

La OCDE impulsa un nuevo consenso fiscal global para adaptar el sistema a una economía digitalizada: ¿hacia BEPS 2.0?

Ramón Palacín
Socio Responsable de Fiscalidad Internacional EY

José Manuel Calderón
Consejero Académico EY

Introducción

La OCDE, a través de un comunicado de 29 de enero de 2019, ha hecho público el progreso alcanzado para el desarrollo de nuevos principios fiscales adaptados a los desafíos y singularidades propias de una economía digitalizada¹. Tales avances en el desarrollo de estos nuevos principios se están fraguando a través del *OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS* (del que forman parte más de 100 países) a efectos de arbitrar una solución consensuada a nivel internacional que posea carácter estructural en el año 2020.

El progreso alcanzado hasta la fecha en relación con los principios sobre los que se está trabajando en tal marco global (*BEPS Inclusive Framework, BEPS IF*) se ha concretado en una “*Policy Note*” (*Addressing the Tax Challenges of the Economy*), de 23 de enero de 2019, elaborada por el *BEPS IF*. Tal “*Policy Note*” se estructura o pivota sobre **dos pilares**; el **primer pilar**, tiene por objeto establecer nuevos principios que ordenen la distribución del poder tributario entre los Estados en el marco de una economía digitalizada, lo cual afecta tanto a los criterios de sujeción fiscal (*nexus fiscal*) como a los que ordenan la imputación de beneficios a cada jurisdicción (*profit allocation*), de manera que los elementos estructurales del sistema actual (los CDIs, el principio de plena competencia, y el concepto de EP) podrían ser modificados de forma significativa, trascendiendo o superando de alguna forma los estándares adoptados a nivel global en el marco del “consenso BEPS” (2015). El **segundo pilar** trata de articular medidas coordinadas que neutralicen o minimicen los riesgos de transferencia de bases imponibles y erosión de beneficios que plantean ciertas estructuras que resultan de negocios altamente digitalizados (*BEPS risks pillar*).

El consenso alcanzado hasta la fecha en esta materia en el referido contexto (*BEPS IF*) resulta muy incipiente y debe considerarse un “*work in progress*”. No obstante, no puede perderse de vista la relevancia del comunicado de la OCDE, considerando cómo las propuestas que se están desarrollando en el marco de estos dos pilares poseen alcance estructural y transversal ya que afectan a todo tipo de empresas y negocios, por más que el segundo pilar se proyecte con más intensidad sobre modelos de negocios altamente digitalizados.

Nótese igualmente cómo este progreso en el desarrollo de una solución global y estructural que pudiera ser adoptada por el G20 en el año 2020, no parece que limite la articulación de medidas unilaterales por las distintas jurisdicciones, cuando menos, hasta que cristalice tal coordinación multilateral.

La *Policy Note*: “*Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy*”

Antecedentes

La *Policy Note* hace referencia a los trabajos previos desarrollados en el marco del proyecto BEPS, poniendo de relieve en primer término como la Acción 1 de BEPS no logró definir medidas coordinadas para hacer frente a los retos que plantea la economía digital, una vez constatada su transversalidad e imposibilidad de adoptar un enfoque de “*ring-fencing*”. Igualmente, se destacó cómo el *Interim Report (Tax Challenges Arising from Digitalisation)*, elaborado en marzo de 2018 por la *Task Force on the Digital Economy* (TFDE), permitió visualizar con mayor claridad el alcance de los diferentes desafíos e implicaciones fiscales resultantes de la digitalización de la economía, particularmente sus “*BEPS risks*”. A pesar de que el *Interim Report* no logró conformar un consenso mínimo sobre la dirección de los futuros trabajos en esta materia sí se acordó seguir tratando de desarrollar trabajos en el marco del *BEPS IF* con vistas a lograr articular una solución consensuada, global y estructural en el año 2020, mediando un avance en 2019. El TFDE ha sido el encargado de desarrollar los distintos trabajos dirigidos sentar las bases de tal solución global, y a tal efecto se han mantenido reuniones de alto nivel durante julio y diciembre de 2018, siempre sobre la base de que se trata de consensos “sin perjuicio de” o con reserva de las posiciones que puedan adoptarse finalmente por cada jurisdicción.

