



COMILLAS
UNIVERSIDAD PONTIFICIA

ICAI

ICADE

CIHS

FACULTAD DE DERECHO

**LA ECONOMÍA DIGITAL CON SUS CONSECUENCIAS
FISCALES Y LA BÚSQUEDA DE NUEVAS FUENTES
DE RIQUEZA**

Autor: Carlos Angulo Obieta

4º E-1 B.L.

Área de Derecho Financiero y Derecho Tributario

Tutor: Dña. Eva María Gil Cruz

Madrid, España

Abril de 2019

Índice

Índice	2
1 Listado de abreviaturas	3
2 Resumen del trabajo	4
3 Abstract	5
4 Objeto del trabajo	6
5 Bloque I: Los efectos de las nuevas tecnologías en los tradicionales modelos de negocio	7
5.1 La cuarta Revolución Industrial: la transformación del trabajo y la transformación de las empresas	7
5.1.1 Introducción:	7
5.1.2 La transformación digital	8
5.1.3 Automatización y sus efectos	11
5.1.4 Situación de España	14
5.2 Fuentes de riqueza y nuevas oportunidades de negocio.....	17
5.2.1 El nuevo enfoque tecnológico	17
5.2.2 Modelos de negocio digitales	19
5.2.3 Nuevas oportunidades de negocio	22
6 Bloque II: Desafíos fiscales de la nueva economía digital.....	26
6.1 El comercio electrónico: el IVA y su influencia en las ventas a distancia en la Unión Europea.....	26
6.1.1 Concepto de comercio electrónico	26
6.1.2 El Impuesto sobre el Valor Añadido.....	28
6.2 Multilateralismo fiscal y presencia digital significativa	33
6.2.1 Plan de Acción BEPS.....	33
6.2.2 La tributación directa en relación con el Impuesto de Sociedades.....	35
6.2.3 La base imponible común como mecanismo necesario en un nuevo entorno económico digitalizado	37
6.2.4 ¿Qué se concibe como Establecimiento Permanente y cómo afecta a la tributación?	38
6.2.5 El multilateralismo fiscal	39
7 Conclusiones	41
8 Fuentes y bibliografía utilizada:.....	42

1 Listado de abreviaturas

TIC	Tecnologías de la Información y la Comunicación
UE	Unión Europea
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
MIT	Massachusetts Institute of Technology
PYME	Pequeñas Y Medianas Empresas
I+D	Investigación y Desarrollo
PIB	Producto Interior Bruto
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
CDI	Convenios de Doble Imposición
IS	Impuesto de Sociedades
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
EP	Establecimiento Permanente

2 Resumen del trabajo

Cuando hablamos de economía digital nos referimos a un sector que realmente no es nuevo, sino que incluye a todos los sectores de la economía y todas las actividades tanto personales como sociales que están siendo modeladas por las nuevas tecnologías, en especial las de la Información y las de la Comunicación. No cabe ninguna duda de que es un sector con una demanda de profesionales con una alta especialización, y que tanto el gobierno como las industrias son conscientes del papel que está jugando y va a jugar en el sector productivo del mercado español.

Es importante destacar que gracias a la economía digital han aparecido nuevos modelos de negocio en el mercado que buscan adaptarse a estas nuevas tecnologías para así ser más eficientes y productivos. Esto se va a ver con el aumento del uso de técnicas y tecnologías del ámbito de la informática y las telecomunicaciones, conocidas comúnmente como TIC; con el comercio electrónico, es decir, la compraventa de productos y servicios a través de Internet; y los contenidos digitales, concebidos como un medio de difusión del conocimiento. La interacción de estas técnicas con Internet ha modificado la economía tradicional, dando lugar a una estructura que se encuentra conectada a nivel global, llegando a modificar los modelos productivos en aspectos como la localización o el tamaño. Con la economía digital se ha pasado de un escaso aprovechamiento de las TIC, a un aumento del uso de estas tecnologías en todas las actividades económicas, culturales y sociales.

Por otro lado, hay que analizar los distintos desafíos fiscales que la economía digital está implantando en todos los sectores, ya que en muchas ocasiones va a dificultar una fiscalización correcta. Es importante estudiar y observar como el gobierno español y la Unión Europea usan distintos mecanismos para adaptarse al nuevo entorno económico digitalizado.

3 Abstract

When we talk about the digital economy we are referring to a sector that is not really new, but includes all sectors of the economy and all the personal and social activities that are being shaped by the new technologies, especially those of Information and Communication. There is no doubt that it is a sector with a demand for highly specialised professionals, and that both the government and the industries are aware of the role that it is playing and will play in the productive sector of the Spanish market.

It is important to point out that thanks to the digital economy, new business models have appeared in the market that seek to adapt to these new technologies in order to be more efficient and productive. This will be seen with the increased use of techniques and technologies in the field of information and telecommunications, commonly known as ICT; with electronic commerce, that is, the purchase and sale of products and services through the Internet; and digital content, conceived as a means of disseminating knowledge. The interaction of these techniques with the Internet has modified the traditional economy, giving rise to a structure that is globally connected, even modifying production models in aspects such as location or size. With the digital economy, there has been a shift from a scarce use of ICTs to an increase in the use of these technologies in all economic, cultural and social activities.

On the other hand, it is necessary to analyze the different fiscal challenges that the digital economy is implementing in all sectors, since on many occasions it is going to make a correct audit difficult. It is important to study and observe how the Spanish government and the European Union use different mechanisms to adapt to the new digitalised economic environment.

4 Objeto del trabajo

La economía digital es un tema de actualidad, y es una corriente que va más rápido de lo que en su momento se concibió, y que se encuentra en constante cambio. Sin duda alguna la globalización ha sido uno de los elementos que de forma más clara ha contribuido a esta evolución en la economía mundial, obligando a las empresas y a los profesionales a reinventarse y a expandir sus negocios a través de la creación de nuevos modelos de negocio o de su acomodamiento en nuevos mercados a los que antes era imposible acceder.

El Derecho, como instrumento de justicia, no sólo debe seguir a la sociedad, sino que debe anticiparse a ella en todo lo que pueda. En la época en la que vivimos, le es casi imposible seguir el ritmo ya que todos los sectores se están moviendo a una velocidad mucho mayor que cómo han venido haciendo históricamente. Por ello es primordial analizar a fondo el nuevo paradigma de la digitalización de la economía, ya que es algo en lo que el Derecho deberá actualizarse de forma continua para poder sobrevivir. Con este trabajo se busca conocer y entender los distintos mecanismos que, tanto a nivel nacional como de la Unión Europea, las instituciones se sirven para poder seguir regulando de forma idónea los distintos impuestos, sobre todo en operaciones realizadas en Internet. Los trabajos que en los últimos tiempos se vienen desarrollando por parte de organismos internacionales, regionales y nacionales para dar respuesta a los desafíos fiscales que la economía digital plantea a la tributación, particularmente en el ámbito de la fiscalidad internacional, centran su atención en la propuesta de medidas que tienden a frenar determinadas estrategias fiscales consideradas agresivas de empresas multinacionales, a menudo del sector tecnológico, destinadas a reducir lo máximo posible la tributación a lo largo de la cadena de valor de la compañía. Estas estrategias plantean retos de gran calado para la tributación internacional y por ello es importante ver las reacciones de los organismos.

5 Bloque I: Los efectos de las nuevas tecnologías en los tradicionales modelos de negocio

5.1 La cuarta Revolución Industrial: la transformación del trabajo y la transformación de las empresas

5.1.1 Introducción:

“La Cuarta Revolución Industrial se encuentra definida como el proceso de desarrollo tecnológico e industrial que se encuentra asociado con la organización de los medios de producción”¹. Esta revolución está teniendo un impacto mucho mayor que las anteriores en la población mundial, por lo que la adaptación resulta imprescindible para la supervivencia en todos los órdenes de nuestra sociedad. Se puede observar una creciente adaptación de las cadenas de valor de los distintos sectores de la economía a ese efecto disruptivo que comienza con el consumidor digital.

El desarrollo que muchos podrían caracterizar de vertiginoso de estas nuevas tecnologías impacta sobre los modelos de negocio que llevan funcionando hasta la actualidad, conocidos como modelos clásicos, y hace que surjan otros nuevos. Por consiguiente, la actividad empresarial se ha desmaterializado y las infraestructuras que organizan, hacen funcionar y crean valor sobre las compañías necesitan una renovación, en particular las grandes compañías transnacionales.

“Las tecnologías de la información no transforman sólo a las empresas, sino que han transformado la sociedad y siguen haciéndolo”², principalmente porque la velocidad a la que funcionan las redes ha aumentado. El pensamiento social evoluciona y a un paso mayor gracias a la rapidez con la que funciona el nuevo sistema digital. Esto ha llevado a facilitar el acceso a la información, de una manera eficaz e inmediata, mediante el uso de las infraestructuras que vienen desarrollándose, desde el primer ordenador a la

¹ *Revolución Industrial IV*, Vicent Selva Belén

² *Tendencias y desafíos fiscales de la economía digital*, página 46, Saturnina Moreno González

última Inteligencia Artificial, especialmente desde finales del siglo XX y el comienzo del siglo XXI.

5.1.2 La transformación digital

El término de transformación digital puede ser definido como el ajuste de las cadenas de valor de las diferentes ramas del mundo económico a la repercusión, posiblemente perjudicial, que conlleva la integración de docenas de tecnologías de base digital en el conjunto de procesos físicos de negocio tradicionales. En resumen, es el proceso por el cual el objetivo de las empresas no es otro que adaptar y transformar sus métodos de trabajo y estrategias empresariales, para, además de obtener así mayores beneficios gracias a la implementación de las nuevas tecnologías, seguir a la estela de este desarrollo³. La digitalización, junto con la globalización, están cambiando el mundo de forma radical, convirtiendo los esquemas de gestión empresarial y la creación de valor de carácter global. Esta transformación, provocada por la aparición de nuevas tecnologías, está impactando en los distintos escalones de la sociedad: tanto en los Estados y sus administraciones públicas, como en los particulares y las empresas. La aparición de la banda ancha, el Internet o el teléfono móvil, por nombrar algunos ejemplos, ha revolucionado la forma en que la sociedad se organiza, definiendo una nueva sociedad digital, que se encuentra conectada de forma constante y más activa y fácil, donde todo lo que pueda ser digitalizado se digitalizará.

La transformación digital se puede definir como “un proceso disruptivo”⁴, que afecta a todos los departamentos de una empresa, pero que cada una asumirá de forma idónea e individual. Este proceso comienza con la formación digital de las personas integrantes en una empresa, ya que estos, siendo ellos los involucrados, deben poner de su parte para contribuir de forma activa en este procedimiento. Por otro lado, se deben investigar adecuadamente los considerados mecanismos de carácter digital que han surgido y de las que habrá que valerse para así llevar a cabo de forma efectiva este procedimiento.

