situados en el Estado S, la entrega de dichos bienes tributaría a un tipo cero en el Estado exportador y le resultaría aplicable el IVA en el momento de la importación en el Estado S. Dependiendo del valor de los bienes y de los umbrales impositivos establecidos por el Estado S, dichos suministros podrían acogerse a la exención de IVA aplicable a las operaciones de importación de bienes de escaso valor. Por su parte, la venta de

productos digitales a los consumidores finales del Estado S estará sujeta a IVA, en principio, en el Estado S conforme al *principio de destino*. En cualquier caso, el Estado S se enfrentará a la enorme dificultad de hacer respetar las obligaciones fiscales en materia de IVA a las que están sujetos dichos suministros en la medida en que el proveedor (o vendedor) no reside en el Estado S, de ahí la ineficacia de la idea de recaudar el impuesto correspondiente de los consumidores finales. Si bien algunas jurisdicciones aplican un mecanismo que obliga a los proveedores no residentes a darse de alta en el régimen IVA, aplicar e ingresar el impuesto que grava este tipo de suministros a consumidores privados residentes, las administraciones tributarias suelen encontrar serios problemas para hacer cumplir dichas obligaciones.

B.2 Publicidad en línea

El Grupo RCo presta diversos servicios en línea (motores de búsqueda, por ejemplo) a usuarios de todo el mundo. Muchos de estos servicios en línea se ofrecen a título gratuito a los consumidores, dado que la utilización de los servicios en línea por su parte proporciona al Grupo RCo un volumen significativo de datos, entre ellos datos geolocalizados, datos relativos al comportamiento en línea e información de carácter personal, todos ellos facilitados por los usuarios. En el transcurso de muchos años de recopilación, selección, procesamiento y análisis de datos, el Grupo RCo ha puesto a punto un complejo algoritmo que permite dirigir publicidad selectiva a aquellos usuarios susceptibles de estar más interesados en los productos anunciados publicitados. El Grupo RCo obtiene casi la totalidad de sus ingresos de la venta de anuncios publicitarios a través de su plataforma en línea, a un precio fijado generalmente en base al número de usuarios que hacen clic en cada anuncio.

Tanto la tecnología utilizada para prestar servicios publicitarios como los distintos algoritmos empleados para recabar y procesar información destinada a suscitar la atención de potenciales compradores fueron desarrollados por el personal de RCo, la sociedad matriz del Grupo ubicada en el Estado R. Los derechos de explotación de esta tecnología en la región T/S son de titularidad de XCo, una filial del grupo con doble residencia, constituida en el Estado T aunque efectivamente gestionada en el Estado X. XCo adquirió los derechos de explotación de la tecnología en la región T/S atendiendo a un acuerdo de reparto de costes en virtud del que XCo se comprometió a efectuar un pago en concepto de «precio de adquisición» igual al valor de la tecnología existente y a asumir la parte correspondiente del coste derivado de la futura mejora de la tecnología transferida en base al beneficio futuro previsto, derivado de la utilización de la tecnología en la región T/S. En la práctica, XCo no supervisa en modo alguno las actividades de desarrollo realizadas por RCo en el Estado R.

XCo concede bajo licencia todos los derechos sobre la tecnología de explotación de la plataforma a YCo, una filial extranjera residente en el

Estado Y. Esta última concede, a su vez, una sublicencia de utilización de la tecnología en cuestión a TCo, una sociedad constituida y residente en el Estado T, obteniendo un ligero margen o diferencial entre los cánones percibidos y aquellos otros satisfechos en favor de XCo. TCo e YCo son entidades híbridas que reciben, a efectos fiscales, el tratamiento de sociedades en los Estados T e Y, si bien, a los mismos efectos, se les considera entidades fiscalmente transparentes en el Estado R. La presencia física de XCo en el Estado X es mínima, ya sea en términos de personal o de activos tangibles (equipamiento o instalaciones, entre otros). De hecho, ni XCo ni YCo tienen asalariados a su cargo, limitándose las actividades de cada sociedad a las reuniones del Consejo de Administración celebradas en un centro de negocios al que la sociedad alquila regularmente distintas oficinas.

TCo actúa como la sede principal a nivel regional para las actividades del Grupo RCo en la región T/S y emplea a un número importante de personas para gestionar las actividades del grupo en dicha región. TCo explota los sitios web que ofrecen servicios en línea gratuitos a los consumidores de la región T/S, al tiempo que actúa como contraparte legal en todas las ventas de publicidad en la mencionada región. No obstante, los servidores que alojan dichos sitios web pueden encontrarse en cualquier punto de la región y/o estar ubicados en el Estado R, al tiempo que pueden ser explotados por RCo. En función del momento del día, se encomendará el mantenimiento del sitio web y de resolver eventuales problemas de red en la región a distintos miembros del grupo.

