



Universidad
Zaragoza

Trabajo Fin de Grado

Fiscalidad del comercio digital en España: la propuesta europea de un Impuesto sobre Servicios Digitales

Autor

Enrique Gaspar San José

Directora

María Cristina Bueno Maluenda

Facultad de Derecho | Universidad de Zaragoza

2019

ÍNDICE

I. INTRODUCCIÓN	3
1. TEMA DEL TRABAJO	3
2. MOTIVO PARA SU ELECCIÓN E INTERÉS	3
3. METODOLOGÍA.....	4
II. EL COMERCIO ELECTRÓNICO	5
1. CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS FUNDAMENTALES	5
2. SUJETOS INTERVINIENTES.....	7
2.1 Prestador	7
2.2 Consumidor	8
3. ORIGEN Y EVOLUCIÓN	8
III. TRIBUTACIÓN ACTUAL DEL COMERCIO ELECTRÓNICO EN ESPAÑA	12
1. IMPUESTOS SOBRE LA RENTA	12
1.1 Particularidades del comercio electrónico.....	12
1.2 Criterios de localización.....	14
A) <i>Residencia de los sujetos</i>	14
B) <i>Establecimiento permanente</i>	15
a) <i>Webs</i>	17
b) <i>Servidores</i>	18
2. IVA.....	20
2.1 Particularidades del comercio electrónico.....	20
2.2 Criterios de localización.....	21
2.3 Cambios recientes en su normativa.....	21
3. EL PAGO ELECTRÓNICO: IAJD.....	23
IV. ORIGEN DE LAS PROPUESTAS SOBRE SERVICIOS DIGITALES.....	25

1. PROYECTO BEPS	25
2. INICIATIVA EUROPEA	27
V. IMPUESTO SOBRE SERVICIOS DIGITALES.....	30
1. NATURALEZA JURÍDICA.....	30
2. ÁMBITO OBJETIVO	31
2.1 La creación de valor por parte del usuario	34
3. ÁMBITO SUBJETIVO	35
4. LUGAR DE IMPOSICIÓN	36
5. OBLIGACIONES Y OTROS ASPECTOS	37
6. ESTADO Y FUTURO DE LA MEDIDA	38
7. ANTEPROYECTO ESPAÑOL	39
VI. CONCLUSIONES	42
BIBLIOGRAFÍA	44

ABREVIATURAS

CDI: Convenio de doble imposición.

CNMC: Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia.

ECOFIN: Consejo de Asuntos Económicos y Financieros.

EP: Establecimiento permanente.

IAE: Impuesto sobre Actividades Económicas.

IAJD: Impuesto de Actos Jurídicos Documentados.

IP: Internet Protocol.

IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

ISD: Impuesto sobre Servicios Digitales.

IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido.

LCDU: Ley General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios.

LIRNR: Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

LIS: Ley del Impuesto sobre Sociedades.

LIVA: Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

LSSI: Ley de Servicios de la Sociedad de la Información y de Comercio Electrónico.

MCDI: Modelo de Convenio para evitar la doble imposición.

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.

OMC: Organización Mundial del Comercio.

ONU: Organización de las Naciones Unidas.

PDS: Presencia digital significativa.

PYMES: Pequeñas y medianas empresas.

TAI: Territorio de aplicación del impuesto.

TFUE: Tratado de funcionamiento de la Unión Europea.

TS: Tribunal Supremo.

UE: Unión Europea.

I. INTRODUCCIÓN

1. TEMA DEL TRABAJO

El presente trabajo pretende plasmar una visión general del comercio digital desde la perspectiva tributaria española y realizar un análisis en particular del «Impuesto sobre Servicios Digitales» proveniente de la propuesta de *Directiva del Consejo de la UE 2018/0073*.

Dicha iniciativa, popularmente conocida como «tasa Google», forma parte de un potencial paquete de medidas europeo que busca hacer frente a las dificultades que los Estados encuentran para gravar los ingresos de las grandes multinacionales digitales.

2. MOTIVO PARA SU ELECCIÓN E INTERÉS

El comercio digital, en todas sus categorías, ha venido creciendo de manera abrumadora durante las últimas décadas, convirtiéndose en uno de los pilares económicos más importantes de cualquier país desarrollado. Consecuentemente, conforme este tipo de comercio ganaba significancia en el entorno transaccional, también fue despertando el interés y necesidad de los Estados por regularlo y someterlo al sistema tributario de una manera efectiva. Esa acción legislativa tiene un impacto directo en el modo de entender y desarrollar la economía digitalizada, por lo que considero vital conocer aquellas medidas que dan forma a las bases tributarias de la misma.

Como es de esperar, los avances económicos se desarrollan más rápido que los legislativos, por lo que la búsqueda por parte de los Estados de una vía óptima para gravar estas actividades ha de ser constante y dinámica. Una exigencia de la que han nacido las últimas propuestas dirigidas a una categoría en concreto de actividades: los llamados «servicios digitales».

Con base en lo anterior, este trabajo tiene su origen, por un lado, en la curiosidad personal que como estudiante despierta esta rama tributaria y, por otro, en el interés profesional que posiblemente me suscite en función de a dónde se encamine mi futuro.

3. METODOLOGÍA

En congruencia con lo pretendido en el trabajo, he considerado conveniente darle comienzo a través del concepto de *e-commerce*, el cual se usará como ejemplo de las particularidades fiscales más llamativas en los servicios digitales. En este punto se busca explicar en un sentido amplio lo que es y qué se puede destacar en conexión con los temas posteriores.

Una vez conocidas las generalidades jurídicas del comercio electrónico, se da paso a los aspectos puramente tributarios del mismo. No se intenta producir un estudio exhaustivo de su tributación al completo, sino otorgar una perspectiva de los elementos, problemas y soluciones singulares que han llevado y llevan a diferenciar al *e-commerce* del comercio «tradicional». En pos de ello, se trabaja con los tributos a mi parecer más destacables, tanto desde la significancia recaudatoria como del reflejo de las particularidades de la materia.

En tercer lugar, se busca el origen de las medidas europeas relativas a los «servicios digitales» mediante los planteamientos a nivel internacional que han dado lugar a las propuestas de *Directiva 2018/0072* y *2018/0073*. A su vez, este apartado abarca la motivación y justificación general de dichas propuestas de Directiva, trasladables también al anteproyecto de Ley español sobre el gravamen de los mencionados servicios.

Por último, se analizan de lleno los planteamientos del «Impuesto sobre Servicios Digitales». Para ello se siguen como fundamentos el articulado de la propuesta, las posibles valoraciones que puedan resultar de la misma, los intereses de las partes afectadas y el contexto que se ha presentado durante el resto del trabajo.

Las fuentes utilizadas para su confección se componen principalmente de: textos legales, en su mayoría a nivel español y de la Unión Europea; literatura y artículos mayoritariamente jurídicos, aunque también económicos; así como informes de instituciones de diverso carácter.

II. EL COMERCIO ELECTRÓNICO

1. CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS FUNDAMENTALES

El comercio electrónico no dista en extremo del comercio tradicional, por lo que su base normativa parte del mismo punto. Sin embargo, no cabe duda de que posee unas características únicas en aspectos tan importantes como el entorno en el que se producen las operaciones y los principios aplicables al mismo. Ahí radica la razón fundamental por la que el comercio electrónico es regulado a su vez mediante medidas particulares que intentan llenar los huecos o adaptar las ideas establecidas por postulados mercantiles anteriores a su aparición.

La definición del comercio electrónico en España, desde un punto de vista jurídico, va encaminada al modo a través del cual se realiza el comercio, no a una serie de actividades comerciales en concreto. En la exposición de motivos de la *Ley 34/2002, de 11 de julio, de Servicios de la Sociedad de la Información y de Comercio Electrónico* (en adelante, LSSI), nacida como transposición de la *Directiva 2000/31/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de junio, relativa a determinados aspectos de los servicios de la sociedad de la información, en particular, el comercio electrónico en el mercado interior*, se vincula este concepto a la mera «contratación de bienes y servicios por vía electrónica», diferenciándose así del resto de «servicios de la sociedad de la información».

Por consiguiente, es importante tener en cuenta que, aparte del comercio electrónico, existen otras actividades con la consideración de «servicios de la sociedad de la información» al basarse en el uso de la vía electrónica. En la exposición de motivos de la LSSI, esos otros servicios serían: «el suministro de información por dicho medio (como el que efectúan los periódicos o revistas que pueden encontrarse en la red), las actividades de intermediación relativas a la provisión de acceso a la red, a la transmisión de datos por redes de telecomunicaciones, a la realización de copia temporal de las páginas de Internet solicitadas por los usuarios, al alojamiento en los propios servidores de información, servicios o aplicaciones facilitados por otros o a la provisión de instrumentos de búsqueda o de enlaces a otros sitios de Internet, así como cualquier otro servicio que se preste a petición individual de los usuarios (descarga de archivos de

vídeo o audio...), siempre que represente una actividad económica para el prestador». Es crucial conocer el ámbito objetivo de aplicación en las distintas normativas dirigidas hacia algún tipo de servicio electrónico dado que, tal y como se verá posteriormente con el concepto de “servicios digitales” de la propuesta de *Directiva 2018/007*, no siempre quedan afectadas las mismas actividades.

Continuando con el comercio electrónico, ya se ha dicho que su cualidad principal es, como su propio nombre indica, su naturaleza electrónica. Electrónico no implica necesariamente vía Internet, hace referencia a cualquier red electrónica que, por ejemplo, como destaca el artículo 7 del *Reglamento de Ejecución (UE) No 282/2011 del Consejo de 15 de marzo de 2011 por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido* al definir el alcance de las «prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica», se use para prestar servicios que «estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, y que no tengan viabilidad al margen de la tecnología de la información».

Si bien el medio por el que se realizan las transacciones es la particularidad más destacada del *e-commerce*, su estudio, tanto jurídico como económico, se ha de adentrar en el resto de elementos comunes a cualquier relación de carácter comercial.

Partiendo de un sentido amplio del concepto, el comercio electrónico se refiere a la vía por la cual se entablan las relaciones comerciales, independientemente del modo en el que se transfieran los productos o servicios objeto del comercio. No obstante, aclarar las diferencias que pueden darse en dicho aspecto es vital por diversas razones, siendo la fiscal una de las principales. Ello lleva a la necesidad de establecer dos clasificaciones básicas en el análisis de este tipo de operaciones:

Comercio electrónico *offline*: aquellas muestras de comercio en las que la relevancia del medio electrónico ocupa aspectos relacionados con la contratación y/o el pago, pero los bienes objeto de la transacción son tangibles y su transporte se realiza por medios convencionales.

Comercio electrónico *online*: en este caso las operaciones se realizan en su totalidad por medios electrónicos. No existe un bien tangible que entregar, por lo que el recibo de los

bienes (de naturaleza indefectiblemente digital) se produce sin alejarse de la vía electrónica.

De manera previsible y como ya se explicará más adelante, el tratamiento jurídico del comercio tradicional encuentra limitaciones a la hora de tratar con el comercio electrónico *online*, quedando en ciertos casos obsoleta la aplicación de conceptos ideados para operaciones no electrónicas.

2. SUJETOS INTERVINIENTES

Desde el punto de vista de los sujetos, también cabe hacer distinciones sobre los tipos de comercio electrónico que se pueden encontrar, pues –al menos desde un punto de vista económico- pueden participar consumidores, empresas y la Administración Pública. No obstante, lo importante a efectos jurídicos es conocer a quiénes pueden considerarse sujetos en estas operaciones.

2.1 Prestador

Así, para conocer las definiciones clave de ofertante electrónico en España es necesario acudir a la LSSI.

La LSSI se aplica a los servicios relacionados con Internet que puedan considerarse una actividad económica por parte del prestador del servicio, normalmente conllevando lucro, pero no necesariamente¹. En este sentido, la actividad económica comprende tanto ingresos directos por el comercio en sí mismo como los indirectos por publicidad o patrocinio de la actividad electrónica.

Dada la definición de prestador plasmada en la *Directiva 2000/31/CE* y recogida en el en la LSSI², prestador es cualquier persona física o jurídica que proporciona un servicio de la sociedad de la información, por lo que, aparte de sociedades y empresarios individuales, también caben en la definición los profesionales.

Por lo general, la LSSI no es de aplicación a las actividades realizadas por la Administración Pública a no ser que realicen una actividad puramente económica, dado

¹ Anexo LSSI, apartado a).