³ *¿Qué es la Transformación Digital y por qué tu empresa no puede ignorarla más tiempo?*, Sonia Duro

⁴ *Vid. Sonia Duro, ¿Qué es la Transformación Digital y...*, op.cit.

Por ejemplo, el conocido como *Brand Awareness*, se considera de mucha mayor importancia, debido a esta transformación y dependencia del mundo digital. Tu marca en el mundo digital debe ser conocida y respetada, ya que esto facilitará claramente nuevas oportunidades. La conversación de la comunidad online en torno a la marca de una empresa es cada vez mayor, por ello, que haya fans que hablen bien de una marca es transcendental para aprovechar sus niveles de influencia sobre otros potenciales clientes. Otro instrumento importante como es el *Big Data*, conocido también como bases de datos, que ofrece una orgánica nueva para poder explorar cómodamente los datos que una empresa tiene, para así poder avanzar de una forma más eficiente y menos costosa hacia los posibles objetivos sociales de las empresas.⁵ La gestión de datos es un campo muy poco explorado dentro de la digitalización. Estas tecnologías hacen que se tenga más información que nunca sobre clientes, reales y potenciales, pero esto entraña la dificultad de encontrar los datos que interesan en un océano de información, por lo que la aparición de jóvenes especialistas en esta materia se considera primordial. En cuanto a las ventajas de la transformación digital, hay que destacar la innegable mejora en la comunicación, ya que sitúa a las empresas al mismo grado de digitalización que sus clientes, algo que permite que se utilicen “los mismos canales de comunicación y un mayor entendimiento entre las partes”⁶. También facilita el acceso a nuevas posibilidades de comercio o negocio, al abrirse puertas para comerciar en un mundo global, donde las distancias no importan. Fuera del entorno tradicional de una empresa, los procedimientos se desarrollan y exigen avances empresariales, por lo que las nuevas tecnologías se implantan cada vez en más y más organizaciones. Esto provoca que las empresas estén actualizadas con los acontecimientos que ocurren a su alrededor, y contribuye a aumentar la vida útil de las empresas, o, en otras palabras, a la continuidad del negocio.⁷

En consecuencia, a esta transformación digital la sociedad busca adaptarse a la misma y no quedarse atrás. Se está viviendo entonces una revolución, que

⁵ Vid. Sonia Duro, *¿Qué es la Transformación Digital y...*, op.cit.

⁶ Vid. Sonia Duro, *¿Qué es la Transformación Digital y...*, op.cit.

⁷ *Qué es la transformación digital y sus claves*, David Tomás.

está eliminando de forma paulatina los modelos clásicos, y que no sólo va a transformar cómo concebimos los modos de producción, sino que donde más tendrá impacto será en nuestra sociedad y nuestra economía. Esto se ve reflejado en “los movimientos realizados por las empresas ya establecidas de aprovechar estas nuevas tecnologías para mejorar u optimizar sus medios de producción tradicionales, y también en la aparición de negocios con planteamientos completamente nuevos.”⁸ Esto va a diferenciar entre la transformación digital y la disrupción digital. Lo primero se refiere a empresas del mundo físico (es decir, ya existentes) que buscan ser más eficaces a través de la digitalización, mientras que la segunda se refiere a empresas de carácter eminentemente digital (como las apps) y su avance agresivo hacia el mundo físico.

Hay que reconocer que el verdadero éxito de este proceso conocido como transformación digital no es el avance tecnológico. Las tecnologías digitales son probablemente el principal factor de cambio de la organización empresarial, pero el futuro de muchas compañías a corto plazo depende de cómo son capaces de gestionar este cambio y si pueden convertirlo en una ventaja que les haga más competitivos en el mercado⁹, lo que explica que éste es el verdadero éxito, la correcta adaptación. Es verdad que hay ramas donde la digitalización está teniendo mucho mayor impacto en sus procesos de negocio que otros, pero la nota común es que las tecnologías están afectando a las empresas, y en especial, a la organización de red de cada una.

Hay que destacar que la transformación digital es una transición que podría definirse problemática, al afectar a las distintas formas que existen de trabajar, a la forma de organizarse y a los métodos de administración que tradicionalmente se han aplicado en el mundo empresarial. El factor de las personas es de especial importancia, ya que la cultura corporativa es uno de los aspectos importantes a la hora de determinar el fracaso o el éxito de la transformación digital. Según los estudios de Capgemini, “la cultura corporativa digital está compuesta de varias dimensiones, que son: el entorno

⁸ Vid. Saturnina Moreno González, *Tendencias y desafíos...*, op.cit., página 50.

⁹ Vid. Saturnina Moreno González, *Tendencias y desafíos...*, op.cit., página 54.

de colaboración, el entorno de innovación y experimentación, una cultura que sea de carácter abierta, las capacidades y habilidades digitales que los trabajadores sean capaces de absorber, el planteamiento que se realiza al cliente y el uso de datos para justificar las decisiones que se toman”¹⁰. El estudio realizado por este autor considera que esta cultura corporativa es uno de los mayores obstáculos en los procesos de transformación digital de las empresas, provocando un riesgo de pérdida de competitividad en el mercado actual.

Con todo lo analizado anteriormente, podemos llegar a la conclusión de que el proceso de la transformación digital no es nada fácil, y las empresas buscan adaptarse a este nuevo sistema de la mejor forma posible, en muchas ocasiones dependiendo en gran parte en el factor humano, ya que al final quien se va a servir de estas nuevas herramientas digitales y quién va a promover el cambio es el trabajador.

5.1.3 Automatización y sus efectos

Antes de comenzar a definir cada concepto, es importante recordar lo que dijo David Rotman: “*Quien posea los robots acaparará las riquezas del mundo. En plena crisis laboral, la tecnología se debate entre suponer una mejora de la productividad o una amenaza para los trabajadores*”. El verbo automatizar alude a hacer que determinadas acciones se vuelvan automáticas, es decir, que se desarrollen por sí solas sin la participación directa o intervención de un individuo. El concepto de automatización se utiliza actualmente en el ámbito de la industria para referirse a máquinas que desarrollen ciertos procesos sin que intervengan los seres humanos. Este no es un fenómeno nuevo y los cuestionamientos acerca de sus promesas, efectos y amenazas han acompañado sus avances por mucho tiempo. “La preocupación de que la tecnología y su avance imparable elimine empleos existe al menos desde principios del siglo XIX, durante la Revolución Industrial británica, aunque se pueden encontrar referencias a la automatización del empleo desde la

¹⁰ *The Digital Culture Challenge; Bridging the employee-Leadership Disconnect*, Capgemini

antigua Grecia, especialmente de Aristóteles”¹¹: “*Si cada instrumento pudiera ejecutar su función propia, sin ser mandado o por sí mismo [...]*”. La “*sustitución de maquinaria por el trabajo humano*” o “*un creciente desempleo tecnológico causado por nuestro descubrimiento de medios de economizar el uso de mano de obra*” son solo pocas de las manifestaciones que ha habido sobre esta cuestión, principalmente en las obras de personajes históricos como Albert Einstein o John Maynard Keynes, que culparon a las máquinas y a los avances tecnológicos del desempleo creciente que se sufrió en su época.

Actualmente, de nuevo la tecnología está bajo sospecha mientras que la gran parte del mundo desarrollado se enfrenta a la creciente desigualdad económica. Un informe reciente de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) concluyó que la brecha entre los ricos y los pobres se sitúa en altos niveles históricos en muchos de los países miembros, impulsado en gran parte por un descenso salarial para el 40% de la población en posiciones más bajas. Muchas de las personas que menos ingresan han visto caer los sueldos de forma a lo largo de las últimas décadas, y la OCDE advierte que la desigualdad salarial ya está minando el crecimiento económico. Esto sin duda es un dato importante que hay que tener en cuenta, ya que la automatización del empleo está siendo uno de los factores que lo impulsa. No es ningún descubrimiento que los ordenadores están ya capacitados para hacer todo lo que han venido haciendo y son capaces de hacer los humanos, como defiende la tesis de Jeremy Rifkin en “*El fin del trabajo*”. En ella también explica que las nuevas tecnologías, y en especial el Internet y los ordenadores, interrumpen el curso normal de los acontecimientos que acompañan por lo común al progreso económico¹². Esto se puede observar con la aparición de aplicaciones que se basan en algoritmos realizados por ordenadores que un ser humano, solo con sus habilidades, tardaría mucho más tiempo en realizar. En un futuro próximo, incluso en el terreno del trabajo considerado como puramente intelectual o actividades que se basan en activos inmateriales, es decir, que no contienen ningún componente físico, los ordenadores monopolizarán el campo y serán una herramienta básica.

¹¹ *Efectos de la automatización y la robótica sobre el mercado de trabajo*, MIT Technology Review

¹² *Los efectos de la automatización en el trabajo y en el empleo*, Dominique Medá

“Y es que cientos de empresarios y profesionales son testigos de cómo cada día el trabajo que les corresponde hacer es realizado por robots o por empresas de Internet con muy pocos empleados, y varios ordenadores. Ejemplos de esto pueden ser las agencias de viajes o editoriales, que han sido sustituidas por simples webs o apps; empleados de banca reemplazados por chatbots, u obreros industriales que han sido relevados en todos los sectores, como los robots albañiles o los costureros”¹³. Según los cálculos de Daron Acemoglu y Pascual Restrepo, ambos economistas del MIT, “la inclusión de un robot por cada mil trabajadores ha reducido el empleo en la población entre 0,18 y 0,34 puntos porcentuales, y han hecho que los salarios caigan entre un 0,25% y un 0,5%”¹⁴. Todas estas predicciones van a obligar a la economía y a la sociedad a intentar ajustarse. Este ajuste va a significar un aumento de las desigualdades, un bloqueo del salario para gran cantidad de trabajadores y una conexión cada vez más deficiente y difuminada en el empleo para muchos otros. El trabajo se ha formulado de forma tradicional como un bien positivo: necesario para el buen funcionamiento de la economía y lucrativo para la moral de cada persona trabajadora. Cuando la forma de trabajar existente está funcionando, la sociedad se ordena y se estabiliza, da a las personas algo que hacer y transmite el mensaje de que están activamente participando de la comunidad, además de contribuir al bienestar de sus familias. Por otro lado, se distribuyen los ingresos de una forma que, aunque no resulte justa a ojos de todo el mundo, establece una base que la mayoría acepta como fundamento válido para la distribución de los recursos¹⁵. Incentiva a las personas a encontrar aquello que les gusta, en lo que destacan en comparación con los demás, y a mejorar y desarrollar esas habilidades. De todas formas, el principal objetivo que tiene la Revolución Digital es eliminar el trabajo, es decir, paulatinamente ir ajustando las tecnologías a los antiguos puestos de trabajo con el objetivo de ser más eficiente. Es el último apunte de una economía en la que términos como energía abundante o software inteligente van a convertir en inútil el trabajo humano.