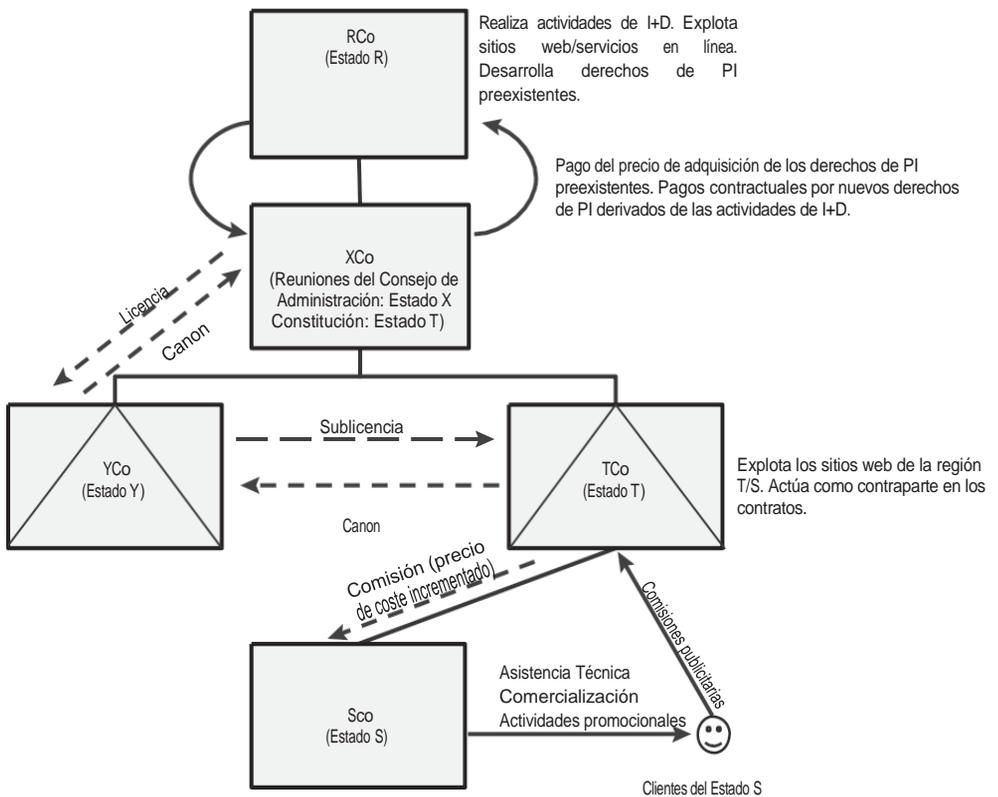
Pueden celebrarse contratos de servicios publicitarios con TCo de forma electrónica a través de los sitios web de TCo, sobre la base de contratos estandarizados, cuyas condiciones estipulará generalmente RCo. Los anunciantes ubicados en la región T/S que deseen adquirir espacios publicitarios dirigidos a los usuarios de productos de RCo pueden hacerlo directamente, sin interacción alguna con el personal situado en el Estado T, a través de un sitio web explotado por TCo. Se ofrece este tipo de espacios publicitarios a empresas locales de la región T/S, ya se dirijan a clientes situados en dicha región o fuera de ella.

Orientándose hacia mercados más grandes y con el fin de prestar servicio a clientes clave, el grupo ha constituido diversas filiales locales. Para impulsar la adquisición de este tipo de espacios publicitarios por parte de empresas activas operantes en la región T/S, TCo cuenta con filiales locales como SCo, una sociedad residente en el Estado S, cuyo objeto es la promoción de la familia de productos de RCo, incluidos concretamente los servicios publicitarios ofertados en la región. Algunas filiales locales, como es el caso de SCo, prestan servicios de formación y de asistencia técnica a usuarios y anunciantes potenciales, así como soporte a la comercialización y/o a las ventas para suscitar la demanda de servicios publicitarios de RCo. El personal local interactúa considerable y permanentemente con las empresas locales, dando una respuesta personalizada a exigencias particulares en cada caso, concretamente en lo

que respecta a los principales clientes del mercado local que, en su mayoría, terminan por adquirir espacios publicitarios. La remuneración del personal se basa, en parte, en el número de contratos publicitarios celebrados entre TCo y clientes del Estado S, además de las rentas generadas por TCo y procedentes de los clientes a los que presta asistencia. Como contraprestación a sus actividades promocionales y servicios de asistencia técnica, TCo paga a SCo una cuota o comisión comprensiva de gastos más un margen. Por lo general, los clientes a los que prestan asistencia filiales locales, como es el caso de SCo, no interactúan en modo alguno con el personal de TCo.

