



Trabajo Fin de Grado

El impuesto sobre determinados servicios digitales:
la Tasa Google

Autor/es

Pablo Marqués Gil

Director/es

Jaime Vallés Giménez

Facultad de Economía
2022

ÍNDICE

1. Introducción.....	2
2. El nuevo contexto de la economía.....	2
2.1. Globalización y digitalización de la economía: Economía digital.....	3
2.2 Las BIG-TECH y su modelo de negocio: Servicios en línea, publicidad y datos.....	4
3. Estrategias de planificación fiscal en una economía digital internacional.....	5
3.1 La planificación fiscal agresiva en un contexto digitalizado de la economía.....	6
3.2 El concepto de establecimiento permanente.....	7
3.3 Posibles medidas correctoras: el BEPS y el ISD como solución transitoria.....	8
4. El Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales.....	10
4.1 Elementos normativos del impuesto.....	10
4.1.1 Servicios digitales y servicios imponibles.....	10
4.1.2 Presencia digital significativa e ingresos imponibles.....	10
4.1.3 Sujeto pasivo.....	11
4.1.4 Lugar de imposición, exigibilidad y tipo impositivo.....	11
4.2 El IDSD español.....	12
4.2.1 Cuestiones generales.....	12
4.2.2 Estimaciones de recaudación.....	12
4.3 El IDSD en Europa.....	14
5. Impacto económico del impuesto.....	15
5.1. Efectos a corto plazo.....	16
5.2 Efectos a largo plazo.....	23
6. Conclusiones.....	24
7. Referencias bibliográficas.....	27

1. INTRODUCCIÓN

Los procesos de globalización y digitalización experimentados a nivel mundial durante las últimas décadas han favorecido la aparición de nuevas formas de negocio para empresas tecnológicas que, unido a determinadas estrategias fiscales llevadas a cabo por estas están mermando la capacidad recaudatoria de las distintas jurisdicciones tributarias en las que operan.

Este trabajo trata de poner de manifiesto la importancia que la digitalización tiene sobre la economía, los problemas que la normativa fiscal tradicional (a través del establecimiento permanente) tiene para ejercer el poder coactivo sobre aquellas empresas que emplean los nuevos modelos de negocio que han surgido a raíz de la digitalización, así como de presentar algunas de las propuestas que han surgido para paliar la perdida recaudatoria, prestando especial atención al Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales y las consecuencias económicas que dicho impuesto tendrá sobre la economía española a corto y largo plazo.

En el capítulo 2 se aborda el tema de la digitalización mundial, su peso económico y los nuevos modelos de negocio surgidos como consecuencia de dicha digitalización. El capítulo 3 muestra las estrategias tradicionales para la evasión de impuestos sobre beneficios, el concepto de establecimiento permanente y algunas medidas propuestas para evitar la pérdida de recaudación. A continuación, en el capítulo 4 se explican los elementos cualitativos y cuantitativos del impuesto, comparándolos con la propuesta de la Comisión Europea y terminando con una visión acerca de la situación actual del impuesto en Europa. Finalmente, en el capítulo 5 se analizan las consecuencias económicas para la economía española de la introducción del impuesto en el corto y en largo plazo; y en el capítulo 6 se exponen las conclusiones del trabajo.

2. EL NUEVO CONTEXTO DE LA ECONOMÍA

La digitalización y globalización han transformado el contexto social, político y económico de nuestra sociedad por todo el mundo, han provocado unos fuertes descensos en los costes de información que han modificado no solo la forma en la que las personas nos relacionamos, sino la forma de establecer contratos, pasando por cambios en el comercio tradicional hacia el electrónico y apareciendo nuevas formas de negocio para las empresas que han sabido aprovechar esta oportunidad. En el siguiente

apartado se ofrece una visión general acerca de la digitalización (sus oportunidades, desventajas y la relevancia económica que ha tenido en todo el mundo y en España) para centrar el foco en los “gigantes tecnológicos”, ya que han sido los grandes beneficiados de dicha digitalización por su modelo de negocio.

2.1. Globalización y digitalización de la economía: Economía digital

Desde su nacimiento en el último cuarto del siglo XX, pasando por toda la evolución que ha sufrido hasta nuestros días, y por toda la más que posible futura evolución que va a experimentar, la digitalización ha cambiado no solo el mundo en el que vivimos, sino también la forma en la que los seres humanos nos relacionamos con este (o como hemos dejado de hacerlo), como nos relacionamos entre nosotros (tras la aparición de las redes sociales) y por supuesto las relaciones económicas entre los distintos agentes.

En el ámbito económico, el impacto de la digitalización ha ampliado las áreas en las que las personas pueden interactuar, tanto en los mercados de bienes como en los de capitales (efecto incrementado por la apertura comercial y la liberalización en las restricciones de capitales motivados por la globalización desde finales de los años 70); mientras que ha permitido reducir los costes de transacción para las pequeñas empresas e incrementar notablemente la facturación de las empresas más grandes. La Organización de las Naciones Unidas (2019) -en adelante ONU- en el “Informe sobre la Economía Digital (Panorama General)”, expone los impactos de la economía digital sobre los distintos agentes. Algunos de dichos impactos son los siguientes:

- Particulares: acceso a nuevos puestos de trabajo de una cualificación elevada; riesgo de destrucción de puestos de trabajo de baja cualificación; mejora de la conectividad; reducción de precios; etc.
- Pymes: facilidad de acceso al mercado; incremento de competencia entre proveedores; etc.
- Multinacionales: oportunidades para la monetización de los datos; mayor control de las cadenas de valor y mayor poder de mercado.

A la hora de cuantificar el impacto económico de la economía digital nos encontramos con ciertas dificultades ya que “En primer lugar, no existe una definición generalmente aceptada de qué es la economía digital. En segundo lugar, no se dispone

de estadísticas fiables sobre sus componentes y dimensiones principales” (Naciones Unidas, 2019, p. 6). Dependiendo de la definición que se adopte, la economía digital supone entre el 4,5% y el 15,5% del PIB mundial; mientras que el sector de las Tecnologías de la Información y la Comunicación -en adelante TIC´s- aportó en torno al 2% del empleo en 2015. En el ámbito europeo, se estima que en 2025 el crecimiento potencial del “Internet de las cosas” (“Internet of Things” o “IoT”, por sus siglas en inglés), alcance entre los 3,4 y 9,8 billones de euros, dependiendo de los factores de impacto en su desarrollo, así como el posible descenso en los costes de la tecnología y el nivel de aceptación de los usuarios, lo que supondría el 11% de la economía mundial (Business Europe, 2017). Si nos fijamos en el caso español, la Asociación Española para la Digitalización (DigitalES) estima que en 2017 las empresas dedicadas a actividades digitales en España generaron el 3,3% del Valor Añadido Bruto, un 1,4% del empleo total y contribuyeron a la recaudación de más de 9.000 millones de euros en impuestos y cotizaciones sociales (Deloitte, 2019).

2.2 Las BIG-TECH y su modelo de negocio: Servicios en línea, publicidad y datos

Sin duda alguna, los grandes triunfadores de la transformación económica y social han sido los gigantes tecnológicos o “Big-Tech”, siendo estos un grupo de empresas (todas ellas con origen estadounidense) dedicadas a la tecnología. Este grupo empresarial norteamericano, con residencia para todas ellas en Silicon Valley (California), también se le conoce con el nombre de “GAFAM”, donde cada letra corresponde con la inicial de cada una de las compañías que forman el grupo: Google, Amazon, Facebook (ahora META), Apple y Microsoft.

Algunas de estas compañías como Apple, Microsoft o Facebook fueron pioneras en la transformación social y económica que hemos vivido durante las últimas décadas mientras que Google o Amazon han podido consolidarse y aglutinar una importante cuota de mercado tras haber desarrollado el mejor motor de búsqueda (Google) y por haber desarrollado una red logística a nivel mundial inigualable (Amazon).