¹³ Vid. Saturnina Moreno González, *Tendencias y desafíos...*, op.cit., página 60.

¹⁴ Vid. Saturnina Moreno González, *Tendencias y desafíos...*, op.cit., página 60.

¹⁵ Vid. Saturnina Moreno González, *Tendencias y desafíos...*, op.cit., página 61.

5.1.4 Situación de España

Para comenzar a analizar la situación de nuestro país en relación con la transformación digital, podemos destacar la “*Décima Encuesta Mundial sobre el Coeficiente Digital de las Empresas*”, elaborada por Price Waterhouse Coopers a partir de entrevistas con miles de directivos y responsables de IT de más de cincuenta y tres países sobre el nivel de digitalización alcanzado o por alcanzar de sus empresas¹⁶. En la misma se puede observar que las compañías españolas han impulsado su grado de digitalización, que ya se sitúa a la par con el de los principales países desarrollados, y que están comenzando a invertir en el perfeccionamiento de nuevas tecnologías de carácter disruptivo como la Inteligencia Artificial, el Internet de las Cosas, y la robotización para mejorar la rentabilidad y la eficiencia. Este informe da a conocer que “el 56% de los directivos que han sido entrevistados en España califican como alto o muy alto el grado de digitalización de sus empresas, once puntos más que en el estudio realizado hace dos años, donde sólo un 45% reconocía tener este nivel de digitalización. Estas cifras sitúan a nuestro país por encima de la media mundial, que es del 52%, y en línea con la mayoría de los países desarrollados como Reino Unido (55%), Estados Unidos (59%) o Italia (48%).”¹⁷

Está claro que hay que tener en cuenta la encuesta realizada por Price Waterhouse Coopers, pero hay que observar y analizar otros factores para calificar de forma adecuada el proceso de digitalización de las compañías españolas. En primer lugar, el tamaño que tienen la gran parte de las empresas españolas. “Analizando el tejido empresarial de nuestro país, en el año 2017 el 55,5% del total de empresas que operan en España no emplea a ningún asalariado. El 27,2% del total de empresas en nuestro país sólo empleaba a un máximo de dos empleados, lo que, sumado a lo anterior, nos lleva a la cifra de un 82,8% de empresas españolas que tienen dos o menos asalariados”¹⁸. La

¹⁶ Vid. Saturnina Moreno González, *Tendencias y desafíos...*, op.cit., página 61.

¹⁷ Vid. Saturnina Moreno González, *Tendencias y desafíos...*, op.cit., página 51.

¹⁸ *Estructura y dinamismo del tejido empresarial en España*, DIRCE.

hegemonía de las PYMES (o Pequeñas Y Medianas Empresas) en la estructura productiva española explica muchos de los problemas que tiene la economía para promover y crear empleo, reducir los puestos de trabajo de carácter temporal, mejorar la productividad de nuestras empresas, así como impulsar nuestros niveles de exportación, y por supuesto, la incorporación de modelos de digitalización en sus procesos¹⁹. Pero para que una empresa decida comprometerse a realizar un procedimiento de transformación de la clase que sea, es importante y necesario que tenga los recursos disponibles necesarios, tanto económicos como humanos, y por supuesto, que se quiera transformar, que vea y crea en la necesidad de realizar estos cambios. Con esto queda claro que debe resultar difícil para ese 82,8% de las empresas implantar en su negocio un modelo de evolución tecnológica basado en temas como el Big Data o la ciberseguridad.

En segundo lugar, hay que destacar que, según el *Business Usage Index*, que evalúa el nivel de aprovechamiento de las tecnologías de la información por las empresas de un país, España se sitúa en el puesto número cuarenta y cinco en lo que respecta a la evolución y el desarrollo del proceso de digitalización. Que nuestro país no está apostando por el proceso de transformación digital se puede ver de forma clara en la formación digital que se da a los empleados de las empresas. A la débil capacidad tecnológica del tejido productivo español se une también el limitado nivel de competencias y habilidades de un alto porcentaje de los trabajadores que emplea. Más del 20% de las empresas que operan en España no forman digitalmente ni reparten cursos de digitalización a sus trabajadores, y de un 62% de las empresas que han ofrecido dichos cursos o formaciones, menos del 40% de sus empleados lo han recibido con el objetivo de formarse²⁰.

Otro factor clave que hay que tener en cuenta es la importancia que un país y sus empresas le den a la inversión en Investigación y Desarrollo (I+D). Según la última edición del Informe 2017 de la Fundación COTEC sobre la I+D y la innovación tecnológica en España, “nuestro país invierte un 15% más en I+D

¹⁹ Vid. Saturnina Moreno González, *Tendencias y desafíos...*, op.cit., página 51.

²⁰ Vid. Saturnina Moreno González, *Tendencias y desafíos...*, op.cit., página 52.

que antes de la crisis económica de 2008, mientras que el conjunto de la Unión Europea invierte un 25% más. España es, según se explica en el informe, una excepción al resto de países europeos y se encuentra dentro del grupo de los cuatro únicos países que todavía no han recuperado los niveles de inversión del año 2008. Este retroceso nos está devolviendo a niveles de inversión que no acontecían desde 2004, como se puede ver con los recortes acumulados del 50% en el gasto público en ciencia y tecnología. En el año 2015, las compañías españolas ejecutaron el 52,5% del gasto total en I+D, siendo este porcentaje uno de los más bajos de participación empresarial en Europa, cuyo promedio era de un 63,3%.”²¹

Hay que destacar otro de los problemas a los que España debe hacer frente, que no es otro que el de la educación. Nuestro país desea ser concurrente en un ámbito internacional donde la innovación es uno de los factores clave. En España, aunque de forma general todas las personas escolarizadas reciben al menos trece años de educación (entre los tres y los dieciséis años), “la proporción de población con un nivel educativo de carácter intermedio es muy reducida si se compara con el resto de países. Así, mientras que en la UE más del 45% de la población entre la franja de los 25 y 34 años ha completado la educación secundaria obligatoria, en España dicha cifra es del 24,5%. Ambos factores, capacidad tecnológica y capital humano, son parte del conjunto de activos intangibles que se consideran críticos para maximizar el potencial de crecimiento de las economías basadas en el conocimiento”²². Por ello, si España quiere ser un país innovador y capaz de adaptarse de forma rápida a los cambios tecnológicos, debe empezar desde los niveles más bajos y aportar una educación adecuada y superior.

Después de analizar estos distintos factores, parece claro que las empresas españolas deben profundizar en la digitalización de sus recursos si quieren aprovechar las oportunidades que ofrece este nuevo paradigma. La recompensa de la digitalización es significativa, ya que “el impacto estimado que tendría la reinversión digital en nuestro país puede ser de hasta un 1,8%

²¹ Informe COTEC 2017 sobre la innovación en España, Fundación COTEC y Digital McKinsey.

²² Vid. Saturnina Moreno González, *Tendencias y desafíos...*, op.cit., página 53.

anual en el PIB hasta el año 2025, y la creación del *Digital Single Market* podría contribuir con hasta un 0,5% anual adicional hasta 2022”²³. Para poder paliar la existente recesión económica que sufre España, acompañada de la ancianidad de nuestra población, se debe aumentar la productividad.

5.2 Fuentes de riqueza y nuevas oportunidades de negocio

5.2.1 El nuevo enfoque tecnológico

Desde finales del siglo XX hasta la actualidad, la sociedad está viviendo en un contexto nuevo e innovador, principalmente por la gran cantidad de cambios que está viviendo y a la velocidad a la que están sucediéndose. La aparición de las nuevas tecnologías ha alterado nuestra historia y nuestras formas de relación y comunicación, así como dejar claro que nos encontramos ante uno de los momentos con mayor avance de la humanidad²⁴.

A la hora de clasificar o categorizar estas nuevas tecnologías, primero hay que atender al criterio de la innovación. El verbo innovar se refiere a la modificación, cambio o perfeccionamiento de alguna cosa por introducir algo novedoso. La innovación entonces va de la mano con la mejora continua, aunque la principal diferencia entre ambas es que en la innovación los cambios que se producen son de mayor calado y van orientados al resultado final. Hay que diferenciar entre los conceptos de innovación disruptiva e innovación incremental. La primera responde a aquella práctica que incluye una serie de infraestructuras, aptitudes y valores que la hacen adaptarse para el uso y goce de clientes, sean estos finales o productivos²⁵, es decir, que es capaz de crear nuevas reglas o nuevos mercados que antes no existían. Por otro lado, la innovación incremental es la que perfecciona las características de los productos o bienes, la que los optimiza. En resumen, “es la tecnología que mejora otra tecnología que existía anteriormente de forma significativa en alguno de las características que le corresponden”²⁶. Ambas han estado

²³ *La reinención digital: una oportunidad para España*, Fundación COTEC y Digital McKinsey.

²⁴ *Vid. Saturnina Moreno González, Tendencias y desafíos...*, *op.cit.*, página 75.

²⁵ *La innovación disruptiva y la innovación incremental*, Mercedes Camilo Acevedo

²⁶ *Vid. Saturnina Moreno González, Tendencias y desafíos...*, *op.cit.*, página 75.

presentes históricamente, pero mientras que antes en la vida de una persona se vivían una o dos tecnologías disruptivas, hoy en día nos encontramos ante tal rapidez de los cambios que vivimos innovaciones de forma casi constante. La aparición del Internet o el teléfono móvil habrán sido de las primeras revoluciones disruptivas que está viviendo la sociedad actual, pero son sólo algunas de las que van a surgir en las próximas décadas.

Hay que destacar la importancia de saber analizar las nuevas tendencias sociales que aparecen, como la existencia de una economía colaborativa, donde la línea que separa a las figuras de cliente, proveedor y empresa se ha difuminado de tal forma que hoy en día los clientes pueden ser y son proveedores, y éstos a su vez son clientes²⁷. Los consumidores están asumiendo un papel más protagonista, al querer más participación a la hora de elaborar los productos o prestar los servicios. La aparición de plataformas privadas donde estos pueden revender los productos que previamente adquieren o recibir comisiones por simplemente recomendar bienes son algunas de las actividades en las que se están involucrando más. Esta economía colaborativa está relacionada con el ya conocido *Empowerment*, ya que se está ofreciendo más poder a las personas, así como más responsabilidad. Con tendencias como estas, se está generando una nueva organización de las empresas de la cual todavía la sociedad sabe muy poco, y sólo se atisban algunos destellos de lo que está por venir. Con esto hay que referirse a una sociedad donde la estructura y la organización de las empresas se basan en una serie de fundamentos de una red de verdadero valor en el que grandes empresas van a trabajar y colaborar de forma habitual con pequeñas y medianas empresas, además de con profesionales independientes en todas las fases de la cadena de valor de un producto cualquiera²⁸. En resumen, las empresas contarán con un alto grado de especialización, concentrándose en actividades concretas y no de forma generalizada, siendo así mucho más eficientes. Gracias de nuevo a las tecnologías esto ya está ocurriendo, ya que la globalización está permitiendo a las empresas acceder a cualquier mercado,

²⁷ Vid. Saturnina Moreno González, *Tendencias y desafíos...*, op.cit., página 77.