La estructura utilizada por el Grupo RCo puede representarse tal y como ilustra el Gráfico B.2.

Gráfico B.2. Publicidad en línea



La forma en que ha estructurado su actividad comercial lleva aparejadas importantes consecuencias fiscales. Debido a los acuerdos contractuales entre distintas empresas del grupo, el importe bruto de las rentas del grupo se atribuye al Estado X, asignándose apenas unos mínimos beneficios sujetos a gravamen a los Estados S, R y T. Los apartados siguientes describen más concretamente las consecuencias que se derivan para los distintos Estados afectados.

Consecuencias en materia de fiscalidad directa en el Estado S

- SCo recibe una asignación mínima de rentas sujetas a gravamen, dado que sus funciones se limitan a las de un proveedor de servicios.
- Todos los ingresos obtenidos a raíz de la venta de espacios publicitarios en el Estado S, incluidos aquellos adquiridos por residentes del Estado S y otros clientes regionales, se consideran rendimientos de TCo. La falta de autoridad y/o competencias del personal de SCo para celebrar contratos jurídicamente vinculantes, así como la utilización de contratos estandarizados y la aceptación de éstos en línea por parte de TCo conducen, en definitiva, a no considerar que TCo tiene un EP en el Estado S. Como resultado, el Estado S no grava los beneficios procedentes de dichas actividades, ya sea porque su normativa interna no le otorga la facultad para hacerlo, o bien porque el CDI aplicable se lo impide ante la inexistencia de un establecimiento permanente (EP) de TCo al que resulten imputables dichos rendimientos en el territorio del Estado S.

Consecuencias en materia de fiscalidad directa en el Estado T

- Los beneficios obtenidos por TCo con motivo de las distintas actividades desarrolladas en la región T/S deberán tributar con arreglo al impuesto sobre sociedades (IS) en el Estado T. No obstante, las rentas de TCo se compensarán casi en su totalidad por los cánones pagados a YCo en concepto de la sublicencia de explotación de la tecnología utilizada por TCo para prestar servicios de Internet.
- En virtud del CDI aplicable, los pagos efectuados no se someterán a retención alguna en la fuente.
- El Estado T no somete a XCo al IS, dado que no es residente de conformidad con la normativa interna de dicho Estado.

Consecuencias en materia de fiscalidad directa en el Estado Y

- El Estado Y aplica el IS a los beneficios obtenidos por YCo, si bien dichos beneficios se limitan a un escaso margen o diferencial entre los cánones percibidos por YCo y los que ésta ha satisfecho en favor de XCo.

- El Estado Y no somete a los pagos efectuados en concepto de cánones a retención alguna en la fuente en virtud de lo dispuesto en su normativa interna.

Consecuencias en materia de fiscalidad directa en el Estado X

- El Estado X no contempla aplicación alguna del IS.

Consecuencias en materia de fiscalidad directa en el Estado R

- Los beneficios obtenidos por RCo se encuentran sujetos al IS en el Estado R, incluido el pago del «precio de adquisición» recibido por la transferencia a XCo de la tecnología preexistente y los pagos anuales percibidos en virtud del pertinente acuerdo de reparto de costes. No obstante, debido a la ausencia de un historial relevante de rendimiento económico de RCo en el momento de la transacción, RCo podría sostener que el valor de esos activos intangibles era muy bajo, limitándose considerablemente, en consecuencia, el importe real de las ganancias sujeto al IS en el Estado R. Por otra parte, el pago anual –la indemnización de los costes incurridos por RCo para el desarrollo de bienes intangibles sin ningún margen– podría tributar a un tipo de gravamen muy por debajo del aplicable al importe percibido en concepto de cánones por XCo. Finalmente, atendiendo a la normativa interna del Estado R, RCo podría beneficiarse de incentivos fiscales a la I+D para compensar una parte importante de sus gastos, lo que reduciría significativamente sus obligaciones fiscales a efectos del IS.
- El Estado R, en determinadas circunstancias y con arreglo a sus normas CFC en materia de transparencia fiscal internacional, considerará los cánones percibidos por XCo rentas pasivas en las manos de RCo sujetas al tipo de gravamen en vigor. No obstante, en la medida en que YCo y TCo reciben el tratamiento de entidades transparentes a efectos fiscales en el Estado R, las normas CFC de dicho Estado conducirían a ignorar las transacciones concluidas entre XCo, YCo y TCo, considerándose las rentas de YCo y TCo directamente obtenidas por XCo y recibiendo, por lo tanto, el tratamiento de rentas activas sujetas a gravamen en el Estado R únicamente cuando sean satisfechas a RCo.