La propuesta de avance para el desarrollo de una solución global y de consenso en materia de fiscalidad de la economía digitalizada

La *Policy Note* señala la existencia de un consenso para examinar propuestas que pivotan sobre dos “pilares”. El primer pilar abordaría el conjunto de desafíos en sentido amplio que resultan de la digitalización de la economía, que trascienden de los que plantean los negocios altamente digitalizados, y que en gran medida tiene que ver con la distribución del poder tributario a nivel internacional (*nexus & profit allocation revised rules*). En este contexto se plantea la revisión de los criterios de

sujeción fiscal o nexos jurisdiccionales-fiscales para determinar dónde deben pagarse los impuestos, considerando que las empresas pueden participar de la vida económica de diferentes jurisdicciones, sin mediar presencia física significativa, donde nuevos intangibles estarían contribuyendo a generar valor para su negocio. El segundo pilar está dedicado a los “*BEPS risks*” que resultarían de la digitalización de la economía, en la medida en que intensifica riesgos de transferencia de beneficios y erosión de bases imponibles a través de estructuras que operan de forma remota y escapan a la tributación o son gravadas a tipos de gravamen muy bajos.

La *Policy Note* considera que esta configuración binaria (dos pilares) permite formular propuestas de forma más estructurada, distinguiendo la cuestión que atañe a la revisión de la distribución internacional del poder tributario de la que afecta a los “*BEPS risks*”, por más que ambas cuestiones estén interrelacionadas y formen parte de un todo.

Bajo el paraguas del “**primer pilar**” se han formulado varias propuestas que se están evaluando sobre la referida base “sin perjuicio de” o a reserva de las distintas posiciones nacionales que pudieran adoptarse. Tales propuestas pueden alterar elementos estructurales del actual “sistema de fiscalidad internacional”. Algunas de las propuestas requerirían reconsiderar las actuales reglas de precios de transferencia en los que se refiere a “retornos no rutinarios”, en tanto que otras propuestas conllevarían modificaciones que potencialmente van más allá de “retornos no rutinarios”. En todos los casos, las propuestas presentadas van más allá de lo que resulta del principio de plena competencia. A su vez, las propuestas trascienden de las actuales reglas que limitan el poder de gravamen en función de la concurrencia de un umbral de presencia física (concepto de EP). Se considera que la modificación de las reglas de nexo territorial (umbral de EP) debe igualmente conllevar cambios sincrónicos en las reglas de “*profit allocation*”, lo cual puede requerir una modificación de los convenios de doble imposición. Con respecto a las propuestas sobre los criterios de sujeción fiscal (*nexus*), el *BEPS IF* acordó explorar diferentes alternativas, incluyendo el concepto de “*significant economic presence*”, que ya fue debatido en el marco del informe final sobre la acción 1 de BEPS, o el concepto de

“*significant digital presence*”, así como reglas convencionales especiales.

A efectos de articular medidas específicas basadas en estas propuestas, el *BEPS IF* destaca cómo se tratará de encontrar un punto de equilibrio entre los objetivos y la practicabilidad de las medidas, sin renunciar a fórmulas basadas en retenciones en la fuente siempre que no resulten en doble imposición. Igualmente, el *BEPS IF* advierte que las propuestas formuladas poseen implicaciones no sólo para empresas altamente digitalizadas sino para todo tipo de empresas con operaciones transfronterizas, como aquellas que operen a través de estructuras de distribución de riesgo limitado en “jurisdicciones mercado” y obtengan “*marketing intangible profits*”. Dadas las implicaciones que podrían derivarse de las propuestas desarrolladas bajo el primer pilar, se tendrán en cuenta a la hora de su articulación todo un conjunto de elementos que van desde su ámbito de aplicación, la existencia de segmentación de líneas de negocio empresariales, las reglas de determinación y asignación de beneficios, así como las cuestiones referidas a los criterios de sujeción fiscal y los CDIs.

