

Trabajo Fin de Grado

Establecimiento permanente y los retos fiscales
de la economía digital

Autor/es

Alejandro González Moreno

Directora

Carmen Trueba Cortés

Facultad de Economía y Empresa
Curso 2021-2022

Título: Establecimiento permanente y los retos fiscales de la economía digital.

Title: Permanent establishment and the tax challenges of the digital economy.

Autor: Alejandro González Moreno.

Directora: Carmen Trueba Cortés.

Titulación: Administración y Dirección de Empresas.

RESUMEN: Este Trabajo de Fin de Grado tiene como objetivo el estudio del establecimiento permanente y los retos fiscales de la economía digital. Para ello, en la primera parte, se lleva a cabo una revisión normativa del concepto de residencia fiscal, en el caso de la normativa española, y del establecimiento permanente, en el caso de la normativa internacional. Así mismo, se analizan las posibles barreras que se encuentran a su movilidad.

En la segunda parte, se introducen los conceptos de digitalización, economía digital y comercio electrónico para llevar a cabo el análisis de los retos fiscales que trae consigo este tipo de economía. Una vez hecho este análisis, estudiamos las respuestas que los diferentes Estados han ido ofreciendo para resolver estos retos centrándonos en el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales.

ABSTRACT: The goal of this project is to study the permanent establishment and the fiscal challenge of the digital economy. Therefore, in the first part, a revision of the tax residence regulation, in the case of the Spanish regulation. Further, the permanent establishment, in the case of the international regulation. Likewise, it will be analyzed the possible barriers found in its mobility.

Secondly, the concepts of digitization, digital economy and electronic commerce are introduced to analyze the fiscal challenges of that type of economy. Once done this analysis, the responses of each country to solve this problematic focused on the tax “Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales” will be studied.

Índice

1. Introducción.	4
2. Residencia fiscal. Definición y establecimiento. Barreras a su movilidad.	5
2.1. La residencia fiscal dentro de la normativa española y barreras a su movilidad... 5	
2.1.1. Definición y establecimiento de la residencia fiscal.	5
2.1.2. Barreras a la movilidad de la residencia fiscal dentro del territorio nacional.	6
2.2. La residencia fiscal en el ámbito interestatal.	7
2.2.1. <i>Tie-breaker rules</i> para la determinación de la residencia fiscal de las personas físicas y jurídicas.	8
2.2.2. Barreras a la movilidad de la residencia fiscal en el ámbito interestatal.	9
3. La digitalización de la economía y el comercio electrónico.	10
3.1. Concepto de digitalización.	10
3.2. Economía digital: la digitalización de la economía.	12
3.2.1. Relevancia económica.	14
3.3. Comercio electrónico.	15
3.3.1. Definición de comercio electrónico.	16
3.3.2. Características del comercio electrónico.	16
4. Desafíos fiscales de la economía digital y el comercio electrónico.	20
5. Soluciones propuestas por las naciones ante los retos de la economía digital.	22
5.1. El Plan de Acción BEPS.	22
5.1.1. Plan BEPS: Acción 1.	23
5.1.2. Recomendaciones del Informe Final de la Acción 1 del Plan BEPS.	24
6. Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (IDSD).	25
6.1. Una visión internacional del impuesto.	25
6.2. IDSD en el caso del Estado español.	27
7. Reflexiones acerca del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales.	29
8. Conclusiones.	31
BIBLIOGRAFÍA.	33

1. Introducción.

Este trabajo de final de grado se enmarca en la línea de estudios sobre imposición individual y empresarial. En él se centra la atención en uno de los aspectos que más interés me ha despertado a lo largo de mi formación universitaria que es cómo el establecimiento de la residencia fiscal puede afectar a la tributación de un país y al del propio individuo, en este caso estudiando las barreras que encontramos a su movilidad y aprovechando la coyuntura actual con el auge de la economía digital como principal motor de reto para la fiscalidad.

Una vez superada esta parte, se profundiza en los propios cimientos de la economía digital. Para ello será necesario establecer qué es, con qué antecedentes cuenta, así como la regulación fiscal que se está aplicando en la actualidad para las sociedades que actualmente operan en la misma. Una vez establecidas las bases, se habla de los retos fiscales que plantean dichas sociedades para la recaudación de las naciones, así como las respuestas que han dado para intentar mitigar los posibles efectos de estos retos.

A modo de análisis de efectividad se abordará si las respuestas que independientemente han ido dando los estados a dichos retos han sido efectivas o, por el contrario, contraproducentes con sus objetivos. Finalmente se aborda la propuesta que la Unión Europea ha llevado a cabo a través del conocido Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (en adelante, IDSD). También se abordará la aplicación que el estado español ha realizado a través de la Ley 4/2020 sobre dicho impuesto.

Considero que es importante destacar que a pesar del acusado carácter global que tiene la economía digital, el desarrollo de este trabajo está mayoritariamente orientado a analizar el entorno de la Unión Europea, aunque en ocasiones se acuda a citar ejemplos de otros países extracomunitarios.

2. Residencia fiscal. Definición y establecimiento. Barreras a su movilidad.

Cuando analizamos el concepto tributario de residencia fiscal, nos encontramos con que no existe una definición común estandarizada entre Estados. Cada regulador ha ido confeccionando su propio concepto en la norma y ha establecido su propia regulación para dirimir las cuestiones referentes al mismo.

En una economía cerrada esto no tendría por qué suponer un problema puesto que las personas físicas y jurídicas se verían afectadas exclusivamente por la norma perteneciente a su Estado. Sin embargo, en la economía globalizada en la que los Estados se encuentran integrados existen multitud de operaciones económicas que se desarrollan entre diferentes Estados por parte de una misma entidad o persona física y que pueden verse afectadas por normativas fiscales distintas.

Es por tanto que autores como Lanaspá (2019) hablan de que “desde una perspectiva teórica puede afirmarse que la residencia fiscal es un concepto tributario complejo”. Por ello me gustaría distinguir dos ámbitos diferenciados para analizarlo: por un lado, la residencia fiscal dentro del territorio español y por otro, la residencia fiscal en un contexto interestatal.

2.1. La residencia fiscal dentro de la normativa española y barreras a su movilidad.

2.1.1. Definición y establecimiento de la residencia fiscal.

En el caso de la normativa española, el regulador utiliza indistintamente los conceptos residencia y domicilio fiscales para referirse a lo mismo.

El domicilio fiscal, según establece el artículo 48 de la Ley 58/2003, Ley General Tributaria (en adelante, LGT), es el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración Tributaria.

Ese mismo artículo en su segundo apartado desarrolla cuál ha de ser el domicilio fiscal en función de la naturaleza del obligado tributario. A efectos de este estudio me resulta interesante detenerme en dos de ellos:

1. Personas físicas.

Como norma general el domicilio fiscal se establecerá en el lugar donde tengan su residencia habitual con la salvedad de que, si desarrollan principalmente una actividad económica, se podrá considerar como domicilio fiscal el lugar donde esté

efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de las actividades desarrolladas.

2. Personas jurídicas.

En el caso de las personas jurídicas pasa algo parecido que con las anteriormente mencionadas. En este caso es el domicilio social el que marca la norma general siempre que en él esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios. De no ser así, entonces se entenderá como domicilio fiscal aquel en el que se lleve a cabo dicha gestión o dirección

Sin embargo, aunque este artículo ofrece un primer acercamiento al concepto tributario de domicilio fiscal, no establece qué se entiende por residencia habitual y por domicilio social por lo que debemos de acudir a las principales normas por las que se ven afectadas las personas físicas y jurídicas para poder interpretar ambos conceptos.

En el caso de las personas físicas queda regulado en el artículo 9 de la Ley 35/2006 del 28 de noviembre del Impuesto sobre las Rentas de las Personas Físicas (LIRPF) que determina los residentes que tienen su residencia habitual en España.

Para las personas jurídicas queda regulado en el artículo 8 de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades (LIS) el cual establece los parámetros para tener en cuenta en lo referente a la residencia y domicilio fiscal de las mismas.