² Anexo LSSI, apartado c).

que la definición de prestador de servicios dada por dicha Ley requiere un concepto de «actividad económica» que no abarca las operaciones públicas de interés general como la gestión de los tributos, puesto que el prestador no adquiere un beneficio *per se*.

No obstante, se podría suscitar la posible consideración de la Administración como sujeto prestador de las actividades objeto en la LSSI cuando actúa informando sobre los servicios de un tercero privado. Lo cierto es que la respuesta viene siendo negativa, la LSSI se centra en la Administración de cara a aspectos de accesibilidad e impulso de las actividades electrónicas³, pero no entra en particularidades de ese estilo.

2.2 Consumidor

No todo comercio electrónico se puede considerar comercio con consumidores. Al igual que en el comercio no electrónico, el destinatario ha de tener unas características concretas para acogerse a la protección procedente de la caracterización como consumidor.

El concepto que se da en comercio electrónico no dista del de consumidor tradicional, por lo que he de remitirme al *Real Decreto Legislativo 1/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios y otras leyes complementarias*, haciendo uso de la definición que allí se propone para consumidor y contrato con consumidores⁴.

3. ORIGEN Y EVOLUCIÓN

Como se ha mencionado anteriormente, Internet no es la única vía de comercio electrónico. Un billete electrónico con el que se contrata un transporte de manera automatizada a través de una máquina presente en la terminal es un ejemplo perfectamente válido de comercio electrónico que no utiliza Internet de manera directa⁵.

No obstante, sería un engaño pretender que el surgimiento de «la red de redes» no ha marcado un antes y un después en el alcance y relevancia del comercio electrónico en el

³ Véase, en especial, las disposiciones adicionales quinta y séptima de la LSSI.

⁴ Artículos 3 y 59.1 LCDU, respectivamente.

⁵ LÓPEZ BONILLA, J. M. y LÓPEZ BONILLA, L. M., «El billete electrónico en los canales de distribución turísticos», *BOLETÍN ECONÓMICO DE ICE* N° 2934, 2008, pp. 43-48.

panorama mundial. La evolución de las transacciones en Internet es un proceso rápido y continuo que se mantiene en la actualidad, si bien los cambios más significativos se produjeron al popularizarse la navegación *online*.

El origen de Internet data de la década de los 70, pero no fue hasta mediados/finales de los 80 cuando su uso dejó los centros de investigación y comenzó a ser usado por grandes empresas. Dichos negocios no tardaron en utilizar las posibilidades ofrecidas por las webs para anunciar catálogos, presentando a su vez el modo de contacto (teléfono y, más adelante, correo electrónico) para los potenciales consumidores. Sin embargo, el uso principal de las posibilidades otorgadas por la red no fue tanto la llamada del consumidor, sino la comunicación (sin transacciones) entre empresas. Esta comercialización incipiente por Internet sin ventas integradas puede considerarse la *Primera Generación* del comercio electrónico. Nótese que el concepto de «generaciones» en comercio electrónico no queda acuñado por ningún autor en particular y las interpretaciones son numerosas al respecto⁶.

Una *Segunda Generación* nace poco después, apareciendo la opción de comprar en la misma web. En aquel momento se crean los llamados «centros comerciales virtuales», consistentes en empresas que proporcionaban la infraestructura necesaria para mantener una web en línea y vendiendo el espacio de la misma a otras firmas interesadas en ofertar sus productos. En este breve periodo de tiempo las compras ya se digitalizaban, pero el método de pago era, por lo general, contra reembolso o por transferencia directa.

La tarjeta como medio de pago no se generalizó hasta entrada la década de los 90, acompañándose de protocolos de seguridad. Por tanto, una *Tercera Generación* se establece con compras y pagos electrónicos, junto a un uso cada vez más automatizado de las webs por parte de las empresas gracias a bases de datos que recopilan los patrones del tráfico que reciben.

Por último, el comercio electrónico que observamos hoy en día entraría dentro de una *Cuarta* o incluso *Quinta Generación*. Se mejora sustancialmente la seguridad en las transacciones *online*, se optimiza el uso –completamente automatizado– de las bases de datos en las que queda reflejada la información de la web y, especialmente, las empresas dedican cada vez más recursos al marketing y publicidad por Internet.

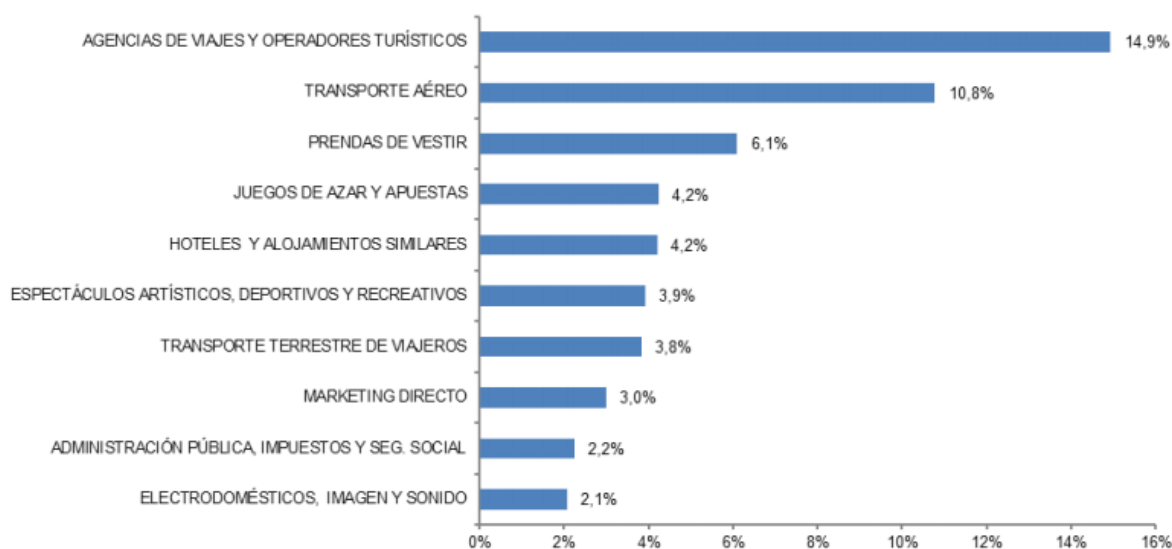
⁶ BECKER, S.A., *Electronic Commerce: Concepts, Methodologies, Tools and Applications*, Premiere Reference Source, 2007, pp. 1-8. Se ha seguido como guía para establecer las distintas generaciones, aunque caben perfectamente otras definiciones.

En definitiva, el comercio electrónico crece junto al desarrollo de la red. La masificación de ofertantes y demandantes por Internet ha propiciado un abrumador cambio en el modo de entender la amplitud e impacto de las compras realizadas por medios digitales; un cambio que, lejos de ralentizarse, continúa creciendo a un ritmo bastante constante de alrededor del 15% anual a nivel global⁷.

En España, este crecimiento viene resultando aún más acusado. Como ejemplo, el primer trimestre del año 2018 vio incrementadas las transacciones electrónicas un 35,9% respecto del mismo trimestre en 2017, facturándose un 32,8% más⁸.

Como puede apreciarse en los gráficos inferiores, los sectores que conforman el grueso del comercio electrónico español varían significativamente si tenemos en consideración el volumen de negocio o únicamente el número de transacciones. Las marcadas diferencias en facturación no deben quitar la vista de mercados emergentes como los relativos a juegos de azar y apuestas online, el cual ya supone el primer ejemplo en el análisis del comercio electrónico por número de compraventas.

Gráfico 1. Diez ramas de actividad con mayor volumen de negocio en comercio electrónico en España (porcentaje sobre el total del país)

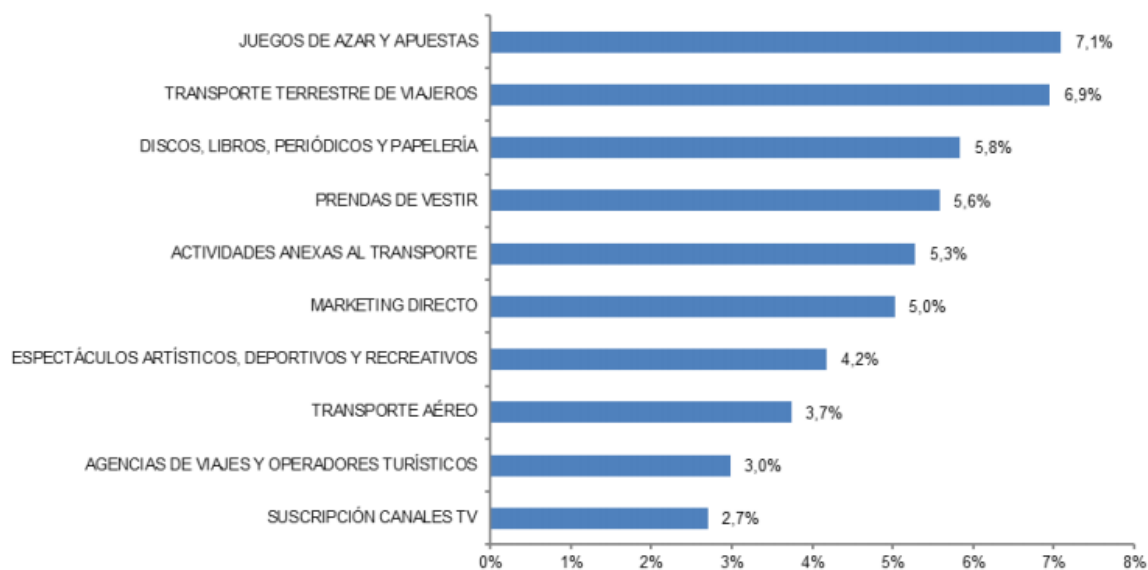


Fuente: CNMC

⁷ Ecommerce Foundation, *Global&Ecommerce Report*, Ecommerce Foundation, 2017, p. 27, 30-31.

⁸ CNMC, *Nota de prensa de 5 de octubre de 2018*, CNMC, 2018, p. 1. Gráficos en pp. 2-3.

Gráfico 2. Diez ramas de actividad con mayor número de transacciones en comercio electrónico en España (porcentaje sobre el total del país)



Fuente: CNMC

Las expectativas para el futuro parecen indicar que el desarrollo económico de los países emergentes asiáticos, en particular China, va a provocar un incremento drástico en el ya abundante volumen del comercio digital mundial⁹. A raíz de ello, no es descabellado pensar que estamos a las puertas de nuevas reformas en el modo de entender las relaciones comerciales *online*, ajustadas fundamentalmente a una renovación del alcance e interacción con los que las empresas acuden a ofertar en la red¹⁰.

⁹ OCDE, *Economic Outlook for Southeast Asia, China and India 2018 - Update*, OCDE, 7 de septiembre de 2018. Para la situación asiática en particular, véase su Capítulo 2.

¹⁰ Pese a lo dicho, existen muchas formas de interpretar la abundante información. Para apreciar los datos en detalle véase, en especial, Ecommerce Foundation, *Global&Ecommerce... cit.*

III. TRIBUTACIÓN ACTUAL DEL COMERCIO ELECTRÓNICO EN ESPAÑA

Partiendo de los puntos básicos anteriores, es oportuno ver el tratamiento del comercio electrónico por parte del sistema tributario español. No solo pone en contexto las particularidades de estas operaciones desde un punto de vista fiscal, también ayudará a entender posteriormente algunos de los aspectos tratados en las propuestas europeas relativas a los servicios digitales.

El comercio electrónico viene gravado por los mismos tributos que se aplican al tradicional: IRPF, IRNR, IS, IVA, ITP-AJD, I.I.EE. sobre ciertos productos e impuestos aduaneros en comercio internacional; este apartado pretende mostrar aquellos que mejor reflejan las singularidades del *e-commerce*.

1. IMPUESTOS SOBRE LA RENTA

1.1 Particularidades del comercio electrónico

Tanto a nivel español como europeo, la citada clasificación de comercio electrónico *offline* y *online* resulta vital a la hora de tratar la tributación de los beneficios obtenidos por una sociedad, empresario individual o profesional.

Las transacciones *offline* no suponen un cambio significativo en el tratamiento tributario respecto a operaciones tradicionales fuera del entorno digital, pues a efectos del ámbito objetivo de estos impuestos, es indiferente el uso de una contratación electrónica que no utiliza medios de la misma naturaleza para su transmisión. Es decir, las rentas obtenidas por la venta de productos físicos vía Internet se regulan igual que cualquier otra renta sometida a los criterios del IS, IRPF o IRNR.