Gracias al desarrollo digital y tecnológico, el grueso en el modelo de negocio de estas empresas, si bien es cierto que la mayoría puede ofrecer la adquisición tradicional de bienes y la prestación de servicios al consumidor (aunque la mayoría de estos servicios se prestan a través de internet), se encuentra en actividades tradicionales,

aunque adaptadas al nuevo contexto social, como puede ser la publicidad y una práctica moderna que en la época previa a la digitalización no era posible como es el tratamiento de datos.

Para poder visualizar mejor la magnitud que han alcanzado este tipo de compañías, Alphabet (la empresa matriz de Google) publicaba a principios de febrero de 2022 datos fiscales sobre el último cuarto de 2021 y sobre el año completo. El documento presenta una facturación de 75.325 millones de dólares para el último trimestre (octubre-diciembre de 2021), lo que supone un incremento del 32% en sus ingresos respecto al cuarto trimestre del año anterior. Los ingresos por publicidad por búsquedas de Google, anuncios de YouTube y Google Network suponen el 81% de la facturación mencionada, con un valor de 61.239 millones de dólares.

Otra fuente de ingresos para este tipo de empresas es el tratamiento de datos de los usuarios. Toda actividad del usuario a través de las distintas aplicaciones o páginas web es recopilada y almacenada en servidores para su posterior tratamiento. También conocido como “Big Data”, para Rubinstein (2012) hablamos de formas en las que las organizaciones combinan conjuntos de datos y usar la estadística para extraer información oculta y llegar a establecer correlaciones. El destino de esta información es muy variado, pudiendo llegar a ser desde destinos poco (o menos) controvertidos como herramienta de marketing segmentando el mercado publicitario (adaptación por parte del algoritmo informático de la publicidad que cada usuario se encuentra en internet) hasta influenciar en las elecciones presidenciales de Estados Unidos en 2016 o en la campaña del Brexit en Reino Unido por parte de Cambridge Analytica.

La polémica de los datos no es la única relacionada con estos gigantes tecnológicos, ya que a compañías como Google se les acusa de un abuso de posición dominante al dirigir al usuario a sus propias ofertas alejándolas de la competencia, o la acusación a Facebook de haber adquirido Instagram o WhatsApp para evitar potenciales competidores futuros.

3. ESTRATEGIAS DE PLANIFICACIÓN FISCAL EN UNA ECONOMÍA DIGITAL INTERNACIONAL

La insaciable búsqueda de oportunidades de aumentar los beneficios en el mundo empresarial ha llevado históricamente a las empresas a adoptar decisiones al

límite de la legalidad en materia impositiva. La digitalización ha facilitado este objetivo de las multinacionales de aplicar estrategias de planificación fiscal agresiva y ha permitido a algunas compañías aprovecharse del tradicional concepto de “establecimiento permanente” para evitar en la mayor medida de lo posible la tributación. En este apartado se exponen el tradicional de la planificación fiscal agresiva y el problema derivado de la reciente digitalización que hace referencia al concepto de establecimiento permanente. Por último, se presentan las posibles medidas correctoras expuestas por la UE para combatir estas prácticas.

3.1 La planificación fiscal agresiva en un contexto digitalizado de la economía

Es complicado comenzar con una definición sobre la planificación fiscal agresiva ya que, a pesar de ser un concepto intuitivo, no existe una definición técnica o generalmente aceptada. Esta puede incluir tanto la elusión como la evasión fiscal, incluso elementos de una planificación fiscal legítima. La Comisión Europea (2012) se refiere a ella como el uso excesivo de los tecnicismos de un sistema fiscal o de los desajustes entre dos sistemas fiscales con el objetivo de reducir la carga fiscal.

Para Alm (2014), suele identificarse con una transacción de evasión de impuestos que se ajusta a las normas legales tributarias, aunque no a su espíritu, de manera que el esquema aplicado conduce a que el contribuyente soporte un tipo efectivo inferior al que la política tributaria prevé para ese hecho imponible.

Se puede afirmar que, en buena medida, que las estrategias de planificación fiscal en el escenario de la economía digitalizada son análogas a las utilizadas por las empresas que desarrollan su actividad en los sectores tradicionales de la economía. Sin embargo, algunas características de la digitalización contribuyen a potenciar el uso de estrategias de planificación fiscal agresivas. Algunos de los elementos que determinan la planificación fiscal de las grandes entidades son el tratamiento fiscal del valor de los datos generados a través de productos y servicios digitales; la calificación de rentas percibidas y el concepto de establecimiento permanente.

La planificación fiscal agresiva suele implicar el traslado de beneficios de una jurisdicción impositiva a otra, con el objetivo de aprovecharse de los posibles desajustes entre ambas, haciendo que el mayor número posible de ingresos de la organización

tributen en la jurisdicción con un tipo efectivo menor, y siempre que fuera posible, llevando los gastos a la jurisdicción con mayor tipo efectivo.

Un estudio de Tørsløv et al. (2020) trata de cuantificar el problema del traslado de beneficios entre jurisdicciones impositivas (de EE. UU. y países de la Unión Europea hacia paraísos fiscales). Estos autores concluyen que hasta 616.000 millones de dólares en beneficios fueron trasladados hacia paraísos fiscales en 2015, siendo Irlanda el principal país de destino, con más de 100.000 millones de dólares. Para España, estiman una salida de beneficios de unos 14.000 millones de dólares. Sobre la pérdida de ingresos tributarios, estos autores estiman que se vieron mermados hasta un 20% los ingresos públicos a través de impuestos en la Unión Europea. La pérdida sufrida en España, del 14%, sería equiparable a la que experimentaron países de la Unión Europea con altas tasas impositivas respecto a los demás, ya que tasas más altas proporcionan un mayor incentivo para el traslado de beneficios.

3.2 El concepto de establecimiento permanente

La idea del establecimiento permanente (en adelante EP) ha sido el elemento central en todos los sistemas tributarios internacionales a la hora de establecer las obligaciones tributarias de una compañía no residente en el país de referencia tradicionalmente. La consideración de EP se ha vinculado a la existencia de un lugar fijo presente en un territorio, o a la de un agente dependiente de la empresa que desarrolle una actividad económica de cierta entidad en dicho territorio, mencionado en el art. 5, apartados 5 y 6 del Modelo de Convenio OCDE (2019).

Sin embargo, hoy en día los nuevos modelos de negocio no precisan, en muchos casos, de una presencia física en un territorio para llevar a cabo sus actividades y actividades que eran desarrolladas por agentes dependientes, consideradas actividades de carácter auxiliar, han dejado de serlo.

Se considera a agentes dependientes a aquellas personas físicas o jurídicas que actúan en un territorio por cuenta de una empresa no residente ejerciendo de manera habitual con poderes que la facultan para establecer contratos en su nombre. La habitualidad para establecer contratos en su nombre, la participación activa en las negociaciones de los contratos y el acatamiento de las directrices por parte de la empresa no residente se consideran elementos que determinan la existencia de un EP en

ese territorio. Con el objetivo de evitar estrategias de planificación fiscal utilizando las distintas relaciones de agencia de las empresas con los grupos multinacionales, se optó por no incluir estados casuísticos en la nueva redacción del Modelo de Convenio de 2017.

Una cuestión final sobre la planificación fiscal, en una economía cada vez más digitalizada, es la consideración de un establecimiento permanente digital o virtual. El principal punto de controversia para establecerlo sería si conceptos del comercio electrónico como *websites*, servidores o el conjunto de usuarios que consumen los productos y servicios implican la presencia de una empresa en una jurisdicción fiscal determinada. Sin embargo, todavía no hay consenso en la inclusión de este tipo de EP.

3.3 Posibles medidas correctoras: el BEPS y el ISD como solución transitoria

El nuevo contexto digitalizado de la economía supone un reto no solo para las empresas que deben adaptarse a un entorno cada vez más cambiante o para los usuarios que deben adquirir la capacidad necesaria para usar correctamente los distintos dispositivos y el software que se va incorporando al mercado. También supone un reto para la Hacienda Pública, ya que como resultado de los problemas de determinación de un EP tradicional que determine el lugar de tributación de una empresa no residente y las estrategias de planificación fiscal agresiva, que suelen concluir en el traslado de beneficios entre jurisdicciones tributarias distintas, terminan ocasionando una pérdida de recaudación para muchos países (solo los paraísos fiscales se verán beneficiados por el traslado de sede tributaria de las empresas).