2.1.2. Barreras a la movilidad de la residencia fiscal dentro del territorio nacional.

En el artículo 139 de la Constitución Española se establece que ninguna autoridad podrá adoptar medidas que directa o indirectamente obstaculicen la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes en todo el territorio español.

Por lo tanto, podemos concluir que, amparados en el principio general de libre circulación que expresamente figura en la Constitución, no existe una barrera legal para que una persona física o jurídica pueda modificar su residencia habitual o domicilio social y, por tanto, residencia fiscal dentro del Estado español. El único requisito que se establece en el artículo 48 de la Ley 58/2003 (LGT) es el de comunicar debidamente el cambio de domicilio a la administración pública.

Recientemente, el Real Decreto-Ley 15/2017 con medidas urgentes en materia de movilidad para operadores económicos dentro del territorio nacional propiciado por el *Proceso Catalán* favoreció a la movilidad de sedes y residencias de las empresas.

Me parecen destacables dos aspectos referentes a la tributación de las personas físicas y jurídicas. En referencia a las personas físicas, el impuesto que grava las rentas obtenidas por las mismas es el IRPF. Mediante la cuota autonómica las comunidades autónomas tienen poder de regular a través de sus normativas fiscales y, por tanto, crear incentivos para que las personas físicas se decanten por un territorio u otro dentro del mismo Estado.

Por el contrario, estos incentivos no se pueden establecer para las personas jurídicas ya que el principal impuesto que grava sus rentas, aparte de ser de marcado carácter estatal, no permite a las comunidades autónomas influencias a través de sus normativas fiscal. Por lo tanto, la decisión de establecer su residencia fiscal en un territorio u otro dentro de un mismo Estado dependerá de otros factores e incentivos. A nivel recaudatorio, no se observaría una merma de recaudación fiscal.

Ahora bien, ¿qué ocurre en el ámbito interestatal cuando el contribuyente desarrolla actividades económicas en diferentes Estados? Dedicamos el siguiente apartado a responder esta cuestión.

2.2. La residencia fiscal en el ámbito interestatal.

Supongamos el caso de un ciudadano español que amparado en el derecho de libre circulación entre países miembros de la Unión Europea cruza la frontera portuguesa con el objetivo de desarrollar una actividad económica de tal manera que, en cómputo anual, medio año se encuentra en territorio portugués y el tiempo restante en territorio español ejerciendo la misma actividad económica en ambos lugares. Supongamos también que los ingresos por separado en cada uno de los Estados constituyen el cincuenta por ciento de sus ingresos anuales totales.

En este caso, si cada Estado aplica su normativa, podría llegar el caso de que, amparados por las normativas individuales de los Estados, dicha persona estuviera obligada en ambos países a hacer frente a las obligaciones fiscales pertinentes aplicando dos tipos de imposición a una misma renta.

Para tratar de solventar estas cuestiones en el ámbito interestatal y que exista una cierta homogeneidad normativa, nos encontramos el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE (2017) (en adelante, MCOCDE) que establece la aplicación de Convenios de Doble Imposición entre los Estados centrándose en su artículo 4 en las *tie-breaker rules* de la residencia fiscal para las personas físicas y las personas jurídicas.

En el primer párrafo de ese mismo artículo se establece que “a los efectos de este Convenio, la expresión “residente de un Estado contratante” significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a la imposición en el mismo debido a su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales.”

Por tanto, encontramos en el primer párrafo de este artículo una primera aproximación entre Estados contratantes del Convenio para homogeneizar los criterios de aplicación en lo referente a residentes y, por ende, tratar de dar respuesta a cuál ha de ser la residencia fiscal de los contribuyentes.

2.2.1. *Tie-breaker rules* para la determinación de la residencia fiscal de las personas físicas y jurídicas.

Las *tie-breaker rules* para la determinación de la residencia fiscal de las personas físicas se establecen, tal y como hemos indicado, en la letra a) del artículo 4.2:

“a) dicha persona será considerada residente solamente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados se considerará residente solamente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales)”

A continuación, se detallan una serie de situaciones en las que puede haber conflicto de doble imposición, pero finalmente si no pueden resolverse en el propio artículo se regula que: “... las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo.”

En el caso de las personas físicas estas reglas vienen determinadas en el artículo 4.3 del MCOCDE: “... una persona que no sea una persona física sea residente de ambos

Estados contratantes, se considerará residente solamente del Estado donde se encuentre su sede de dirección efectiva.”

2.2.2. Barreras a la movilidad de la residencia fiscal en el ámbito interestatal.

Aproximar los conceptos de *residente* y *residencia fiscal* unificando criterios a través de Convenios entre Estados contratantes puede ser un buen principio para evitar dobles imposiciones o incluso evitar que se llegue a dar el caso de la no doble imposición, es decir, que una persona física o jurídica no se considere residente dentro de ningún Estado y no se pueda esclarecer su residencia fiscal.

Es una manera no sólo de proteger al contribuyente de la doble imposición sino también de garantizar que el Estado de dónde se constata residente el contribuyente, puede aplicar al mismo el tipo de gravamen correspondiente asegurándose la recaudación.

Buena prueba de su utilidad es que la mayoría de los Estados los utilizan en la práctica. Por poner un ejemplo, España tiene firmados 103 convenios de los cuáles 99 se encuentran en la actualidad en vigor y los restantes están en fases de tramitación.

Sin embargo, y a pesar de lo expuesto, dentro de la Unión Europea existe una cierta libertad de movimiento parecida a la de dentro del territorio español y esto puede suponer que con cierta facilidad una merma de la recaudación para el Estado de origen que en cierta manera ha contribuido a la generación de la riqueza de esa empresa o persona a través de servicios como educación, oportunidades de empleo, de acceso a subvenciones, etc.

Fuera de la Unión Europea depende de las relaciones que cada país establezca con otros países, así como de los tratados y acuerdos que firmen los países entre sí o incluso a veces la Unión Europea con otras potencias económicas mundiales como puede ser Estados Unidos y China. En los últimos tiempos hemos observado como hay un recelo de las principales potencias económicas mundiales a favorecer el movimiento de productos entre naciones con el establecimiento de aranceles que hagan menos atractivo operar con determinados países y también el movimiento de personas con el establecimiento de políticas migratorias más restrictivas.

En los apartados siguientes se hace una introducción a los conceptos de economía digital y comercio electrónico para tratar de analizar y comprender los retos fiscales que

trae consigo este tipo de economía. Así mismo, se analiza cómo el establecimiento permanente puede verse afectado en ella.

3. La digitalización de la economía y el comercio electrónico.

3.1. Concepto de digitalización.

Si acudimos a una definición estricta de la palabra digitalización, según la RAE es: “la acción y el efecto de digitalizar”, es decir, “la acción y el efecto de registrar datos en forma digital.” Partimos de dicha definición para poner de manifiesto que la digitalización implica un proceso de transformación de unos datos a priori analógicos a un formato digital.

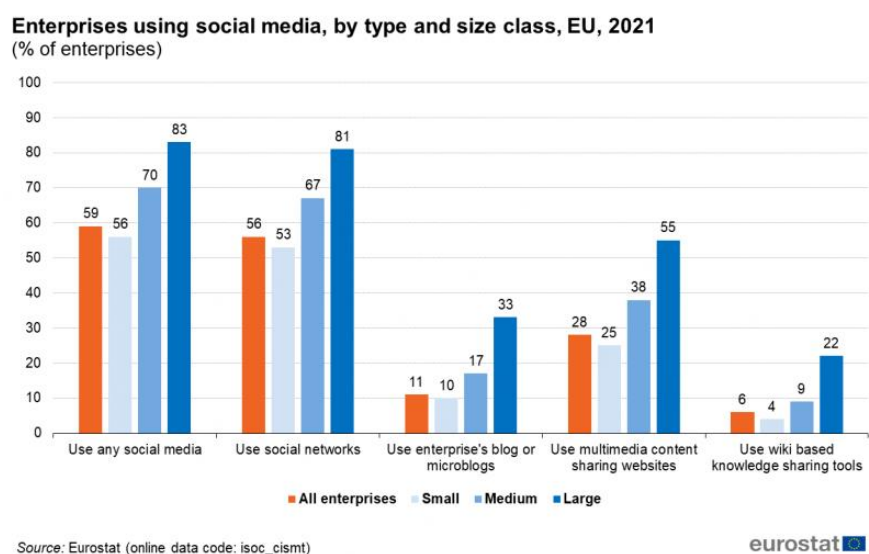
Dicha transformación digital no se entiende sin la irrupción tecnológica acontecida en la segunda mitad del siglo pasado que, unido al nacimiento y desarrollo de Internet ha favorecido dicho proceso. También ha supuesto un cambio disruptivo en muchas de las actividades cotidianas. Un cambio que también se ha hecho evidente en las actividades propias de disciplinas tradicionales como la medicina, la ingeniería, la economía, entre otras.