Consecuencias en materia de IVA

- En lo concerniente al impuesto sobre el valor añadido (IVA), el tratamiento fiscal de las operaciones entre empresas (B2B) es relativamente sencillo, ya que se obtiene bien al aplicarlo la empresa proveedora, o bien al autoliquidarlo la empresa destinataria. Por lo general, las empresas podrán recuperar la carga de IVA soportada acogiéndose al mecanismo de devolución del impuesto soportado. Se daría una excepción cuando la empresa se dedicase a realizar suministros exentos, por lo que no tendría derecho a recuperar el

impuesto soportado.

- En principio, los servicios en línea prestados a título gratuito por parte de TCo a consumidores de la región T/S no generan consecuencias fiscales en términos de IVA, a menos que se considere que TCo presta servicios de Internet a los consumidores a cambio de una contraprestación no monetaria, en cuyo caso el Estado en que se encuentran los clientes puede reclamar el IVA sobre el valor de mercado de dicha contraprestación.

B.3 Computación en la nube (*cloud computing*)

El Grupo RCo es un desarrollador de *software* (juegos en línea) o programas informáticos que explota comercialmente en servidores de todo el mundo y pone a disposición de los clientes a través de distintas interfaces de usuario a cambio de una cuota de suscripción o abono.

El *software* propiamente dicho, así como toda la tecnología asociada al procesamiento de los pagos y a la seguridad de los datos de cliente, fue principalmente desarrollado por ingenieros de RCo, una sociedad residente en el Estado R. Asimismo, RCo coordina a distancia las actividades de comercialización y venta en diversas regiones con el fin de minimizar costes, garantizar la cohesión entre sus distintas empresas y sitios web y mejorar la eficacia. Generalmente, estos servicios de coordinación se prestan a filiales de venta de segundo rango que operan a nivel regional a cambio de una comisión en concepto de servicios de gestión que incluye los gastos incurridos, más un suplemento.

RCo ha transferido al EP Y, una sucursal extranjera de RCo situada en el Estado Y, el personal encargado de la gestión de la tecnología utilizada para explotar las interfaces de usuario. RCo confiere los derechos de uso del *software* y los conocimientos asociados a los servicios de computación en la nube a las distintas filiales regionales mediante acuerdos de licencia y sublicencia.

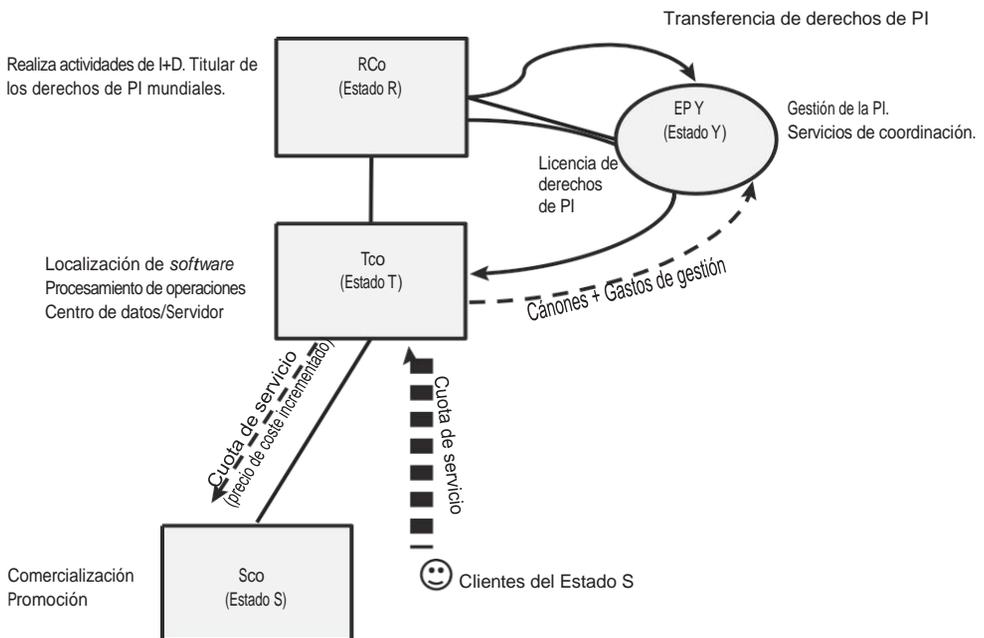
TCo es una filial regional operativa de RCo en el Estado T. Pese a que el mercado del Estado T es de dimensiones modestas en comparación con las actividades de RCo, TCo emplea a un número importante de personas para gestionar los sitios web utilizados para vender el acceso al *software* alojado por RCo en un servidor de la región T/S, comprensiva del Estado S, entre otros. TCo ha obtenido, con motivo de una licitación pública en el Estado S, todas las licencias exigidas para realizar ciertas actividades reguladas (juegos en línea). Los contratos celebrados con clientes del Estado S se concluyen de forma electrónica a través de los sitios web de TCo sobre la base de contratos estandarizados, cuyos términos estipula RCo. TCo gestiona todo procesamiento de pagos y seguridad asociados a la autorización del acceso al *software* alojado. Las cuotas satisfechas por los suscriptores y/o abonados se recaban a través de cuentas bancarias locales. Por otra parte, el personal de TCo se ocupa totalmente de la necesaria localización del *software* con miras a su utilización en los mercados del Estado S. TCo gestiona un «parque de