En 2013, la OCDE y el G20 aprobaron el Plan de Acción BEPS (por sus siglas en inglés, *Base Erosion and Profit Shifting*), como respuesta multilateral ante el problema recaudatorio internacional mencionado. Su objetivo era “asegurar que los beneficios se gravan donde se llevan a cabo las actividades económicas que generan los beneficios y donde se crea el valor”. Tras numerosas revisiones, se plantea una propuesta de diseño bajo los siguientes pilares:

- El Pilar 1, encargado de asignar los derechos de gravamen a las jurisdicciones donde se sitúen los consumidores y usuarios (OCDE, 2020a). Pretende sustituir el nexo de sujeción basado en el tradicional EP por otro consistente en la fijación de umbrales mínimos de ingresos obtenidos por una compañía en una

jurisdicción, independientemente de si las ventas se realizan online o presencial, con o sin mediación de EP o filiales de grupo.

- El Pilar 2 busca garantizar una tributación mínima de las empresas multinacionales, con independencia de su sede o de las jurisdicciones en las que operen (OCDE, 2020b). El objetivo es evitar los incentivos para distribuir estratégicamente los beneficios entre jurisdicciones distintas para aprovecharse de las ventajas fiscales.

A continuación, se presentan algunas estimaciones recaudatorias que se han realizado en trabajos sobre la puesta en marcha de los Pilares 1 y 2.

Devereux et al. (2020) estiman los efectos de la introducción del Pilar 2 para una serie de países. A partir de la base de datos ofrecida por ORBIS, y aplicando un tipo mínimo del 10%, se experimentaría un aumento en la recaudación en torno a 32.000 millones de euros (supone, aproximadamente, el 14% de los impuestos pagados por entidades extranjeras). También estiman que, de España, procederían 468 millones de euros, siendo Estados Unidos y China los principales países receptores.

La OCDE también ha publicado un informe de estimación de impacto de la aplicación de los Pilares (OCDE, 2020c). Con una base de datos de 27.000 multinacionales de más de 200 países, para un tipo mínimo del 12,5%, el incremento global recaudatorio en el impuesto sobre beneficios se estima en una horquilla entre 50.000 y 80.000 millones de dólares.

Es complicado que un plan de acción como este tenga efectos reales, ya que hay países interesados en no firmar esta clase de acuerdos. Los paraísos fiscales se benefician de la competencia fiscal internacional en la medida en que pueden atraer a grandes corporaciones a su jurisdicción, haciendo que estas paguen impuestos allí o aprovechándose de las posibles inversiones que estos grupos puedan acometer en su territorio. Los acuerdos de doble imposición entre jurisdicciones y los acuerdos en los que se transmite información relevante sobre las operaciones de las multinacionales han sido tradicionalmente los más eficaces en la lucha contra el ocultamiento de rentas y la pérdida recaudatoria de las naciones. Hasta que no se diseñe un plan de acción común y mundial (el establecimiento de un tipo mínimo en el impuesto sobre beneficios parece que tenía este objetivo), la implantación de nuevos impuestos, como lo puede ser el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (en adelante IDSD) es el mecanismo que tenemos para evitar la pérdida recaudatoria para la Hacienda Pública.

4. EL IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES

4.1 Elementos normativos del impuesto

4.1.1 Servicios digitales y servicios imponibles

En línea con la propuesta directiva de la comisión europea (Comisión Europea, 2018) para establecer un marco común de implantación del IDSD, conviene determinar qué hecho imponible es el que va a ser gravado. Limita la aplicación del impuesto a los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales. Estos servicios se corresponden con aquellos que se presten a través de Internet y “dependan en gran medida de la creación de valor de los usuarios”. En su informe, se elabora la siguiente lista de servicios que originan el hecho imponible en el impuesto:

- Inclusión en una interfaz digital de publicidad dirigida a los usuarios de dicha interfaz.
- Los servicios consistentes en la puesta a disposición de interfaces digitales que permita localizar a otros usuarios e interactuar con ellos, facilitando la entrega de bienes o la prestación de servicios.
- Transmisión de datos recopilados acerca de las actividades que los usuarios han realizado en las interfaces digitales.

4.1.2 Presencia digital significativa e ingresos imponibles

Con el objetivo de establecer un nexo que determine la presencia de una empresa a una jurisdicción, se atiende a los ingresos obtenidos por la prestación de servicios digitales, el número de usuarios o el número de contratos para un servicio digital. Con base a estos criterios, existe presencia digital significativa en una jurisdicción si se cumplen uno o varios de los siguientes criterios:

- Ingresos por un valor superior a 7 millones de euros por la prestación de servicios digitales en una jurisdicción en un periodo impositivo.
- Número de usuarios superior a 100.000 en un periodo impositivo
- Número de contratos entre empresas superior a 3.000

4.1.3 Sujeto pasivo

Para ser considerado sujeto pasivo del impuesto, la Comisión Europea establece dos condiciones que una empresa debe cumplir simultáneamente:

- Superar los 750 millones de euros en ingresos mundiales comunicados en relación con el último ejercicio financiero
- El importe de los ingresos obtenidos en la Unión Europea debe superar los 50 millones de euros.

El primer umbral tiene como objetivo limitar la aplicación del impuesto a las empresas de cierta envergadura, ya que son este tipo de empresas las que son capaces de prestar servicios digitales en los que la contribución del usuario tiene un papel fundamental, y que se apoyan en la existencia de amplias redes de usuarios. Además, este tipo de empresas son las que llevan a cabo las estrategias de planificación fiscal agresiva.

El segundo umbral pretende limitar la aplicación del impuesto a empresas con una huella digital significativa en el ámbito europeo.

4.1.4 Lugar de imposición, exigibilidad y tipo impositivo

Según la directiva, como norma general, los ingresos imponibles obtenidos por una entidad durante un periodo impositivo se considerarán obtenidos en un Estado miembro en ese periodo impositivo si los usuarios del servicio imponible están situados en dicho Estado durante ese periodo impositivo. Para determinar donde se establece un usuario, primará la dirección IP del dispositivo que haya empleado el usuario.

En cuanto a la exigibilidad, el impuesto gravará en un Estado miembro la proporción de ingresos imponibles obtenidos por un sujeto pasivo durante un periodo impositivo. El tipo impositivo será único y fijo para todos los Estados que apliquen el impuesto, fijado en el 3%.

4.2 El IDSD español

4.2.1 Cuestiones generales

La Ley4/2020, de 15 de octubre, publicada en el BOE el 16 de octubre de 2020 recoge los elementos que se aplicarán con relación al Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. Comienza por definir en el art. 1 la naturaleza del impuesto, siendo un tributo de carácter indirecto, ya que grava la prestación de servicios digitales.

En el art. 4 se presentan varias definiciones, necesarias para entender la aplicación del impuesto. Destacando la de servicios digitales (publicidad en línea, de intermediación en línea y los de transmisión de datos), se ajusta bastante a la ofrecida por la Comisión Europea anteriormente mencionada.

El resto de los elementos del impuesto como el hecho imponible, el lugar de realización de las prestaciones de servicios digitales, base imponible y tipo impositivo siguen las directrices marcadas por la Comisión. Sin embargo, el caso español se desmarca en los umbrales fijados para determinar a los sujetos pasivos del impuesto, debiendo cumplirse las dos condiciones siguientes:

- El importe neto de su cifra de negocios en el año natural anterior debe superar los 750 millones de euros.
- El importe total de sus ingresos derivados de servicios digitales en territorio español supere los 3 millones de euros.

4.2.2 Estimaciones de recaudación

La recaudación que este impuesto iba a aportar a las arcas públicas ha sido tema de discordancia entre el Ministerio de Hacienda y la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (AIRef).