Por ello, debemos de entender la digitalización más allá de la definición técnica adoptando un concepto de la digitalización entendida como el proceso de transformación o transición que se desarrolla en el seno de la empresa mediante el uso de tecnologías, productos y servicios digitales. (Brennen & Kreiss, 2014)

Los efectos de la digitalización, como fenómeno transversal y de alcance global, han permitido incrementar el bienestar de los consumidores mediante una mayor variedad de bienes y servicios disponibles y una mayor eficiencia en la producción y el consumo. Además, ha favorecido la integración de sus tecnologías características al tejido productivo, tanto en el capital físico como en el humano, potenciando el crecimiento económico y la productividad del trabajo. (Ontiveros & Vizacaño, 2017)

Si observamos las estadísticas de Eurostat (2021) entendemos mejor la integración que este tipo de tecnologías ha supuesto en las empresas del entorno europeo. Un dato relevante es el que se muestra en el gráfico que a continuación acompaña, titulado *‘Empresas que usan las redes sociales, por tipo y clase, UE, 2021’* que nos revela que más de la mitad de las empresas europeas hacen uso de ellas, concretamente el 59% de ellas.

Ilustración 1: Empresas que usan las redes sociales, por tipo y clase, UE, 2021



Fuente: Eurostat.

Ese mismo estudio realizado en 2021 también revela otros datos interesantes como que el 94% de empresas europeas con al menos 10 empleados cuenta con conexión de banda ancha, el 78% de ellas tiene una página web, el 41% utiliza ordenadores conectados a la nube, el 38% utiliza programas de planificación empresarial, el 35% usa programas para manejar su relación con los clientes; el 29 % usa el internet de las cosas; el 22% ha tenido ventas por internet y el 8% usa tecnologías de inteligencia artificial.

En España, la encuesta elaborada por el INE nos revela por ejemplo que la gran mayoría de empresas disponen de ordenadores con conexión a internet, que el porcentaje de empresas de más de 10 empleados con página web es elevado (78,32%) y que de ellas más de la mitad hace uso de los medios sociales.

La digitalización se ha convertido en un proceso tan relevante que los estados invierten grandes sumas de dinero en proyectos y planes para crear una red amplia que permita la digitalización de sus países tanto de las administraciones públicas como de las empresas y las familias. Por ejemplo, el Estado Español, tiene en marcha un proyecto denominado “España Digital 2026” donde traza la hoja de ruta para conseguir acelerar dicho proceso en todos los agentes que lo integran.

Dentro de sus objetivos destacan dos referentes a la empresa y a la economía:

1. “Acelerar la digitalización de las empresas, con especial atención a las microPYMEs y las start-up (meta 2025: 25% de contribución del comercio electrónico al volumen de negocio PYME)”
2. “Favorecer el tránsito hacia una economía del dato, garantizar la seguridad y privacidad y aprovechando las oportunidades que ofrece la Inteligencia Artificial (meta 2025: 25% de las empresas que usan IA y Big Data.”

Todo este tipo de herramientas integradas en el proceso de actividad empresarial de las empresas dan paso a un nuevo tipo de economía que se analiza en mayor medida en el siguiente punto.

3.2. Economía digital: la digitalización de la economía.

Tras el proceso de transformación digital acontecido en las últimas décadas, unido a las innovaciones empresariales que trajo consigo, hablamos del surgimiento de nuevo tipo de economía que ha recibido denominaciones diferentes: economía del conocimiento, economía de la innovación, economía en red, nueva economía, e-conomy y economía digital. (Del Águila, Padilla, Serarols, & Veciana, 2001)

No obstante, a lo largo de este trabajo, para hacer referencia a este tipo de economía se utilizará el término atribuido a Tapscott (1998) de “economía digital”.

La economía digital es un proceso que involucra la participación de la tecnología y toda forma de interacción a través del uso de las redes sociales en las actividades que realizan los agentes económicos en el mercado. (Hitler, Alarcón, & Cieza, 2022) Quizá la definición más académica de la economía digital es la que indica que se trata de una economía compuesta por los bienes y servicios para cuyo desarrollo, producción, venta y/o aprovisionamiento se ha visto implicado de manera incipiente el uso de las TIC (Del Águila, Padilla, Serarols, & Veciana, 2001) añaden algo más a l indicar que se trata de aquella compuesta por cuatro subsectores: infraestructura, aplicaciones, comercio electrónico e intermediarios.

La definición de economía digital propuesta por la OCDE (2015) en el marco del Proyecto BEPS dice que se trata de “el resultado de un proceso de transformación desencadenado por las tecnologías de la información y la comunicación (TIC), cuya revolución ha abaratado y potenciados 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.”

También se define como la red global de actividades sociales y económicas facilitada por el desarrollo y universalización de las TIC, y la utilización de los contenidos digitales y el comercio electrónico como medios de difusión y distribución de productos y servicios. (El Exportador, 2010)

Como se puede observar existen multitud de definiciones para abordar la economía digital, debido a la falta de consenso entre todos los economistas, instituciones y organismos que la conforman, aportando cada autor un matiz nuevo. Quizá esto se deba a la constante evolución a la que se ve sometida este tipo de economía y de las tecnologías que la conforman.

Pese a lo anteriormente mencionado, podemos encontrar ciertos rasgos comunes en todas las definiciones de economía digital. Por una parte, todas hablan de la participación directa de las tecnologías de la información y la comunicación (TIC) así como el proceso transformador que estas suponen. Así mismo, hacen referencia a todos los sectores de la economía y, aquellas que tienen rasgos más empresariales mencionan los procesos de la actividad económica de la empresa: producción, venta y aprovisionamiento.

Aunque a efectos de este estudio es más interesante segregar la economía digital de la economía como concepto global, lo cierto es que en la práctica no existe cierta barrera diferenciadora, sino que lo digital se encuentra tan adherido dentro de la disciplina que podríamos establecer dicho concepto como una de las características intrínsecas de la economía actual. Es decir, y siguiendo la corriente de ciertos autores, no existe división entre la economía tradicional y la digital, sino que la segunda es la consecuencia de la transformación de la primera.

En el ámbito fiscal, existen una serie de características de la economía digital que son consideradas potencialmente clave. Estas se detallan dentro del Plan de Acción 1, del proyecto contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés), llevado a cabo en el seno de la OCDE. Hablamos de una economía que es característica por la importancia que atribuye a los inmovilizados de carácter intangible, con especial relevancia a su fácil movilidad y a la importancia atribuida a los usuarios y funciones comerciales.

Otra característica clave es la remisión a los datos, puesto que se hace un uso masivo de ellos, potenciando el desarrollo informático y produciendo un abaratamiento del coste de almacenamiento.

Por otra parte, se generan amplios efectos de red en el que interactúan un gran número de usuarios y condicionan las decisiones que se dan entre usuarios. Además, proliferan negocios multilaterales en los que a través de intermediarios se efectúa una interacción entre distritos grupos de usuarios.