Sin embargo, las particularidades del comercio electrónico sí afloran en su versión *online*. A diferencia de la categoría anterior, en esta calificación los bienes o servicios son puramente digitales y, como tales, su transporte se realiza mediante la propia red. Se trata de una situación en la que todos los bienes o servicios que se pueden adquirir derivan de propiedad intelectual o industrial, lo que contrae problemas para la calificación de la operación.

La venta de productos digitalizados puede definirse como una cesión de uso o una compraventa, refiriéndose la primera a la adquisición de un derecho de explotación sobre la propiedad intelectual/industrial del producto que se adquiere y la segunda a la adquisición del derecho de uso. Así, en un caso de comercio electrónico internacional, si se tratara de cesión parcial de uso el artículo 13.1.f.3 del *Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes* (en adelante, LIRNR) localizaría el canon de la contraprestación dentro del Estado español. Es importante el carácter parcial de la cesión, pues se entiende por canon «cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas»¹¹, provocando que las cesiones globales se considere beneficio empresarial¹². Caso distinto es el de las rentas obtenidas mediante compraventa digital, que entrarían dentro de las rentas no obtenidas dentro del territorio español del artículo 13.2.a LIRNR.

Cabe destacar que, a nivel de *Convenios de Doble Imposición* (en adelante, CDI), la tributación de los cánones se realiza de manera compartida entre el Estado de residencia y el de la fuente, mientras que la de la compraventa digital se localiza siempre en el país de residencia del vendedor. Esta posición, propia de España y de muchos otros países, se desvincula en parte de lo pretendido en el *Modelo de Convenio para evitar la doble imposición* (en adelante, MCDI) de la OCDE, donde se pretendía llevar la tributación de los cánones al Estado de residencia. En la práctica, todos los CDIs firmados por España, excepto los tratados con Bulgaria y Hungría¹³ reconocen el derecho compartido de gravamen en el Estado de la fuente; un gravamen con tipos aplicables que se limitan dentro de los mismos CDIs y que, en el caso español, rondan entre el 5 y el 20%¹⁴.

¹¹ MCDI OCDE, art. 12.2.

¹² DELGADO GARCÍA, A.M., y OLIVER CUELLO, R., *Fiscalidad del comercio electrónico*, Universitat Oberta de Catalunya, 2015, p.9.

¹³ Art. 10 del *CDI entre España y la República Popular de Bulgaria* (Sofía, 6 de marzo de 1990) y art. 12 del *CDI entre el Gobierno de España y el Gobierno de la República Popular de Hungría* (Madrid, 9 de julio de 1984), respectivamente.

¹⁴ GARCÍA-OLÍAS JIMÉNEZ, C., «Situación actual de la fiscalidad en el pago de dividendos, intereses y cánones», *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, N° 10, 2005, pp. 25-27.

1.2 Criterios de localización

A) Residencia de los sujetos

Los ordenamientos jurídicos utilizan como regla general dos sistemas de vinculación de la riqueza con el Estado: el criterio de la residencia y el territorial. España no es una excepción y recoge en el artículo 11 de la *Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria* la dos vías de vinculación. Ambos sistemas no son opuestos, dado que el criterio de residencia es un criterio más personal que el territorial, el cual mira de dónde procede la renta, pero no deja de ser una manifestación de este último¹⁵.

Existen otras formas de crear esa conexión del sujeto con el Estado ante el que ha de tributar, como las personales en sentido estricto, aquellas que tienen en cuenta alguna característica innata de la persona. Dicho esto, en un sistema tributario en el que el peso del gasto público ha de repartirse en función de la posibilidad de sacar provecho del mismo, el criterio puramente personal se ve eclipsado por criterios personales más generales como el de residencia, permitiendo este último gravar a todos los sujetos que potencialmente disfrutan de la utilidad pública independientemente de aspectos como su nacionalidad. Ello se encuentra conforme con el principio de generalidad del artículo 31 de la *Constitución Española* y se puede trasladar a la mayor parte de Estados; si bien, países como Estados Unidos mantienen un criterio de nacionalidad para la aplicación tributaria¹⁶.

En su día, la OCDE estableció la primacía del criterio de residencia, dando preferencia al Estado de residencia y dejando al Estado de la fuente un alcance limitado que se negocia en cada CDI particular. Esta doctrina, que se encuentra generalizada, entra en cuestión para el supuesto del comercio electrónico, pues no se adapta a las peculiaridades de unas transacciones sin localización física clara en las que se podría argumentar la mayor fortaleza de un criterio territorial como la residencia del pagador.

¹⁵ OLIVER CUELLO, R. «Fiscalidad internacional y comercio electrónico», *Revista de Internet, Derecho y Política*, Nº 9, 2009, p. 6.

¹⁶ DELGADO GARCÍA, A.M., y OLIVER CUELLO, R., *Fiscalidad del comercio... cit.*, p.13.

No se trata del primer problema al que se enfrentan los elementos tradicionales de localización. Así, los CDIs encuentran justificación en su imperfección, la cual conlleva ciertos problemas en el contexto internacional.

Poniendo como ejemplo la *Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades*, su artículo 4 indica que los sujetos pasivos han de tributar en España por la totalidad de sus rentas mundiales, siendo contribuyentes los listados en su artículo 7 que sean residentes en España de acuerdo con el artículo 8. Este último artículo establece que «Se considerarán residentes en territorio español las entidades en las que concurra alguno de los siguientes requisitos: a) Que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas. b) Que tengan su domicilio social en territorio español. c) Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español. A estos efectos, se entenderá que una entidad tiene su sede de dirección efectiva en territorio español cuando en él radique la dirección y control del conjunto de sus actividades».

La construcción legislativa anterior es una de las muchas muestras de vinculación por residencia con explicación de en qué consiste dicha residencia. Las complicaciones llegan al tener en cuenta que cada Estado establece sus propios criterios de residencia y que estos, lejos de ser armonizados a nivel internacional, pueden solaparse dando lugar a una doble imposición en la que dos Estados pretenden gravar la misma renta por considerar ambos que la entidad se encuentra en su país. A raíz de ello aparecen los MDCIs, elaborados por organizaciones internacionales como la OCDE o la ONU a modo de pilar para la negociación de CDIs entre países.

En los CDIs vinculados a España, se utiliza comúnmente el criterio de la sede de dirección efectiva para resolver conflictos de residencia¹⁷. Este criterio en sí mismo no resuelve todas las dudas que pueden llegar a surgir, pues, si a efectos de la sede se tienen en cuenta fundamentos como el lugar de reunión del consejo de administración, no es impensable que esta se produzca por teléfono o Internet, constituyendo un nexo a multitud de Estados.

B) Establecimiento permanente

El otro elemento recurrente para ubicar al sujeto pasivo es el establecimiento permanente (en adelante, EP), el cual aparece como una solución al continuo debate de

¹⁷ OLIVER CUELLO, R. «Fiscalidad internacional y...» *cit.*, p. 6.

si el IS y sus símiles en otros Estados deben gravar la totalidad de las rentas mundiales en el Estado de residencia o limitarse al territorio de obtención¹⁸. Si bien, como ya se ha mencionado, el consenso teórico a nivel internacional beneficia al Estado de residencia, la incidencia del Estado de la fuente para hacerse con parte del beneficio toma forma por medio del EP como nexos habilitante.

A raíz de ello, el MCDI de la OCDE optó por establecer la existencia de un EP en el Estado de la fuente como requisito fundamental para que este pueda gravar los beneficios de una empresa con residencia en otro territorio¹⁹. El resultado fue la extensión del concepto de EP: un ente autónomo a efectos de imposición en el Estado de la fuente a través del cual se pueden imputar separadamente las rentas obtenidas por una sociedad en el territorio del país con un alcance parecido a la obligación personal²⁰.

De entre todos los establecimientos que una entidad puede tener repartidos por el mundo, uno de ellos será considerado como centro de toma de decisiones a efectos de la residencia en la aplicación del IS. De este modo, el resto de establecimientos carecen de personalidad jurídica propia, sólo el considerado para la residencia puede permitir aplicar un gravamen respecto de todas las rentas conseguidas por la empresa; no obstante, para evitar la doble imposición los Estados de residencia eximen los beneficios gravados por la Hacienda de los Estados fuente²¹.

En España, el concepto de EP queda plasmado en el artículo 13.1 LIRNR, si bien, la mayor parte de los CDIs en los que participa siguen la línea del artículo definitorio 5.1 MCDI de la OCDE²².

Según los comentarios del artículo 5.1 MCDI realizados por la propia OCDE, un EP debe cumplir con las siguientes características:

- «la existencia de un “lugar de negocios”; esto es, de instalaciones como, por ejemplo, un local o, en determinados casos, maquinaria o equipo;

¹⁸ CASANOVA GUASCH, F., «Problemática en la aplicación del concepto de establecimiento permanente a las actividades de comercio electrónico», *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación*, N° 277, 2006, pp. 105-107.

¹⁹ MCDI OCDE, art. 7.1.

²⁰ DELGADO GARCÍA, A.M., y OLIVER CUELLO, R., *Fiscalidad del comercio... cit.*, p. 16.

²¹ En España queda reflejado en los art. 21 y 22 LIS.

²² CARBONELL, A., «Concepto de establecimiento permanente en el ordenamiento jurídico financiero-tributario», Joan Cerdà & associats, 2018, URL (2/2/2019): <https://joancerda.com/2018/03/16/concepto-establecimiento-permanente-ordenamiento-juridico-financiero-tributario-marzo-2018/>

- este lugar de negocios debe ser “fijo”; esto es, debe estar establecido en un lugar determinado y con cierto grado de permanencia;
- la realización de las actividades de la empresa mediante este lugar fijo de negocios. Esto significa, normalmente, que las personas que de un modo u otro dependen de la empresa (el personal) realizan las actividades de la empresa en el Estado en que está situado el lugar fijo».

También es importante destacar su punto 5:

«No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, cuando una persona distinta de un agente independiente (al que le será aplicable el apartado 6) actúe por cuenta de una empresa y tenga y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la facultan para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el apartado 4 y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado».

Por tanto, partiendo de esta noción, el comercio electrónico suscita preguntas de alcance internacional sobre cómo calificar las «nuevas» vías de operar en otros países. Principalmente, el debate se abre alrededor de las webs y de los servidores que las alojan, que, en caso de poder considerarse EPs, dejarían vía libre a los Estados fuente para gravar en su territorio las rentas de una entidad dedicada al comercio digital.

a) Webs

La OCDE clarificó las dudas sobre la posible consideración de las webs como EP en un informe del 22 de diciembre del 2000²³, por el cual se extendían los citados comentarios relativos al artículo 5 de su MCDI. De dicho texto, uno de los puntos cruciales fue el deber de distinguir «entre un equipo informático, que puede constituirse en un lugar determinado como un establecimiento permanente bajo ciertas circunstancias, y los

²³ Clarificación en la aplicación de la definición de establecimiento permanente en el comercio electrónico: cambios en los comentarios al art. 5 del modelo de convenio para evitar la doble imposición, 22 de diciembre de 2000.

datos y software utilizados o almacenados en ese equipo. Por ejemplo, un cibersitio que sea una combinación de aplicaciones informáticas —software— y datos electrónicos no constituye por sí mismo un bien tangible»²⁴.

Debido a ello y ateniéndonos al resto del informe, la página web, si bien es un instrumento vital en la dirección de ofertas y contratación hacia clientela extranjera, no parece tener un fuerte argumento a favor de ser considerada EP. Una web no es un elemento tangible ni fijo²⁵, sino software carente de demostración física, chocando de lleno con los requisitos establecidos por la OCDE.

Consecuentemente, la única vía para gravar la actividad realizada por una página web en solitario sería comprender los elementos intangibles como posibles EPs, idea opuesta a la del MCDI, pero no por ello impensable. España y Portugal realizaron en su momento reservas a la extensión de los comentarios del MCDI de 2003, dando a entender el rechazo a la idea de limitar los EPs a elementos físicos y dando una mayor importancia al nexo entre la renta y el elemento por el cual se obtiene, sea cual fuere su naturaleza²⁶; no obstante, España no guardó reservas ante el MCDI de 2010, por lo que se entiende perdida su opción de desvincularse del texto.

b) Servidores

El otro posible EP relacionado con comercio electrónico es el servidor, el cual sí cuenta con suficientes razones para ser considerado un EP en potencia.