²⁸ Vid. Saturnina Moreno González, *Tendencias y desafíos...*, op.cit., página 78.

aunque predomina la idea de buscar aquellos que vayan a coincidir con la especialización propia de cada compañía.

Otra tendencia que se está consolidando actualmente es la conocida como *Open Innovation*. Este concepto se puede definir como “la oportunidad que tienen las empresas de expandir sus procesos de innovación mirando hacia el exterior, es decir, hacia entidades que no pertenecen a la empresa”²⁹. En otras palabras, es la opción que tienen las empresas de captar ideas del exterior, que van a ser distintas a las ofrecidas por las propias personas de la empresa. Estas aportaciones externas van a contribuir con nuevos proyectos e ideas a la cultura que tiene la empresa, así como a su riqueza creativa. Además, con estos procesos de innovación se busca también el talento, es decir, atraer a tu empresa a personas que vayan a ofrecerte ideas nuevas e innovadoras. Sin embargo, también hay que destacar otro concepto, el llamado *intraemprendimiento*, que se define como otro mecanismo de búsqueda de innovación, pero muy distinto a la *Open Innovation*. Con el *intraemprendimiento* lo que las empresas buscan es “promover el talento interno, es decir, buscar dentro de los organigramas de sus empresas la forma de cambiar y adaptar los mecanismos de creación de valor, dando más libertad a las personas que así lo desean para ejecutar nuevos proyectos, libertad que se transforma por sí sola en una mayor responsabilidad y compromiso por parte de los *intraemprendedores* hacia la innovación dentro de la empresa”³⁰.

En resumen, nuevas tendencias y cambios están surgiendo a gran velocidad que van a ser los detonantes de la creación de nuestra sociedad del futuro, donde la tecnología asumirá un papel predominante y acaparará casi todos los aspectos de nuestra vida.

5.2.2 Modelos de negocio digitales

Antes de entrar a analizar el impacto de la digitalización en la economía debemos definir qué es un modelo de negocio. Según explica Alex

²⁹ Vid. Saturnina Moreno González, *Tendencias y desafíos...*, *op.cit.*, página 80.

³⁰ Vid. Saturnina Moreno González, *Tendencias y desafíos...*, *op.cit.*, página 80.

Osterwalder en su libro³¹, “un Modelo de Negocio es definido como el mecanismo a través del cual nuestra *Startup* es capaz de generar valor a nuestros consumidores, siempre con el objetivo final de obtener ingresos y beneficios”³². En otras palabras, se utiliza antes de activar el negocio en sí para así conocer y prever el tipo de actividad que se va a formar, así como su funcionamiento, a quién va dirigido y cuál es su objetivo último, que suele ser el de crear valor a sus clientes, es decir, reputación de sus bienes o servicios, además de buscar obtener unas rentas. Es importante diferenciar el modelo de negocio de lo que es la idea de negocio en sí, que va a definirse como plan de negocio. En estos planes de negocio se determinan las labores de carácter estratégico que las empresas van a llevar para así poder cumplir con sus metas a largo plazo. El modelo de negocio de una empresa es la herramienta utilizada para poder convertir en dinero, o monetizar el valor que se ha ofrecido al mercado. Hay pocas empresas que son capaces de adaptarse al nuevo mercado sin que posean un modelo de negocio claro. En este punto hay que decir que en el mundo digital hay muchas *Startups* que su modelo de negocio para los primeros años no produce ningún ingreso³³. Lo que se quiere decir aquí es que los ingresos llegarán, pero tardarán lo que sea necesario para que el valor que se ha formado por parte del negocio cree dinero.

A la hora de analizar los modelos de negocio que existen y su implantación en empresas digitales es importante realizar una diferenciación entre empresas de volumen y empresas de valor. Las empresas de volumen son “aquellas empresas digitales que van a analizar el triunfo de la implantación de su modelo de negocio en la gran cantidad de consumidores que hay de su producto”³⁴. En un principio estas empresas tratan de crear y ofrecer el valor comentado con anterioridad a sus clientes. Aquí hay que destacar el término Producto Mínimo Viable, desarrollado por Eric Ries, que lo concibe como una versión de un producto que permite a un equipo recabar la mayor cantidad de aprendizaje validado sobre los clientes con el menor esfuerzo posible, es decir,

³¹ Vid. Saturnina Moreno González, *Tendencias y desafíos...*, op.cit., página 84.

³² *Business Model generation*, Alex Osterwalder.

³³ Vid. Saturnina Moreno González, *Tendencias y desafíos...*, op.cit., página 84-85.

³⁴ Vid. Saturnina Moreno González, *Tendencias y desafíos...*, op.cit., página 84-85.

es una estrategia y un proceso enfocados en crear y vender un producto a un grupo amplio de clientes. Esto lo proponen las empresas a través de ofertas gratuitas de sus productos para así introducirlos en el mercado rápidamente. Una vez el producto está presente, este tipo de empresas evolucionan su modelo de negocio buscando formas de convertir el valor que ya han creado en ingresos. Para que este sistema funcione, es necesario que crezcan rápidamente y se posicionen como innovadores y líderes en su sector del mercado. Es común que las empresas de volumen sean compañías con un alto colchón financiero, para así poder hacer frente a la posibilidad de no facturar en los primeros años de creación de la empresa y su valor. Ejemplos de este tipo de empresas pueden ser Twitter o Wallapop, que aún no tienen un modelo de negocio definido y sin embargo ya se han convertido en empresas líderes en sus sectores. La primera es un claro ejemplo de una empresa de volumen ya que se trata de una red social de *microblogging*, que mueve información a través de todo el mundo, y se crea sin un modelo claro de ingresos, con la dificultad de monetizar el valor de sus usuarios. Por otro lado, Wallapop es una de las empresas españolas más conocidas y de mayor recorrido en el ecosistema digital español, que tampoco tiene una forma clara de crear ingresos, pero su crecimiento está sustentado a través de inversores privados³⁵.

Por su parte, las empresas de valor son empresas digitales que desde sus inicios y tras crear su Producto Mínimo Viable, ofrecen un valor real distinto al de las empresas de volumen, ya que desde un primer momento los clientes van a pagar, y por tanto las empresas van a comenzar a facturar y generar ingresos desde el principio. En estas empresas, la financiación no suele corresponder a agentes externos como rondas de financiación por parte de inversores, algo que sí ocurre con las empresas de volumen. Por el contrario, el crecimiento se produce gracias a la reinversión en la propia empresa de los beneficios generados por las transacciones y ventas realizadas. Estos modelos de negocio, llamados de crecimiento natural, tienen la prerrogativa de que no necesitan de grandes niveles de financiación externa, debido a que la reinversión de lo ingresado suele ser suficiente y adecuado para que la

³⁵ Vid. Saturnina Moreno González, *Tendencias y desafíos...*, *op.cit.*, página 86.

empresa se consolide en el mercado³⁶. Un ejemplo de empresa de valor puede ser Amazon, una plataforma digital que crea valor a través de sus servicios, que es la entrega de todo tipo de productos de una forma eficiente y rápida, y también ofertando sus propios productos, estableciendo así una marca reconocible en el mercado. Otro ejemplo de empresa de valor es la compañía Netflix, una plataforma digital que ofrece un servicio de streaming de películas, series y documentales a cambio de una cuota fija todos los meses, monetizando así el valor desde que se suscriba un cliente, es decir, desde el principio.

5.2.3 Nuevas oportunidades de negocio

La Cuarta Revolución Industrial ha sido la principal precursora del fenómeno de la transformación digital, que ha traído consigo nuevos desafíos para la economía mundial, pero también multitud de oportunidades de negocio que no pueden ser desaprovechadas. La cuestión es que, gracias al impacto de las nuevas tecnologías, la digitalización ha llegado y se ha asentado de una forma tan rápida que no todo el mundo comprende de forma completa y adecuada las normas que hay que seguir cuando uno se introduce en el negocio digital.

La figura del emprendedor adquiere especial relevancia en este punto, ya que van a ser los que buscan estas nuevas oportunidades e intenten aprovecharse de ellas. Es de vital importancia que los emprendedores se encuentren en un ambiente que les proporcione los distintos medios necesarios para poder ejecutar sus ideas, y esto se le conoce como el ecosistema de emprendimiento. En nuestro país, tras la crisis económica de 2008, se reforzó la idea del emprendimiento, del trabajador autónomo y creativo, a través de la Ley de Emprendedores de septiembre de 2013. Todo esto ha dado como resultado que hoy en día en España la figura de los emprendedores destaque por un nivel de formación nunca visto en departamentos como la gestión y la administración empresarial, con un creciente apoyo en la creatividad humana en los nuevos modelos de negocio, atentos a su intuición personal y aceptando las nuevas

³⁶ Vid. Saturnina Moreno González, *Tendencias y desafíos...*, op.cit., página 85.

responsabilidades ante el desafío que la época en la que viven les ha brindado³⁷.

Estas figuras van a ser los principales consumidores de las nuevas oportunidades de negocio que están surgiendo, como puede ser en el comercio electrónico. El comercio electrónico está claramente definido como el proceso de compraventa de bienes y servicios, pero realizado en Internet. Las plataformas que forman parte de este conglomerado digital se conocen como plataformas de *e-commerce*, y es donde se van a ofrecer las distintas opciones de negocio en los múltiples sectores y mercados que existen. La forma en la que los modelos de negocio de las crecientes plataformas de *e-commerce* se organizan es muy variado. Refiriéndonos a los bienes o productos físicos, se pueden vender bienes propios y monetizar dicho valor gracias al margen, o también, bienes que, siendo propiedad de terceros, se monetizan mediante una comisión o un porcentaje de la venta. En este último caso se puede elegir entre almacenar los productos que se venden, o bien, utilizar técnicas de *dropshipping* en las que la empresa de *e-commerce* no se va a encargar de gestionar los pedidos por parte de sus clientes ni el envío y transporte de estos³⁸. Es importante que estas plataformas estén actualizadas y ofrezcan algo innovador y distinto, debido a la gran dificultad que tienen para salir adelante. Por ello, deben tener una estrategia de empresa definida que les ayude a llegar a todos los mercados de forma global. Deben desarrollarse y dedicarse a una modalidad de productos o un grupo de clientes determinado con necesidades muy específicas, además de ganarse pronto la confianza de estos mediante servicios adicionales que puedan considerar de valor.

