



**COMILLAS**  
UNIVERSIDAD PONTIFICIA

ICAI

ICADE

CIHS

FACULTAD DE DERECHO

**FISCALIDAD DIGITAL**  
**DESAFÍOS Y OPORTUNIDADES FISCALES**  
**DE LA ECONOMÍA DIGITAL**  
**EN LA ERA POST-BEPS**

Autor: Gemma Yusty Pazos

5º E-3 D

Derecho Financiero y Tributario

Tutor: Francisco Javier Alonso Madrigal

**Madrid**

**Abril 2019**

## Índice de contenido

<b>CAPÍTULO 1. INTRODUCCIÓN</b> .....	6
1.1.    Propósito general de la investigación .....	6
1.2.    Contextualización del tema y justificación del interés de la cuestión .....	7
1.3.    Objetivos del estudio .....	8
1.4.    ED: definición, características, modelos de negocio digitales y cadenas de producción de valor8	
1.5.    Nuevo paradigma de la fiscalidad internacional.....	11
1.6.    Plan de Acción BEPS y establecimiento del Marco Inclusivo .....	13
1.7.    Distinción entre modelos de negocios tradicionales y digitales .....	17
<b>CAPÍTULO 2. POSTURA DE LA OCDE EN MATERIA DE FISCALIDAD DE LA ED</b> .....	18
2.1.    Informe sobre la acción 1 .....	18
2.2.    Informe intermedio .....	19
<b>CAPÍTULO 3. REVISIÓN DE CONCEPTOS TRADICIONALES DE LA FISCALIDAD INTERNACIONAL</b> .....	21
3.1.    Nexo: limitaciones de la definición actual de EP .....	21
3.2.    Reglas de atribución de beneficios: limitaciones de la regulación actual .....	23
<b>CAPÍTULO 4. PAQUETE FISCAL DE LA ECONOMÍA DIGITAL EN LA UE</b>	25
4.1.    Justificación de las medidas propuestas .....	25
4.2.    Elementos del Paquete DIGITAX .....	27
4.2.1.    Propuesta de Directiva: EP-PDS.....	27
4.2.2.    Propuesta de Directiva: Impuesto sobre Servicios Digitales .....	35
4.2.3.    Recomendación de la Comisión a los EM .....	37
4.3.    Acción unilateral de España .....	38
4.3.1.    Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales .....	38
<b>CONCLUSIONES</b> .....	42
<b>BIBLIOGRAFÍA</b> .....	45

## Resumen

La fiscalidad de la economía digital está siendo uno de los principales objetos de debate del panorama fiscal internacional actual. El diseño de una fiscalidad adecuada a la economía digital, y, en definitiva, la búsqueda de una “fiscalidad justa” ante la evidencia de que las empresas digitales pagan menos impuestos que las tradicionales, sobre la base del sistema tributario internacional actual, ha conducido al replanteamiento de conceptos tradicionales de la fiscalidad internacional. Desde la OCDE y la UE, se está procurando alcanzar un consenso a nivel internacional sobre la materia. El avance desde la OCDE se ha visto ralentizado por la falta de consenso interno, por lo que la UE ha decidido proponer nuevas medidas para evitar que se produzca la fragmentación del Mercado Único Europeo y la proliferación de medidas unilaterales que frenen el atractivo europeo a la economía digital. La transversalidad de la economía digital que implica que afecta a todos los sectores económicos, unido a su constante cambio y desarrollo, la convierten en una materia que comprende gran parte de los problemas fiscales internacionales y la convierten en una materia de gran complejidad fiscal. La fiscalidad se enfrenta, pues, a un gran reto: alcanzar un consenso internacional que le permita adecuarse a las nuevas exigencias surgidas fruto de la economía digital.

**Palabras clave:** economía digital, post-BEPS, fiscalidad internacional, fiscalidad digital, fiscalidad justa, paquete fiscalidad digital, presencia digital significativa, impuesto sobre servicios digitales.

### *Abstract*

*The taxation of the digital economy is one of the key topics of discussion on the international tax scene. The design of an appropriate taxation to the digital economy and the pursuit of a fair taxation due to the fact that digital businesses face lower taxes than traditional businesses, on the basis of the current international taxation system, has led to the reconsideration of the traditional international tax principles. The OCDE and UE are working towards an international consensus. The progress of the OCDE has been slowed due to the lack of internal consensus, so the UE launched new proposals in order to avoid the fragmentation of the European single market and the proliferation of*

*unilateral reactions by the UE members that would affect the digital economy European attractiveness. Not only digital economy affects all sectors of the economy, but also it is in constant change and evolve, so it is a complex and overall field. The taxation faces a big challenge: reach an international consensus to adapt to the new requirements arising as a result of the digital economy.*