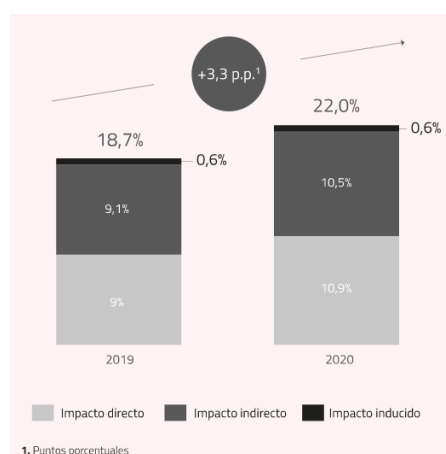
Se habla también de que existe una cierta tendencia al monopolio u oligopolio en determinados modelos de negocios sobre todo cuando se habla de plataformas digitales lo cual puede llegar a ser perjudicial para el usuario y un problema de competencia.

Y, por último, hablamos de que existe una gran volatilidad con la reducción de obstáculos a los intercambios comerciales, la constante evolución tecnológica y la velocidad de elección del consumidor por nuevos productos y servicios.

3.2.1. Relevancia económica.

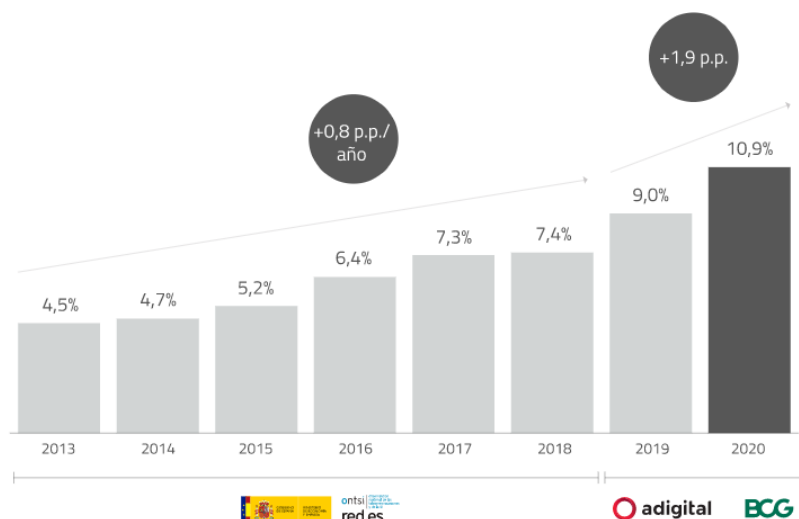
El estudio publicado en febrero de 2022 por la Asociación Española de Economía Digital (Adigital) en colaboración con Boston Consulting Group bajo el título *Economía Digital en España* revela que la digitalización de la economía española alcanzó en 2020 el 22% del PIB. Esto suponía un incremento respecto al año anterior de alrededor de 3 puntos porcentuales tal y como podemos observar en los gráficos que acompañan a continuación.

Ilustración 2: Contribución de la economía digital al PIB de España, 2019 y 2020 (%)



Fuente: Adigital y Boston Consulting Group.

Ilustración 3: Contribución directa de la economía digital al PIB español, 2013-2020 (%)



Fuente: Adigital y Boston Consulting Group.

Observando la *Ilustración 3: Contribución directa de la economía digital al PIB español, 2013-2020 (%)* podemos observar que existe una tendencia al alza en el periodo comprendido entre los años 2013 y 2020. No obstante, destaca el crecimiento experimentado entre 2019 y 2020 que es el mayor de la serie histórica.

Estos datos se ven influenciados por una situación excepcional como fue la pandemia del covid-19 que derivó en una serie de medidas restrictivas que hicieron que la única vía posible existente entre determinados comercios y los clientes fuera el comercio electrónico.

3.3. Comercio electrónico.

Una vez introducida la economía digital y su relevancia económica, dedicamos este apartado a hablar del comercio electrónico. Comprender este fenómeno, como uno de los componentes más importantes de la economía digital, nos ayudará a realizar un examen más amplio de los retos fiscales que trae consigo.

3.3.1. Definición de comercio electrónico.

El comercio electrónico o e-commerce “engloba los bienes y servicios vendidos y comprados en línea, incluidas transacciones a través de empresas basadas en plataformas.” (UNCTAD, 2019)

Atendiendo a la definición propuesta por la OCDE en 2009 y que posteriormente fue revisada en 2011, podemos decir que es “la venta o compra de bienes o servicios que se realiza a través de redes informáticas con métodos específicamente diseñados para recibir o colocar pedidos”

Junto con el sector de las tecnologías de la información y la comunicación y con la creación de contenidos digitales, es uno de los pilares que conforman y sobre los que se fundamenta la economía digital.

Introduce una innovación respecto al comercio tradicional que es la incorporación a través de las TIC (redes informáticas, redes sociales) de un nuevo canal de venta para los bienes y servicios. Además, aparecen nuevos modelos de negocios que no podrían ser entendidos sin el uso de dichas redes informáticas o redes sociales y que se basan en plataformas.

3.3.2. Características del comercio electrónico.

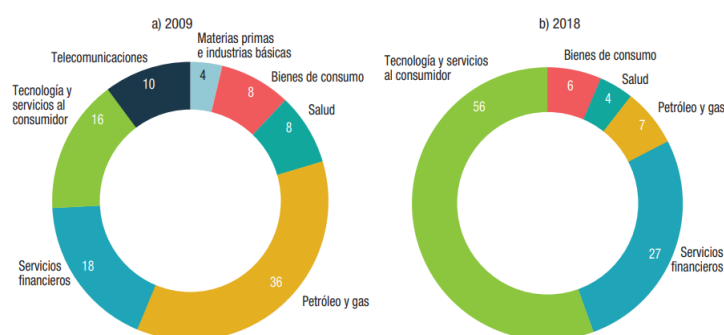
Podemos decir que dentro del comercio electrónico siguen dándose interacción los mismos agentes con el mismo tipo de transacciones que en el comercio tradicional: empresa a empresa (B2B), empresa a gobierno (B2G), empresa a consumidor (B2C), consumidor a empresa (C2B).

Sin embargo, en cuanto a las empresas que operan a través de este tipo de comercio sí que podemos encontrar una diferencia sustancial puesto que las empresas intermediarias cobran un especial protagonismo.

Algunos ejemplos de este tipo de empresas son Amazon, Airbnb o Uber. También aparecen nuevas empresas que aprovechan este nuevo canal de venta para introducir productos o servicios que ya existían con anterioridad en la modalidad en línea. Algunos ejemplos de este tipo de plataformas son HBO, Disney+ o Netflix. Por otra parte, aparecen nuevas plataformas como son Twitter, Facebook o WhatsApp que desarrollan nuevos servicios fundamentalmente de comunicación.

El estudio comparado que realizó la Conferencia de Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo (UNCTAD) en el Informe sobre economía digital 2019 de las primeras 20 empresas del mundo por capitalización bursátil, por sector, entre 2009 y 2018 evidencia la importancia que están cobrando las empresas de tecnología y servicios al consumidor. Véase *Ilustración 4: Las primeras 20 empresas del mundo por capitalización bursátil, por sector, en 2009 respecto a 2018 (en porcentaje)*.

Ilustración 4: Las primeras 20 empresas del mundo por capitalización bursátil, por sector, en 2009 respecto a 2018 (en porcentaje).



Fuente: UNCTAD

En el año 2009, tan sólo representaban un 16% mientras que las mayoritarias eran las de petróleo y gas con un 36%. Atendiendo a los datos de 2018, las empresas de tecnología y servicios al consumidor representaban el 56% una cifra que superaba con mucha diferencia al resto de sectores siendo el segundo el sector financiero con un 27%.

Si hacemos una observación del valor que supone el comercio electrónico a nivel mundial, la UNCTAD estimó que el valor mundial del comercio electrónico supuso 29 billones de dólares en 2017 lo que se traduce en un 36% del PIB mundial, un crecimiento del 13% respecto a 2016. (Naciones Unidas, 2019)

Destacan tres países: Estados Unidos, Japón y China que lideran el ranking de ventas mediante comercio electrónico tal y como podemos observar en la *Ilustración 5: Ventas a través de comercio electrónico de los 10 primeros países, 2017*.