servidores» ubicado en el Estado T, utilizado como principal centro de datos para ejecutar el *software*, procesar las transacciones de los clientes y almacenar los datos que les conciernen. Los servidores «espejo» pertenecientes a terceras partes (ISP) también se utilizan habitualmente en otros lugares del mundo entero para garantizar en todo momento a los clientes un acceso lo más eficiente posible, así como también para reducir el riesgo de pérdida de datos.

Con objeto de impulsar la demanda de utilización del *software* alojado por RCo en el Estado S, un mercado muy importante para las actividades de RCo, TCo cuenta con una filial local, SCo, cuyo objeto declarado reside en promover en dicha región los servicios de alojamiento *software* y prestar servicios en línea de asistencia al cliente. SCo desarrolla dichas actividades recurriendo simultáneamente a la publicitación local y a la interacción directa con clientes potenciales, recibiendo a cambio una comisión calculada sobre la base del precio de coste incrementado.

La estructura utilizada por el Grupo RCo puede representarse tal y como ilustra el Gráfico B.3.

Gráfico B.3. Computación en la nube



La forma en que el Grupo RCo ha estructurado su actividad comercial desde una perspectiva jurídica conlleva importantes consecuencias fiscales para el mismo a escala mundial. Debido a los acuerdos contractuales en curso y al reparto de funciones esenciales, la mayor parte de los beneficios generados por la actividad comercial del Grupo se atribuye al Estado Y, lo que garantiza la reducción al máximo de los impuestos que han de satisfacerse en los Estados S, T y R. Los apartados siguientes describen más concretamente las consecuencias que se derivan para los distintos Estados afectados.

Consecuencias en materia de fiscalidad directa en el Estado S

- SCo recibe una asignación mínima de rentas sujetas a gravamen, debido a que su perfil de riesgo y las funciones que realiza se limitan a la prestación de servicios rutinarios de comercialización y de asistencia al cliente. Todos los ingresos obtenidos a raíz de la venta de servicios de computación en la nube en el Estado S se consideran rendimientos de TCo, dada su condición de contraparte en las operaciones con clientes locales y de administrador de los sitios web. El Estado S no grava los beneficios procedentes de dichas actividades, ya sea porque su normativa interna no le otorga la facultad para hacerlo, o bien porque el CDI aplicable se lo impide ante la inexistencia de un establecimiento permanente (EP) de TCo al que resulten imputables dichos rendimientos en el territorio del Estado S.

Consecuencias en materia de fiscalidad directa en el Estado T

- Los beneficios obtenidos por TCo a raíz de sus actividades de venta deberán tributar con arreglo al impuesto sobre sociedades (IS) en el Estado T, si bien los ingresos de TCo se compensarán en gran medida con los pagos en concepto de cánones efectuados a RCo a título de la licencia de explotación de la tecnología utilizada para prestar servicios de computación en la nube a clientes, así como también con las comisiones en concepto de servicios de gestión abonadas a RCo por sus servicios de coordinación.
- Pese a que los ingresos procedentes de los cánones y cuotas de servicio satisfechos por TCo son imputables al EP situado en el Estado Y, el Estado T no somete dichos ingresos a retención en la fuente alguna, en virtud de lo dispuesto en el CDI aplicable entre los Estados T y R, al considerar que ese pago lo percibe RCo, sociedad residente del Estado R.

Consecuencias en materia de fiscalidad directa en el Estado Y

- El Estado Y aplica un tipo reducido del IS a los beneficios imputables al EP Y. Por otra parte, en virtud de un régimen preferencial disponible en el Estado Y aplicable a los rendimientos

procedentes de ciertos activos intangibles, las rentas imputables al EP Y se benefician de un tipo impositivo considerablemente inferior al que resulta generalmente aplicable a los cánones comprendidos en los beneficios sujetos a gravamen.