Bajo el “**segundo pilar**” se están considerando medidas que afrontan los “*BEPS risks*” derivados de la economía digitalizada, igualmente a partir de un enfoque “sin perjuicio de” las posiciones nacionales. En particular, las propuestas hacen referencia a medidas que refuercen el poder de gravamen por parte de los Estados de los beneficios obtenidos en el extranjero por las empresas allí donde la otra jurisdicción que ostenta un derecho de imposición sobre tales beneficios aplica un bajo tipo de gravamen efectivo sobre los mismos. Esta propuesta, a su vez, contempla limitar la capacidad de erosión de bases imponibles a partir de “*base eroding payments*”. La *Policy Note*, sin mencionarlo expresamente, se refiere a la propuesta franco-alemana de “*effective global minimum tax on multinational profits*” (**GLOBE, global anti-base erosion approach**), que está basada en dos elementos integrantes de la reforma fiscal americana (*Tax Cuts and Jobs Act, December 2017*) que encajarían con estos objetivos aunque en un marco distinto (*GILTI & BEAT rules*).

Esta propuesta no prejuzga ni afecta el derecho de los diferentes países y jurisdicciones fijen sus propios tipos

de gravamen o establezcan (o no) un impuesto sobre sociedades.

Perspectivas de futuro

La *Policy Note* pone de relieve cómo los miembros del *BEPS IF* han debatido sobre las referidas propuestas relativas a los dos pilares, sin alcanzar acuerdo alguno sobre las mismas, más allá de considerar la necesidad de realizar un análisis más profundo que contemple todas las implicaciones derivadas de las mismas. El hecho de que tal análisis se esté realizando en un marco coordinado y multilateral se considera que puede reducir las tensiones sobre el sistema de fiscalidad teniendo en cuenta las medidas unilaterales adoptadas por un conjunto de países durante los últimos años.

Asimismo, los miembros del *BEPS IF* acordaron que cualquier nueva medida que fuera desarrollada no debería resultar en el gravamen de un beneficio inexistente ni en doble imposición. También se destacó la importancia de la seguridad jurídica en materia tributaria y la necesidad de desarrollar mecanismos efectivos de prevención y resolución de controversias.

La *Policy Note* termina con un doble mensaje final que, por un lado, destaca que, dado el alcance e implicaciones de las propuestas formuladas, los miembros del *BEPS IF* acuerdan que los avances y trabajos que se desarrollen en esta materia tienen lugar bajo la premisa de que se realizan “sin perjuicio de” de la posición final que se reserva cada jurisdicción. Por otro lado, se decidió trasladar un mandato al “*Steering Group*” para elaborar un programa de trabajo junto con detalladas instrucciones para que los órganos subsidiarios a efectos de que el *BEPS IF* puedan celebrar una reunión en mayo 2019 (previa consulta pública que se abrirá en febrero 2019 e incluirá un documento que exponga las propuestas con mayor detalle y una reunión ad hoc con “*stakeholders*” que tendrá lugar en marzo del mismo año), con vistas a presentar un “informe de progreso” al G20 de Ministros de Finanzas en **Junio de 2019**, de cara a alcanzar una solución global en la **cumbre del G20 de Junio 2020** (*OECD final recommendations*).

Comentarios finales

El comunicado de la OCDE y la *Policy Note* del *BEPS IF* revelan las fuertes tensiones a las que está sometido el “sistema de fiscalidad internacional”, particularmente como consecuencia de la digitalización de la economía. La necesidad de un “*BEPS 2.0*” que late en la *Policy Note*, evidencia las “carencias y debilidades” del consenso global alcanzado en 2015 a través de los informes finales del proyecto BEPS. El hecho de que el “consenso BEPS” (2015) no abordara de forma clara los fundamentos del sistema de fiscalidad internacional en términos de distribución del poder tributario entre las distintas jurisdicciones y que de la acción 1 de BEPS (*Digital Economy*) no resultara medida coordinada alguna ha propiciado que la coordinación multilateral alcanzada en el año 2015 haya sido percibida como insuficiente dando paso a un unilateralismo fiscal que pone en riesgo todo el sistema.