**Key words:** *digital economy, post-BEPS, international taxation, digital taxation, fair taxation, digital tax package, significant digital presence, digital services tax.*

## Listado de abreviaturas

BEPS	<i>Base erosion and profit shifts</i>
BI	Base imponible
CDI	Convenios de doble imposición
DSM	<i>Digital Single Market</i>
ED	Economía digital
EM	Estado Miembro
EMN	Empresa multinacional
EP	Establecimiento permanente
IS	Impuesto sobre Sociedades
MOCDE	Modelo de convenio tributario OCDE
OCDE	Organización para la cooperación y el desarrollo económicos
PDS	Presencia Digital Significativa
PES	Presencia Económica Significativa
TFDE	<i>Task Force on the Digital Economy</i>
UE	Unión Europea

## CAPÍTULO 1. INTRODUCCIÓN

### 1.1. Propósito general de la investigación

El próximo mes de mayo, poco más de un año después de que la Comisión Europea presentara el paquete de medidas en materia de fiscalidad de la economía digital (en adelante, ED) los miembros del Marco Inclusivo BEPS tienen previsto reunirse para debatir sobre la base del análisis incluido en el informe de OCDE/2015<sup>1</sup> (en adelante, informe sobre la acción 1) y del informe OCDE/2018<sup>2</sup> (en adelante, informe intermedio) así como sobre la base de los recientes debates del TFDE en los que se han planteado diversas propuestas, con el objetivo de llegar a un consenso para marcar el camino a seguir en esta materia y de cara a la elaboración del informe definitivo en el año 2020.

Se ha querido dedicar esta investigación a lo que configura el pilar central en el debate sobre fiscalidad internacional y que está planteando una tensión fiscal a nivel internacional reflejada en las diversas medidas unilaterales adoptadas por diferentes Estados. Así pues, el propósito de este trabajo de investigación es *abordar los retos que plantea la ED en la fiscalidad internacional y analizar las medidas propuestas en el marco de la OCDE y la UE desde una perspectiva crítica.*

---

<sup>1</sup> La OCDE presentó en octubre de 2015 el informe final sobre la acción 1 del proyecto BEPS, culminando dos años de trabajo sobre la materia. Vid. OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1-2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

<sup>2</sup> La OCDE presentó en 2018 un último informe sobre la materia: OECD (2018), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

## 1.2. Contextualización del tema y justificación del interés de la cuestión

Las compañías digitales están creciendo más rápido que la economía en general, y es una tendencia al alza. En la actualidad, nueve de las veinte mayores empresas del mundo por capitalización bursátil son digitales, cuando hace diez años era una de veinte. El reto que plantea la fiscalidad de la ED en un entorno como el actual consiste en garantizar que las empresas digitales contribuyen de manera equitativa a los ingresos públicos de los Estados, y, por tanto, se garantice una “fiscalidad justa”.<sup>3</sup>

Como este estudio se aborda desde una perspectiva legal, nos remitimos en este contexto introductorio a la vertiente ética o moral, acudiendo a los orígenes del plan de acción BEPS, donde HOGDE, M., como representante de las audiencias que tuvieron lugar en el Parlamento de Reino Unido con multinacionales norteamericanas y las *Big Four*, dijo la célebre frase “*elusion is immoral*”.<sup>4</sup>

La digitalización de la economía global se está produciendo con gran rapidez y a gran escala. En primer lugar, se aprecia un rápido crecimiento de las empresas digitales, con un crecimiento medio anual de facturación de las empresas digitales de un 14% comparado con el 0,2% y el 3% de otras multinacionales. Asimismo, se aprecia una dependencia mucho menor de la presencia física, con sólo un 50% de las filiales de las multinacionales digitales con sede en el extranjero comparado con el 80% de las filiales de las multinacionales tradicionales con sede en el extranjero.

Sin embargo, a pesar del papel primordial que ocupan en la economía global actual, actualmente las empresas digitales pagan un tipo impositivo más bajo. De media, las empresas digitales tienen un tipo impositivo medio efectivo de sólo 9,5%, frente al 23,2% de las empresas con modelos de negocio tradicionales.<sup>5</sup> La tendencia de que las empresas

---

<sup>3</sup> Datos de la Comisión Europea de 2018. Véase Comisión Europea, *Fiscalidad digital: la Comisión propone nuevas medidas para garantizar que todas las empresas tributen de forma equitativa en la UE*, Comisión Europea, Bruselas, 2018.

<sup>4</sup> Teijeiro, G. O, *De viejos paradigmas y nuevas realidades: hacia una pasiva tolerancia de excesos jurisdiccionales o un drástico cambio de paradigmas*.