Consecuencias en materia de fiscalidad directa en el Estado R

- Los beneficios obtenidos por RCo se encuentran sujetos al IS en el Estado R en base a un criterio de territorialidad. Como resultado, en virtud de lo dispuesto en el CDI aplicable, todos los ingresos derivados de cánones y las cuotas de servicio obtenidos por RCo se consideran imputables al EP Y, además de excluidos a dicho título, en el Estado R, de la base imponible de RCo sujeta al IS. La ganancia de capital que RCo obtiene de la transferencia de la tecnología existente al EP Y no se someterá a gravamen en el Estado R con arreglo a las normas aplicables en la región R/Y a las transferencias transfronterizas de activos. Asimismo, RCo podría beneficiarse de incentivos fiscales a la I+D para compensar una parte importante de sus gastos, lo que reduciría significativamente sus obligaciones fiscales en lo que respecta a las cuotas de servicio.
- La legislación interna del Estado R no prevé régimen TFI alguno.

Consecuencias en materia de IVA

- A efectos del IVA, como en los ejemplos precedentes, se percibirá el tributo correspondiente aplicando la empresa proveedora el IVA a las operaciones B2B o al autoliquidarlo la empresa destinataria. Por lo general, las empresas podrán recuperar la carga de IVA soportada mediante el mecanismo de devolución del impuesto soportado. Se daría una excepción cuando la empresa en cuestión se dedicase a realizar suministros exentos, en cuyo caso no tendría derecho a recuperar el impuesto soportado.
- En lo concerniente a las operaciones entre empresas y consumidores (B2C), los suministros efectuados por TCo a consumidores finales del Estado S estarán sujetos, en principio, a IVA en dicho territorio. En cualquier caso, el Estado S se enfrentará a menudo a la enorme dificultad de hacer respetar las obligaciones fiscales en materia de IVA a las que están sujetos los servicios de computación en la nube adquiridos en el extranjero por consumidores finales residentes.

B.4 Tienda de aplicaciones en línea

El Grupo RCo es el creador de un sistema operativo para teléfonos móviles y otros dispositivos portátiles. Es propietario de una tienda de aplicaciones en línea enormemente utilizada, desde la que los usuarios de teléfonos y dispositivos del Grupo RCo pueden descargar aplicaciones previo pago (tanto aquellas desarrolladas y de titularidad del Grupo RCo como las pertenecientes a desarrolladores independientes) que mejoran el

funcionamiento de sus aparatos. Para desarrollar y vender aplicaciones a través de la plataforma en línea del Grupo RCo, los desarrolladores independientes deben hacer uso del *software* ofrecido por dicho Grupo con el fin de garantizar la compatibilidad con su sistema operativo y la coherencia con los estándares definidos por el Grupo RCo. El precio de las aplicaciones de terceras partes lo fijan desarrolladores independientes conforme a las directrices establecidas por el Grupo RCo, percibiendo el desarrollador el 75% de los ingresos por ventas a través de la tienda de aplicaciones, frente al 25% que percibe el Grupo RCo. Los desarrolladores independientes pueden elegir en qué mercados se venderán sus productos.

El desarrollo del sistema operativo y de la tienda de aplicaciones en línea, así como el de las aplicaciones del Grupo vendidas a través de la tienda de aplicaciones, se encomendó y llevó a cabo, en gran medida, por el personal de RCo, una sociedad residente en el Estado R. El desarrollo de las aplicaciones de terceras partes tiene lugar en todo el mundo, según la ubicación específica de los desarrolladores, en su mayor parte personas físicas o pequeñas empresas.