Ilustración 5: Ventas a través de comercio electrónico de los 10 primeros países, 2017

Posición	País	Total de ventas por comercio electrónico	Como proporción del PIB	B2B	Proporción del total correspondiente al comercio electrónico	B2C	Promedio anual de gasto de los compradores en línea (en dólares)
		(En miles de millones de dólares)	(En porcentaje)	(En miles de millones de dólares)	(En porcentaje)	(En miles de millones de dólares)	
1	Estados Unidos	8 883	46	8 129	90	753	3 851
2	Japón	2 975	61	2 828	95	147	3 248
3	China	1 931	16	869	49	1 062	2 574
4	Alemania	1 503	41	1 414	92	88	1 668
5	República de Corea	1 290	84	1 220	95	69	2 983
6	Reino Unido	755	29	548	74	206	4 658
7	Francia	734	28	642	87	92	2 577
8	Canadá	512	31	452	90	60	3 130
9	India	400	15	369	91	31	1 130
10	Italia	333	17	310	93	23	1 493
Total parcial		19 315	36	16 782	87	2 533	2 904
Total mundial		29 367		25 516		3 851	

Fuente: UNCTAD.
Nota: Las cifras en cursiva son estimaciones de la UNCTAD.

Fuente: UNCTAD.

En España, observando los datos que nos ofrece el INE sobre comercio electrónico en las empresas, podemos advertir que las cifras son todavía muy modestas sobretodo cuando hablamos de empresas con menos de 10 empleados y algo más elevadas cuando se trata de empresas con más de 10 empleados. Véase *Ilustración 6*.

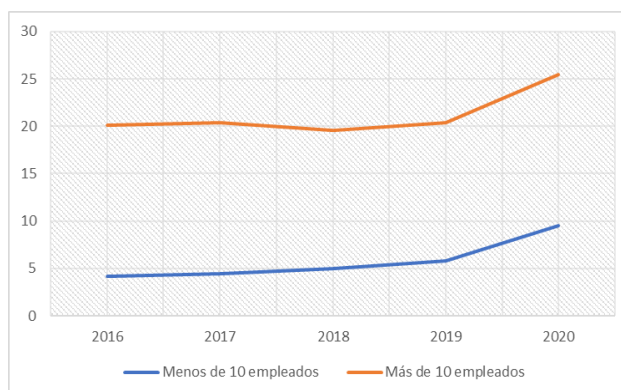
Ilustración 6: Indicadores sobre comercio electrónico en las empresas. Año 2020-Primer Trimestre 2021.

	Empresas <10 empleados	Empresas >10 empleados
Realizan ventas por comercio electrónico (%)	9,55	26,86
Realizan compras por comercio electrónico (%)	17,62	32,27

Fuente: Elaboración propia a partir de datos del INE.

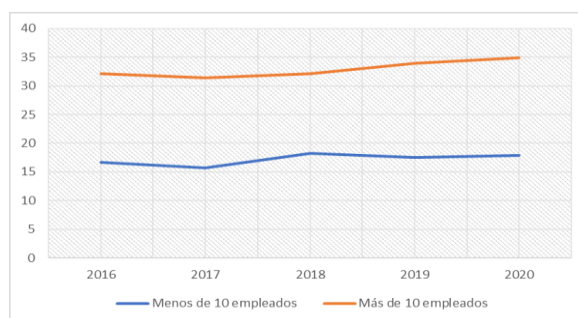
No obstante, y pese a lo anteriormente mencionado, sí se advierte en la evolución de estos dos indicadores (*Ilustración 7 y 8*) una tendencia al alza en el número de empresas que realizan tanto ventas como compras a través del comercio electrónico.

Ilustración 7: Porcentaje de empresas españolas que realizan ventas por comercio electrónico, 2016-2020.



Fuente: Elaboración propia a partir de datos del INE.

Ilustración 8: Porcentaje de empresas españolas que realizan compras por comercio electrónico, 2016-2020.



Fuente: Elaboración propia a partir de datos del INE.

Existe por tanto una tendencia al alza en los últimos años de este tipo de comercio electrónico, que se ha visto de nuevo impulsado durante la pandemia del covid-19 y las fuertes restricciones a la libertad de movimiento de las personas lo que condujo a muchos establecimientos minoristas que antes no contaban con este canal de venta a introducirse en este nuevo mercado.

Por todo ello, nos enfrentamos a una economía cada vez más digitalizada que está generando un cambio socioeconómico que favorece la interacción de los compradores y vendedores a través de nuevos canales de ventas, propiciando una mayor disponibilidad de oferta y demanda. Además, provoca la integración de nuevos agentes que antes no eran partícipes de este tipo de economía y un aumento de usuarios que potencialmente pueden ser compradores de dichos bienes y servicios, no sólo son físicos, sino que también pueden ser digitales (como, por ejemplo, contenidos digitales).

4. Desafíos fiscales de la economía digital y el comercio electrónico.

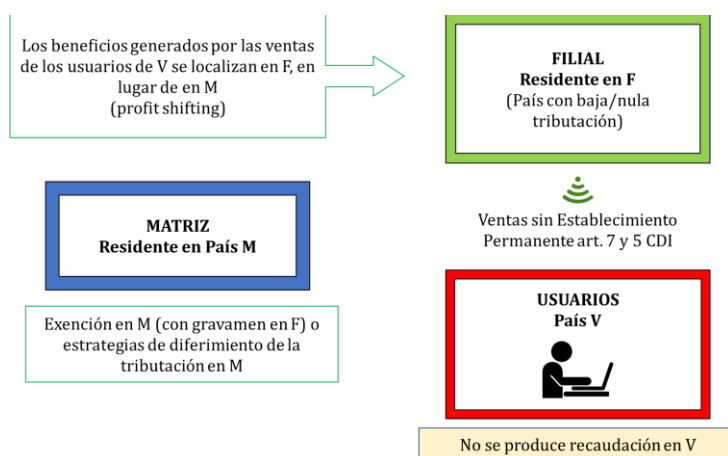
La digitalización ha supuesto un cambio socioeconómico que se hace evidente en la denominada *era digital* en la que actualmente nos vemos inmersos. Un acontecimiento que favorece a que la economía digital vaya abriéndose paso dentro de la economía de las naciones y sea cada vez una realidad más latente en la economía mundial. Esto supone un reto para la sociedad actual, ya que los modelos tradicionales de negocio han ido perdiendo importancia a favor de las empresas de carácter digital. (Álamo, 2020)

La globalización ha acelerado la obsolescencia de las reglas que rigen la fiscalidad internacional (Onrubia & López, 2019). Estos autores señalan que la globalización de la economía ligado a la digitalización afecta a los sistemas fiscales porque generan grietas de arquitectura de la fiscalidad internacional en sus principios y reglas con la “pérdida de eficacia del marco actual de coordinación internacional construido sobre un conjunto de principios y reglas basadas, esencialmente, en la presencia física de las empresas en los territorios para desarrollar sus negocios.”

Es evidente que cada vez resulta más sencillo para las empresas desarrollar su actividad empresarial en países en los que dicha empresa no cuenta con presencia física y que se acentúan las estrategias de planificación fiscal agresiva como consecuencia de un fraccionamiento territorial de las cadenas globales de creación de valor.

A continuación, acompaña la *Ilustración 9* que recoge un resumen de un caso estándar en el que se produce un problema de planificación fiscal agresiva por venta sin establecimiento permanente:

Ilustración 9: Caso estándar de planificación fiscal agresiva



Fuente: Onrubia & López

Los modelos de negocio basados en plataformas digitales, como aquellos que actúan como intermediarios entre empresas y consumidores podrían ser un claro ejemplo, dado que no precisan de presencia física en un territorio concreto para plantear este tipo de transacciones.

El Fondo Monetario Internacional (en adelante FMI) también señala que este nuevo escenario puede suponer una rivalidad o competencia fiscal entre países incluso de una misma área económica como, por ejemplo, entre los países de la Unión Europea con Irlanda, Luxemburgo y Países Bajos que tratan de atraer las grandes fortunas y beneficios empresariales con una tributación escasa para recaudar lo máximo posible convirtiéndose casi en paraísos fiscales para los grandes patrimonios y empresas.