<sup>5</sup> Datos de la Comisión Europea del año 2018. Véase Comisión Europea, *Factsheet*, Comisión Europea, 2018.

digitales pagan un tipo inferior a las empresas con modelos de negocios tradicionales ha aumentado en los últimos años.<sup>6</sup>

### **1.3. Objetivos del estudio**

- Analizar el nuevo escenario de la fiscalidad internacional y los desafíos que plantea la ED
- Analizar las críticas a los principales principios tradicionales de la fiscalidad internacional y su posible inadecuación a la ED
- Presentar el paquete de medidas propuestas por la Comisión Europea en materia de fiscalidad de la ED de marzo de 2018 y la acción unilateral de España

### **1.4. ED: definición, características, modelos de negocio digitales y cadenas de producción de valor**

No resulta tarea fácil definir la economía digital (en adelante, ED). Debido a los constantes cambios a los que está sometido dicho concepto, tanto la OCDE como la UE han considerado que es más adecuado determinar los componentes que conforman la ED o definir sus características para no crear una definición estática que sea inadecuada en un periodo corto de tiempo<sup>7</sup>.

La OCDE, en su informe intermedio realiza un análisis de las características o rasgos distintivos de los modelos de negocio digitales, reformulando los elementos esenciales de la ED que apuntaba el OCDE/2015 (nexo, datos y caracterización) y distinguiendo tres

---

<sup>6</sup> PWC, *Digital Tax Index 2018: Locational Tax Attractiveness for Digital Business Models*, Executive Summary, 2018 (disponible en [http://ftp.zew.de/pub/zew-docs/gutachten/Digital\\_Tax\\_Index\\_2018.pdf](http://ftp.zew.de/pub/zew-docs/gutachten/Digital_Tax_Index_2018.pdf) , última consulta 04/02/2019).

<sup>7</sup> Álamo Cerrillo, R., “La economía digital, el concepto de establecimiento permanente y la realización de actividades auxiliares o preparatorias”, *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*, documentos de trabajo 3/2018, 2018, pp. 271-272.

principales rasgos. En primer lugar, la “magnitud sin multitud”, es decir, la digitalización ha permitido a las empresas digitalizadas la posibilidad de ubicar distintas etapas de su proceso productivo en diferentes países, expandiéndose territorialmente, con el consiguiente acceso a clientes en todo el mundo. La digitalización también ha permitido a estas empresas involucrarse en la vida económica de un país sin necesidad de contar con presencia física o presencia física significativa en dicho país<sup>8</sup>. En segundo lugar, la “fuerte dependencia de los activos intangibles”, es decir, la importancia estratégica del uso intensivo de los activos inmateriales, tales como software, utilización masiva de datos (especialmente de datos personales<sup>9</sup>) y algoritmos. En tercer lugar, “el papel de los datos y de la participación de los usuarios”, siendo esencial la participación de los usuarios, proporcionando datos o creando contenidos.

El informe intermedio señala la falta de consenso entre países sobre si estas características contribuyen realmente a la creación de valor por parte de las empresas, y en qué medida lo hacen. Asimismo, distingue cuatro consecuencias de las tres características anteriormente mencionadas. En concreto, distingue: (i) efectos de red directos o indirectos, (ii) las economías de escala, (iii) la retención por coste de cambio y (iv) la complementariedad.<sup>10</sup>

El informe intermedio, además, desarrolla los nuevos modelos de negocio y la evolución de los modelos preexistentes. Dentro de los nuevos modelos, están las *multi sided platforms*, (tales como Airbnb, Amazon Marketplace, Uber, Blablacar, Facebook, Deliveroo o UberEATS) donde los usuarios pueden intercambiar bienes y servicios sin que el dueño de la plataforma los adquiera o asuma responsabilidad. El segundo modelo

---

<sup>8</sup>OECD (2018), “Tax and digitalisation”, *OECD Going Policy Note*, OECD, Paris, <http://www.oecd.org/going-digital/topics/tax/>.

<sup>9</sup>Serrano Antón, F., “El informe sobre erosión de bases imponibles y traslación de beneficios de la OCDE: origen e implementación en un marco internacional y globalizado”, *Revista de la Facultad de Derecho*, n. 72, 2014, p. 48.