Por un lado, el Ministerio de Hacienda (Ministerio de Hacienda, 2018), en base a hipótesis de impacto recaudatorio realizadas por la Comisión Europea, se podría alcanzar una recaudación estimada en 2018 de 600 millones de euros teniendo en cuenta el peso de España en el PIB europeo (7,5 por ciento). Dicha cifra se incrementaría hasta los 728 millones de euros teniendo en cuenta el peso de la economía española en indicadores como la búsqueda de información para la compra de bienes o la participación en redes sociales (9,1 por ciento).

Adicionalmente, en la normativa española se introducían umbrales más exigentes que en el caso europeo (el importe total de ingresos derivados de prestaciones de servicios digitales se situaría en 3 millones frente a los 5 millones de la propuesta europea) lo que haría incrementar el número de empresas sujetas al impuesto. Esto llevaría un incremento de la recaudación hasta los 968 millones de euros.

Finalmente, debido al “fuerte crecimiento de los ingresos por la publicidad “on line”, los servicios de intermediación prestados por plataformas y el tráfico de datos en Internet” (Ministerio de Hacienda, 2018, p. 20) ampliaba la recaudación final en una horquilla de 1.065-1.258 millones de euros.

Por otro lado, AIReF (2019) considerando todas las particularidades de la normativa española y el efecto del crecimiento del mercado digital, situaba la recaudación en torno a los 546-968 millones de euros.

En febrero de 2020, el gobierno corregía sus estimaciones previamente realizadas en una nota de prensa donde se aprobaba el Proyecto de Ley (Consejo de Ministros, 2020), situando la recaudación prevista por el impuesto en los 968 millones de euros (la estimación más optimista por parte de la AIReF). Esta corrección se debía a la desaceleración económica que se estaba viviendo (previo a la Covid-19).

Sin embargo, la recaudación real obtenida se aleja de manera notable de todas las estimaciones previamente realizadas. En agosto de 2021, se publicaba el “Informe Mensual de Recaudación Tributaria” en el que se muestra como el IDSD recaudó en los dos primeros trimestres del año (el periodo enero-julio de 2021) la cifra de 92 millones de euros. El gobierno justificaba esta baja recaudación en una nota informativa por:

- La sobreestimación de la Comisión Europea en la que posteriormente basaría sus estimaciones recaudatorias.
- Las previsiones se realizaron previas a la pandemia de la Covid-19, afectando al número de contribuyentes (principalmente las empresas dedicadas al alojamiento turístico).
- “Las dificultades en la implantación de una norma tan novedosa” (Agencia Tributaria, 2021, p. 2).

4.3 El IDSD en Europa

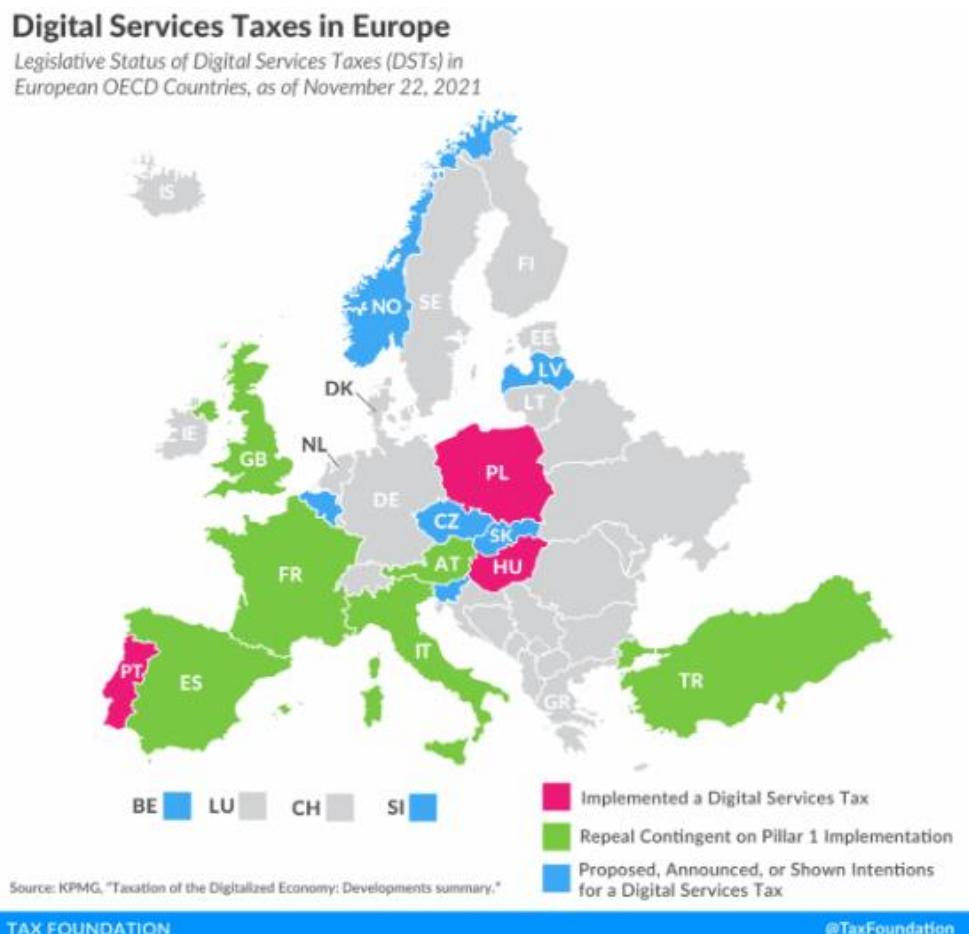
Eran muchos los países europeos que, siguiendo la propuesta de la comisión europea, habían llevado a cabo un modelo similar de tributo sobre servicios digitales en sus respectivas jurisdicciones. Sin embargo, el Pilar 1 del plan de acción de la OCDE, cuyo objetivo era hacer tributar a las multinacionales en la jurisdicción en la que se sitúan los consumidores, ha hecho cambiar de opinión a muchos países europeos.

El 21 de octubre de 2021 se presentaba una declaración conjunta¹ entre Austria, Francia, Italia, España, Reino Unido y Estados Unidos para revertir dichos tributos y evitar amenazas arancelarias como represalia (las multinacionales más perjudicadas con este impuesto son en su mayoría estadounidenses). Se espera que a finales de 2023 se haya completado el proceso de transición en la eliminación del tributo. Asen y Bunn (2021) han elaborado un mapa (figura 1) en el que puede visualizarse la situación del impuesto en los diferentes países europeos.

¹ Disponible en <https://home.treasury.gov/news/press-releases/jy0419>

Figura 1

Nivel de implantación del IDSD en Europa



Fuente: Asen y Bunn (2021)

5. IMPACTO ECONÓMICO DEL IMPUESTO

Debido a lo inédito que es este tipo de gravámenes sobre los servicios digitales, es complicado encontrar referencias y efectos cuantificados sobre los efectos del impuesto. Sin embargo, toda implantación de un impuesto conlleva incremento de precio de los bienes afectados, cambios en los excedentes de consumidores y productores y a plazo más largo puede llevar a influir en las decisiones de inversión de las empresas.