Como se ha comentado anteriormente, la economía colaborativa es una de las tendencias que ya se ha asentado en nuestra sociedad y está ayudando al progreso y desarrollo de nuevos modelos de negocio digitales. Dentro de la economía colaborativa, el modelo de negocio que se suele seguir es el de intermediación o mediación entre particulares, aportando un valor real de lo ofrecido por la empresa entre esta y los que la demandan, los clientes. Las

³⁷ Vid. Saturnina Moreno González, *Tendencias y desafíos...*, *op.cit.*, página 83.

³⁸ Vid. Saturnina Moreno González, *Tendencias y desafíos...*, *op.cit.*, página 87.

formas para convertir en dinero dicho valor suelen venir por la comisión que la empresa recibe debido a la transacción, por servicios que realiza de carácter adicional de un valor superior, o incluso por acciones de afiliación³⁹. Las oportunidades que esta tendencia social ofrece salen a la luz a través de nuevas tecnologías como algoritmos inteligentes que son capaces de realizar el cruce de ofertantes y demandantes de una forma que resulte más provechoso y eficaz, o a través de las apps para así aminorar la inversión inicial del proyecto y aprovechar la notoriedad de éstas por la sociedad actual.

Hay varios sectores de nuestra economía que están sufriendo un crecimiento exponencial a la hora de aparecer nuevas oportunidades de negocio, y uno de ellos es el turismo. Algunas oportunidades y claves de este negocio son mejorar las experiencias que van a vivir los clientes, en este caso los turistas, mediante herramientas tecnológicas como el Machine Learning o el Big Data, proponiendo ideas de compra más personalizadas, y acorde con los gustos y la cultura del viajero⁴⁰. También a la hora de acrecentar las plataformas que ofrecen servicios turísticos, concretándolas y clasificándolas, para así mejorar la conversión de compra de dichos servicios. Por otro lado, nuevas tecnologías como la Realidad Aumentada o Realidad Virtual, que están comenzando a ser más protagonistas con el objetivo de enriquecer la experiencia de las visitas en cualquier entorno, o la tecnología Machine Learning, con el objetivo de consagrar determinadas acciones de ocio acordes con las prioridades de cada turista⁴¹. Otro de los sectores más beneficiados de la transformación digital sin duda es el sector financiero. La aparición de modelos de negocio de carácter disruptivo en este mundo ha alterado su funcionamiento y ha cambiado las reglas. Hay que destacar aquí la aparición del *Blockchain*, o cadena de bloques, una nueva tecnología que ha aparecido junto con el concepto de monedas digitales, que actúa como una base de datos y una copia de seguridad al mismo tiempo. Se trata de “una tecnología que ha sido creada para dotar de propiedad digital a las personas en el mundo online sin necesidad de que haya intermediarios, ni ninguna autoridad central que controle a los

³⁹ Vid. Saturnina Moreno González, *Tendencias y desafíos...*, op.cit., página 88.

⁴⁰ Vid. Saturnina Moreno González, *Tendencias y desafíos...*, op.cit., página 90.

⁴¹ Vid. Saturnina Moreno González, *Tendencias y desafíos...*, op.cit., página 90.

usuarios que participan en una transacción de monedas electrónicas”⁴². Estas monedas digitales o criptomonedas ya son famosas y algunos ejemplos son el Ethereum o el Bitcoin. Con esta nueva tecnología, es posible realizar transacciones económicas de una forma completamente opuesta a como se ha venido haciendo históricamente.

El Marketing Digital es otra nueva oportunidad que ha surgido debido a la digitalización, y es una de las claves para muchos de los nuevos negocios que están surgiendo en el mercado, por ejemplo, para las plataformas de e-commerce. Otras oportunidades como la aparición de la Ciberseguridad, que va a ayudar a todos los países y a las empresas digitales que haya en ellos contra posibles ataques masivos contra su seguridad digital, así como el mercado de los contenidos digitales, que “sigue creciendo dada la importancia exponencial que los clientes le están dando, presentándose así la creación de juegos para plataformas digitales y, sobre todo, juegos sociales”⁴³ y está teniendo un gran impacto y prácticamente se ha convertido en algo imprescindible para la seguridad de la economía internacional.

Estas nuevas oportunidades han moldeado nuestros modelos de negocio tradicionales de tal forma que ya no se concibe una sociedad sin estos, que sin duda alguna nos han cambiado y seguirán haciéndolo en el futuro.

⁴² *¿Qué es Blockchain o Cadena de Bloques?*, EconomíaSimple.Net

⁴³ *Vid. Saturnina Moreno González, Tendencias y desafíos...*, *op.cit.*, página 91.

6 Bloque II: Desafíos fiscales de la nueva economía digital

6.1 El comercio electrónico: el IVA y su influencia en las ventas a distancia en la Unión Europea

6.1.1 Concepto de comercio electrónico

No es fácil describir el concepto de comercio electrónico en la actualidad, sobre todo porque, como manifiesta el *Report of the Commission Expert Group on Taxation* por parte de la Comisión Europea, hay muchas definiciones de este concepto y no se ha alcanzado un consenso internacional para explicar correctamente qué es el comercio electrónico⁴⁴. Aún así, es evidente la latente necesidad y utilidad de conocer una definición aproximada y válida de dicho concepto para poder así corregir los posibles problemas de carácter tributario que puedan surgir en relación con el comercio electrónico. Es importante poder diferenciar este concepto del comercio tradicional hasta el punto de llegar incluso a justificar la posibilidad de que, desde un punto de vista fiscal, se someta a una regulación específica y, con ese objetivo, las propuestas que se han realizado giran en torno a la conveniencia de adoptar un concepto que sea amplio o restringido de comercio electrónico⁴⁵. Por ello, la norma general es inclinarse hacia un concepto amplio de comercio electrónico formulado en la “*Acción 1 BEPS*”, la cual se remite a la definición de comercio electrónico efectuada por el “*Grupo de Trabajo sobre Indicadores para la Sociedad de la Información de la OCDE*”, que dice que el comercio electrónico es “la compraventa de bienes y servicios, realizada a través de redes informáticas, sirviéndose de una metodología que ha sido específicamente esquematizada con el objeto de recibir o hacer pedidos, siendo los bienes o servicios solicitados a través de esos métodos, independientemente de que el pago y entrega final de los mismos no se realice necesariamente por vía electrónica y sin diferenciar entre transacciones donde los protagonistas sean particulares, empresas, gobiernos, hogares familiares u organizaciones de carácter público o privado”⁴⁶.

⁴⁴ *Report of the Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy*, página 77, Grupo de Expertos de la Comisión Europea

⁴⁵ Vid. Saturnina Moreno González, *Tendencias y desafíos...*, *op.cit.*, página 146.

⁴⁶ *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, párrafo 117, OCDE.

Hay que destacar que esta definición sigue sin darnos una respuesta completa a los nuevos problemas que el comercio electrónico plantea, sobre todo desde una perspectiva tributaria ya que destaca que el sujeto que ofrece el bien o servicio puede elegir con facilidad si desea que la transacción sea electrónica o tradicional, por ejemplo, destacando los bienes o servicios ofrecidos a través de una página web ,mediante la que incluso se permita al consumidor final efectuar una composición personal del bien o servicio en el que esté interesado en adquirir, pero remitiendo para la formalización del contrato a una centralita telefónica de la propia empresa, en cuyo caso el pedido ya no podría considerarse efectuado a través de una red informática, para así no tener en cuenta las consecuencias tributarias que pudieran llevar aparejadas tal calificación⁴⁷. Otro problema en el ámbito del Derecho Tributario que este concepto de comercio electrónico plantea es la urgente necesidad de someterlo a un tratamiento fiscal diferenciado del resto, lo que nos hace preguntarnos si esto es verdaderamente necesario. Es difícil determinar hasta qué punto este tipo de transacciones presenta elementos diferenciadores respecto de las ventas a distancia que se han venido desarrollando tradicionalmente antes de que las nuevas tecnologías y la transformación digital sean protagonistas, a través de herramientas como el teléfono móvil o incluso el correo postal⁴⁸.

Esta necesidad de clasificar y diferenciar entre las transacciones comerciales que calificamos como digitales y las que calificamos como a distancia o tradicionales llevó a que la doctrina buscara un concepto más específico de comercio electrónico. Lo que se buscaba con este concepto era justificar de una forma coherente los problemas tributarios que surgían en torno a este comercio electrónico y ver las razones por las que es merecedor de un procedimiento fiscal personalizado y distinto al proceso que se ha venido utilizando en las negociaciones comerciales clásicas. Surgieron definiciones como la del autor Valero Lozano, el cual estipula que “lo que diferencia al concepto de comercio electrónico es el medio a través del cual la transacción

⁴⁷ Vid. Saturnina Moreno González, *Tendencias y desafíos...*, op.cit., página 147.

⁴⁸ Vid. Saturnina Moreno González, *Tendencias y desafíos...*, op.cit., página 147.

es efectuada, y no tanto los bienes o servicios que sean objeto de esta”⁴⁹. También hay que destacar los puntos de vista de otros autores como Hortalá, Roccatagliata y Valente, que propusieron definir el comercio electrónico como “todas las operaciones que pueden realizarse por vía telemática relativas a la cesión de bienes, a la prestación de servicios y al intercambio de información”⁵⁰. Esto deja claro que, efectivamente, el impacto de las nuevas tecnologías en el comercio no ha sido tanto que la transacción se desarrolle telemáticamente mediante ordenadores u otros medios informáticos, sino que “la entrega del bien o la prestación del servicio, es decir, la compraventa en sí sea realizada utilizando únicamente herramientas o tecnologías digitales”⁵¹.

Una vez analizado este enfoque sobre el comercio electrónico, se van a subrayar las dificultades que surgen a la hora de fiscalizar el comercio electrónico en el entorno de la fiscalidad internacional, y de forma más concreta, en el sector de la imposición directa. El principal problema que surge se enfoca sobre todo en cómo configurar, a través del criterio de sujeción, quién va a someter a gravamen los impuestos correspondientes a esta operación, es decir, el Estado de la fuente en el que se encuentra el destinatario final de los bienes y servicios que va a gravar las rentas generadas por realizar operaciones típicas de comercio electrónico⁵². Esto quiere decir que no es tan fácil saber a qué Estado le corresponde pagar el impuesto que corresponda debido a la transacción, algo que se va a analizar estudiando el Impuesto sobre el Valor Añadido y la posición de la Unión Europea a este respecto.

6.1.2 El Impuesto sobre el Valor Añadido

El Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA en adelante) es un impuesto indirecto, ya que se grava a través del consumo; es real, al recaer sobre un bien o servicio; proporcional, debido a que depende de la naturaleza jurídica del bien o servicio; instantáneo, es decir, no periódico, y de carácter objetivo. En

⁴⁹ *La fiscalidad del comercio electrónico como elemento de globalización económica*, página 5, Valero Lozano.