<sup>10</sup> La Fundación de Impuestos y Competitividad, en su informe (FIC, *Observatorio BEPS: seguimiento de la Acción 1. Desarrollos recientes de la OECD y la UE respecto de la tributación de la economía digital: análisis del “interim report” de la OECD sobre “tax challenges arising from digitalisation”, y de las propuestas de la Comisión Europea*, Madrid, 2018, p.4), señala que los efectos de red directos son aquellos “(...) derivados de la conexión de usuarios del mismo tipo a través de la plataforma de conectividad (...) cuanto mayor es el volumen de usuarios, mayor es el beneficio o utilidad potencial que cada uno de ellos pueden llegar a obtener” y que los efectos de red indirectos son aquellos derivados de “las plataformas tecnológicas que conectan distintos tipos de usuarios”.

de negocio es *input suppliers* (como puede ser Intel y Tsinghua group), que son proveedores de productos intermedios requeridos por otras empresas para sus procesos de producción de bienes y servicios. A diferencia de las *multi sided platforms*, los *input suppliers* no actúan como intermediarios e interactúan con la otra empresa, no con el consumidor final. Por otro lado, como evolución de modelos de negocio preexistentes, está *reseller* (tales como Amazon retail, Spotify Premium y Alibaba), que compran productos de los proveedores y los venden, controlando los precios y asumiendo responsabilidad con los clientes. Por último, están los *vertically integrated businesses*, como Netflix *film production* y Huawei, que adquieren a los proveedores e integran todo el proceso de oferta en su negocio.<sup>11</sup>

Una vez descritos los rasgos distintivos de la ED y de las empresas que operan en ella, es conveniente entender la creación de valor en estos modelos de negocio para comprender la generación de valor en los modelos de negocio digitales. El informe intermedio también aborda cómo ha afectado la ED en la creación de valor en los modelos de negocio. El modelo tradicional de atribución de rentas se basa en gran parte en la cadena de valor tradicional de Porter, *value chain*, donde se imputa renta a la fase productiva que crea valor. La OCDE plantea que en la ED hay tres modalidades de cadena de producción de valor: *value chain*, *value network* y *value shop*.

En primer lugar, la cadena de valor *value chain*, es lineal, donde un elemento es la materia prima del siguiente paso, y el objetivo es transformar los *inputs* en *outputs* a través de una secuencia lógica de actividades. La información y los datos son los inputs para la generación del servicio. Esta cadena de valor es aplicable a la industria, a *vertically integrated businesses*, a *resellers* y a *input suppliers*.

En segundo lugar, la cadena de valor basada en la red, *value network*, está basada en servir de intermediario, facilitando las interacciones bilaterales con los usuarios, o multilaterales entre los propios usuarios, proveedores o clientes mediante el uso de la tecnología proporcionada por la plataforma. Esta cadena de valor es aplicable a las *multi sided platforms*.

---

<sup>11</sup> OECD (2018), *Tax Challenges Arising from Digitalisation ...*, op. cit., pp. 30-31.

En tercer lugar, *value shop*, basada en el conocimiento para buscar soluciones individuales, a través de la creación de valor combinando diferentes recursos (conocimiento, hardware y software). Esta cadena de valor es aplicable a servicios profesionales (*vertically integrated businesses*, como consultoría) y a *cloud computing*.

## 1.5. Nuevo paradigma de la fiscalidad internacional

“La revolución digital ha tenido lugar”<sup>12</sup>. Son tres los factores que han sido determinantes en el proceso de transformación económico: la globalización, el crecimiento de la digitalización y la transformación digital. Estos factores han dado lugar a la economía digital.

La economía actual está caracterizada por su carácter globalizado y por la ED, universal y desmaterializada, cuyo agente empresarial dominante son las EMN. La ED está sujeta a continuos cambios, lo que lo convierte en un campo inestable y en constante evolución.<sup>13</sup>

Con el auge y proliferación de las transacciones internacionales, unido a la aparición del comercio electrónico y los bienes digitalizables, las empresas multinacionales (en adelante, EMN) encontraron la oportunidad de expandir sus negocios sin tener que pagar impuestos en los territorios donde operaban, a través de la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios a jurisdicciones de nula o baja tributación<sup>14</sup>. Se crea, de esta forma, un nuevo escenario en el que las EMN generan lo que los medios de información denominan “ingeniería fiscal”, buscando pagar menos impuestos.

---

<sup>12</sup> Expresión utilizada en el informe Collin, P., *Report to the Minister for the Economy and Finance, the Minister for Industrial Recovery, the Minister Delegate for the Budget and the Minister Delegate for Small and Medium-Sized Enterprises, Innovation and the Digital Economy*, Task Force on Taxation of the Digital Economy Publishing, Paris, 2013, p.1.

<sup>13</sup> Carbajo Vasco, D., “Crisis sistémica mundial y Sistema Tributario”, *Revista Análisis Tributario*, Autoridad de Impugnación Tributaria de Bolivia, año 2, núm. 2, 2017, pp. 37-55.

<sup>14</sup> Álamo Cerrillo, R., *op.cit.*, p. 272.