En pos de resumir el resto de comentarios del art. 5 MCDI que influyen en la materia, encuentro conveniente utilizar la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos *V0066-18 de 17 de enero de 2018*, la cual analizó la posibilidad de que un servidor localizado en España constituyera un EP de una empresa irlandesa. Del estudio de los comentarios del MCDI, dada su incidencia en el CDI Hispano-Irlandés, se llegó a concluir que los requisitos necesarios para que un servidor obtuviera dicha calificación constaban de los siguientes puntos:

²⁴ Comentarios del art. 5 del MCDI de la OCDE, párrafo 42.2.

²⁵ La consideración de “fijo” es otro de los requisitos en los comentarios del art. 5 MCDI de la OCDE (párrafo 42.4) además de en la definición de “lugar de negocios” citada.

²⁶ GARCÍA-OLÍAS JIMÉNEZ, C., «El concepto tributario de "establecimiento permanente"», *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, N.º. Extra 1, 2011, p. 231.

- «que pueda ser considerado como un “lugar”: un servidor, en la medida en que es un equipo informático con una ubicación física (a diferencia por ejemplo de un ciber sitio, combinación de software y datos electrónicos que se almacena en un servidor, que no es un bien tangible), cumple el requisito de poder ser considerado un “lugar”;
- que pueda ser considerado como “fijo”: un servidor también cumplirá dicho requisito en la medida en que esté ubicado en un mismo lugar, sin moverse de hecho del mismo, durante un período de tiempo lo suficientemente amplio;
- que la empresa realice parte de su actividad mercantil a través de ese servidor, debiendo destacarse que la presencia de personal no es necesaria para considerar que una empresa lleva a cabo su negocio total o parcialmente desde un lugar, como por otro lado ya establece la regla general;
- que se pueda considerar que dicho servidor está “a su disposición”: cómo se entendería sin duda, por ejemplo, si el servidor es de su propiedad o disfruta de él en régimen de arrendamiento (a diferencia del caso en que simplemente utilice los servicios de hospedaje de software y datos que le facilite un proveedor de servicios de Internet);
- y que la actividad desarrollada a través de dicho servidor no sea de carácter meramente preparatoria o auxiliar, sino que a través de él se realiza las funciones principales (core business).»

Es decir, la conclusión acaba siendo la necesidad de un estudio individualizado para cada supuesto, pues si bien se puede afirmar que la web por sí misma nunca va llegar a ser un EP si se mantienen los criterios actuales, el caso del servidor es más complejo.

Además, se realizan precisiones importantes, pues al no requerirse presencia humana, se adapta el concepto a la naturaleza automatizada de las actividades que puede realizar un servidor y, con especial trascendencia, se especifica la idea de “disposición”²⁷, vital para distinguir un servidor de alojamiento de un servidor sobre el que se posee control.

²⁷ La Resolución Vinculante V0066-18 continúa diciendo «Por lo que respecta a la "disposición" del servidor por la consultante, habrá que atenerse a los hechos y circunstancias de cada caso, para lo que pueden ser especialmente relevantes los términos del acuerdo entre la empresa no residente y la empresa propietaria/operadora del servidor [...]»

2. IVA

2.1 Particularidades del comercio electrónico

De manera similar a los impuestos relativos a la renta y manteniendo el concepto de «contratación de bienes y servicios por vía electrónica» ya mencionado²⁸, el comercio electrónico no conlleva grandes complicaciones en IVA cuando se trata de comercio *offline*. La contratación electrónica de bienes tangibles no varía el método de transmisión del producto, por lo que solo quedaría incluirla en alguna de las modalidades de IVA aplicadas también a compraventas no electrónicas, es decir: operaciones interiores, adquisiciones intracomunitarias, importaciones, exportaciones o venta a distancia.

Por otro lado, en la vertiente *online*, el carácter primordialmente digital del comercio electrónico ha dado lugar a numerosas dificultades para la imposición del IVA en España y en toda Europa.

Desde un punto de vista recaudatorio, la gestión del IVA supone un obstáculo económico para los propios declarantes de este tipo de comercio, a los que la misma Comisión Europea estima un coste de cumplimiento medio de 8.000 € por cada Estado miembro en el que realizan operaciones de comercio electrónico a consumidores particulares²⁹. Además, la coordinación de los países europeos no es total, dando lugar a diferentes leyes tributarias a las que una empresa debe adaptar su actividad, limitando en ciertos casos la competencia del mercado europeo respecto de empresarios extracomunitarios.

La UE ha intentado paliar estos problemas agilizando y armonizando el IVA para los servicios electrónicos a nivel europeo mediante medidas de entre las que destacan el cambio en los criterios de localización del sujeto pasivo y la implantación de un sistema de *Mini Ventanilla Única*.

²⁸ P. 5 del presente trabajo.

²⁹ SÁNCHEZ, C.L., «El impuesto sobre el valor añadido en el comercio electrónico: problemas en su aplicación efectiva y propuestas de modernización en el ámbito de la Unión Europea», *XXV Encuentro de Economía Pública*, Valencia, Editorialexpress, 2017, p. 13.

2.2 Criterios de localización

En España, la *Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido*, recoge las reglas generales y especiales de localización de servicios (incluido el comercio electrónico³⁰) en los artículos 69 y 70, respectivamente. Actualmente, los criterios de que se siguen son los siguientes:

Las prestaciones de servicios se entienden realizadas en el *Territorio de aplicación del impuesto* (en adelante, TAI) cuando el destinatario de los servicios es un sujeto pasivo del IVA establecido en el TAI, independientemente de la procedencia del proveedor. En este caso, cuando el proveedor resida en el TAI repercutirá IVA español, mientras que en caso contrario se producirá la inversión del sujeto pasivo³¹.

Si el proveedor reside en el TAI y el destinatario es un sujeto pasivo del IVA establecido en un Estado miembro distinto a España, la tributación se realiza en el lugar de destino mediante inversión del sujeto pasivo. Del mismo modo, se localizan en el destino las operaciones entre empresa proveedora residente en el TAI y empresa adquirente establecida fuera de la UE, solo que en este caso el prestador no ha de repercutir IVA.

En el caso de comercio con consumidores, siempre que el consumidor de los servicios electrónicos se localice en el TAI, también lo estará la operación y se repercutirá IVA español³². Si el consumidor fuera extracomunitario y el proveedor estuviera establecido en el TAI no cabría la repercusión del IVA.

2.3 Cambios recientes en su normativa

Ante el coste que acarrea la declaración del IVA para una empresa de pequeñas dimensiones dedicada al comercio electrónico y la consiguiente repercusión en la recaudación, la Comisión Europea estableció un umbral mínimo para delimitar qué

³⁰ DELGADO GARCÍA, A.M., y OLIVER CUELLO, R., *Fiscalidad del comercio... cit.*, p. 25. Todas las operaciones sobre productos digitalizados circulantes por la Red se contemplan como prestación de servicios.

³¹ Art.84.1.2º LIVA.

³² Existe un régimen especial opcional para las prestadores de servicios de telecomunicación, radiodifusión o televisión y electrónicos” para empresas de la UE (Régimen Interior de la Unión) y otro para las extracomunitarias (Régimen Exterior de la Unión) que intenta agilizar la declaración.

empresas han de repercutir IVA de destino en comercio con consumidores³³. La medida fue finalmente adoptada el 4 de julio de 2018 extendiendo el artículo 70.1.4º LIVA, en virtud del cual las operaciones electrónicas con consumidores del TAI por parte de empresas que no superen los 10.000€ anuales en ventas no estarán sujetas a tributación en el TAI, ahorrando quebraderos de cabeza a muchas PYMES.

El umbral es uno de los diversos planteamientos reflejados en el *Action Plan on VAT-Towards a single EU VAT area*, un plan de 2016 que tuvo como primer resultado inmediato la equiparación del IVA de los libros electrónicos y los físicos para garantizar la justa competencia entre ambos mercados. Se esperan otros cambios provenientes del plan para el año 2021, como eliminar exenciones en IVA a bienes importados de escaso valor que traban la industria comunitaria y ampliar la lista de servicios sujetos a los regímenes especiales de *Mini Ventanilla Única*.

Este sistema de *Mini Ventanilla Única*, implantado en 2015, es una vía electrónica para declarar y pagar trimestralmente en un único país las obligaciones tributarias del IVA por comercio electrónico con consumidores comprendidas en todo el territorio de la UE. Concretamente, se aplica a las prestaciones de servicios de telecomunicaciones, radiodifusión o servicios suministrados por vía electrónica a personas que no son sujetos pasivos del IVA, pudiendo acogerse tanto empresas comunitarias como extracomunitarias. El sistema requiere un alto grado de coordinación entre las Haciendas europeas, pues el Estado miembro que recibe el pago del IVA (Estado de identificación) debe distribuirlo al resto de países interesados en función de las cantidades correspondientes a las operaciones con consumidores en sus territorios.

La principal razón que llevó a su implantación es la situación que se daba en el pasado, en la que el consumidor podía ver encarecida la compra de productos por la simple ubicación de la empresa proveedora. Partiendo de un producto ofrecido al mismo precio, un consumidor de un Estado miembro con un tipo de IVA inferior al del Estado miembro del prestador, elegiría a un proveedor de fuera de la UE para que así el IVA aplicable fuera el de destino. Lo mismo ocurría en el caso opuesto y en competencia entre empresas de distintos Estados miembro con diferentes tipos de IVA, creando de este modo un escenario de desigualdad comercial y propiciando que las empresas se establecieran en los Estados miembro con IVA más favorable para su negocio.

³³ Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017.

Parece ser que los resultados de este sistema de declaración y pago han sido positivos, mejorando la posición de igualdad y competitividad para las empresas tanto europeas como no europeas.

3. EL PAGO ELECTRÓNICO: IAJD

Aunque menos relevante que los cuerpos normativos anteriores, el *Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, en la modalidad de IAJD de documentos mercantiles, posee un impacto en el comercio electrónico a través de los documentos de pago digitales.

El concepto de «documento mercantil» utilizado por el Reglamento del impuesto en su artículo 76.3, donde se hace referencia explícita a los posibles documentos informáticos³⁴, entra a gravar los documentos mercantiles digitalizados siempre y cuando cumplan con las características requeridas al resto de documentos, es decir, que otorguen ciertos derechos concretos para quien ostente el documento³⁵.

La afeción de los documentos electrónicos al IAJD quedó reafirmada en la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 1997, en donde se contempla como un supuesto de relevante importancia cuya incidencia viene fijada por la acreditación de autenticidad y autoría³⁶.

³⁴ Artículo 76.3 del *Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*: «se entenderá por documento cualquier soporte escrito, incluidos los informáticos, por los que se pruebe, acredite o se haga constar alguna cosa».

³⁵ Artículo 76.1 *Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*: «Están sujetas las letras de cambio, los documentos que realicen función de giro o suplan a aquéllas, los resguardos o certificados de depósitos transmisibles, así como los pagarés, bonos, obligaciones y demás títulos análogos emitidos en serie, por plazo no superior a dieciocho meses, representativos de capitales ajenos, por los que se satisfaga una contraprestación establecida por diferencia entre el importe satisfecho por la emisión y el comprometido a reembolsar al vencimiento».

³⁶ STS 6516/1997 de 03/11/1997 (ECLI: ES:TS:1997:6516): «la admisión del documento electrónico es una realidad en nuestro ordenamiento, sub conditione, sin embargo, de acreditar su autenticidad. En el caso que analizamos, el documento que ha de cumplir, como antes hemos dicho, una función de giro [...]debe reunir, para gozar de predicamento jurídico, los elementos determinantes de su autenticidad y de su autoría, y, en especial, la firma de quien asume su contenido y la efectividad de su clausulado [...]».

El IAJD es un impuesto criticado por muchos por su supuesto anacronismo³⁷, el cual parece acentuarse aún más en el apartado digital. Es entendible, por tanto, que la informatización de las letras de cambio acarree problemas al ser un efecto timbrado, haciendo que las empresas hayan tendido a utilizar pagarés, transferencias de fondos (no sujetas a IAJD³⁸) y, especialmente, recibos normalizados, confeccionados por el propio librador. Ello ha dejado de lado el uso de la letra de cambio, la cual no se ha conseguido adaptar todavía a la realidad comercial.

No obstante, esta problemática no es significativa en el panorama europeo, como sí ocurre con las singularidades comentadas del comercio electrónico en los impuestos sobre la renta y el IVA.

³⁷ Las críticas son abundantes, pero a modo de –duro- resumen puede leerse GARCÍA IBAÑEZ, I., «Lo que la verdad esconde (impuesto de Actos Jurídicos Documentados)», *Hay Derecho*, 2011, URL (2/2/2019): <https://hayderecho.expansion.com/2011/07/19/lo-que-la-verdad-esconde-impuesto-de-actos-juridicos-documentados/>

³⁸ DELGADO GARCÍA, A.M., y OLIVER CUELLO, R., *Fiscalidad del comercio... cit.*, p. 42.