Todo ello conlleva a una falta de alineación entre los países donde se generan las rentas (existe el suministro de los bienes y/o servicios) y los países dónde se produce el pago de los impuestos, lo que supone un problema grave de tributación para aquellos países que dejan de recaudar dichos impuestos pero que han contribuido a la creación de ese valor.

Otro reto importante es la gestión de la generación de datos masivos por parte de los usuarios para las empresas ya que las empresas no solamente recopilan datos básicos de los consumidores o usuarios como podrían ser el nombre, la edad, la dirección de correo electrónico o la dirección de envío, sino que las empresas disponen de información referente a qué productos has clicado, qué categorías te gustan más, en qué horarios compras o a través de qué dispositivos entre otros.

Esto supone la creación por parte de una empresa de una base de datos con perfiles de usuarios muy detallados a cerca de sus gustos y preferencias y por el que otras empresas están dispuestas a pagar para conocer mejor a sus potenciales clientes, para, por ejemplo, estudiar qué tipo de publicidad llevar a cabo o en qué tipo de plataformas deben emplazarla entre otras cuestiones.

Este nuevo mercado de datos puede suponer una problemática para los países puesto que puede ser una fuente de pérdida de ingresos por falta de tributación de dicho negocio, al estar generando dichos usuarios un valor a las empresas por el cuál no están recaudando los países de origen de la creación de ese valor.

El aumento del comercio electrónico, así como de las ventas transfronterizas y transacciones digitales también supone un reto de fiscalización en lo referente a la tributación indirecta como es el caso del impuesto sobre el valor añadido.

Ante unos sistemas tributarios diseñados en el siglo pasado, obsoletos en la regulación de los nuevos modelos de negocio, las transacciones digitales provocan una clara necesidad de modernizar los mecanismos de tributación directa e indirecta para adaptarlos al nuevo siglo, cuestión que se ha convertido en un asunto de alto nivel en las agendas políticas internacionales.

5. Soluciones propuestas por las naciones ante los retos de la economía digital.

Tanto a nivel nacional como internacional, el legislador ha tomado conciencia de que la digitalización de la economía supone grandes retos para el sistema tributario de los Estados. Por ello, siendo conscientes de dichos retos y de que la solución ha de ser consensuada y multilateral entre los distintos países, se han desarrollado amplios y profundos debates que tratan de establecer mecanismos que den respuesta a dichos retos.

Concretamente, el debate sobre la política fiscal se ha desarrollado en torno a dos grandes grupos de medidas compensatorias contrarias entre sí. Por un lado, un intento de reestructurar el actual marco fiscal internacional del impuestos de sociedades y, por otro lado, el desarrollo de un marco legal internacional completamente nuevo para gravar la economía digital (Allevato & De Vito, 2020).

De estos debates que a lo largo de estas décadas se han llevado a cabo en el seno de organismos e instituciones tales como la OCDE, la Comisión de la Unión Europea, el FMI, entre otras, destaca el Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, BEPS por sus siglas en inglés.

5.1. El Plan de Acción BEPS.

El proyecto más ambicioso conocido hasta la fecha lo ha llevado a cabo la OCDE que desde el año 2008 ha ido desarrollando su Plan de Acción a través de 15 acciones que pretenden frenar las políticas fiscales agresivas llevadas a cabo fundamentalmente por las entidades transnacionales. Es el denominado Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, (en adelante, Plan BEPS).

En el siguiente cuadro podemos ver recogidos los objetivos que aborda cada una de las acciones:

Ilustración 10: Objetivos de las acciones del plan BEPS

ACCIONES DEL PLAN BEPS
Acción 1. Abordar los retos de la economía digital para la imposición.
Acción 2. Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos.
Acción 3. Refuerzo de la normativa sobre CFC.
Acción 4. Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros.
Acción 5. Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia.
Acción 6. Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales.
Acción 7. Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente.
Acción 8-10. Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor.
Acción 11. Evaluación y seguimiento de BEPS.
Acción 12. Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva.
Acción 13. Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia.
Acción 14. Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias.
Acción 15. Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales.

Fuente: Elaboración propia.

5.1.1. Plan BEPS: Acción 1.

De todas ellas la que trata de dar respuesta de manera más directa los retos fiscales derivados de la economía digital y el comercio electrónico es la Acción 1 cuyo objetivo tal y como vemos expresado en el cuadro anterior es el de abordar los retos de la economía digital para la imposición.

En este sentido, 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), al que se le encargó la elaboración de un informe para septiembre de 2014 en el que se determinasen los problemas planteados por la economía digital y elaborasen una propuesta de soluciones detalladas para hacer frente a ellos. Tras consultas con los diferentes sectores implicados fundamentalmente con empresas y sociedad civil, aunque también con académicos expertos en el tema, elaboró un informe final en el que expuso sus conclusiones. (OCDE, 2015)

5.1.2. Recomendaciones del Informe Final de la Acción 1 del Plan BEPS.

En el Informe Final de la Acción 1 del Plan BEPS se elaboran una serie de estrategias y recomendaciones para que los Estados puedan abordar los problemas BEPS en el contexto de la economía digital. Concretamente, se centra en cuatro puntos, dos de los cuales citaré textualmente a continuación:

1. “ Modificación de la lista de excepciones a la definición de establecimiento permanente (EP) a fin de garantizar que toda excepción contemplada en dicha lista esté subordinada a la condición general de que las actividades objeto de excepción tengan un carácter *auxiliar o preparatorio*, e introducción de un nuevo *criterio antifragmentación* con fines antielusivos que impida acogerse a las excepciones al estatus de EP mediante la fragmentación de las operaciones entre las distintas entidades de un mismo grupo.”

Para ilustrar este punto, pensemos el caso de un vendedor en línea que comercializa con productos tangibles que constituyen la fuente principal de su modelo de negocio y para ello precisa de grandes almacenes locales con una plantilla de empleados considerable. En dichos almacenes acumula la mercancía y desde los mismos realiza las entregas de los bienes o mercancías vendidos en línea a sus clientes. Este caso sería constitutivo del establecimiento permanente (EP).

2. “Modificación de la definición de EP para abordar aquellos casos en los que la utilización de mecanismos o estructuras 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 habría que considerar que esas ventas han sido efectuadas por dicha empresa.”

En este punto, un ejemplo ilustrativo sería el caso de que un vendedor en línea de productos tangibles o un proveedor en línea de servicios de publicidad que hagan uso asiduamente del equipo de ventas de una filial local para negociar y celebrar contratos. En este caso esta actividad sería constitutiva de EP de la matriz.

En definitiva, advertimos que estas recomendaciones se centran en una modificación de la definición e incluso de la normativa por la cuál se rige el establecimiento permanente. Por lo que hablamos de una figura legal relevante contra la lucha del fraude fiscal en la economía digital.

6. Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (IDSD).

6.1. Una visión internacional del impuesto.

Nos enfrentamos a una economía mundial cada vez más digitalizada en el que proliferan nuevas maneras de hacer negocio que sobretodo destacan por la escasa o nula presencia física de los operadores en los mercados a los que se dirigen. Bajo este contexto, contamos con unas normas fiscales internacionales que se basan en la presencia física con la dificultad que eso supone para impedir la deslocalización de activos intangibles a lugares con una tributación baja produciendo una desconexión entre el lugar donde se genera el valor y el lugar dónde tributan las empresas.

A lo anterior se une la complejidad del asunto y la dificultad que supone llegar a acuerdos internacionales con una demora de años e incluso décadas y con intereses económicos distintos que imposibilitan un acercamiento próximo. Todo ello está provocando que ciertos países hayan tomado decisiones de manera unilateral en los últimos tiempos y establecido nuevos impuestos para gravar un cierto tipo de servicios que se ven favorecidos por la escasez de regulación al respecto a la espera de una regulación tributaria internacional que abarque uno de los mayores problemas actuales con la economía digital que es la revisión del concepto de establecimiento permanente (digital).