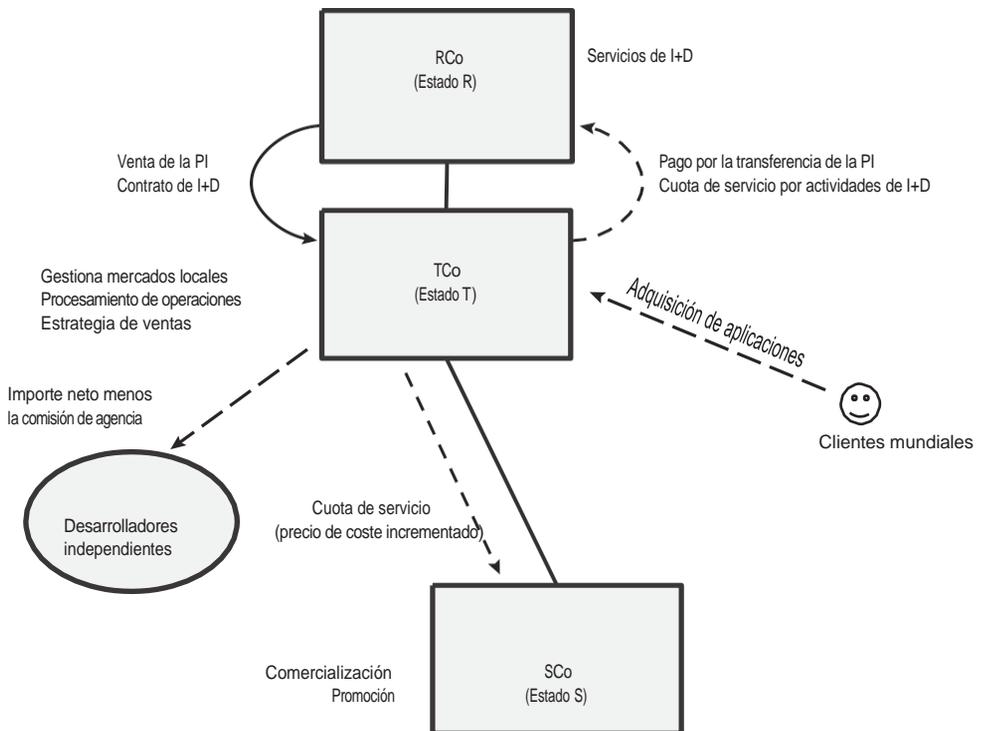
Poco tiempo después de constituirse el Grupo, RCo vendió sus derechos de explotación de la tecnología utilizada para desarrollar y gestionar su tienda de aplicaciones, junto a las herramientas de desarrollo y otros programas informáticos empleados para trabajar con desarrolladores independientes de todo el mundo, a TCo, una filial residente en el Estado T, un mercado que representa una parte muy modesta de las actividades del Grupo RCo. Simultáneamente al contrato de venta, RCo celebró un contrato de servicio en virtud del que el Grupo continúa actualizando y desarrollando la tecnología utilizada en las tiendas de aplicaciones en beneficio de TCo, a cambio de una cuota o comisión comprensiva de los gastos en concepto de I+D más un margen. Todos los riesgos asumidos en relación con el desarrollo de la tecnología se atribuyeron contractualmente a TCo, que emplea a un gran número de personas para explotar las distintas versiones locales de la plataforma de aplicaciones (adaptadas y desarrolladas por RCo) y dirigir la estrategia de comercialización y ventas, si bien no realiza tarea de supervisión alguna de las actividades de desarrollo que lleva a cabo RCo en el Estado R. Las tiendas de aplicaciones se alojan en servidores situados en el Estado T de titularidad de TCo o, en función del tráfico de red en el momento de la transacción, en servidores de terceras partes generalmente ubicados en países distintos de aquel en que se encuentra el cliente. TCo se ocupa del procesamiento de todas las operaciones con clientes y desarrolladores independientes de todo el mundo (incluido el Estado R). Los contratos de adquisición de aplicaciones se concluyen de forma electrónica, mediante procesos automatizados, sobre la base de condiciones estandarizadas estipuladas por TCo.

En mercados de grandes dimensiones, TCo ha constituido filiales locales para ayudar al Grupo a publicitar y dar a conocer el sistema operativo de RCo y la tienda de aplicaciones en línea a desarrolladores

independientes, vendedores y adquirentes potenciales de dispositivos móviles. Estas filiales locales, como es el caso de SCo, una sociedad constituida en el Estado S, nunca toman parte formalmente en la venta de aplicaciones específicas y/o en la negociación de contratos de agencia con desarrolladores independientes, si bien pueden darse ciertas interacciones directas con los clientes locales. Por lo general, la remuneración de estas filiales locales se basa en una cuota o comisión comprensiva de gastos más un margen.

La estructura utilizada por el Grupo RCo puede representarse tal y como ilustra el Gráfico B.4.

Gráfico B.4. Tienda de aplicaciones en línea



La forma en que RCo ha estructurado su actividad comercial desde una perspectiva jurídica conlleva importantes consecuencias fiscales para el Grupo a escala mundial. El Grupo RCo parte del principio en base al que, en virtud de los acuerdos contractuales, TCo, una filial residente en el Estado T, tiene derecho a todos los beneficios y/o ganancias residuales tras haber remunerado a otros miembros del grupo por sus funciones, lo que reduce al mínimo la carga tributaria del Grupo en los demás Estados implicados. Los apartados siguientes describen más concretamente las consecuencias que se derivan para los distintos Estados afectados.