IV. ORIGEN DE LAS PROPUESTAS SOBRE SERVICIOS DIGITALES

El «boom» del comercio digital ha venido produciendo un cambio en las reglas del juego tributario durante las últimas décadas. Tal y como se ha mostrado en apartados anteriores, las cualidades de estas transacciones dejan en cierto modo obsoletos los conceptos tradicionales de localización de las actividades generadoras de rentas, la calificación y cuantificación de las mismas, así como la concreción de la jurisdicción tributaria pertinente para gravarlas. Naturalmente, esto produce un caldo de cultivo para que empresas multinacionales pertenecientes a sectores con un fuerte uso de este tipo de comercio busquen vías de evitar la tributación de parte de sus rentas en un Estado concreto con el que la lógica indicaría un cierto nivel de vinculación, lo cual ha venido siendo posible gracias a la falta de adaptación de la estructura normativa a la realidad económica.

Esta problemática, además de mermar los ingresos fiscales de Estados «poco atractivos» para las multinacionales digitales, da lugar a graves escollos en la competencia. Las prácticas elusivas relacionadas con esta cuestión requieren de una planificación fiscal importante por parte de las empresas. No todas disponen de los recursos necesarios para idear un sistema eficaz que se traduzca en ahorro fiscal. Además, en todo caso, el ahorro que se pueda conseguir de este modo tiene una mayor relevancia cuanto más alto sea el volumen de beneficio con el que juega la empresa. Es decir, al fin y al cabo se está perjudicando a la pequeña y mediana empresa que no es capaz de beneficiarse de los menores costes fiscales que una más grande pudiera conseguir.

1. PROYECTO BEPS

Dado el interés por parte de la comunidad internacional de dar solución a los problemas fiscales aflorados por la economía digital, la OCDE comenzó a tratar el tema directamente en 1996 por la creciente presión al respecto³⁹. Los primeros resultados del estudio realizado por la OCDE fueron encaminados a enmarcar los problemas y plantear

³⁹ LAMPREAVE, P., «Fiscal Competitiveness Versus Harmful Tax Competition in the European Union», *Bulletin for international taxation*, N° 6, 22 de septiembre de 2011, p. 8. La OCDE ya había realizado informes dirigidos a la elusión fiscal, como «Thin Capitalisation» (1986) e «International Tax Avoidance and Evasion, Four Related Studies» (1987), si bien no tan enfocados a las derivaciones de la industria digital.

puntos generales para solventarlos⁴⁰, elementos que formaron la posterior demanda de los países del G20 a la OCDE para crear un plan de acción internacional al respecto.

No fue hasta 2013 cuando se materializaron dichas ideas en el *Plan de Acción contra la Erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, BEPS por sus siglas en inglés. El BEPS está compuesto por 15 acciones distintas⁴¹ que pretenden transformar el tratamiento fiscal internacional de la economía digital progresivamente e intenta acoger al mayor número de países posible, incluyendo los ajenos a la OCDE. En resumen, el BEPS se basa en unos puntos clave bastante generalistas: la lucha contra el fraude, eliminar la desigualdad tributaria entre Estados y mejorar la comunicación hacendística entre ellos, así como rellenar los vacíos legales que permiten a las grandes empresas jugar con la jurisdicción fiscal.

Los planteamientos del BEPS, o más bien el contexto en el que aparecen, no están exentos de crítica. Por un lado, no son pocos los países que defienden la necesidad de equiparar las condiciones tributarias de todos los Estados a la vez que mantienen directa o tácitamente la existencia de «paraísos fiscales» o territorios que, sin llegar a ser considerados como tales, poseen claras ventajas tributarias incoherentes con lo que el BEPS parece argumentar⁴². Por otro, hay que tener en cuenta que el proyecto BEPS, por muy atractivo que sea, ni es vinculante⁴³ ni especifica su contenido más allá de los principios acordados, por lo que su traslado fiel y uniforme a la normativa interna de los países es más que cuestionable.

Por todo esto, parece difícil crear siquiera el consenso necesario en la sede de la OCDE entre los distintos países que participan en la discusión, como ya se demostró en la escasa coordinación conseguida por el *Interim report sobre Tax Challenges Arising from Digitalisation* (2018)⁴⁴.

⁴⁰ A destacar los informes «Controlled Foreign Company - CFC Legislation, Studies in Foreign Source Income» (1996) y, especialmente, «Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue» (1998).

⁴¹ La extensión del trabajo no permite entrar en detalle sobre las distintas acciones, para más información puede consultarse <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf> (2/2/2019).

⁴² HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARREDA, P.A., «La dudosa legitimidad del Plan de Acción de la OCDE para la lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS)», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, N° 873, 2013.

⁴³ CARBAJO VASCO, D., «El Plan de Acción de la iniciativa BEPS. Una perspectiva empresarial», *Crónica Tributaria*, N° 154, 2015. Las normas emanadas por la OCDE son, por lo general, meras recomendaciones y, en este caso, muchas de las Acciones del Plan ni siquiera llegan a esa calificación.

⁴⁴ JOHNSTON, S.S., «Countries Agree to Disagree on Taxing Digital Economy, OECD Says», *Taxnotes*, 16 de marzo de 2018, pp. 1265-1267.

2. INICIATIVA EUROPEA

Ya sea por las claras limitaciones de la OCDE para armonizar la respuesta internacional o por el especial interés de la UE al respecto, lo cierto es que Europa parece querer liderar los cambios en la tributación del comercio digital o, al menos, establecer un marco propio que sirva para paliar en parte el problema. En concreto, la reunión de diciembre de 2015 del ECOFIN produjo una serie de pautas para la ejecución y el desarrollo de las Acciones acordadas en el BEPS a partir de Directivas que pudieran adaptar los principios consensuados al ordenamiento jurídico europeo.

Para el objetivo de este trabajo, el punto crucial de las medidas europeas sobre la economía digital es el paquete en materia de fiscalidad elaborado por la Comisión el 21 de marzo de 2018, compuesto por una Comunicación de la Comisión⁴⁵, una Recomendación⁴⁶ y, de manera destacada, las propuestas de *Directiva 2018/0072 por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa* y *2018/0073 relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales*, detallándose esta última posteriormente en el presente trabajo. Con este paquete, la UE plantea en sendas propuestas de Directiva dos vías de solución con características bastante distintas.

La Comisión reconoció de nuevo la inadecuación de la normativa tributaria para hacer frente a la economía digitalizada y, en especial, hizo hincapié en la incapacidad actual de gravar todo el valor creado allí donde verdaderamente se crea. A raíz de ello, la primera vía supone una solución «ideal» (propuesta de *Directiva 2018/0072*) que quizá peca de demasiado ambiciosa: modificar estructuralmente el tratamiento fiscal del nexo y la imputación de beneficios y pérdidas en las actividades digitales. Esta solución estructural supone cambiar la legislación interna de los Estados miembro en materia de IS e IRNR para modificar el trato fiscal hacia el valor que se crea en los mismos por la vía digital. *A priori*, no se exige adaptar los CDIs que tengan los Estados miembro con el exterior, si bien la Recomendación elaborada por la Comisión lo aconseja.

El aspecto clave en esta medida sería la llamada «presencia digital significativa» (en adelante, PDS), un concepto utilizado para localizar a una empresa en la jurisdicción

⁴⁵ *Time to establish a modern, fair and efficient taxation standard for the digital economy*, 2018.

⁴⁶ Referida a la propuesta de Directiva 2018/0072.

tributaria de un Estado miembro. La PDS va dirigida a aquellas empresas de tamaño importante que utilicen la infraestructura digital como medio relevante en la obtención de ingresos; en particular, se considera que existe una PDS en un Estado miembro cuando se cumple al menos uno de los siguientes requisitos⁴⁷:

- Los ingresos derivados de los servicios digitales exceden los 7 millones de euros al año en el Estado miembro.
- Sus servicios digitales cuentan con más de 100.000 usuarios situados en el Estado miembro al año.
- Realiza más de 3.000 contratos con otras empresas localizadas en el Estado miembro al año.

El articulado de la propuesta también define qué se considera «servicio digital» y cuáles son los «usuarios» del mismo.

Así, en el caso de persona física, se considerará usuario localizado en el Estado miembro a aquel que accede a los servicios digitales a través de una interfaz digital con la dirección IP (*Internet Protocol*) propia de ese Estado. Por otro lado, la localización de las empresas consumidoras de servicios digitales sigue los criterios usuales dentro del marco europeo (sede o establecimiento permanente).

En cuanto a los «servicios digitales», estos se engloban dentro de los criterios ya mencionados del artículo 7 del *Reglamento n°282/2011* que desarrolla la Directiva del IVA, es decir, que respondan a un carácter automatizado y necesariamente digital. No obstante, la propuesta cuenta con Anexos que establecen una lista abierta de los servicios digitales más destacables.

La anterior fórmula permitiría que aquellos Estados que hasta ahora no podían gravar los beneficios digitales de las empresas fueran capaces de hacerlo mediante esta aproximación a un EP digital. De este modo, la jurisdicción tributaria actuaría sobre los beneficios procedentes de funciones «económicamente significativas»⁴⁸ realizadas por la PDS, igual que si esta se tratase de una «empresa separada e independiente que lleve a cabo actividades idénticas o similares»⁴⁹ a través de una interfaz digital.

⁴⁷ Artículo 4.3 propuesta de Directiva 2018/0072.

⁴⁸ En resumen, las relacionadas con datos o usuarios, como la lista abierta del artículo 5.6 de la propuesta de Directiva 2018/0072.

⁴⁹ Artículo 5.2 propuesta de Directiva 2018/0072.

La actual falta de apoyos hacia la propuesta, dada la necesaria aprobación unánime por parte del ECOFIN⁵⁰, parece imposibilitar una transcripción a los ordenamientos internos anterior a 2020. Más allá de que exista o no consenso, se trata de una medida cuyas aspiraciones pueden crear bastante confusión en los mercados digitales europeos y un impacto cuyo calado todavía se desconoce, tanto desde el punto de vista legal como económico.

En consecuencia, se entiende que la UE haya tenido la prudencia suficiente como para plantear otra solución de carácter –supuestamente- provisional mientras se prepara el terreno para la medida estructural. Esta opción alternativa es la del «Impuesto sobre Servicios Digitales», analizado a continuación.

⁵⁰ Artículo 115 TFUE.

V. IMPUESTO SOBRE SERVICIOS DIGITALES

El «Impuesto sobre Servicios Digitales» (en adelante, ISD) da forma a la otra gran propuesta europea para afrontar la situación fiscal de las grandes multinacionales digitales. Con un hecho imponible consistente en la prestación de «servicios digitales» por parte de las empresas que cumplan los criterios subjetivos, este impuesto buscaría dar una solución parcial al problema de localización de los ingresos por ciertas actividades digitales en el Estado de la fuente.

Dado que el anteproyecto de Ley español sobre este impuesto apenas posee diferencias relevantes respecto a la proposición de la UE, el siguiente análisis se enfoca en la propuesta de *Directiva 2018/0073 de 21 de marzo de 2018*.

1. NATURALEZA JURÍDICA

La calificación del ISD, establecido en la propuesta de *Directiva 2018/0073* como «indirecto», es, en sí misma, uno de los aspectos más polémicos del impuesto.

La función de este tributo consistiría en gravar los ingresos empresariales procedentes de ciertas actividades digitales. Por consiguiente, en un principio, podría pensarse que se trata de un impuesto directo que grava de dicho modo la capacidad económica de las empresas afectadas. Este planteamiento, sostenido por las grandes compañías digitales⁵¹, es, ciertamente, un argumento de peso contra el sistema propuesto.

La argumentación en contra de su naturaleza indirecta indica la falta de un método para trasladar la carga impositiva al consumidor, como ocurre en el IVA, si bien, la cuestión fundamental que se trae a la mesa es el gravamen directo de ingresos empresariales. En el caso del anteproyecto de Ley español, sobre el que se realizará un inciso posteriormente y que sugiere el mismo debate, las digitales señalan el pronunciamiento del Tribunal Supremo: «impuesto directo es aquel que grava directamente las fuentes de

⁵¹ JORRÍN, J. G., «Las tecnológicas intentan tumbar el impuesto digital por un defecto en su diseño», *El Confidencial*, 27 de diciembre de 2018, URL (17/1/2018): https://www.elconfidencial.com/economia/2018-12-27/tecnologicas-tumbar-impuesto-digital-defecto-diseno_1729034/

riqueza, la propiedad o la renta, mientras que el impuesto indirecto es el que grava el consumo»⁵², como muestra de su inadecuada calificación.