Ante la evidencia y repercusiones generadas por la situación descrita, han sido muchos los organismos internacionales y Estados quienes han mostrado su preocupación y puesto en duda la validez y adecuación de los principios fiscales internacionales para abordar esa nueva realidad. La OCDE ha sido el organismo internacional que ha tomado partida y ha liderado el Plan de Acción para abordar los retos de la ED y plantear un cambio en la fiscalidad internacional, lo que no resulta una sorpresa al tratarse de la organización que más ha contribuido al Orden Tributario Internacional, si bien es cierto que, *a priori*, el organismo lo ha planteado no como una transformación radical sino como una adaptación al nuevo contexto.<sup>15</sup>

En 2011, la OCDE incluyó en unas recomendaciones un apartado sobre fiscalidad en el que aludía a las empresas a que tuviesen una “conducta responsable” que tendiese a “cumplir con la letra y el espíritu de las leyes y reglamentos fiscales (...)” y apunta que “(...) Las transacciones no deberían ser estructuradas con el objetivo de obtener resultados fiscales sin relación con las consecuencias económicas subyacentes de la transacción”.<sup>16</sup>

El entorno pre-BEPS estaba muy convulso por la crisis económica, por lo que la minoración en la recaudación de empresas EMN generaba una fuerte repulsa social<sup>17</sup> que agudizaba las críticas ante las prácticas que llevaban a cabo. Dirigentes políticos, medios de comunicación, organizaciones no gubernamentales<sup>18</sup>, instituciones y sociedad civil mostraron su preocupación ante las prácticas de planificación fiscal que llevaban a cabo las EMN aprovechándose de los desajustes en la interacción entre los distintos sistemas tributarios.

---

<sup>15</sup> Carbajo Vasco, D., “El nuevo orden fiscal internacional tras la BEPS y su plan de acción”, Corral Guadaño, I. (Dir.), *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2016, p. 1704.

<sup>16</sup> Falcón y Tella, R. y Pulido Guerra, E., *Derecho Fiscal Internacional*, Marcial Pons, Madrid, 2013, p. 245, explica la postura de la OCDE en la época pre-BEPS, citando las *líneas directrices para empresas multinacionales* donde se refleja la preocupación de la OCDE ante las prácticas de elusión fiscal.

<sup>17</sup> Fayos Cobos, C., “El ámbito de aplicación de la Directiva y el principio de subsidiariedad” en Almuñí Cid, J.M., Ferreras Gutiérrez J.A. y Hernández González-Barreda, P.A. (Dir.), *La armonización de las normas contra la elusión fiscal relativas a la fiscalidad directa en la Unión Europea*, Aranzadi, Pamplona, 2018, p. 116, desarrolla las circunstancias del entorno y la repercusión de la convulsa social hacia estas prácticas en un entorno de crisis económica, así como en Carbajo Vasco, D. (2016), op. cit. 1700, se resalta que “ha sido la crisis sistémica (...) la que ha puesto de manifiesto que, de alguna manera, los mecanismos de tributación internacional no estaban funcionando adecuadamente (...)”.

<sup>18</sup> Destaca la labor de *Tax Justice Network*.

La preocupación se fundamentaba en la protección frente a estas prácticas en tres niveles. En un primer nivel, la protección los derechos impositivos de los Estados donde operan estas empresas. En un segundo nivel, la protección empresarial, debido a las desventajas competitivas entre EMN y aquellas empresas que operan en el ámbito nacional y también respecto a aquellas que operan en el ámbito internacional pero no hacen uso de dichas prácticas. Estas desventajas se producen porque las empresas, a través de planificaciones fiscales como las descritas, pueden ofrecer a sus consumidores los productos sin costes adicionales a precios muy competitivos. En un tercer nivel, el impacto negativo sobre el ciudadano, ya que es este último quien tiene que contribuir al Estado con sus impuestos en la medida en la que no contribuyen esas empresas.

La línea argumentativa defendida por Lucas Durán, M. (2018)<sup>19</sup> aborda el nuevo paradigma de la fiscalidad internacional como una crisis de las ideas tradicionales de sujeción a un poder tributario en la era de la ED, es decir, la crisis de los conceptos de residencia fiscal y de establecimiento permanente.

## **1.6. Plan de Acción BEPS y establecimiento del Marco Inclusivo**

En un entorno cambiante y complejo, sujeto a presiones económicas, políticas y sociales como el previamente descrito, la OCDE, a instancia del G20, fue la organización internacional que lideró el plan de acción BEPS<sup>20</sup> el 19 de julio de 2013, tras la publicación el 12 de febrero de 2013 del informe titulado “Lucha contra la erosión de la

---

<sup>19</sup> Lucas Durán, M., “Residencia y territorialidad: BEPS y la necesidad de revisar los principios tradicionales de la fiscalidad internacional”, *Problemas actuales sobre la residencia fiscal: perspectivas interna, comunitaria e internacional*, documentos de trabajo 7/2018, 2018, pp. 14 y ss., donde manifiesta que el concepto de residencia fiscal tradicional está siendo debilitada a causa de diversas prácticas, tales como “competencia fiscal perniciosa de atraer hacia sí las sedes centrales de determinadas empresas (...) la planificación fiscal agresiva (...) adicionalmente, en la actual era tecnológica, la sede de dirección efectiva puede entenderse, en gran parte, desvirtuada”. Asimismo, en este sentido y con especial incidencia en la materia de economía digital, señala que, respecto al establecimiento permanente “multitud de modelos de negocio pueden llevarse a cabo sin tener una presencia física en determinado país”.