⁵⁰ *La fiscalidad del comercio electrónico*, página 23, Hortalá i Vallvé, Roccatagliata, Valente.

⁵¹ *La fiscalidad internacional del comercio electrónico*, página 113, Nocete Correa.

⁵² *Vid. Saturnina Moreno González, Tendencias y desafíos...*, *op.cit.*, página 150.

nuestro país está principalmente regulado por la Ley 37/1992, de 28 de diciembre; el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre; el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre; y por las directivas comunitarias, en especial la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006.

En este impuesto el hecho imponible corresponde a: las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales, siempre y cuando las mismas se lleven a cabo dentro del Territorio de Aplicación del Impuesto; también corresponde a las importaciones de bienes y las adquisiciones intracomunitarias (es decir, dentro de la Unión Europea) de los mismos.

Dentro del tema que nos abarca, que no es otro que los nuevos desafíos fiscales que han surgido debido a la aparición de la economía digital, es importante destacar las dificultades que se afrontan a la hora de regular el IVA en las prestaciones de servicio realizadas por vía electrónica.

6.1.2.1 *El IVA y su regulación en las operaciones de comercio electrónico*

Como hemos comentado anteriormente, hay una serie de leyes, decretos y directivas que regulan este impuesto, pero en todas ellas se limitan a definir las transacciones realizadas como entregas de bienes o prestaciones de servicios. El problema radica en que no se nombra al comercio electrónico en estos documentos, por lo que será necesario que se asimile este concepto a alguna de las figuras del hecho imponible del impuesto, es decir, las comentadas anteriormente.

En la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, se definen las entregas de bienes como el “*traspaso del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a sus propietarios*”. Por otro lado, la prestación de servicios es referida como “*toda operación que no constituya una entrega de un bien o bienes*”. Con esto, podemos afirmar que esta clasificación tributaria, que es coherente con la posición del OCDE, exige que “el requisito

de que el bien objeto de la operación sujeta a IVA tenga un soporte físico, implica la necesidad de considerar las operaciones de comercio electrónico directo como si fueran prestaciones de servicios y no entregas de bienes”⁵³. Habiendo visto la posición que ha adoptado sobre el tema la OCDE, podemos discutir los “*OECD VAT/GST Guidelines*” que se publicaron. En lo mismos, se afirma que los principios fundamentales que han sido establecidos en la Conferencia de Ottawa de 1998 son perfectamente válidos, en cuanto a las reglas fundamentales que existen de la tributación del comercio electrónico en el IVA. A este respecto, el Informe que esta Conferencia expuso estableció que, en lo referente a los impuestos sobre el consumo, la provisión de productos digitalizados no debería considerarse como una entrega de bienes. Por ello, dado que el comercio electrónico directo implica la transmisión electrónica del producto comercializado, el carácter intangible de este hace que deba ser considerado en todo caso como una prestación de servicios⁵⁴.

Así, la dificultad radica entonces, dentro del comercio electrónico, en la comercialización online de productos digitales, que la Directiva 2006/112/CE de 28 de noviembre de 2006 ha regulado de forma específica. Aun así, en esta Directiva no se especifica o define adecuadamente qué es una prestación de servicios por vía electrónica. Por ello, la Comisión Europea propuso la siguiente definición: “la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento (incluida la compresión numérica) y almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos”⁵⁵. Como podemos observar, esta definición no es del todo adecuada, por lo que se promulgó el Reglamento de Ejecución (UE) número 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011 para intentar aclarar el verdadero significado de este concepto. En este, se explica el concepto de prestación de servicios efectuada por vía electrónica como los servicios que son prestados a través de plataformas digitales como Internet o de una red electrónica que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y

⁵³ Vid. Saturnina Moreno González, *Tendencias y desafíos...*, op.cit., página 181.

⁵⁴ Vid. Saturnina Moreno González, *Tendencias y desafíos...*, op.cit., página 181.

⁵⁵ Vid. Saturnina Moreno González, *Tendencias y desafíos...*, op.cit., página 183.

requieran una intervención humana mínima, y que no sean posibles de realizar si no se utilizan las herramientas ofrecidas por la tecnología de la información⁵⁶. Además de aportar esta nueva definición para poder así gravar el consumo digital de una forma más eficaz, también incluyó una lista de actividades que habrán de ser consideradas como servicios prestados electrónicamente, y otra en la que se excluyen una serie de operaciones de clasificarlas como prestación de servicios por vía electrónica.

Después de analizar el nuevo enfoque que la Comisión Europea le está dando a la aplicación del IVA en el comercio electrónico, podemos afirmar que hay dos características claves a la hora de considerar un servicio como electrónico. Estas características son, por un lado, que el propio servicio, incidiendo en su carácter intangible, dependa de estos mecanismos digitales para poder ser viable y, por otro lado, que para poder ejercer el servicio sea necesario que el ser humano intervenga, aunque sea una participación mínima⁵⁷. Por ello, es de vital importancia en el comercio electrónico la presencia de las TICs como decisivas e indispensables para que estos productos puedan salir adelante y ser viables.

6.1.2.2 *La tributación indirecta en el IVA*

El IVA es un impuesto que no grava al sujeto, sino al consumo, y por ello va a ser de imposición indirecta. Por ello, el impacto de las nuevas tecnologías y la irrupción de la economía digital ha provocado una serie de problemas en este ámbito que la Acción 1 del Plan BEPS busca subsanar.

En primer lugar, es común que en los grandes conglomerados empresariales donde hay varias entidades que forman el grupo, se ocupe una de ellas de realizar las compras necesarias para toda la empresa de forma centralizada, deduciéndose el IVA soportado en la compra. Después, todos los bienes y servicios que dicha entidad ha comprado son redistribuidos y re-facturados a otras sociedades dentro del grupo que se encuentren exentas de tributar el

⁵⁶ *Reglamento (UE) 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011*

⁵⁷ *Vid. Saturnina Moreno González, Tendencias y desafíos..., op.cit., página 183.*

IVA⁵⁸. Este sistema se ha concebido con el objetivo de que sólo sea la sociedad que soporta la que se deduzca, mientras que el resto de las entidades del grupo que se encuentren exentas de pagar IVA no van a llegar a incurrir en dicho impuesto, y no se les gravará la operación, aunque utilicen o comercialicen el producto en el Estado en el que residan⁵⁹.

Otro de los grandes problemas que surge en el ámbito de la imposición indirecta está directamente relacionado con la provisión digital remota de servicios e intangibles a empresarios exentos de tributar el IVA. Estos empresarios van a adquirir bienes, servicios o activos intangibles en otros países, y por ello se van a convertir en consumidores finales de dichos productos. Por ello, en un primer momento no van a tener derecho a deducirse el IVA soportado por dichas compras, sino más bien van a tener que auto-repercutirse el impuesto. Pero hay Estados donde la legislación en la imposición indirecta varía, o incluso Estados donde la figura del IVA no existe o se sirven de impuestos que aplican un tipo impositivo inferior, y por ello van a haber casos donde no se va a exigir a los empresarios que se auto-repercutan el IVA, lo que conlleva que no reciban ninguna recaudación por estas operaciones⁶⁰.

La posición que los organismos fiscales internacionales adoptan para afrontar estos riesgos BEPS es la de seguir las “*Directrices de la OCDE sobre la determinación del lugar de consumo para la tributación del suministro transnacional de servicios y bienes intangibles en operaciones B2B*”. En estas, las recomendaciones que tienen más calado son, por un lado, “que la potestad tributaria se asigne a la jurisdicción en la que el cliente esté establecido, debiendo éste autoliquidar el IVA que grava los bienes entregados y los servicios prestados a distancia por proveedores situados en el extranjero conforme a la normativa aplicable en la jurisdicción de la empresa cliente”⁶¹. Por otro lado, en estas directrices se van a aportar una serie de pautas para

⁵⁸ Vid. Saturnina Moreno González, *Tendencias y desafíos...*, op.cit., página 111.

⁵⁹ Vid. Saturnina Moreno González, *Tendencias y desafíos...*, op.cit., página 111.

⁶⁰ Vid. Saturnina Moreno González, *Tendencias y desafíos...*, op.cit., página 111.

⁶¹ Vid. Saturnina Moreno González, *Tendencias y desafíos...*, op.cit., página 111.

poder determinar de forma adecuada qué Estado es competente para tributar el impuesto en cada caso, siempre atendiendo al aseguramiento de que el país que grava es el país donde se van a hacer “uso efectivo de los bienes intangibles y servicios por vía electrónica con fines comerciales, con independencia de cómo se estructure la adquisición”⁶².

Estas dos cuestiones que aborda el Plan BEPS no son las únicas que están causando problemas en el ámbito de la fiscalización internacional, aunque si son los desafíos más comunes que la economía digital ha traído a nuestra sociedad.

6.2 Multilateralismo fiscal y presencia digital significativa

6.2.1 Plan de Acción BEPS

El Plan de Acción BEPS es un mecanismo fiscal que fue concebido por la OCDE y promulgado para eliminar los problemas y mejorar el funcionamiento del sistema impositivo de cada Estado. Según la propia OCDE, el concepto de BEPS “hace referencia a la erosión de la base imponible y al traslado de beneficios propiciados por la existencia de lagunas o mecanismos no deseados entre los distintos sistemas impositivos nacionales de los que pueden servirse las empresas multinacionales”⁶³. Esta nueva herramienta tiene el principal objetivo de esconder beneficios obtenidos de los ojos de las autoridades fiscales, o mover dichos beneficios a países donde la tributación es mínima o nula. Todo esto ha provocado la aparición de varios problemas de fiscalización, debido a que las Haciendas Públicas de los Estados recaudan los impuestos (Impuesto de Sociedades, Impuesto sobre la Renta de la Persona Física..., etc.) a nivel nacional, y se dificulta la tarea de gravar las actividades económicas de carácter transnacional, es decir, que involucran a dos o más Estados. Las normas impositivas internacionales existentes quieren paliar situaciones donde acontece la doble imposición y que los impuestos se regulen de una forma adecuada. Estos problemas están

⁶² Vid. Saturnina Moreno González, *Tendencias y desafíos...*, op.cit., página 112.

⁶³ 10 preguntas sobre BEPS, OCDE

afectando tanto a los países desarrollados como a las nuevas potencias en desarrollo, estando presente, y cada vez con más fuerza, en las recaudaciones del impuesto de sociedades de los Estados⁶⁴.