Dadas las características que posee, desde mi punto de vista es más difícil sostener que se trate de un impuesto indirecto que directo, otra cosa son los intereses que el legislador tenga en considerarlo como tal. Y es que se ha llegado a decir en más de una ocasión⁵³ que la razón por la cual se ha considerado como indirecto es, principalmente, para compatibilizarlo con los CDIs y permitir de este modo que se graven bases imponibles que ya han sido sujetas a tributos en otro país, posibilidad inhabilitada si se tratase de un impuesto directo. No obstante, también se ha de tener en cuenta que, si adquiriera la definición de impuesto directo, podría entrar en conflicto con el IS y el IAE, gravando la misma manifestación de capacidad económica en los beneficios y el mismo evento impositivo en la generación de ingresos, respectivamente.

2. ÁMBITO OBJETIVO

El carácter concreto de las actividades que conforman el objeto del hecho imponible viene delimitado en el artículo 3, del que se desprende una necesaria vinculación del servicio digital con la creación de valor para la empresa por parte del consumidor. En concreto, los ingresos imponibles a efectos de la propuesta, se limitan a tres grupos de servicios:

- La inclusión de publicidad en una interfaz digital dirigida a sus usuarios. El razonamiento de fondo para gravar este servicio está en la esperada monetización del «tráfico de usuarios y los datos de usuarios que se tienen en cuenta a efectos de la inclusión»⁵⁴. Es decir, en un plano general, parece entenderse que el valor creado por los consumidores en estos casos se basa en la propia información que la empresa es capaz de recopilar cuando hacen uso de su

⁵² ATS 311/2018 de 19/01/2018 (ECLI: ES:TS:2018:311A).

⁵³ JORRÍN, J. G., «Las tecnológicas... cit., p. ; CANO, F., «Telefónica, Vodafone y DigitalES presentan sus alegaciones contra la tasa Google», *El Español*, 19 de noviembre de 2018, URL (17/1/2019): https://www.lespanol.com/economia/empresas/20181119/digitales-denuncia-arbitrariedad-nueva-ley-impuesto-digital/354464844_0.html; CALDERÓN, J. M., *Nota sobre el Paquete Europeo (2018) en materia de fiscalidad de la economía digital: A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Single Market*, AEDAF, 2018, p.13.

⁵⁴ Propuesta de Directiva 2018/0073, Memoria, p.8

web y en la mera presencia de los mismos, pues cuanta más gente navegue por la interfaz mayor será el atractivo publicitario.

Ha de destacarse que en el supuesto de un proveedor del servicio publicitario distinto al propietario de la web, la propuesta contempla una excepción para este último, dado que ya está recibiendo ingresos al alquilar el espacio digital de su interfaz. Por tanto, todo parece indicar que las páginas web que actúan a modo de «catálogo», en el que únicamente se exponen ofertas de otras empresas, quedarían fuera del impuesto.

- La puesta a disposición de interfaces digitales multifacéticas que permitan a sus usuarios ponerse en contacto los unos con los otros, facilitando actividades económicas entre ellos. La principal dirección de este grupo parece ir encaminada hacia los *marketplaces* que actúan a modo de intermediario para las transacciones entre usuarios (sean empresas o particulares), los cuales han de ser, a efectos de la aplicación del impuesto, interfaces que permitan la interacción entre usuarios que no han tenido ningún tipo de contacto previo. Ese matiz parece explicar por qué los servicios de comunicación o de pago quedan excluidos de la propuesta, y es que, tal como se explica en la justificación de la misma, la razón principal por la que se quieren gravar estos servicios es por los «efectos de red», lo que permitiría incluir a las redes sociales⁵⁵, aunque no estén directamente enfocados a las transacciones entre usuarios como los *marketplaces*.

Los «efectos de red», si bien no vienen definidos en la propuesta de Directiva, son un concepto económico que relaciona el valor percibido por el consumidor de un producto o servicio con la demanda de los mismos. Es decir, cuantos más usuarios tenga una empresa, mayor será el valor de sus servicios para otros potenciales clientes, incrementando así el atractivo de la compañía por el simple hecho de amasar una gran cantidad de consumidores. A raíz de ello, plataformas como Amazon, Just-Eat o Ebay se aprovechan –según los postulados de la

⁵⁵ Véase el lugar de disposición de estas actividades para observar la intención de abarcar también a las redes sociales pese a ser, *a priori*, plataformas no encaminadas a operaciones económicas entre usuarios.

propuesta- de los ingresos derivados de estos efectos que, al fin y al cabo, son un valor creado por el cliente.

Por razones similares, también quedan excluidas las interfaces utilizadas por minoristas para vender sus bienes o servicios directamente y no como intermediario, al ser la comunicación su función principal. Lo mismo ocurre con las ventas de contenido digital (vídeos, música, juegos...), independientemente de que el proveedor de la interfaz sea propietario del mismo o posea los derechos de distribución, siempre y cuando el espacio digital esté destinado a la venta de ese contenido y, en caso de existir una posible interacción entre consumidores, esta sea accesoria.

- Por último, se gravan los ingresos procedentes de la transmisión de datos recopilados de los usuarios gracias a la interfaz digital. El impuesto no afecta al tratamiento interno del llamado *Big Data* sobre los usuarios, sino a su venta a otras empresas. Es quizá la actividad más fácilmente justificable en la propuesta, puesto que dichos datos los otorga el usuario por el mero hecho de acceder a una web, más aún si hace uso de sus servicios. De nuevo, se trata de un comportamiento propio de empresas que poseen «efectos de red» y, en conocidos casos⁵⁶, tratan esta información como un activo comercial.

Como se puede apreciar en el articulado de la propuesta, la lista de actividades es cerrada, pero dentro de cada grupo definido pueden encontrarse infinitud de servicios. Ello obliga a analizar particularmente cada situación, comparándola con las características descritas.

Nótese que la definición de ingresos imponibles en las actividades anteriores abarca «los ingresos brutos totales, una vez deducido el impuesto sobre el valor añadido y otros gravámenes similares»⁵⁷.

⁵⁶ FELD, O., «Facebook's plans to sell user data revealed in email», *The Telegraph*, 29 de noviembre de 2018, URL (18/1/2019): <https://www.telegraph.co.uk/technology/2018/11/29/facebook-plans-sell-user-data-revealed-email/>. El mediático tratamiento de estos datos por parte de Facebook ha aumentado llamativamente la preocupación pública por estas actividades.

⁵⁷ Propuesta de Directiva 2018/0073, artículo 3.2

2.1 La creación de valor por parte del usuario

Como ya se ha mencionado, el valor creado por el usuario es la justificación principal que esgrime la propuesta para gravar los servicios digitales; un valor que ha sido sujeto a diversas críticas dada la interpretación llevada a cabo por la Comisión, en especial respecto de los ingresos procedentes de interfaces multifacéticas.

Sin entrar en términos económicos, el valor creado en un negocio, generalmente entendido como la diferencia entre el precio que está dispuesto a pagar un consumidor y el coste del bien o servicio para la empresa, es un punto bastante ambiguo. Aparte de ser difícil de calcular con exactitud hasta para las propias empresas, su origen no suele poder concretarse de un modo claro. No se ha de pensar que el posible debate al respecto ha sido elevado únicamente por los detractores de la medida, se trata de una problemática a la que las propias instituciones que la impulsan no son ajenas⁵⁸.

Ello lleva primero a preguntarse hasta qué punto el usuario crea valor por el uso de los servicios digitales. Si bien los «efectos de red» son una realidad, trasladarlo a un valor monetario me parece una tarea ambiciosa. En el supuesto de una plataforma como Youtube, la cual vive de los ingresos publicitarios, puede sostenerse como imprudente el intentar pensar que todos los usuarios, por el simple hecho de consumir el servicio prestado por la empresa, contribuyen de manera constante a su valor creado. En la tónica expuesta por dos profesores de la Universidad de Münster⁵⁹, la misma regla de tres permitiría decir que entrar en un bar a tomar algo siempre crea valor y atrae a más clientes.

Enlazado con lo anterior, también puede discutirse quién crea el valor, el consumidor que aporta algo al resto de potenciales usuarios o la empresa, la cual, en muchos casos, realiza inversiones y soporta costes para nutrir los «efectos de red», los cuales no aparecen por casualidad.

⁵⁸ OCDE, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018*, OCDE, 16 de marzo de 2018, pp. 134 y ss. En el informe se deja clara la falta de consenso sobre cómo solucionar los desafíos fiscales sin faltar a la realidad económica digital.

⁵⁹ BECKER, J. y ENGLISCH, J., «EU Digital Services Tax: A Populist and Flawed Proposal», *Kluwer International Tax Blog*, 16 de marzo de 2018, URL (16/1/2019): <http://kluwertaxblog.com/2018/03/16/eu-digital-services-tax-populist-flawed-proposal/>

3. ÁMBITO SUBJETIVO

Los sujetos pasivos del impuesto, tratados en el artículo 4 de la propuesta, se delimitan a aquellas empresas que cumplen los dos criterios cuantitativos requeridos, siendo ambos imprescindibles: una cifra de negocio a nivel mundial superior a los 750 millones de euros y unos ingresos imponibles -a efectos de este impuesto- dentro de la UE superiores a los 50 millones de euros.

Desde luego, no ha de olvidarse que sólo aquellas empresas que enmarcan sus actividades dentro del ámbito objetivo mostrado anteriormente podrán ver sus ingresos gravados por el impuesto. Ello explica la importancia de incluir el segundo criterio subjetivo del modo en el que se ha hecho, pues analizar los «ingresos imponibles» en la UE como requisito fundamental obliga a que las empresas afectadas posean, de un modo u otro, una dedicación relevante a los servicios digitales tratados en la propuesta.

Por otro lado, es notorio que las cifras que se plasman en ambos criterios son considerablemente elevadas, lo que deja de lado, *a priori*, a aquellas PYMES dedicadas a sectores digitales. No obstante, el mismo artículo 4 hace un inciso⁶⁰ no menospreciable en cuanto a que los ingresos de ambos requisitos subjetivos se calculan, si fuera el caso, con las cifras del grupo empresarial consolidado. Es decir, empresas que se encuentran lejos de estos niveles de ingresos podrían estar obligadas a afrontar el impuesto si pertenecen a un grupo empresarial potente, lo que –si se me permite la opinión- desincentivaría que estos grandes conglomerados empresariales invirtieran su capital en la adquisición o creación de compañías más modestas; si bien, del mismo modo, mejoraría la situación competitiva de empresas independientes que no poseen el apoyo cercano de un gran grupo. A su vez, aflora el temor de la plausible subida de precios en los servicios prestados por las grandes compañías a las PYMES y de manera última al consumidor, pues sería ingenuo pensar que, de un modo u otro, no repercutirán el incremento en costes fiscales.

Tal y como se expone en la justificación de la propuesta, la condición de sujeto pasivo es independiente al lugar donde se encuentre establecida la empresa. Por ello, cuando se cumplan los requisitos, el rango de aplicación del impuesto se extiende a operaciones transfronterizas dentro de la UE, a las realizadas con una empresa residente en un

⁶⁰ Propuesta de Directiva 2018/0073, artículo 4.6

Estado no perteneciente a la UE y también, aunque en un principio pudiera no parecer necesario para el objetivo de la propuesta, a las localizadas dentro de un mismo Estado miembro, salvaguardando de este modo los tratados con la OMC y el propio Derecho interno de la UE en materia de discriminación fiscal⁶¹.

4. LUGAR DE IMPOSICIÓN

Situar los ingresos es un aspecto vital para los objetivos de este impuesto, pues de ello depende qué Estado o Estados ostentarían jurisdicción tributaria ante las actividades de una empresa. Ello hace vital que la fórmula de localización sea efectiva y se encuentre dirigida a la tan deseada «igualdad» a la hora de gravar a las grandes empresas de servicios digitales.

En este caso, para localizar los ingresos imponibles dados durante un periodo impositivo se siguen criterios prácticamente idénticos a los establecidos en la «medida estructural»: analizar el lugar desde el cual el usuario accede a los servicios gravados. El sistema parece congruente con la línea que se ha ido cimentado durante el resto de la propuesta, puesto que esta siempre ha mantenido la creación de valor por parte de los usuarios como fundamento. Dadas las diferencias entre los distintos grupos de ingresos imponibles que se plantean, el artículo 5 de la propuesta aporta puntos concretos para la ubicación del usuario en cada supuesto, si bien todas ellas se reducen en realidad a la misma base.