<sup>20</sup> Por sus siglas en inglés, *Base erosion and profit shifting*: OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Paris, el cual fue calificado por Martín Jiménez, A., Calderón Carrero, J., “El plan de acción de la OCDE para eliminar la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones («BEPS»): ¿el final, el principio del final o el final del principio?, *Revista Quincena Fiscal Aranzadi*, n.1, 2014, pp. 87 y ss. como el gran proyecto de fiscalidad internacional.

base imponible y el traslado de beneficios”. El plan de acción, que desarrolla 15 acciones<sup>21</sup>, aborda de manera holística el problema generado por los desajustes del sistema fiscal internacional para abordar el nuevo entorno de la ED. En septiembre de 2013 se creó el Grupo de Trabajo sobre Economía Digital<sup>22</sup> o *Task Force on the Digital Economy* (en adelante, TFDE<sup>23</sup>).

Detrás del nacimiento BEPS, pues, subyace el desarrollo de las fuerzas productivas, particularmente de la tecnología, los problemas derivados de la crisis económica y ruptura del pacto social. Todo ello condujo a una evidencia: el antiguo “comercio electrónico” había dejado paso a un nuevo modelo de producción, la ED.<sup>24</sup>

Las medidas BEPS nacieron para dar respuesta a las brechas fiscales que las EMN aprovechan para pagar menos impuestos, esto es, los desajustes entre los distintos sistemas impositivos nacionales para diseñar estrategias de planificación fiscal agresiva, a través de las cuales buscan minorar artificialmente sus bases imponibles o trasladar los beneficios desde el lugar donde producen la actividad económica y la creación de valor a otros lugares de baja o nula tributación donde la actividad es escasa o nula. Por tanto, ambos conceptos, que dan nombre al proyecto, están íntimamente relacionados.

Las prácticas descritas producen distorsiones competitivas entre empresas y estados, lo que nos conduce al concepto de “justicia tributaria”<sup>25</sup>. Consciente de la necesidad de darle un enfoque global a la materia, la OCDE impulsó la creación de un marco más inclusivo, que incluyese a países que no formaban parte del G20 pero que estaban interesados en ser parte del proyecto, fomentando un enfoque multilateral para abordar los problemas

---

<sup>21</sup> Pujalte Méndez-Leite, H., “Evolución de las propuestas de la OCDE y de la Unión Europea sobre la fiscalidad directa de la economía digital (2010-2018)”, *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales Aranzadi*, n. 9/2018 parte Editorial, 2018, p. 2 establece que: “(...) identificaba 15 acciones para hacer frente a las erosiones de las bases imponibles y a los traslados artificiales de los beneficios de una manera integral y establecía los plazos para implementar cada una de las acciones”.

<sup>22</sup> *Ibid.*, p. 2, lo define como el “órgano subsidiario del Comité de Asunto Fiscales de la OCDE, creado con el objetivo de desarrollar un informe que identificara los interrogantes planteados por la economía digital y las posibles acciones que deberían abordarse”.

<sup>23</sup> Por sus siglas en inglés, *Task Force on the Digital Economy*.

<sup>24</sup> Esta idea ha sido defendida por Carbajo Vasco, D. (2017), *op. cit.*, pp. 37-55.

<sup>25</sup> Fraile Fernández, R., “Responsabilidad social corporativa como herramienta de lucha contra la planificación fiscal agresiva”, *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, n. 9/2018 parte Cuestiones Prácticas, 2018, p. 6, considera que la justicia tributaria sería más real cuando las compañías paguen en función del beneficio realmente generado en un territorio.

derivados de estas prácticas. Como resultado, en junio de 2016 se creó el Marco Inclusivo OCDE/G20, cuya función es apoyar y supervisar la aplicación de las medidas BEPS y sacar adelante los trabajos derivados del proyecto. Actualmente, el Marco Inclusivo OCDE/G20 está compuesto por más de 125 países y jurisdicciones<sup>26</sup>.