No obstante, el Proyecto BEPS ha traído consigo una nueva gobernanza global en materia fiscal a través del *BEPS IF* y la cooperación de diferentes organismos internacionales (OCDE-FMI-ONU-Banco Mundial), que permite contener, en cierta medida, el unilateralismo y desarrollar enfoques multilaterales que pueden terminar alumbrando una coordinación fiscal internacional de cierta intensidad.

En este sentido, el comunicado de la OCDE y la *Policy Note* del *BEPS IF*, a nuestro juicio, puede leerse en estos términos, a saber, tratar de sentar un marco de coordinación fiscal a partir de una serie de medidas que puedan terminar siendo adoptadas por las distintas jurisdicciones a partir de un análisis de *tax policy* nacional, de manera que su aplicación no disloque el sistema post-BEPS (revisado) que resulte del consenso global al que pueda llegarse.

No parece que, en la hora actual, exista consenso entre las distintas jurisdicciones sobre las medidas a adoptar, ni tampoco parece que las propuestas estén suficientemente perfiladas para ser objeto de implementación a nivel nacional o internacional a corto plazo, dada su enorme complejidad técnica y dificultades de aplicación práctica con costes de cumplimiento y supervisión aceptables. En este sentido, la divergencia internacional resultante de los distintos enfoques y modelos nacionales para adaptar la

imposición corporativa a la digitalización económica en relación con la configuración de los nexos fiscales y el *"profit allocation & value creation"* en modo alguno ha sido superada. No obstante, lo que resulta claro es que el marco y modelo internacional de imposición societaria y el propio sistema de fiscalidad internacional lejos de resultar estable, se encuentra en un estado de transición y sigue evolucionando dinámicamente, de manera que cabe esperar cambios significativos a medio plazo cuyas implicaciones trascienden a las empresas con modelos de negocio altamente digitalizados.

Para cualquier información adicional con respecto a esta alerta, contacte con:

Ernst & Young Abogados, S.L.P.

Ramón Palacín

Ramon.PalacinSotillos@es.ey.com

Puede consultar las últimas [alertas fiscales y legales](#) en nuestro [Centro de Estudios EY](#)

ⁱ OECD, *International community makes important progress on the tax challenges of digitalisation*, OECD, 29/01/2019.

EY | Assurance | Tax | Transactions | Advisory

Acerca de EY

EY es líder mundial en servicios de auditoría, fiscalidad, asesoramiento en transacciones y consultoría. Los análisis y los servicios de calidad que ofrecemos ayudan a crear confianza en los mercados de capitales y las economías de todo el mundo. Desarrollamos líderes destacados que trabajan en equipo para cumplir los compromisos adquiridos con nuestros grupos de interés. Con ello, desempeñamos un papel esencial en la creación de un mundo laboral mejor para nuestros empleados, nuestros clientes y la sociedad.

EY hace referencia a la organización internacional y podría referirse a una o varias de las empresas de Ernst & Young Global Limited y cada una de ellas es una persona jurídica independiente. Ernst & Young Global Limited es una sociedad británica de responsabilidad limitada por garantía (company limited by guarantee) y no presta servicios a clientes. Para ampliar la información sobre nuestra organización, entre en ey.com.

© 2019 Ernst & Young Abogados, S.L.P.
Todos los derechos reservados.

ED None

La información recogida en esta publicación es de carácter resumido y solo debe utilizarse a modo orientativo. En ningún caso sustituye a un análisis en detalle ni puede utilizarse como juicio profesional. Para cualquier asunto específico, se debe contactar con el asesor responsable.

ey.com/es

Twitter: [@EY_Spain](https://twitter.com/EY_Spain)

LinkedIn: [EY](https://www.linkedin.com/company/ey)

Facebook: [EY Spain Careers](https://www.facebook.com/EYSpainCareers)

Google+: [EY España](https://plus.google.com/+EYSpain)

Flickr: [EY Spain](https://www.flickr.com/photos/ey_spain/)