Así, en los ingresos publicitarios se acotan a un Estado miembro los usuarios que en el momento de aparición de la publicidad en sus dispositivos se encuentran en dicho país. Lo mismo ocurre con los ingresos derivados de datos recopilados de los usuarios, donde se tiene en cuenta desde dónde accedió el usuario a la interfaz en el momento de la recogida de información.

En el mismo sentido, el caso de las interfaces digitales multifacéticas se rige por la ubicación del dispositivo a la hora de concluir una operación o se acceda a la cuenta de la interfaz, según la interfaz se encuentre dirigida a operaciones entre usuarios o no. No obstante, siguiendo la literalidad del texto en el primer supuesto, se puede plantear la

⁶¹ CALDERÓN, J. M., *Nota sobre el Paquete... cit.*, p. 17.

duda de en qué Estado se localiza un usuario que concluye la operación en un territorio distinto al usado para entrar en el «marketplace». No parece que la propuesta entre en detalle sobre este aspecto, que podría ser importante para aquellas transacciones digitales entre usuarios de carácter no inmediato o que requieren de varios «pasos» para confirmarse.

Independientemente del tipo de ingreso, el modo por el que se pretenden localizar los dispositivos es, de nuevo, la IP con la que se entra a la interfaz digital, aunque no se descartan «otros métodos de geolocalización, si son más exactos»⁶².

Aparte de localizar los ingresos imposables, estos se han de repartir entre los Estados afectados de manera lógica. Por ello, se cuantifican los criterios anteriores en pos de una distribución proporcional a la relevancia de cada país en los servicios digitales realizados por la empresa. A raíz de ello, para cada Estado miembro se tiene presente el número de veces que aparece un anuncio publicitario en cada dispositivo, el número de usuarios que han concluido operaciones subyacentes/poseen cuentas en la interfaz digital multifacética⁶³ y el número de usuarios cuyos datos han sido monetizados.

5. OBLIGACIONES Y OTROS ASPECTOS

El impuesto, cuyo tipo impositivo ascendería al 3% de devengo anual sobre la totalidad de los ingresos imposables como base, estaría sujeto a autoliquidación por parte del sujeto pasivo, evitando así la costosa retención automática por los Estados en servicios que, francamente, son difíciles de controlar en su totalidad.

La declaración y el pago, al igual que en el IVA del comercio electrónico, seguiría el sistema de *Mini Ventanilla Única*, por lo que la presentación se limita a al «Estado de identificación». El sistema requiere de una alta coordinación entre los Estados, por lo que, aparte del *Capítulo 4º* de la propuesta, se hace referencia⁶⁴ a las Directivas 2011/16/UE y 2010/24/UE y otras medidas internacionales para mejorar el proceso.

Esta vía también supone que el control fiscal de las declaraciones es realizado por cada Estado miembro interesado, lo cual puede suponer un grave obstáculo para la ágil

⁶² Propuesta de Directiva 2018/0073, Memoria, p.23

⁶³ Según se trate de símiles a un «marketplace» o una red social, respectivamente.

⁶⁴ Propuesta de Directiva 2018/0073, Memoria, p.24.

aplicación del impuesto. El carácter digital y la propia naturaleza de las actividades gravadas pueden llevar a abultadas diferencias entre las estimaciones de los ingresos imponibles por parte de las empresas y de los Estados, multiplicándose el número de potenciales acciones contra la autoliquidación por cada Estado competente. Esa dificultad en el control también explica que el anteproyecto de Ley español ya refleje las sanciones concretas por falseamiento u ocultación de los datos usados en el cómputo⁶⁵.

Por otro lado, la propuesta insta a los Estados a permitir la deducibilidad del ISD a la hora de gravar el IS o equivalentes, con el fin de reducir los casos de doble imposición. Todo parece indicar que España seguirá dicha fórmula⁶⁶.

6. ESTADO Y FUTURO DE LA MEDIDA

Al tratarse de una medida de armonización fiscal direccionada al buen funcionamiento del mercado interior, la propuesta de *Directiva 2018/0073* necesita, al igual que la medida estructural, de unanimidad, por encontrar su fundamentación en el art. 113 TFUE. Se trata, por tanto, de una opción cuya aprobación tampoco puede exponerse de manera segura.

Esa incertidumbre se acentúa aún más si tenemos en cuenta los recientes resultados en el seno europeo. La última reunión del ECOFIN, el 4 de diciembre de 2018, fue un ejemplo más de la falta de consenso entre los Estados miembro, donde Francia y Alemania llevan impulsando el acuerdo desde hace meses sin éxito. La situación es tan poco esperanzadora que el eje franco-alemán ha llegado a suavizar las propuestas de la Directiva reduciendo el alcance del impuesto a únicamente los ingresos publicitarios⁶⁷.

La oposición a la propuesta viene liderada por Irlanda, Luxemburgo, Malta y el bloque nórdico (Finlandia, Dinamarca y Suecia), los cuales esgrimen diversos motivos para ello, como la falta de adecuación y la necesidad de una armonización mundial. Razones de peso y que han de ser debidamente tratadas, pero que no esconden el hecho de que la medida afectaría de manera negativa a estos países en términos de recaudación. Se trata

⁶⁵ Anteproyecto de Ley sobre Determinados Servicios Digitales, art. 15.

⁶⁶ SERRALLER, M., «El Gobierno aprueba un golpe fiscal de más de 2.000 millones a las empresas», *Expansión*, 19 de enero de 2019, URL (20/1/2019): <http://www.expansion.com/economia/2019/01/18/5c410386468aeb756d8b45d6.html>

⁶⁷ *Franco-German joint declaration on the taxation of digital companies and minimum taxation*, 2018.

de una respuesta natural para un sector en Europa que, ya sea por su atractivo fiscal para las empresas o por ser «exportador» de estos servicios digitales, vería cómo otros Estados miembro se harían con parte del pastel y, más que posiblemente, encontrarían represalias financieras por parte de Estados Unidos. Y es que no hay que olvidar que la inmensa mayoría de compañías potencialmente afectadas por este impuesto provendrían de EE.UU., reduciendo la hasta ahora atractiva situación de estos Estados para otras empresas digitales, grandes inversores, y corriendo el riesgo de que, dado el *particular* panorama político americano, aflore una mayor tensión comercial internacional.

Las conclusiones de dicha reunión apuntan a que la opción más probable sea esperar a una solución internacional en la OCDE. Por mucho que los impulsores intenten que se apruebe el impuesto lo antes posible para permitir su entrada en vigor en 2021, no parece que en las próximas cumbres del ECOFIN vaya a cambiar la situación. El bloqueo ha llegado hasta tal punto para esta y otras cuestiones fiscales que la Comisión ha planteado permitir la aprobación de medidas en este ámbito por mayoría en vez de por unanimidad⁶⁸. Pese a todo ello, suponiendo que se llega a un consenso temprano, la vigencia del impuesto parece quedar limitada a 2025, entendiéndose que para esa fecha ya existirá una propuesta de peso en el marco mundial.

7. ANTEPROYECTO ESPAÑOL

Dada la falta de acuerdo en la UE, España ha decidido adelantarse por su cuenta en la imposición fiscal a los servicios digitales. El Consejo de Ministros aprobó el 19 de octubre de 2018 el *Anteproyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales*, similar a los planteamientos de la propuesta de *Directiva 2018/0073* en pos de no entrar en conflicto con la hipotética norma europea. Es decir, se trata de un impuesto temporal a la espera del –también «temporal»- impuesto europeo, tal y como se refleja en las palabras de los propios dirigentes españoles⁶⁹.

⁶⁸ BARKER, A., «Brussels pushes to scrap national vetoes on taxation», *Financial Times*, 15 de enero de 2019. La medida, que entraría en vigor para 2020, se espera que sea rechazada de lleno por los mismo Estados que se oponen a los cambios en materia fiscal, URL (20/1/2019): <https://www.ft.com/content/65327b4e-173d-11e9-9e64-d150b3105d21>

⁶⁹ FERRARI, J., «Europa retrasa hasta 2020 la 'tasa Google' y España sigue en solitario», *elEconomista*, 7 de noviembre de 2018, URL (15/1/2019): <https://www.economista.es/economia/noticias/9502685/11/18/Europa-retrasa-hasta-2020-la-tasa-Google-y-Espana-sigue-en-solitario.html>. Nadia Calviño, Ministra de Economía: "lo ideal es una solución

Las únicas diferencias que se pueden destacar respecto de la propuesta europea se encuentran en la consideración del sujeto pasivo y en el gravamen de operaciones intragrupo. En relación a la primera de ellas, se ha establecido un umbral de ingresos imponibles localizados en España superior a 3 millones de euros (unido a los 750 millones de euros de cifra de negocio total), sustituyendo de este modo a los 50 millones de euros localizados en la UE que plantea la propuesta de Directiva. En cuanto a las operaciones intragrupo -las cuales no se encuentran gravadas en la propuesta europea- parece ser que el Gobierno ha rectificado, pues, pese a no poderse deducir del texto actual, «las prestaciones digitales que sean realizadas entre entidades que formen parte de un grupo con una participación, directa o indirecta, del 100% quedarán exentas»⁷⁰.

El anteproyecto ha sido finalmente aprobado en el Consejo de Ministros del 18 de enero de 2019, esperando recaudar 1.200 millones de euros⁷¹. Sin embargo, su futuro se encuentra cuestionado por algunos dada la débil mayoría legislativa del actual gobierno⁷², pues no ha de olvidarse que, pese haber sido aprobado por el Consejo de Ministros, la medida ha de superar la votación en el Congreso. Independientemente de las dificultades políticas, la fecha más temprana para su entrada en vigor sería en mayo de 2019⁷³, lo que explica que la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal haya reducido considerablemente las expectativas recaudatorias⁷⁴.

La actuación de España no se corresponde con la tónica general del resto de países europeos, ni siquiera la mayor parte de países que apuestan por la medida a nivel comunitario estar trabajando en instaurar el impuesto por iniciativa interna. De hecho, las únicas comparaciones que se pueden realizar actualmente con Estados de nuestro

a nivel mundial y que la segunda mejor opción es tener una solución a nivel europeo, para evitar que cada uno de los 28 estados miembros empecemos a hacer impuestos digitales heterogéneos".

⁷⁰ SERRALLER, M., «El Gobierno aprueba... *cit.*, p.

⁷¹ GONZÁLEZ, J.S., «El Gobierno aprueba la "tasa Google" y la "tasa Tobin" para que empresas e inversores aporten 2.000 millones más», *El País*, 18 de enero de 2019, URL (21/1/2019): https://elpais.com/economia/2019/01/18/actualidad/1547815166_686573.html

⁷² CRUZ AMORÓS, M., «Nuestro impuesto sobre determinados servicios digitales», *LEFEBVRE*, 5 de diciembre de 2018, URL (18/1/2019): <https://elderecho.com/impuesto-determinados-servicios-digitales>

⁷³ MARTÍNEZ, E., «Sin tiempo para recaudar 2.000 millones que prevé Hacienda con la "tasa Google" y "tasa Tobin"», *Burgos Conecta*, 18 de enero de 2019, URL (22/1/2019): <https://www.burgosconecta.es/economia/fiscalidad/impuestos-presupuestos-tasa-google-20190118095535-ntrc.html>

⁷⁴ El Periódico, «Las claves de la 'tasa Google' aprobada por el Gobierno», 18 de enero de 2019, URL (18/1/2019): <https://www.elperiodico.com/es/economia/20190118/las-claves-de-la-tasa-google-7253611>. La AIREF estima su recaudación a una horquilla de entre 546 y 968 millones.

entorno serían respecto a Italia, que aprobó una Ley⁷⁵ sobre el *web tax*, aunque no se ha desarrollado y, por tanto, su esperada entrada en vigor el 1 de enero de 2019 ha quedado truncada; así como Reino Unido, que ha realizado una consulta pública sobre un *Digital Service Tax*, la cual traería efectos para 2020 suponiendo que se regula en plazo.

Quien sí ha dado un paso definitivo es Francia, que ya anunció la imposición del impuesto a nivel nacional desde 2019 «a los gigantes digitales si los Estados europeos no asumen sus responsabilidades»⁷⁶. Cumpliendo con su promesa, el 1 de enero de 2019 ha entrado en vigor la tasa a nivel nacional⁷⁷—popularmente conocida como impuesto GAF—, la cual se corresponde con las primeras intenciones de la propuesta de Directiva, es decir, no se limita únicamente a los ingresos publicitarios como se planteó en la cumbre del ECOFIN de diciembre de 2018, sino que, al igual que la propuesta española, abarca a los tres grupos de ingresos imponibles originalmente presentados.