Así es como nacen los impuestos que gravan determinados servicios digitales, conocidos formalmente como “Impuestos sobre determinados servicios digitales” y como comúnmente se les ha denominado en la prensa como ‘tasa Google’.

Hablamos de un impuesto catalogado como “compensatorio”, puesto que trata de compensar las pérdidas derivadas de la erosión que se produce en la base imponible y el traslado de beneficios que se efectúa previo al impuesto de beneficios. Su objetivo final es gravar a los grandes contribuyentes no residentes a los que, teniendo una presencia económica y de mercado significativa, no se les puede aplicar el establecimiento permanente. (Allevato & De Vito, 2020).

India fue el primer país en adoptar unilateralmente e implementar de manera práctica este impuesto a un tipo del 6% (Allevato & De Vito, 2020). Austria, Francia, Hungría, Italia, Polonia, Portugal, España y el Reino Unido ya han implementado también un impuesto a los servicios digitales. Bélgica, República Checa y Eslovaquia están

estudiando implementarlo mientras que Letonia, Noruega y Eslovenia han mostrado también intenciones de hacerlo (Faes, 2021).

Vemos cómo, a nivel internacional, este mecanismo de recaudación ha ido tomando forma e incluso atrayendo a nuevos países que muestran su interés o están en vías de aplicarlo en su jurisdicción. No obstante, cabe destacar que a pesar de ser un impuesto que grava los servicios digitales no existe una armonización normativa entre países que nos lleve a hablar de un mismo impuesto puesto que cada uno tiene matices que lo diferencian del resto.

Cada país ha establecido qué servicios son gravados en su impuesto así como los tipos impositivos que serán de aplicación (véase *Ilustración 11*) y por tanto, podemos hablar de que puede existir el riesgo de competencia fiscal entre países, entre aquellos que fijen tipos impositivos más bajos frente a aquellos que lo hagan de manera más alta. Esto conduce de nuevo a problemas similares a los ya expresados a lo largo del trabajo.

Ilustración 11: Tasa a aplicar (%) en países de Europa y de la OCDE

Hungría	7,5
República Checa	7
Austria	5
España	3
Francia	3
Italia	3
Polonia	3
Bélgica	3
Reino Unido	2

Fuente: Elaboración propia.

6.2. IDSD en el caso del Estado español.

En el caso de España, este impuesto se aprobó en la Ley 4/2020, del 15 de octubre de 2020, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. Se trata de un impuesto que nace bajo el mismo pretexto comentado anteriormente para el caso internacional y cuya primera aplicación se produjo en el primer trimestre de 2021.

El legislador español, además de las razones anteriormente comentadas, alude a razones de presión social, justicia tributaria y sostenibilidad del sistema tributario para aplicar estas medidas unilaterales de carácter transitorio.

El objeto del impuesto está constituido por las prestaciones de determinados servicios digitales cuando en ellos “existe una participación de los usuarios que constituye una contribución en el proceso de la creación de valor de la empresa que presta los servicios, y a través de los cuales la empresa monetiza esas contribuciones de los usuarios.” (Art. 1, Ley 4/2020).

Al tratarse de un impuesto que se centra en la prestación de servicios y, por tanto, deja excluida la renta o el patrimonio, no está comprendido en los convenios de doble imposición. Se trata de un impuesto indirecto que, además, es compatible con el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Grava las prestaciones de determinados servicios digitales (servicios de publicidad en línea, servicios de intermediación en línea y servicios de transmisión de datos) en que exista intervención de usuarios situados en el territorio de aplicación del impuesto que en este caso es el territorio español.

Estos servicios digitales son definidos en el artículo 4 de la Ley 4/2020 del Impuesto:

“5. Servicios digitales: se considerarán como tales exclusivamente los de publicidad en línea, los de intermediación en línea y los de transmisión de datos.”

“6. Servicios de publicidad en línea: los consistentes en la inclusión de una interfaz digital, propia o de terceros, de publicidad dirigida a los usuarios de dicha interfaz. Cuando la entidad que incluya la publicidad no sea propietaria de la interfaz digital, se considerará proveedora del servicio de publicidad a dicha entidad, y no a la entidad propietaria de la interfaz.”

“7. Servicios de intermediación en línea: los de puesta a disposición de los usuarios de una interfaz digital multifacética (que permita interactuar con distintos usuarios de

forma concurrente) que facilite la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios, o que les permita localizar a otros usuarios e interactuar con ellos.”

“8. Servicios de transmisión de datos: los de transmisión con contraprestación, incluida la venta o cesión, de aquellos recopilados acerca de los usuarios, que hayan sido generados por actividades desarrolladas por estos últimos en las interfaces digitales.”

Son contribuyentes de dicho impuesto las personas jurídicas y entidades a las que se refiere el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria que, establecidas en España, en cualquier otro Estado o jurisdicción no perteneciente a la Unión Europea que al inicio del periodo de liquidación rebasen ciertos umbrales.

Dichos umbrales también los establece la propia ley y son que superen dos de los siguientes umbrales:

1. Importe neto de la cifra de negocios superior a 750 millones de euros (en el año natural).
2. Importe total de los ingresos derivados de prestaciones de servicios digitales (sujetas al impuesto) una vez aplicadas las reglas para la determinación de la base imponible correspondiente al año natural anterior supere los 3 millones de euros.

El devengo se produce cuando se presten ejecuten o efectúen las operaciones gravadas (art 9, Ley 4/2020). La base imponible queda regulada a través del artículo 10 de la Ley 4/2020 que establece las normas de aplicación para la determinación de la base imponible en cada uno de los servicios digitales.

Se establece que el tipo impositivo exigido será del 3% y que la cuota íntegra será la resultante de la aplicación del tipo impositivo a la base imponible.

Así mismo esta Ley también recoge una serie de obligaciones formales, así como la gestión del impuesto o las infracciones y sanciones que se llevarán a cabo en caso de no cumplir lo establecido en la normativa.

7. Reflexiones acerca del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales.

Son múltiples los académicos que han reflexionado acerca de la aplicación de este nuevo impuesto a los servicios digitales. Los más críticos con él aluden a problemas estructurales y de diseño. Los catedráticos Giulio Allevato y Antonio De Vito recogen una síntesis de ellos (Allevato & De Vito, 2020).

Cuando hablan de problemas estructurales explican que gravar exclusivamente las transacciones de servicios digitales contraviene el concepto económico de neutralidad fiscal y que ello derivaría en favorecer indebidamente a empresas que operan en sectores que no son puramente digitales.

También cuestionan si realmente quien soportase en última instancia la carga de dicho gravamen sería el proveedor de servicio o bien terceros más débiles ya que señalan que en la práctica, el hecho de que las grandes empresas legalmente estén sujetas al impuesto no significa que en la realidad sean ellos quien lo soportan.

Así mismo hablan de un problema que puede ser realmente grave y es que al ser configurado como un impuesto con unas características que le deja excluido de los convenios de doble imposición puede existir un riesgo de que para algunos contribuyentes residentes en países de fiscalidad alta este nuevo impuesto suponga una doble imposición.

En lo referente a los problemas de diseño, hacen alusión a la determinación de la base imponible, el ámbito del impuesto, el tipo impositivo y su cumplimiento efectivo. Tal y como se comentaba en el apartado anterior puede existir un riesgo de competencia fiscal en cuanto a los países que fijen tipos impositivos más bajos respecto de aquellos que los fijen de manera más elevada.

Así mismo, que cada país determine de manera unilateral qué servicios digitales están gravados y definan por sí mismos dichos servicios hace que no sea un impuesto uniforme entre los distintos países, sino que cada país realiza una aplicación de este instrumento fiscal a su conveniencia.

Si dejamos atrás las cuestiones más teóricas y nos centramos en los datos económicos, observamos que realmente este impuesto no ha alcanzado las expectativas de recaudación de países como España.