Por ello, se puede afirmar que la OCDE, junto con el G20, puso en marcha el BEPS para así poder contrarrestar los intentos realizados por parte de las empresas multinacionales, que no buscaban otra cosa que reducir sus cargas fiscales desvinculando artificialmente los beneficios empresariales de las actividades que los provocan⁶⁵. Con su primera acción, la Acción 1 del Plan BEPS, se buscaba dar respuesta a los retos fiscales que la economía digital estaba provocando. El primer problema que surge se refiere a dificultades de “erosión de bases imponibles y traslado de beneficios que pueden ser susceptibles de aparecer en toda actividad económica y que la economía digital simplemente potencia”⁶⁶. Estas acciones, realizadas por grandes empresas tecnológicas como Amazon o Google, aunque no solo responde a compañías digitales, pero sí grandes conglomerados, que aprovechan el desconcierto que pueden tener los sistemas tributarios de los distintos Estados para que sus ingresos puedan así ser sometidos a un tratamiento fiscal más favorable, sobre todo a través de la cadena de valor de la compañía, es decir, pasando del Estado de residencia de la matriz a otros Estados intermedios⁶⁷.

Otro de los principales problemas que hay que destacar es la legislación fiscal internacional que regula los nuevos casos donde la economía digital es protagonista, ya que estas fueron concebidas para gravar beneficios de empresas antes de la aparición de la transformación digital. Por ello, hay una gran dificultad para regular los nuevos supuestos ya que la economía digital se mueve a una velocidad mucho mayor que la ley, lo que lleva a un desborde general y una serie de lagunas que van a tardar en solucionarse. Estas cuestiones afectan principalmente a la existencia de un nexo “que permita distribuir los derechos de imposición de las rentas derivadas de las actividades

⁶⁴ Vid OCDE, *10 preguntas...*, punto 3.

⁶⁵ Vid. Saturnina Moreno González, *Tendencias y desafíos...*, *op.cit.*, página 104.

⁶⁶ Vid. Saturnina Moreno González, *Tendencias y desafíos...*, *op.cit.*, página 105.

⁶⁷ Vid. Saturnina Moreno González, *Tendencias y desafíos...*, *op.cit.*, página 105.

económicas digitales, el valor de los datos y su tratamiento fiscal, y la caracterización a efectos fiscales de las rentas de la economía digital, así como a determinados problemas que surgen en la recaudación del IVA en operaciones realizadas entre particulares”⁶⁸, algo que ya hemos estudiado anteriormente.

6.2.2 La tributación directa en relación con el Impuesto de Sociedades

Como bien sabemos, el Impuesto de Sociedades es un impuesto de carácter directo, ya que se van a gravar siempre por la obtención de una renta a un sujeto pasivo, y se le va a aplicar de forma directa al contribuyente, y no sobre transacciones económicas, ya que estas son gravadas por los impuestos indirectos, que se aplican sobre el consumo o transmisiones patrimoniales, entre otros.

La Acción 1 del Plan BEPS va a analizar, en el ámbito de la imposición directa, cuáles son los riesgos y qué soluciones se pueden buscar para regular la tributación de las empresas digitales. En primer lugar, estas empresas van a buscar la “eliminación o reducción de la tributación en la jurisdicción de la fuente”⁶⁹, que se va a conseguir si evitan que estas tengan una presencia física en el Estado fuente que pueda llegar al reconocimiento de un establecimiento permanente en este. Las multinacionales consiguen este objetivo principalmente a través de las siguientes estrategias: o bien dividen sus operaciones entre las distintas entidades que conforman el bloque empresarial, o hacen uso de la figura del comisionista o agente independiente, que actuará en vez de la empresa en el Estado de la fuente. Hay también otras opciones como el trasladar sus activos intangibles del negocio a jurisdicciones que tengan una tributación menor, pero dejando el establecimiento permanente de la empresa en el Estado de la fuente y ejercitando actividades que no entrañen ningún riesgo, es decir, que no tenga funciones de calado en dicho Estado.⁷⁰ Otra de las técnicas que estas empresas utilizan es la “eliminación o reducción

⁶⁸ Vid. Saturnina Moreno González, *Tendencias y desafíos...*, op.cit., página 106.

⁶⁹ Vid. Saturnina Moreno González, *Tendencias y desafíos...*, op.cit., página 106.

⁷⁰ Vid. Saturnina Moreno González, *Tendencias y desafíos...*, op.cit., página 106.

de tributación en el Estado o los Estado intermedios”⁷¹. En este caso, como sabemos las empresas trasladan sus ingresos a otros Estados que, a priori, van a tener un régimen tributario más bajo al Estado de la fuente. Pero hay ocasiones en las que dichos Estados tienen una tributación, si no elevada, por lo menos más alta, y por ello estas compañías lo que hacen es “reducirse la base imponible mediante pagos deducibles a otras jurisdicciones de baja o nula tributación”⁷².

Estas son solo algunas de las situaciones a las que el Plan BEPS se enfrenta para poder regular el Impuesto de Sociedades de una forma justa y eficiente. Por ello, su principal pretensión es “afrontar todas estas situaciones alineando la tributación de las empresas con las actividades económicas que realizan y con la creación de valor”⁷³. Para ello, hay que conseguir que los Estados de la fuente y de la residencia de la sociedad matriz puedan regular este impuesto de forma correcta. Esto se va a realizar a través de mecanismos que se van a dedicar a evitar el abuso de los Convenios de Doble Imposición (CDIs en adelante) y a impedir que las compañías multinacionales alteren su establecimiento permanente de tal forma que consigan jurisdicciones más favorables. Uno de estos mecanismos es el reforzamiento del régimen de transparencia fiscal internacional, así como poner límites a las deducciones de pagos e intereses realizados por estas empresas, entre otras, a través de las distintas Acciones que plantea el Plan BEPS. Estas medidas, que se van a introducir en los Estados, van a permitir que la tributación del Impuesto de Sociedades de las empresas multinacionales se aproxime siempre al lugar efectivo donde realizan sus actividades económicas y crean valor, reduciendo así los posibles riesgos que, tras la irrupción de la economía digital, están surgiendo⁷⁴.

⁷¹ Vid. Saturnina Moreno González, *Tendencias y desafíos...*, *op.cit.*, página 107.

⁷² Vid. Saturnina Moreno González, *Tendencias y desafíos...*, *op.cit.*, página 107.

⁷³ Vid. Saturnina Moreno González, *Tendencias y desafíos...*, *op.cit.*, página 108.

⁷⁴ Vid. Saturnina Moreno González, *Tendencias y desafíos...*, *op.cit.*, página 108.

6.2.3 La base imponible común como mecanismo necesario en un nuevo entorno económico digitalizado

Después de analizar algunos de los distintos desafíos fiscales que la transformación digital nos ha traído, se ha formado un “consenso generalizado en la comunidad internacional acerca de la necesidad de que las normas sobre la tributación de las empresas deben adaptarse a un entorno económico que se ha vuelto más globalizado, que ha adquirido mayor movilidad y se ha *digitalizado* en mayor medida”⁷⁵. Esto se debe en parte a que los Estados no gravan todos los impuestos de la misma forma, es decir, que el tratamiento fiscal que un país le puede dar a una transacción económica o la renta generada por un particular puede variar depende de donde se encuentre el sujeto o el consumo correspondiente. Esta incertidumbre nos va a llevar a casos como doble imposición o doble no imposición, siendo dos posiciones opuestas pero ambas incorrectas. Por todo esto, la Unión Europea tiene el claro objetivo de crear una estructura que unifique los impuestos y se adapte a la nueva realidad empresarial que estamos viviendo en el siglo XXI. Uno de los avances más importantes que se han realizado es la propuesta fomentada por la Comisión Europea de una “base imponible consolidada común del impuesto de sociedades, llamada BICCIS, con el objetivo de implantar un nuevo marco para una imposición justa y eficiente de los beneficios de las sociedades, en una estrategia de adopción gradual”⁷⁶. Esta propuesta quedó recogida en la Directiva del Consejo sobre una base imponible común, de 25 de octubre de 2016, que va a establecer las pautas a seguir para ir introduciendo esta idea en los Estados. En esta Directiva se destaca la creación de un límite a la hora de calcular las bases imponibles en los Estados miembros, además de una serie de disposiciones que rigen la evasión fiscal y la dimensión internacional del sistema impositivo que se ha propuesto, sin entrar todavía a fijar unos tipos de gravamen comunitarios ni determinar la deuda tributaria, con el objetivo de delegar todavía en los Estados un cierto grado de competencia fiscal dentro de sus propios mercados⁷⁷.

⁷⁵ Vid. Saturnina Moreno González, *Tendencias y desafíos...*, *op.cit.*, página 451.

⁷⁶ Vid. Saturnina Moreno González, *Tendencias y desafíos...*, *op.cit.*, página 452.

⁷⁷ Vid. Saturnina Moreno González, *Tendencias y desafíos...*, *op.cit.*, página 453.

No hay que confundir la intención de las Directivas propuestas por la Comisión Europea, que van a ir más allá de intentar eliminar las prácticas abusivas que las grandes empresas estaban realizando con el objetivo de someterse a una jurisdicción fiscal más favorable, sino que “pretende crear un marco para la fiscalidad de las empresas positivo y orientado al futuro, que fomente el emprendimiento, atraiga a los inversores, sea favorable a todas las empresas (tanto grandes como PYMES), garantice que todas las sociedades disfruten de unas condiciones de igualdad y de seguridad jurídica y afronten un mínimo de obstáculos cuando operen en el extranjero, facilitando la actividad transfronteriza y la inversión en el mercado interior”⁷⁸, de tal forma que los países también crezcan y no dependan de los demás Estados para potenciar su economía.

6.2.4 ¿Qué se concibe como Establecimiento Permanente y cómo afecta a la tributación?

“De acuerdo con las reglas de reparto de la potestad tributaria entre el Estado de residencia y el Estado de la fuente actualmente imperantes, las rentas empresariales tributan en principio de forma exclusiva en el país de residencia de la empresa”⁷⁹. Se trata de la norma general a la hora de establecer qué o cuál es el establecimiento permanente de una compañía que, como podemos observar, deja claro que donde resida y efectúe de forma continuada los servicios es donde reside dicha empresa, y por ello será su establecimiento permanente. Las dificultades que rodean a este concepto comienzan con la excepción prevista en las reglas de reparto de la potestad tributaria, que dicta que cuando dicha empresa cuente con un Establecimiento permanente (en adelante, EP) en el Estado de la fuente, esto legitima el ejercicio de la potestad tributaria por parte de dicho Estado, además de ser una condición para poder tributar las rentas generadas por las empresas en presencia de un convenio, y así conseguir evitar la doble imposición⁸⁰.

⁷⁸ Vid. Saturnina Moreno González, *Tendencias y desafíos...*, op.cit., página 454.

⁷⁹ Vid. Saturnina Moreno González, *Tendencias y desafíos...*, op.cit., página 119.

⁸⁰ *La fiscalidad española ante la encrucijada: algunas cuestiones controvertidas en materia tributaria*, Cesár García Novoa.