Consecuencias en materia de fiscalidad directa en el Estado S

- SCo recibe una asignación mínima de rentas sujetas a gravamen, debido a que las funciones que realiza en su condición de filial local se limitan a la prestación de servicios rutinarios de comercialización y promoción, sin actividad de venta directa a clientes del Estado S.
- Todos los ingresos procedentes de la venta de aplicaciones en los Estados S y R reciben el tratamiento de rendimientos de TCo, habida cuenta de su condición de contraparte en las operaciones con clientes locales y de administrador de las tiendas de aplicaciones locales. El Estado S no grava los beneficios procedentes de dichas actividades, ya sea porque su normativa interna no le otorga la facultad para hacerlo, o bien porque el CDI aplicable se lo impide ante la inexistencia de un establecimiento permanente (EP) de TCo al que resulten imputables dichos rendimientos en el territorio del Estado S.

Consecuencias en materia de fiscalidad directa en el Estado T

- El Estado T somete a gravamen el importante volumen de beneficios obtenido por TCo con arreglo al IS, si bien les aplica un tipo de aproximadamente la mitad respecto de aquellos aplicables en los Estados R y S.
- No se aplica retención en la fuente alguna a las distintas cuotas y/o comisiones de servicio abonadas por TCo a RCo y SCo en virtud del CDI aplicable.

Consecuencias en materia de fiscalidad directa en el Estado R

- Los beneficios obtenidos por RCo se encuentran sujetos al IS en el Estado R, concretamente las ganancias de capital procedentes de la venta de la tecnología a TCo y fruto de la cuota y/o comisión de servicio percibida por sus actividades de I+D. No obstante, No obstante, debido a la ausencia de un historial relevante de rendimiento económico de RCo en el momento de la transacción, RCo podría sostener que el valor de esos activos intangibles era muy bajo, limitándose considerablemente, en consecuencia, el importe real de las ganancias sujeto al IS en el Estado R. Asimismo, con arreglo a la

legislación interna del Estado R, RCo podría beneficiarse de incentivos fiscales a la I+D en dicho Estado para compensar una parte importante de sus gastos, lo que reduciría significativamente sus obligaciones fiscales a efectos del IS.

- Atendiendo a un criterio de territorialidad, el Estado R aplica el IS y no contempla normas CFC. En consecuencia, RCo estará exenta de impuestos tanto por las rentas obtenidas por TCo como por los dividendos recibidos de TCo.

Consecuencias en materia de IVA

- A efectos del IVA, como en los ejemplos precedentes, se percibirá el tributo correspondiente aplicando la empresa proveedora el IVA a las operaciones B2B o al autoliquidarlo la empresa destinataria. Por lo general, las empresas podrán recuperar la carga de IVA soportada mediante el mecanismo de devolución del impuesto soportado. Se daría una excepción cuando la empresa en cuestión se dedicase a realizar suministros exentos, en cuyo caso no tendría derecho a recuperar el impuesto soportado.
- En lo concerniente a las operaciones entre empresas y consumidores (B2C), TCo recibirá normalmente el tratamiento de proveedor de las aplicaciones a los consumidores a efectos del IVA, y no ya los desarrolladores independientes de dichas aplicaciones. Las transacciones efectuadas entre TCo y los desarrolladores independientes se considerarán, así pues, suministros entre empresas, si bien el volumen de negocios de muchos desarrolladores independientes puede resultar inferior al umbral a partir del que es obligatorio darse de alta en el régimen IVA, en cuyo caso, en la práctica, dichas transacciones pueden no estar sujetas a IVA.
- TCo estaría obligada a aplicar e ingresar en el Estado T el IVA correspondiente que grava la venta de todo servicio a consumidores privados del Estado T. Los suministros efectuados a consumidores en el extranjero estarán sujetos bien a un tipo cero en el Estado T, o bien al tipo de gravamen (reducido) vigente en dicho Estado. Por su parte, los suministros efectuados a consumidores finales de otros Estados estarán sujetos, en principio, a IVA en el Estado en que se encuentren dichos consumidores, Estados que, no obstante, se enfrentarán frecuentemente a la enorme dificultad de hacer respetar las obligaciones fiscales en materia de IVA, esto es, la de aplicar el IVA a los suministros de aplicaciones a los consumidores de su territorio, lo que tiene como consecuencia el que los consumidores de estos Estados puedan adquirir aplicaciones sin IVA o a un tipo de gravamen (extranjero) inferior del que habrían tenido que soportar de haber adquirido el producto en su país.