Las BEPS provocan una pérdida de ingresos para los gobiernos estimado entre el 4% y el 10% del total del IS mundial<sup>27</sup>. Por lo tanto, el proyecto BEPS nace con la pretensión de evitar la doble no imposición sin crear doble imposición<sup>28</sup> y se estructura en torno a tres pilares:

Mejorar la coherencia de las normas nacionales que afectan a actividades transfronterizas, reforzar los requisitos para reforzar la armonización fiscal en materia de localización de la actividad económica y creación de valor y aumentar la transparencia y seguridad para empresas y gobiernos<sup>29</sup>.

El paquete final de medidas BEPS se publicó el 5 de octubre de 2015, culminando el trabajo iniciado en el año 2013. El impulso para abordar la fiscalidad de la ED, dentro de esta iniciativa, viene plasmado en la Acción 1 del proyecto, denominada “abordar los retos de la ED para la imposición”<sup>30</sup>, cuyo informe final fue publicado por la OCDE en octubre de 2015<sup>31</sup>, tras dos años de trabajo en la materia. El objeto de estudio de dicha acción, nacida con el objetivo de identificar las dificultades de la fiscalidad de la ED y desarrollar soluciones<sup>32</sup>, fue identificada como una de las principales áreas de interés del Plan de acción BEPS.

La OCDE no ha sido el único organismo que ha tomado iniciativas en los últimos años para abordar la compleja materia de la fiscalidad de la ED. A pesar de que la mayoría de los países miembros de la Unión Europea lo son también de la OCDE, y,

---

<sup>26</sup> Según los datos actualizados proporcionados por la página web oficial de la OCDE.

<sup>27</sup> OECD (2018), “Tax and digitalisation” ..., *op.cit.*, p. 2.

<sup>28</sup> OECD (2018), *Inclusive Framework on BEPS - Progress report July 2017- June*, OECD Publishing, Lima, p.1.

<sup>29</sup> OECD, “Tax and digitalisation” ..., *op.cit.*, p. 2.

<sup>30</sup> OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting... op.cit.* A través de la acción 1 del proyecto, la OCDE encabeza la iniciativa de analizar la problemática planteada por la ED, e intenta acercarse a los retos que plantea, aunque no es hasta octubre de 2015 cuando se aborda con mayor profundidad.

<sup>31</sup> OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy... op. cit.*

<sup>32</sup> Teijeiro, G. O, *op. cit.*, p. 29.

consecuentemente, ya habían asumido el compromiso de aplicar los resultados de las acciones BEPS, la Unión Europea ha querido involucrarse desde el principio en el proyecto, dar un paso más, impulsar la temprana transposición de las medidas y evocar a la armonización a la hora de transponerlas. De hecho, hay autores que resaltan una mayor ambición de la UE en el ámbito de la fiscalidad comunitaria de la ED que la propia OCDE.<sup>33</sup>

El interés de la UE, a nuestro juicio, puede entenderse desde dos perspectivas. Por un lado, le interesa tomar el relevo a la OCDE y liderar las iniciativas siendo un referente mundial en la implementación y armonización de medidas en esta materia. Por otro lado, le interesa tomar partido para evitar la fragmentación del Mercado Único<sup>34</sup>, lo que provoca una urgencia mayor en la temprana implementación de medidas anti elusivas.

Como señala Poza Cid, R. (2018)<sup>35</sup>, “llegamos de esta manera a la situación actual en la que prácticamente cada una de las acciones de BEPS ha sido objeto de actuación en el ámbito de la Unión Europea”. Sin embargo, los resultados de las acciones puestas en marcha aun están pendientes de evaluar, lo que se hará, tras el informe intermedio de la OCDE y el seguimiento que tiene previsto realizarse a mediados del año 2019, en 2020.

En lo que respecta a la ED, ha de tenerse en cuenta que desde el principio del proyecto se ha hecho alusión a la dificultad a la hora de identificar un sector de la ED separado del resto de sectores:

Dado que la economía digital se está convirtiendo cada día más en la economía propiamente dicha, resultaría una tarea ardua, sino imposible, tener que delimitar y separar el radio de acción de la economía digital del resto de la economía a efectos fiscales.<sup>36</sup>

---

<sup>33</sup> Leonard, B., “Tratados fiscales y Derecho de la Unión Europea: la recomendación del paquete ATAP y el encaje de los convenios tributarios entre Estados miembros y con países terceros”, en Almudí Cid, J.M., Ferreras Gutiérrez J.A. y Hernández González-Barreda, P.A. (Dirs.), *La Armonización de las normas contra la elusión fiscal relativas a la fiscalidad directa en la Unión Europea*, Aranzadi, Pamplona, 2018, p. 543.

<sup>34</sup> Explicado *infra* en apartado 4.1, “Justificación de las medidas propuestas”.

<sup>35</sup> Poza Cid, R., “El proyecto BEPS en la UE. Gestación del paquete ATAP” en Almudí Cid, J.M., Ferreras Gutiérrez J.A. y Hernández González-Barreda, P.A. (Dirs.), *La Armonización de las normas contra la elusión fiscal relativas a la fiscalidad directa en la Unión Europea*, Aranzadi, Pamplona, 2018, p. 95.