Normalmente, donde una empresa tiene su residencia fiscal es donde ejerce sus actividades empresariales, pero en los casos de empresas multinacionales o grandes conglomerados, es muy posible que hagan parte de sus actividades en otros países, dividiendo así su lugar de negocios. Por ello, el artículo 5 del MC OCDE⁸¹ defiende que, aunque una empresa tenga su residencia fiscal en un Estado, sí tiene un lugar fijo de negocios donde promueve una parte o todas sus actividades, entonces tendrá un EP en dicho Estado. A la hora de determinar qué se considera como lugar fijo de negocios, hay que basarse en los criterios básicos que ha declarado el MC OCDE para diferenciar y saber cuando nos encontramos ante una EP y cuando no. Entre estos, destaca la “fijeza, es decir, la existencia de cierta estabilidad y conexión tanto física (entendida como vinculación geográfica del lugar de negocios a un territorio) como temporal”⁸². También declara que no es necesaria la intervención humana en los servidores que hospedan sitios web, ya que es parte de un equipo con ubicación física, mientras que las páginas web como tal nunca podrían constituir un EP, al no tener soporte físico⁸³.

6.2.5 El multilateralismo fiscal

Dentro del marco tributario internacional, destacan las acciones que realizan los Estados con el objetivo de reducir y eliminar los problemas que han surgido debido a la economía digital. Entre estos problemas, los principales son, por un lado, la erosión de las bases imponibles, y por otro, el traslado de los beneficios⁸⁴ de las empresas con el objetivo de someterlos a un tratamiento fiscal más favorable.

Hay varios conceptos que buscan definir el multilateralismo, pero nosotros vamos a concentrarnos en algunos. En primer lugar, se trata este concepto como una solución fiscal de carácter internacional, ya que “constituye un remedio frente a los problemas que suscita la fijación unilateral de medidas para evitar la erosión de la base imponible por los Estados hacia soluciones

⁸¹ *Model Tax Convention on Income and on Capital*, OCDE.

⁸² *Vid.* Saturnina Moreno González, *Tendencias y desafíos...*, *op.cit.*, página 120.

⁸³ *Vid.* Saturnina Moreno González, *Tendencias y desafíos...*, *op.cit.*, página 120.

⁸⁴ *Vid.* Saturnina Moreno González, *Tendencias y desafíos...*, *op.cit.*, página 224.

basadas en la cesión de soberanía tributaria en pro de armonizar principios uniformes a nivel internacional”⁸⁵. Esto quiere decir que, para llegar a una solución fiscal justa en los casos donde más de un Estado puede intervenir para gravar el impuesto, es importante que estos países formen parte de un acuerdo que sea capaz de clarificar la jurisdicción de cada uno en cada caso. Además de nombrar la necesaria existencia de convenios o acuerdos entre Estados, es importante hacer hincapié en la cooperación de estos, algo necesario para que las transacciones internacionales se puedan someter a gravamen de forma adecuada.

Estas propuestas, promovidas por la Unión Europea y la OCDE, van a verse reflejadas en nuevas directivas, como la Directiva 2014/107/UE, de 9 de diciembre, “que modifica una Directiva anterior refiriéndose a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad”⁸⁶. Esta Directiva es sólo uno de los múltiples mecanismos que los organismos internacionales están desarrollando y utilizando para combatir así la problemática fiscal y fomentar la cooperación entre los Estados en estos ámbitos.

El multilateralismo fiscal todavía no es una realidad, ya que los Estados siguen teniendo dificultades a la hora de actualizar sus normas fiscales, debido en gran parte a la velocidad a la que el mundo está creciendo, y no hay otro culpable que la transformación digital. Han surgido nuevas oportunidades, tanto para bien como para mal, ya que las empresas multinacionales utilizan nuevas estrategias de la mano de la digitalización y así poder eludir la tributación. La aparición de operaciones de comercio electrónico y transacciones por Internet son sólo algunos ejemplos de los desafíos que la economía digital ha brindado a los Estados. Por ello, es importante que los gobiernos se responsabilicen y actúen de una manera coordinada frente a estos desafíos, actuales y futuros, que plantea la economía digital, para así adoptar soluciones conjuntas que resuelvan estos vacíos⁸⁷.

⁸⁵ Vid. Saturnina Moreno González, *Tendencias y desafíos...*, op.cit., página 224.

⁸⁶ Vid. Saturnina Moreno González, *Tendencias y desafíos...*, op.cit., página 225.

⁸⁷ Vid. Saturnina Moreno González, *Tendencias y desafíos...*, op.cit., página 229.

7 Conclusiones

Para poder entender las nuevas tendencias fiscales y la gran preocupación que tienen los organismos fiscales internacionales es importante conocer y analizar la Cuarta Revolución Industrial y la transformación digital. A través de este estudio, podemos comprender los cambios que llevamos viviendo desde hace décadas y a la velocidad a la que van estos.

Con la digitalización, se han abierto nuevas puertas, creando una sociedad superconectada, donde los flujos de información no paran de moverse por el mundo. Las transacciones internacionales inmediatas o la banca online son sólo pocos de los instrumentos que las TICs nos han regalado para formar un nuevo paradigma social, donde la comodidad y la facilidad son claves. Pero en este nuevo paradigma hay pros y contras, ya que, desde la última década, debido a la ingente cantidad de información que se mueve en las redes, se ha perdido el significado del concepto de privacidad, y es algo que ahora está volviendo a crear valor. Los organismos internacionales están promoviendo acciones para aumentar la protección de datos personales y de alguna forma filtrar la información, de tal manera que a las personas nos llegue una información verídica y legítima.

En el ámbito tributario, la transformación digital ha traído más problemas a las Haciendas Públicas de los Estados que soluciones, debido en parte a que todavía no se ha podido actualizar toda la legislación que llevaba rigiendo las últimas décadas esta rama del Derecho. Los conceptos tradicionales que las jurisdicciones tributarias usaban han tenido que evolucionar y adaptarse a las nuevas figuras, creadas debido a la aparición del Internet y otras nuevas tecnologías. Estos problemas de identificación han sido aprovechados por los grandes conglomerados empresariales para trasladar sus beneficios o

jurisdicciones fiscales más favorables, dificultando el trabajo a los organismos que gravan los impuestos.

Por ello, hay que atender a estos desafíos e intentar resolverlos, una tarea que tanto la Comisión Europea como la OCDE se están tomando muy en serio. No obstante, este trabajo busca explicar la dificultad de dicha tarea, debido a la gran cantidad de conceptos y la complejidad existente que hay para adaptarse a la coloquialmente llamada Cuarta Revolución Industrial. Es verdad que las nuevas tecnologías han facilitado enormemente el funcionamiento del mundo, tanto de la economía como de la comunicación, pero es un camino inexplorado que se actualizará de forma constante, por lo que su estudio se concibe como primordial para anticiparse a estas revoluciones sociales y tecnológicas.

8 Fuentes y bibliografía utilizada:

Legislación y otras propuestas.

Reglamento (UE) 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011.

Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006.

OCDE (2013), Plan BEPS.

OCDE (2014), *Model Tax Convention on Income and on Capital*.

Fundación COTEC y Digital McKinsey, *Informe COTEC 2017 sobre la innovación en España*.

Grupo de Expertos de la Comisión Europea (2013), *Report of the Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy*, página 77.

OCDE (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, párrafo 117.

Autores (libros, artículos)

Saturnina Moreno González (2018), *Tendencias y desafíos fiscales de la economía digital*, páginas 46-483.

Capgemini Consulting (2017), *The Digital Culture Challenge; Bridging the employee-Leadership Disconnect*, encontrado el 7 de febrero de 2019 en https://www.capgemini.com/consulting/wp-content/uploads/sites/30/2017/07/dti_digitalculture_report.pdf

David Tomás (2018), *Qué es la transformación digital y sus claves*, encontrado el 12 de febrero de 2019 en <https://www.cyberclick.es/numerical-blog/que-es-la-transformacion-digital-y-sus-claves>

Dominique Medá (2017), *Los efectos de la automatización en el trabajo y en el empleo*, encontrado el 9 de febrero de 2019 en <http://pasosalaizquierda.com/?p=3191>

MIT Technology Review (2015), *Efectos de la automatización y la robótica sobre el mercado de trabajo*, encontrado el 9 de febrero de 2019 en <https://www.revistadyna.com/noticias-de-ingenieria/efectos-de-automatizacion-y-robotica-sobre-mercado-de-trabajo>

Vicent Selva Belén, *Revolución Industrial IV*, encontrado el 11 de febrero de 2019 en <https://economipedia.com/historia/cuarta-revolucion-industrial.html>

Sonia Duro, *¿Qué es la Transformación Digital y por qué tu empresa no puede ignorarla más tiempo?*, encontrado el 15 de febrero de 2019 en <https://josefacchin.com/transformacion-digital/>

DIRCE (2017), *Estructura y dinamismo del tejido empresarial en España*, encontrado el 3 de marzo de 2019 en https://www.ine.es/prensa/dirce_2018.pdf

Mercedes Camilo Acevedo (2012), *La innovación disruptiva y la innovación incremental*, encontrado el 5 de marzo de 2019 en

<https://www.eoi.es/blogs/solangelitacamilo/2012/03/10/la-innovacion-disruptiva-y-la-innovacion-incremental/>

Alex Oterwalder (2010), *Business Model Generation*, encontrado el 18 de marzo de 2019 en [http://alvarestech.com/temp/PDP2011/pdf/Business%20Model%20Generation%20\(1\).pdf](http://alvarestech.com/temp/PDP2011/pdf/Business%20Model%20Generation%20(1).pdf)

EconomíaSimple.Net, *¿Qué es Blockchain o Cadena de Bloques?*, encontrado el 18 de marzo de 2019 en <https://www.economiasimple.net/que-es-blockchain-o-cadena-de-bloques.html>

Valero Lozano, *La fiscalidad del comercio electrónico como elemento de globalización económica*, página 5.

Hortalá i Vallvé, Roccatagliata, Valente, *La fiscalidad del comercio electrónico*, página 23.

Nocete Correa, *La fiscalidad internacional del comercio electrónico*, página 113.

OCDE, *10 preguntas sobre BEPS*, encontrado el 20 de marzo de 2019 en <https://www.oecd.org/ctp/10-preguntas-sobre-beps.pdf>

César García Novoa (2017), *La fiscalidad española ante la encrucijada: algunas cuestiones controvertidas en materia tributaria*, capítulo “El establecimiento permanente en la era Post-Beps...”

Otros recursos.

Fundación COTEC y Digital McKinsey (2017), *Informe COTEC 2017 sobre la innovación en España*, encontrado el 8 de marzo de 2019 en http://cotec.es/media/INFORME-COTEC-2017_versionweb.pdf

Fundación COTEC y Digital McKinsey (2017), *La reinención digital: una oportunidad para España*, encontrado el 8 de marzo de 2019 en <http://cotec.es/media/La-reinención-digital-de-España.pdf>