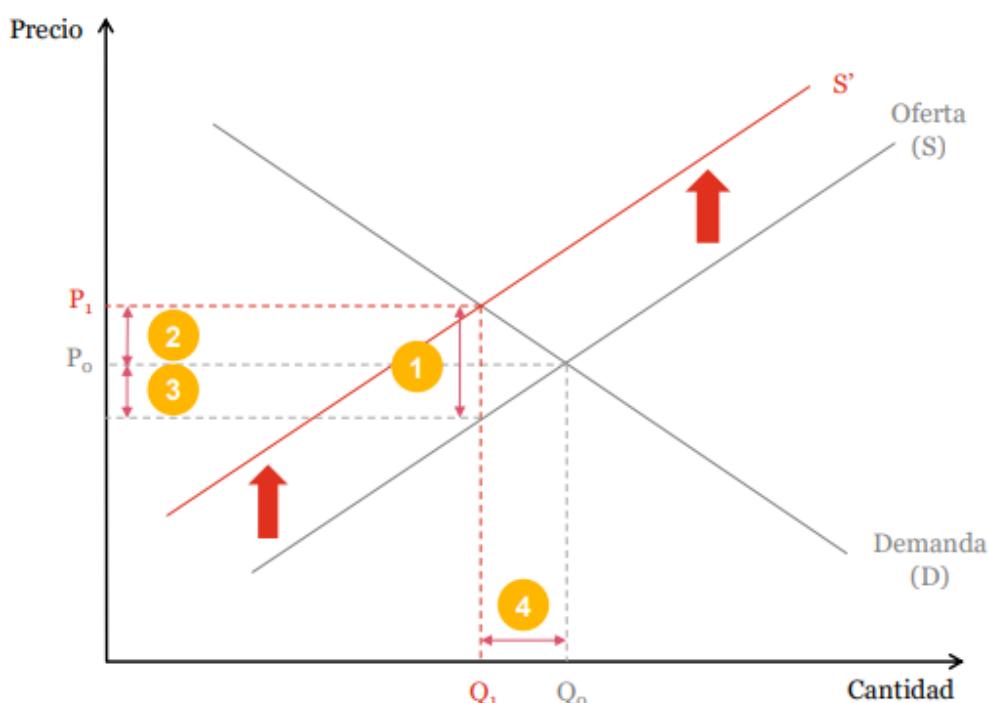
5.1. Efectos a corto plazo

Un informe conjunto de Adigital (Asociación Española de la Economía Digital), Aemetic (Asociación Multisectorial de Empresas de Tecnologías de la Información, Comunicaciones y Electrónica) y la consultoría PwC (2019) refleja los efectos negativos de este impuesto para los excedentes de los consumidores, productores y el PIB a partir de una serie de escenarios sobre elasticidades-precio de la demanda y la oferta.

A pesar de que el sujeto pasivo de este impuesto son las empresas (incidencia legal), la evidencia empírica demuestra que las consecuencias en la fijación de un impuesto serán soportadas entre consumidores y/o productores en mayor o menor medida dependiendo de la elasticidad-precio de la demanda y la de la oferta (incidencia económica). En el gráfico 1 se observa cómo, siendo el sujeto pasivo las empresas, la introducción de un impuesto llevaría consigo un desplazamiento de la curva de la oferta S hasta S' , obteniendo un nuevo vector de cantidad y precio de equilibrio (Q_1, P_1). El coste del impuesto será soportado por consumidores (2) y productores (3), mientras que la administración verá como su excedente se incrementa en la cuantía de la recaudación del impuesto (1):

Gráfico 1

Efectos de un impuesto entre consumidores y productores



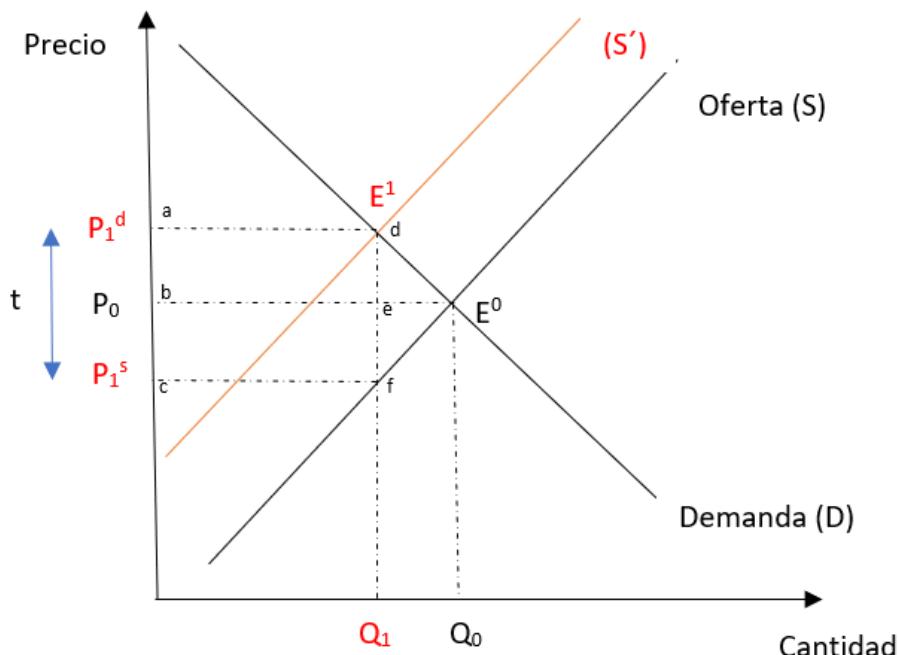
Fuente: PwC (2019)

Es posible calcular las variaciones en el bienestar de los agentes gracias a una rama de la economía llamada Economía del Bienestar, encargada del estudio del bienestar social. La agregación del bienestar individual de los agentes corresponde con el bienestar social, y este está compuesto de: (i) el excedente de los consumidores (refleja la diferencia entre lo máximo que estarían dispuestos a pagar por un bien o servicio y lo que realmente pagan en el mercado); (ii) el excedente del productor (la utilidad que obtiene un productor al vender un bien o servicio al precio de mercado).

Otro concepto importante a la hora de medir la adecuación en la fijación de un impuesto es el exceso de gravamen, que hace referencia a la pérdida en términos monetarios de aquellas transacciones que como consecuencia de la figura impositiva dejarán de producirse. Tras la fijación de un impuesto, habrá una parte del excedente del consumidor y productor que irá destinado al excedente del gobierno (que no por ello supone una pérdida de bienestar social ya que este excedente puede revertirse a la sociedad en forma de gasto público) y habrá una parte del anterior excedente total que se perderá tras la fijación del impuesto (esto es, el exceso de gravamen). A partir de una situación de equilibrio parcial, las variaciones en los excedentes se observan a continuación en el gráfico 2:

Gráfico 2

Cuantificación en la variación de los excedentes tras la fijación del IDSD.



Fuente: elaboración propia

Los cálculos serían los siguientes:

- Variación en el excedente del gobierno (recaudación impositiva): área “adfc”
- Variación en el excedente del consumidor: área “adE⁰eb”
- Variación en el excedente del productor: área “beE⁰fc”
- Variación en el bienestar social: área “adfc”
- Exceso de gravamen: área “dE⁰f”

Debido al estrecho margen de beneficios de las plataformas afectadas por el impuesto (Amazon 2,3% o Airbnb 3,6%), el coste final será trasladado a empresas y a los consumidores finales, siguiendo el esquema que aparece en la figura 2:

Figura 2

Traslado del impuesto



Fuente: PwC (2019)

Dos de las grandes multinacionales que se verán afectadas por el impuesto, Google y Amazon, tomaron medidas que reflejan esta idea del traslado del impuesto, medidas que demuestran que incidencia legal y económica no repercuten en el mismo sujeto. Google enviaba un correo electrónico informando que empezaría a cobrar un recargo del 2% en las facturas de todos los anuncios que se emitían en nuestro país para compensar el aumento de gastos que supone hacer frente a este nuevo impuesto nacional (Semprún, 2021). Esta medida venía un mes después de que Amazon, también a través de correo electrónico, informara a todos los vendedores externos que les incrementaría un 3% la comisión que les cobra por los servicios de intermediación (Salvatierra, 2021).

PwC (2019) trata de cuantificar el marco teórico expuesto anteriormente con el fin de conocer el impacto negativo que tendría para la economía española. En el cuadro

1 se recogen estimaciones de las variaciones porcentuales del precio final de los consumidores ($\Delta P_d / P_d$), de los productores ($\Delta P_s / P_s$), de las cantidades intercambiadas ($\Delta Q / Q$) y de la facturación ($\Delta I / I$) a partir de los volúmenes de comercio electrónico por servicios publicado por el INE.

Se ha empleado un rango de elasticidad de la oferta bajo (0,75-1,25) ya que a corto plazo la elasticidad de la oferta suele ser más inelástica que a largo plazo, ya que en el corto plazo la capacidad de modificar la cantidad producida y la de trasladar el precio es menor que en el largo plazo.