Lo cierto es que, antes o después, temporal o indefinidamente, todo parece indicar que el impuesto sobre servicios digitales se instalará en nuestro ordenamiento jurídico, sea impulsado por vía española, europea o en sede de la OCDE.

⁷⁵ Ley de 27 de diciembre de 2017

⁷⁶ EFE, «Francia impondrá la 'tasa Google' el año que viene», *El Mundo*, 6 de diciembre de 2018, URL (14/12/2018): <https://www.elmundo.es/economia/2018/12/06/5c093eb0fc6c83a00d8b4571.html>. Declaraciones de Bruno Le Maire, ministro de economía y finanzas francés.

⁷⁷ AFP, «La France taxera les GAF dès le 1er janvier 2019», *Le Monde*, 17 de diciembre de 2018, URL (8/1/2019): https://www.lemonde.fr/economie/article/2018/12/17/la-france-taxera-les-gafa-en-2019_5398801_3234.html

VI. CONCLUSIONES

Los servicios de la sociedad de la información, en cualquiera de sus vertientes, han puesto a prueba los sistemas y estructuras fiscales tradicionales. Como cabría esperar, los Estados intentan reaccionar a estos cambios de índole económica mediante adaptaciones legislativas que no siempre llegan a cumplir los objetivos deseados.

En el caso de los servicios digitales, la situación es clara. Un reducido número de empresas líderes en ciertos sectores digitales está aprovechando una normativa desfasada a nivel global para jugar con las jurisdicciones fiscales de los Estados. La regulación actual no se adapta a la naturaleza de estos mercados donde el consumidor aporta una fracción importante del valor creado por el prestador de servicios, pues no consigue vincular fiscalmente a las empresas con el Estado de la fuente para dicha renta.

En medio del escollo recaudatorio que supone gravar las actividades de estas multinacionales, se da la paradoja de existir un consenso internacional sobre la necesidad de una armonización mundial que combata el problema a la vez que los Estados son incapaces de ponerse de acuerdo los unos con los otros.

Sea como fuere, lo cierto es que, indudablemente, se trata de una cuestión que ha de resolverse. Más allá del interés hacendístico que pueda despertar, las empresas contra las que se lanzan estas medidas están, a muchos efectos, explotando su posición dominante. Del mismo modo que es importante paliar las inadecuaciones legales que permiten la ingeniería fiscal actual de estas compañías, también lo es defender la competencia en los mercados; unos mercados en los que el pequeño y mediano empresario se ve incapaz, ya no de competir en términos económicos, sino de aprovechar las mismas «oportunidades» fiscales que los grandes. La situación actual es, en sí misma, discriminatoria, otorgando ventajas únicamente al que dispone de los recursos necesarios para beneficiarse de ella.

La propuesta –o posible realidad en el caso español– de un impuesto que grave los ingresos de las actividades más significativas para estas empresas rastreables al territorio de un Estado es, como ya anuncia la propia UE, un parche, una solución momentánea ante la imposibilidad de implantar otra mejor. La cuestión que más me ha llamado la atención durante la búsqueda de información para este trabajo ha sido precisamente la insalvable diferencia de opiniones dentro de la UE, algo que esperaba a nivel OCDE, pero no a tal extremo en Europa. Y es que, de la infinitud de temas que pueden analizarse al respecto de estas iniciativas, lo poco que parece seguro es que los países comunitarios que así lo deseen tendrán que iniciar sus propias medidas fiscales en espera de acuerdos superiores con fecha de llegada incierta.

Lo anterior trae consigo sus propios problemas pues se corre el riesgo de heterogeneizar el panorama europeo, casualmente lo que se pretendía evitar con las medidas en común.

Además, no son baladíes los argumentos que aparecen en contra del impuesto. Tal y como se ha visto, aunque el razonamiento para implantarlo sea de peso, nada asegura

que, siguiendo los planteamientos por la oposición al mismo, traiga de la mano unos efectos secundarios negativos no precisamente para las grandes empresas digitales. No obstante, para detectar verdaderos fallos en la articulación legal o en sus resultados primero hay que ponerlo en marcha, cosa que a corto plazo sólo va a apreciarse a niveles nacionales.

Se trata, desde luego, de un proceso, con sus más o y sus menos, pero que ha de iniciarse de algún modo. En caso contrario, no sólo no se afrontarían las pérdidas recaudatorias actuales respecto de los servicios digitales, sino que se dejaría vía libre para futuros problemas que hoy ni se conciben. El mundo digital llegó hace ya un tiempo y, además de quedarse, va a seguir creciendo; no responder ante los fallos actuales del sistema lo condenaría a una acumulación de incongruencias futuras con la realidad económica a la que debe hacer frente.

Por ello, con consenso o sin él, desde mi punto de vista toda iniciativa es buena. Ello siempre y cuando se esté dispuesto a modificarla si los resultados no demuestran ser favorables, tema que ya me suscita más dudas.

BIBLIOGRAFÍA

AFP, «La France taxera les GAFAs dès le 1er janvier 2019», *Le Monde*, 17 de diciembre de 2018, URL (8/1/2019): https://www.lemonde.fr/economie/article/2018/12/17/la-france-taxera-les-gafa-en-2019_5398801_3234.html

ARIAS POU, M., *Manual Práctico de Comercio Electrónico*, La Ley, 2006.

BARCIELA PÉREZ, J. A., «La implementación del Plan de Acción BEPS en la UE», *Carta Tributaria*, N° 32, 2017.

BARKER, A., «Brussels pushes to scrap national vetoes on taxation», *Financial Times*, 15 de enero de 2019, URL (20/1/2019):
<https://www.ft.com/content/65327b4e-173d-11e9-9e64-d150b3105d21>

BECKER, J. y ENGLISCH, J., «EU Digital Services Tax: A Populist and Flawed Proposal», *Kluwer International Tax Blog*, 16 de marzo de 2018, URL (16/1/2019):
<http://kluwertaxblog.com/2018/03/16/eu-digital-services-tax-populist-flawed-proposal/>

BECKER, S.A., *Electronic Commerce: Concepts, Methodologies, Tools and Applications*, Premiere Reference Source, 2007.

CALDERÓN, J. M., *Nota sobre el Paquete Europeo (2018) en materia de fiscalidad de la economía digital: A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Single Market*, AEDAF, 2018.

CANO, F., «Telefónica, Vodafone y DigitalES presentan sus alegaciones contra la tasa Google», *El Español*, 19 de noviembre de 2018, URL (17/1/2019):
https://www.elespanol.com/economia/empresas/20181119/digitales-denuncia-arbitrariedad-nueva-ley-impuesto-digital/354464844_0.html

CARBAJO VASCO, D., «El Plan de Acción de la iniciativa BEPS. Una perspectiva empresarial», *Crónica Tributaria*, N° 154, 2015, pp. 49-67.

CARBONELL, A., «Concepto de establecimiento permanente en el ordenamiento jurídico financiero-tributario», *Joan Cerdà & associats*, 2018, URL (2/2/2019):

<https://joancerda.com/2018/03/16/concepto-establecimiento-permanente-ordenamiento-juridico-financiero-tributario-marzo-2018/>

CASANOVA GUASCH, F., «Problemática en la aplicación del concepto de establecimiento permanente a las actividades de comercio electrónico», *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación*, N° 277, 2006, pp. 97-155.

CNMC, *Nota de prensa de 5 de octubre de 2018*, CNMC, 2018.

CONTRERAS GOMEZ, C., *El papel del gobierno en la Era Digita: Un enfoque de economía pública*, Editorial Universitaria Ramón Areces, 2017.

CRUZ AMORÓS, M., «Nuestro impuesto sobre determinados servicios digitales», *LEFEBVRE*, 5 de diciembre de 2018, URL (18/1/2019):

<https://elderecho.com/impuesto-determinados-servicios-digitales>

DELGADO GARCÍA, A.M., y OLIVER CUELLO, R., *Fiscalidad del comercio electrónico*, Universitat Oberta de Catalunya, 2015.

Ecommerce Foundation, *Global&Ecommerce Report*, Ecommerce Foundation, 2017.

EFE, «Francia impondrá la 'tasa Google' el año que viene», *El Mundo*, 6 de diciembre de 2018, URL (14/12/2018):

<https://www.elmundo.es/economia/2018/12/06/5c093eb0fc6c83a00d8b4571.html>

El Periódico, «Las claves de la 'tasa Google' aprobada por el Gobierno», 18 de enero de 2019, URL (18/1/2019): <https://www.elperiodico.com/es/economia/20190118/las-claves-de-la-tasa-google-7253611>

FELD, O., «Facebook's plans to sell user data revealed in email», *The Telegraph*, 29 de noviembre de 2018, URL (18/1/2019):

<https://www.telegraph.co.uk/technology/2018/11/29/facebooks-plans-sell-user-data-revealed-email/>

FERRARI, J., «Europa retrasa hasta 2020 la 'tasa Google' y España sigue en solitario», *elEconomista*, 7 de noviembre de 2018, URL (15/1/2019):

<https://www.eleconomista.es/economia/noticias/9502685/11/18/Europa-retrasa-hasta-2020-la-tasa-Google-y-Espana-sigue-en-solitario.html>

GARCÍA-OLÍAS JIMÉNEZ, C., «El concepto tributario de "establecimiento permanente"», *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, N^o. Extra 1, 2011, pp. 229-235.

GARCÍA-OLÍAS JIMÉNEZ, C., «Situación actual de la fiscalidad en el pago de dividendos, intereses y cánones», *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, N^o 10, 2005, pp. 21-31.

GONZÁLEZ, J.S., «El Gobierno aprueba la "tasa Google" y la "tasa Tobin" para que empresas e inversores aporten 2.000 millones más», *El País*, 18 de enero de 2019, URL (21/1/2019):

https://elpais.com/economia/2019/01/18/actualidad/1547815166_686573.html

HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARREDA, P.A., «La dudosa legitimidad del Plan de Acción de la OCDE para la lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS)», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, N^o 873, 2013, p.10.

JOHNSTON, S.S., «Countries Agree to Disagree on Taxing Digital Economy, OECD Says», *Taxnotes*, 16 de marzo de 2018, pp. 1265 y ss.

JORRÍN, J. G., «Las tecnológicas intentan tumbar el impuesto digital por un defecto en su diseño», *El Confidencial*, 27 de diciembre de 2018, URL (22/1/2018):
https://www.elconfidencial.com/economia/2018-12-27/tecnologicas-tumbar-impuesto-digital-defecto-diseno_1729034/

LAMPREAVE, P., «Fiscal Competitiveness Versus Harmful Tax Competition in the European Union», *Bulletin for international taxation*, N^o 6, 22 de septiembre de 2011, pp. 17-37.

LÓPEZ BONILLA, J. M. y LÓPEZ BONILLA, L. M., «El billete electrónico en los canales de distribución turísticos», *Boletín Económico de ICE*, N^o 2934, 2008, pp. 43-53.

MARTÍNEZ, E., «Sin tiempo para recaudar 2.000 millones que prevé Hacienda con la "tasa Google" y "tasa Tobin"», *Burgos Conecta*, 18 de enero de 2019, URL (22/1/2019):
<https://www.burgosconecta.es/economia/fiscalidad/impuestos-presupuestos-tasa-google-20190118095535-ntrc.html>

OCDE, *Economic Outlook for Southeast Asia, China and India 2018 - Update*, OCDE, 7 de septiembre de 2018.

OCDE, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018*, OCDE, 16 de marzo de 2018.

OLIVER CUELLO, R. «Fiscalidad internacional y comercio electrónico», *Revista de Internet, Derecho y Política*, N° 9, 2009, pp. 1-10.

SÁNCHEZ, C.L., «El impuesto sobre el valor añadido en el comercio electrónico: problemas en su aplicación efectiva y propuestas de modernización en el ámbito de la Unión Europea», *XXV Encuentro de Economía Pública*, Valencia, Editorialexpress, 2017, pp. 1-51.

SERRALLER, M., «El Gobierno aprueba un golpe fiscal de más de 2.000 millones a las empresas», *Expansión*, 19 de enero de 2019 URL (20/1/2019):

<http://www.expansion.com/economia/2019/01/18/5c410386468aeb756d8b45d6.html>