Ilustración 12: Recaudación del I. Determinados Servicios Digitales, 2021

I. DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES	
Millones de euros, salvo indicación	
	2021
Base imponible	8.007
Tipo efectivo (%)	3
Impuesto devengado (D)	240
Ingresado	166
No ingresado (1)	74
Ingresado en periodo de caja	113
Paso a caja (C-D)	-74
Desplazamiento temporal devengo-ingreso	-53
Otros desfases entre el devengo y el ingreso	-21
Ingresos tributarios (C)	166
Ingresos por autoliquidaciones	113
Resto de ingresos	54

(1) Aplazamientos, reconocimientos de deuda,...

Fuente: Agencia Tributaria.

En la *Ilustración 12* podemos observar que la recaudación que se llevó a cabo en el año 2021 por este impuesto fue de 166 millones de euros, lo que supone una gran desviación de la previsión que traía consigo el PGE de 2021 del Estado español que preveía una recaudación de 968 millones.

La nota 4 al Informe Anual de Recaudación Tributaria 2021 explica que este error de estimación se debe principalmente a que el cálculo que se realizó desde la Unión Europea sobreestimaba el potencial del impuesto. Así mismo, recalca que esta previsión se hizo previa a la pandemia y que esto afectó al número de contribuyentes. Dicha nota también habla de las dificultades de implantación de la norma, al ser novedosa, y que se trata de su primer año de funcionamiento.

Por todo lo anteriormente comentado, concluimos que un impuesto de estas características podría no ser la manera más eficaz de gravar la economía digital, al menos, de manera unilateral por los países. Observamos cómo cuenta con problemas de estructura y de diseño y que, además, no logra alcanzar la recaudación estimada por los gobiernos lo que lo convierte en un instrumento de escasa utilidad para los distintos Estados.

Por ello, países como España, Francia, Italia, Inglaterra, Austria y Turquía tienen la intención de eliminar este impuesto tras un acuerdo con Estados Unidos para traslaar su política fiscal a nuevos acuerdos internacionales en el seno de la OCDE. (Faes I. , 2021)

8. Conclusiones.

A lo largo del trabajo se evidencia la relevancia que tienen para los sistemas fiscales el concepto de residencia fiscal o en su caso, el de establecimiento permanente, puesto que son las herramientas que estos utilizan para establecer la jurisdicción fiscal ante la que deben responder los contribuyentes.

También se evidencia que la proliferación de la digitalización hace que nos enfrentemos a una sociedad cada vez más global y digitalizada, en la que se desarrollan actividades económicas a través de plataformas digitales. Esta es una tendencia que no deja de crecer en una economía cada vez más digital y con una importancia cada vez mayor del comercio electrónico, favorecido en los tiempos de crisis en los que actualmente nos vemos inmersos.

Aparecen con ellos nuevos modelos de negocio que le dan mayor importancia a los activos intangibles, generando mercados inexistentes hasta la fecha, con el uso masivo de datos y creando valor de fuentes no contempladas con anterioridad. Ello nos enfrenta a vacíos legales entre la normativa fiscal que pueden ser utilizados por las empresas para intentar erosionar su base imponible o realizar un traslado de beneficios hacia países de tributación más baja. Además, se advierte que la presencia física de las empresas en un mercado no es necesaria para llevar a cabo una actividad económica en él.

Todo ello deriva en una obsolescencia de las normativas fiscales que rigen en la actualidad, haciendo necesaria una modernización de los sistemas tributarios para que éstos sean capaces de abarcar los posibles déficits normativos que se dan frente a la economía digital y el comercio electrónico. Un asunto que, por el carácter global de la economía, no puede tomarse desde el seno de los países, sino que tiene que ser fruto de un consenso colectivo a nivel internacional para evitar las fisuras.

Se aprecia que, a pesar de la necesidad y preocupación política y social, no se han alcanzado acuerdos de forma multilateral y coordinada, sino que cada país ha tomado iniciativas de manera unilateral para tratar de gravar la economía digital que se han traducido en la imposición de nuevos impuestos que partían de problemas estructurales y de diseño y que no han conseguido llegar a los objetivos planteados.

Por todo lo anteriormente expuesto, se hace una realidad cada vez más latente la necesidad de que exista una voluntad política entre los diferentes países para llegar a

acuerdos internacionales que hagan posible luchar contra el fraude y los retos fiscales emergentes.

Es necesario reconfigurar el concepto de establecimiento permanente de tal manera que no se centre de manera exclusiva en la presencia física de las empresas en el territorio, sino que sea capaz de abarcar también a aquellas empresas que sin tener presencia física actúan de manera significativa en los mercados.

BIBLIOGRAFÍA

- Agencia Tributaria. (2021). *Informe Anual de Recaudación Tributaria. Año 2021*. Madrid.: Servicios de Estudios Tributarios y Estadísticas.
- Agencia Tributaria. (2021). *Nota informativa 4: el nuevo Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales*. Madrid: Servicios de Estudios Tributarios y Estadística.
- Álamo, R. (2020). La necesidad de un cambio tributario en materia de economía digital. *Ekonomiaz*, 108-125.
- Allevato, G., & De Vito, A. (2020). Gravar la economía digital: ¿es un impuesto sobre los servicios digitales la solución adecuada? *Cuadernos de Información Económica*, 23-32.
- BOE (2003). Ley 58/2003. General Tributaria. Boletín Oficial del Estado, España. 17 de diciembre de 2003.
- BOE (2006). Ley 35/2006. Impuesto sobre renta de las personas físicas. Boletín Oficial del Estado, España. 28 de noviembre de 2006.
- BOE (2014). Ley 27/2014. Impuesto sobre sociedades. Boletín Oficial del Estado, España. 27 de noviembre de 2014.
- BOE (2017). Real Decreto-Ley 15/20017. Medidas urgentes en materia de movilidad de operadores económicos dentro del territorio nacional. Boletín Oficial del Estado. 7 de octubre de 2017.
- BOE (2020). Ley 4/2020. Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. Boletín Oficial del Estado, España, 15 de octubre de 2020.
- Brennen, S., & Kreiss, D. (8 de Septiembre de 2014). *Digitalization and digitization*. Obtenido de Culture Digitally: <https://culturedigitally.org/2014/09/digitalization-and-digitization/>
- Del Águila, A., Padilla, A., Serarols, C., & Veciana, J. (2001). La economía digital y su impacto en la empresa: bases teóricas y situación en España. *Boletín Económico de ICE*, 7-24.
- El Exportador. (Noviembre de 2010). La Economía Digital. *El Exportador*, 4-11.
- Eurostat (2021). *Digital Economy and society – enterprises*. Eurostat.

- Faes, I. (13 de Diciembre de 2021). La 'tasa Google' se desinfla: seis países europeos la abandonarán tras su fracaso en ingresos. *elEconomista*.
- Hitler, J., Alarcón, M., & Cieza, A. (2022). Economía Digital y Tributación. *TecnoHumanismo.*, 38-63.
- INE (2021). Uso de TIC y comercio electrónico en las empresas. Año 2020 – Primer trimestre de 2021. Madrid: Publicaciones del INE.
- Lanaspá, S. (2019). La residencia fiscal de las personas físicas en el ámbito interestatal. *Documentos de Trabajo 6/2019, Residencia fiscal: problemática y cuestiones actuales*. Madrid.: Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda.
- Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE (2017).
- OCDE. (2015). *Abordar los desafíos fiscales de la economía digital, Acción 1. - Informe final*. París: Publicaciones de la OCDE.
- OCDE. (2015). *Resúmenes Informes Finales 2015*. OCDE.
- Onrubia, J., & López, J. (2019). Los retos de la fiscalidad societaria en la era de la economía digital: el estado de la cuestión. *Los retos de la fiscalidad en la era de la economía digital*. Zaragoza: Fedea.
- Ontiveros, E., & Vizacaíno, D. (2017). La digitalización de la economía española. *Información Comercial Española, ICE: Revista de economía.*, 9-22.
- Tapscott, D. (1998). *Creciendo en un entorno digital. La generación Internet*. Colombia: McGraw-Hill.
- UNCTAD. (2019). *Informe sobre la Economía Digital*. New York: Publicaciones de las Naciones Unidas.