Cuadro 1

Estimaciones en la variación porcentual del precio final de consumidores, productores, cantidades y facturación por sectores

Sector	$\Delta P_d / P_d$	$\Delta P_s / P_s$	$\Delta Q / Q$	$\Delta I / I$
Alimentación, textil y calzado	0,29% / 0,22%	0,23% / 0,18%	-0,32% / -0,24%	-0,09% / -0,07%
Farmacia, plástico, refino	0,32% / 0,25%	0,25% / 0,20%	-0,28% / -0,22%	-0,03% / -0,03%
Productos metálicos	0,37% / 0,30%	0,29% / 0,24%	-0,22% / -0,18%	0,07% / 0,06%
Electrónica e informática	0,28% / 0,21%	0,22% / 0,17%	-0,33% / -0,25%	-0,11% / -0,08%
Energía y agua	0,39% / 0,33%	0,31% / 0,26%	-0,19% / -0,16%	0,11% / 0,09%
Construcción	0,36% / 0,29%	0,28% / 0,23%	-0,23% / -0,19%	0,05% / 0,04%
Comercio	0,27% / 0,20%	0,21% / 0,16%	-0,34% / -0,26%	-0,13% / -0,10%
Transporte y almacenamiento	0,34% / 0,27%	0,27% / 0,21%	-0,26% / -0,21%	0,01% / 0,00%
Servicios de alojamiento	0,25% / 0,19%	0,20% / 0,15%	-0,37% / -0,27%	-0,17% / -0,12%
Información y comunicaciones	0,33% / 0,26%	0,26% / 0,20%	-0,27% / -0,21%	-0,01% / -0,01%
Actividades inmobiliarias	0,32% / 0,25%	0,25% / 0,20%	-0,28% / -0,22%	-0,02% / -0,02%
Actividades profesionales, científicas y técnicas	0,35% / 0,28%	0,27% / 0,22%	-0,25% / -0,20%	0,03% / 0,02%
Act. administrativas y auxiliares	0,25% / 0,19%	0,20% / 0,15%	-0,37% / -0,27%	-0,17% / -0,12%
Sector TIC	0,28% / 0,21%	0,22% / 0,17%	-0,33% / -0,25%	-0,11% / -0,08%

Fuente: PwC (2019)

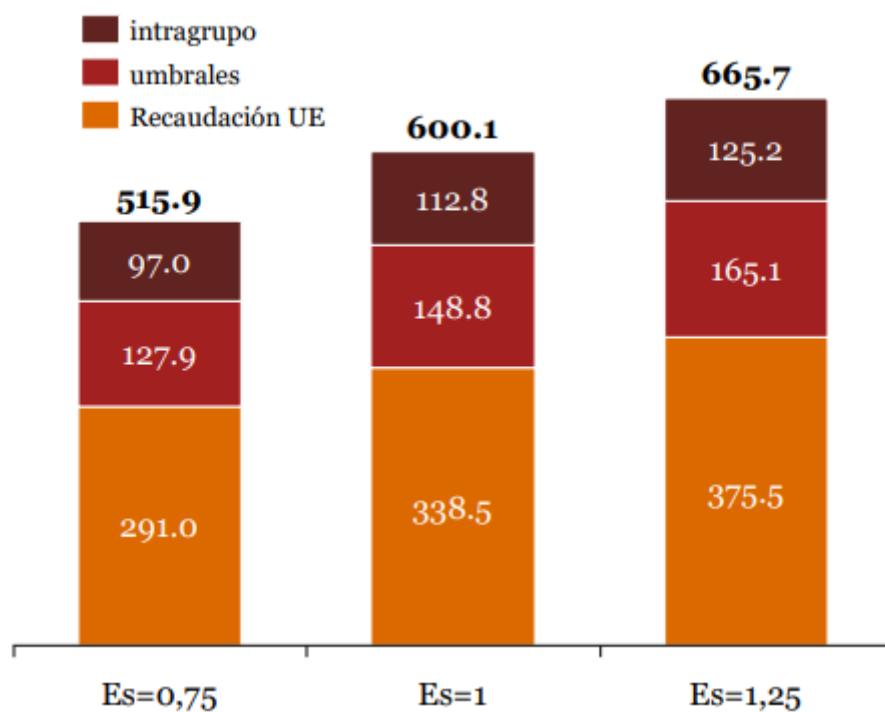
A continuación, proceden a determinar la pérdida en el bienestar del consumidor, que se verá mermada por dos razones: (i) el incremento en los precios de los bienes y servicios que los consumidores deberán afrontar para adquirirlos; y (ii) el número de cantidades que dejará de intercambiarse debido al incremento de precios.

Estiman una pérdida del excedente del consumidor entre 0,53-0,69 euros por euro recaudado. Adicionalmente, prevén un efecto colateral negativo sobre la recaudación del IVA, que se verá mermada por el descenso en la facturación.

El gráfico 1 muestra la pérdida del excedente del consumidor (en base a la estimación del gobierno de 968 millones de euros) para un rango de elasticidad precio de la oferta, distinguiendo entre las operaciones intragrupo (que en la normativa española sí están sujetas a diferencia de la propuesta europea) y de los umbrales respecto a la propuesta europea:

Gráfico 3

Estimación en la pérdida de excedente del consumidor



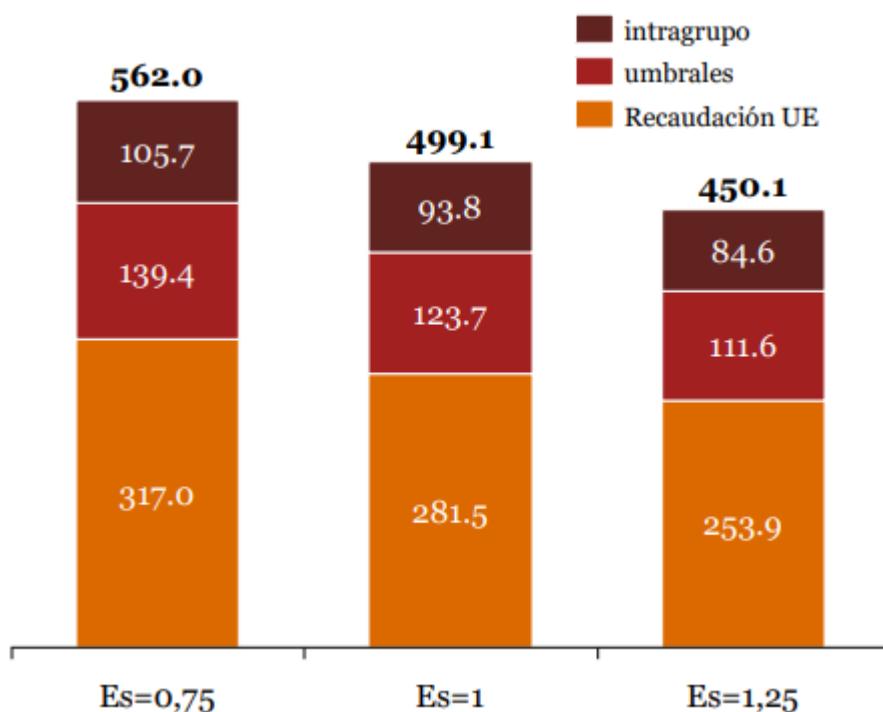
Fuente: PwC (2019)

Por otro lado, el excedente de los productores se verá mermado por el descenso en el volumen vendido (a pesar de que se produzca un incremento en los precios) y por el incremento de costes derivado del impuesto (la cuantía que deberán abonar en las arcas públicas y los costes derivados de una correcta gestión y liquidación del impuesto). PwC (2019), utilizando un margen medio de beneficio del 15% (el mismo que utilizó la Comisión Europea para el cálculo del impacto del IDSD), estima una

reducción en el beneficio operativo de las empresas de 0,46-,058 euros por euro recaudado. Además, se esperaría una reducción en los ingresos por el Impuesto sobre Sociedades debido a la disminución en los beneficios. El gráfico 2 ilustra la pérdida en el bienestar de los productores derivado de la introducción del impuesto:

Gráfico 4

Estimación en la pérdida del bienestar del productor



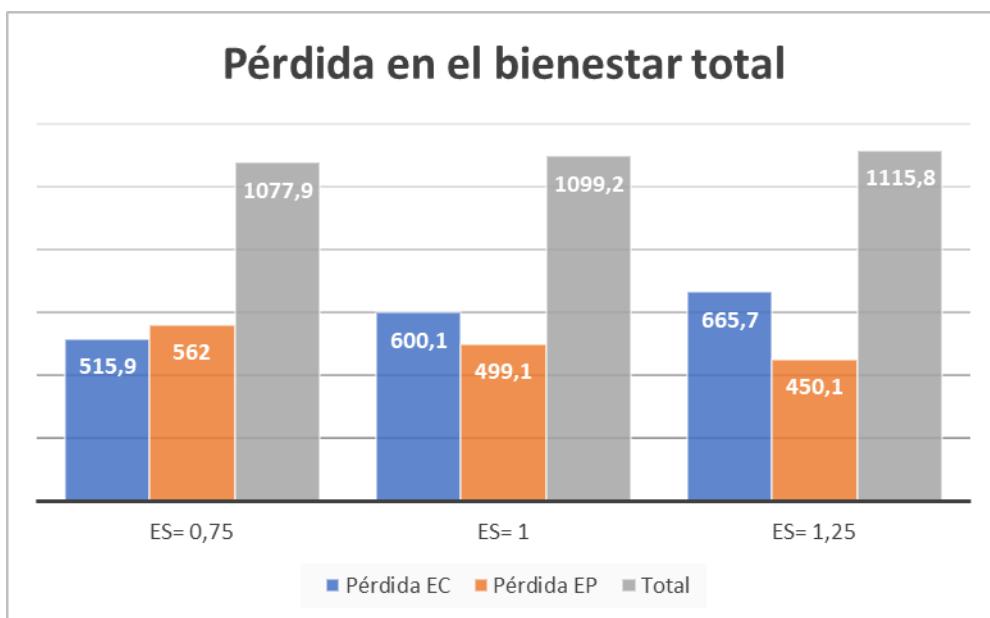
Fuente: PwC (2019)

En este gráfico, a diferencia del anterior donde se mostraba la variación en el excedente del consumidor, se observa como a mayor elasticidad de la oferta mayor es la capacidad de trasladar el precio a los consumidores finales y, por tanto, menor es la pérdida en el excedente del productor.

Por último, el gráfico 7 recoge las variaciones en los excedentes de los consumidores, productores y la suma total de ambos para una serie de elasticidades de oferta.

Gráfico 5

Estimación de pérdida en el excedente de consumidores, productores y en el bienestar total



Fuente: elaboración propia a partir de PwC (2019)

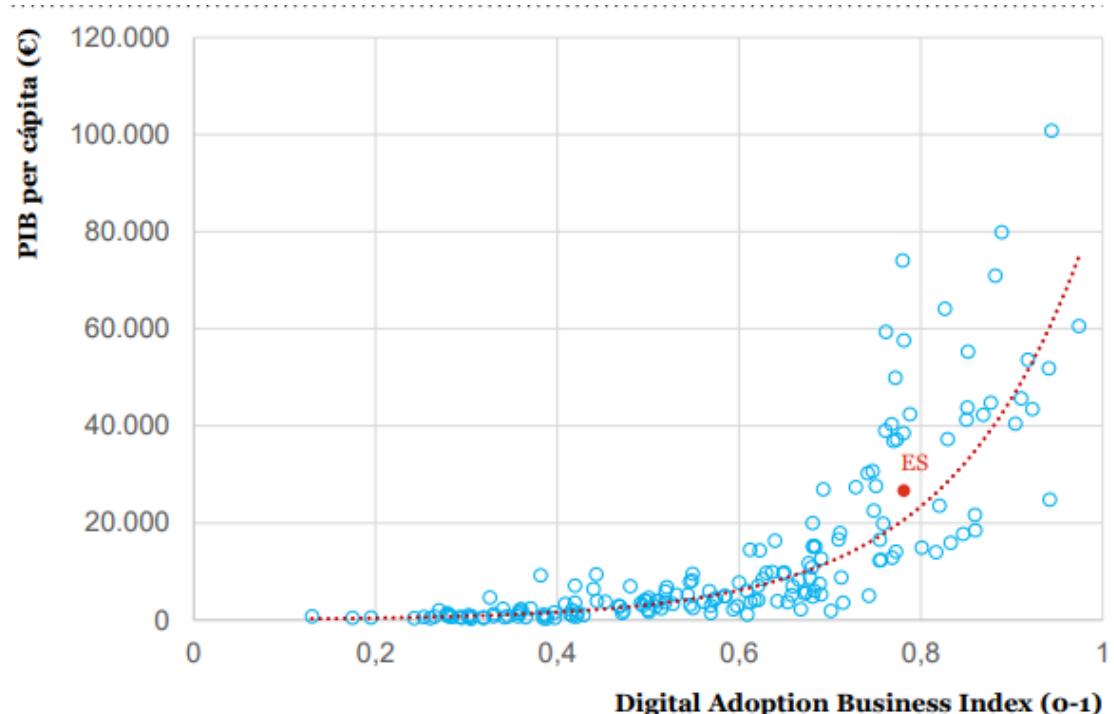
5.2 Efectos a largo plazo

A medio-largo plazo, PwC (2019) señala los efectos distorsionadores que esta medida generará en el mercado, favoreciendo al comercio no digital frente al digital. El impuesto perjudicará a las empresas que usen plataformas de terceros para vender o anunciar sus productos. Estas empresas son generalmente pymes, ya que los costes son menores. Las pymes, que verán como la plataforma le traslada el impuesto, se verán obligadas a decidir entre asumir el coste del impuesto y rebajar sus márgenes, o trasladar el impuesto a los consumidores con el consiguiente descenso de su facturación (lo que reduciría la tributación su beneficio y el excedente del consumidor).

Estas consecuencias derivarían en una menor digitalización de las pymes, lo que provocaría menor productividad, emprendimiento, inversión en I+D e innovación y, por tanto, en un menor crecimiento económico. El gráfico 4 muestra esta relación positiva entre nivel de digitalización de las empresas y el PIB per cápita.

Gráfico 6

Relación entre nivel de digitalización y PIB per cápita



Fuente: Banco Mundial y PwC

La digitalización es esencial para la competitividad de la economía y para poder sobrevivir en un contexto cada vez más globalizado. Además, supone la oportunidad para las pymes de desarrollar nuevas formas de negocio que les permita crecer de forma rápida y sólida.

6. CONCLUSIONES

Tras haber expuesto todo lo anterior, queda de manifiesto que el reto de la fiscalidad internacional durante estos últimos años y los que vendrán es de una complejidad nunca vista. El proceso de digitalización de la economía que estamos viviendo durante las últimas décadas no hace más que aumentar su peso en cuanto a la participación económica de esta, ayudando al desarrollo de nuevos procesos, productos

o mercados, lo que lleva consigo la introducción de nuevas formas de negocio para las empresas que participan en el sector tecnológico.

Estas novedosas formas de negocio han conseguido eludir la tributación en aquellos países en los que operan debido a la poca innovación legislativa en cuanto a la imposición de estas nuevas formas de negocio. El papel del establecimiento permanente se ubica en todos los sistemas tributarios, por el que solo las empresas no residentes que operen en un país a través de un establecimiento físico en dicho país deben tributar por los beneficios que allí se obtengan. Las empresas que operan con estas novedosas formas de negocio (como los servicios de intermediación on-line o el uso de datos) no requieren de un establecimiento físico para operar, lo que está mermando la recaudación impositiva y aumentando las estrategias de planificación fiscal agresivas, de manera que estas empresas establecen su sede en sistemas tributarios de baja (o incluso nula) tributación. El plan de acción BEPS, incurrir en la competencia fiscal para atraer contribuyentes o la implantación del IDSD son algunas de las estrategias llevadas a cabo por los distintos sistemas tributarios para paliar la pérdida recaudatoria que están sufriendo. Sin embargo, una posible medida correctora adicional sería (si bien es cierto que es muy compleja) el ajuste de la normativa tributaria al nuevo contexto digitalizado de la economía (por ejemplo, ampliando el concepto de establecimiento permanente físico a un “establecimiento digital”).

A continuación, en el trabajo se expone la cuantificación del impacto económico que la Tasa Google repercutiría sobre la economía española. La fijación de este impuesto supone el traslado a los precios a consumidores finales y a empresas (mayoritariamente pymes) que utilicen estos servicios, como ya se anunció en abril y mayo de 2021 por Amazon y Google respectivamente, poniendo de manifiesto que incidencia legal y económica no suelen coincidir. Todo esto supone una pérdida de bienestar de los consumidores y una pérdida en la facturación de estas empresas en el corto plazo. Sin embargo, los efectos más perjudiciales para la economía española se apreciarían en el largo plazo, ya que afectaría a la digitalización de las pymes, dificultando su crecimiento, su inversión en I+D e innovación y en el crecimiento de su productividad, elementos determinantes para el crecimiento económico a largo plazo. Los efectos se acentuarían teniendo en cuenta las características de la economía española, que presenta menor productividad y un elevado número de pymes en comparación con el resto de los países de nuestro entorno.

A pesar de que el IDSD aparece como una medida que intenta evitar la merma recaudatoria, los efectos que va a tener sobre las arcas públicas ha sido y será reducido por: (i) la baja recaudación efectiva que ha experimentado frente a las previsiones previas a su implantación (debido a la pandemia de la Covid-19 y a la sobreestimación de la Comisión Europea, según el gobierno); y (ii) por las sanciones que EE. UU. amenazaba con interponer a aquellas jurisdicciones que impusieran el impuesto, provocando a todos aquellos países que habían adoptado esta medida, volver a actuar bajo el Pilar 1 del plan de acción de la OCDE.

7. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Agencia Tributaria (2021); “Informe mensual de recaudación tributaria agosto 2021” Disponible en
https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Estudios/Estadisticas/Informes_Estadisticos/Informes_mensuales_recaudacion_tributaria/2021/IMR_21_08_es_es.pdf

Agencia tributaria (2021): “NOTA INFORMATIVA 4: EL NUEVO IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES”. Disponible en
https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/AEAT/Estudios/Estadisticas/Informes_Estadisticos/Informes_Anuales_de_Recaudacion_Tributaria/Ejercicio_2021/Nota4.pdf

AIReF (2019) “INFORME DE LOS PROYECTOS Y LÍNEAS FUNDAMENTALES DE PRESUPUESTOS DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS: PROYECTO DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO 2019”. Disponible en
<https://www.airef.es/wp-content/uploads/2019/Comparecencias/2019-02-08-Informe-Proyecto-PGE2019-web.pdf>

Alm, J. (2014). “Does an uncertain tax system encourage ‘aggressive tax planning’? Economic Analysis and Policy”, (1), 30-38.

Alphabet (2022): Cuentas anuales, disponible en
https://abc.xyz/investor/static/pdf/2021Q4_alphabet_earnings_release.pdf?cache=d72fc76

Ametic; Adigital; Pwc. (2019). “Impacto de un impuesto sobre los servicios digitales en la economía española” Disponible en
https://ametic.es/sites/default/files/pwc_idsd_final_09012019_es.pdf

Asen y Bunn (2021): “Que están haciendo los países europeos de la OCDE respecto a los impuestos en servicios digitales”. Disponible en <https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2020/>

Business Europe (2017): “Building a European Data Economy”, disponible en:
https://www.businesseurope.eu/sites/buseur/files/media/position_papers/internal_marketing/201704-26_builidng_a_european_data_economy.pdf (16/07/2019).

Comisión Europea. (2018): “Propuesta de DIRECTIVA DEL CONSEJO por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa.” COM (2018) 147 final. Bruselas: Comisión europea, 21 de marzo del 2018. Disponible en <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/ES/COM-2018-147-F1-ES-MAIN-PART-1.PDF>

Consejo de la Unión Europea. (2018): “Propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales – Orientación general.” (OR. en) 14886/18. Bruselas: Consejo de la Unión Europea. 29 de noviembre de 2018.

Disponible en <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14886-2018-INIT/es/pdf>

Consejo de Ministros. (2020). “Proyecto de ley de los impuestos sobre servicios digitales y sobre transacciones financieras”. Disponible en https://www.lamoncloa.gob.es/consejode ministros/Paginas/enlaces/180220-enlace_impuestos_d.aspx

Deloitte (2019): “El impacto de la digitalización en España. contribución de las empresas digitales a la economía española”. Disponible en: https://www.digitales.es/wp-content/uploads/2019/08/digitales-contribucion_a-la-economia_espola.pdf

López, J., Onrubia, J. (2020). “Retos a los que se enfrenta la fiscalidad de las multinacionales: la propuesta de la OCDE”. *Información Comercial Española*, 917, 11-26. Disponible en: <http://www.revistasice.com/index.php/ICE/article/view/7136/7147>

Ministerio de hacienda (2018): “MEMORIA DEL ANÁLISIS DEL IMPACTO NORMATIVO DEL ANTEPROYECTO DE LA LEY XX/2018, DE XX DE XX, DEL IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES”. Disponible en <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Proyectos/Tributarios/MAIN%20APL%20IDSD.pdf>

Naciones Unidas (2019): “Informe sobre la economía digital 2019. Creación y captura de valor: repercusiones para los países en desarrollo”, disponible en: https://unctad.org/es/PublicationsLibrary/der2019_overview_es.pdf

OECD (2020a). Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing Paris. Disponible en <https://doi.org/10.1787/be-ba0634-en>

OCDE (2019). Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: Versión Abreviada 2017. OECD Publishing/Instituto de Estudios Fiscales. Disponible en <https://www.oecd-ilibrary.org/deliver/765324dd-es.pdf?itemId=%2Fcontent%2Fpublication%2F765324dd-es&mimeType=pdf>

OECD (2020a). Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing Paris. Disponible en <https://doi.org/10.1787/be-ba0634-en>

OECD (2020b, October). Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing Paris. Disponible en <https://doi.org/10.1787/abb-4c3d1-en>

OECD (2020c). Tax Challenges Arising from Digitalisation - Eco-nomic Impact Assessment. OECD Publishing Paris. Disponible en <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/0e3cc2d4-en.pdf?expires=1602779471&id=id&accname=guest&checksum=1A02F0538BFF4E900F0E5D103736B6BD>

Rubinstein, Ira (October 5, 2012). “Big Data: The End of Privacy or a New Beginning?, International Data Privacy Law” (2013 Forthcoming); NYU School of Law, Public Law Research Paper No. 12-56. Disponible en: <https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2157659>

Salvatierra, J. (2021). Amazon España sube un 3% la comisión a los vendedores de su plataforma para cargarles la ‘tasa Google’. El País. Disponible en <https://elpais.com/economia/2021-01-22/amazon-espana-sube-un-3-la-comision-a-los-vendedores-de-su-plataforma-para-cargarles-la-tasa-google.html>

Semprún, Á. (2021). Google cobrará un 2% más a los anunciantes para compensar la tasa digital. elEconomista. Disponible en <https://www.eleconomista.es/empresas-finanzas/noticias/11083347/03/21/Google-cobrara-un-2-mas-a-los-anunciantes-para-compensar-la-tasa-digital.html>

Tørsløv, T. R., Wier, L. S. & Zucman, G. (2020). The Missing Prof-its of Nations. WID.world Working Paper No 2020/12. Disponible en <https://wid.world/document/the-missing-profits-of-nations-world-in-equality-lab-wp-2020-12/>

U.S. Department of the Treasury (2021): “Joint Statement from the United States, Austria, France, Italy, Spain, and the United Kingdom, Regarding a Compromise on a Transitional Approach to Existing Unilateral Measures During the Interim Period Before Pillar 1 is in Effect” Disponible en: <https://home.treasury.gov/news/press-releases/jy0419>