<sup>36</sup> OCDE (2015), *Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, Informes finales 2015 – Resúmenes, OCDE Publicación, p. 5.

Por lo tanto, todas las acciones BEPS deben abordar desde distintos ángulos los retos planteados por la misma. No obstante, esta parte considera acertada la línea divisoria que establece el informe de la acción 1, entre los problemas “comunes”, que se han de resolver por el resto de las acciones, y los problemas “específicos”<sup>37</sup> de la ED, los cuales no se resuelven a través del resto de medidas anti-BEPS.

### **1.7. Distinción entre modelos de negocios tradicionales y digitales**

Las actuales normas sobre el IS fueron concebidas en el siglo XX y estaban destinadas a las empresas “tradicionales”, con características completamente distintas a las empresas digitales a las que nos venimos refiriendo. Haciendo una comparativa entre el modelo tradicional y el modelo digital, nos encontramos diferencias tanto en cómo se generan los beneficios como en dónde se tributan por esos beneficios.

En el modelo tradicional, se crea valor a través del intercambio físico de bienes y servicios, mientras que en el modelo digital se crea valor a través de servicios online basados en la participación del usuario. A la hora de determinar dónde se deben pagar los impuestos, mientras que en el modelo tradicional el valor es creado en un solo país, por lo que hay claridad en el dónde tributar por esos beneficios, en los modelos digitales el valor se crea en diferentes países y no está claro dónde tienen que tributar por los servicios prestados.

---

<sup>37</sup> La OCDE los denomina *Broader Tax Challenges*.

## **CAPÍTULO 2. POSTURA DE LA OCDE EN MATERIA DE FISCALIDAD DE LA ED**

Los trabajos de la OCDE en materia de fiscalidad de la ED relevantes son el informe sobre la acción 1 y el informe intermedio, a los que se ha venido haciendo referencia en los epígrafes anteriores. La OCDE ha anunciado que en el año 2019 publicará un informe de seguimiento del progreso en los trabajos desarrollados en la materia.<sup>38</sup>

### **2.1. Informe sobre la acción 1**

La OCDE, como organismo promotor del cambio, ha plasmado la preocupación global de los estados y organismos sobre la inadecuación de los criterios tradicionales de la fiscalidad internacional en el entorno de la ED. La organización internacional desarrolla en el informe sobre la acción 1 que muchos estados no consideran que los criterios tradicionales sean válidos, identificando sus principales preocupaciones: la cuestión del nexo y las reglas de atribución de beneficios.

En lo relativo a la cuestión del nexo, el organismo reconoce que, en un entorno de ED, cada vez es menos necesaria la presencia física en los mercados, ya que pueden venderse bienes y servicios en un mercado sin necesidad presencia física. Ello implica, con arreglo a las reglas actuales, que no hay EP por falta de nexo. En lo relativo a la atribución de beneficios, incluso si hubiera EP, las reglas de atribución de rentas no permiten imputar un beneficio significativo, ya que la imputación se realiza con base en las funciones, activos y riesgos asumidos en cada jurisdicción y en la jurisdicción de los consumidores pueden no existir. En cualquier caso, lo máximo que podría imputarse es la base de un distribuidor sin riesgo. En tercer lugar, con el modelo tradicional las ventas en un país requerían presencia física y organización, lo que supone EP. Como consecuencia, el estado consumidor pierde recaudación.

---

<sup>38</sup> Pujalte Méndez-Leite, H., *op. cit.*, p. 8, expresa que dicho informe de seguimiento: “probablemente se convierta en el informe definitivo”.

Sujeto a la presión de los estados consumidores, la OCDE plantea si deben cambiarse los paradigmas de distribución de la jurisdicción para gravar y las reglas de imputación de valor tradicionales. No obstante, de manera, a nuestro juicio, poco clara, el informe OCDE/2015 mantiene que no debería crearse un régimen sólo aplicable a la ED<sup>39</sup>, sino que el régimen que se adopte debe ser aplicable a todas las empresas. Asimismo, aboga por adoptar soluciones multilaterales y que el marco adecuado para evaluar la bondad de las medidas que se adoptan son los principios de la fiscalidad internacional de Ottawa<sup>40</sup>.

En el informe se abre el debate sobre la posibilidad de introducir medidas que modifiquen el marco de tributación internacional, planteando (i) una nueva definición de nexo si existe una Presencia Económica Significativa, (ii) nuevas reglas de atribución de beneficios para atribuir los beneficios donde se produce la creación de valor y se realiza la actividad, (iii) sometimiento de ciertas transacciones digitales a una retención en la fuente como medida unilateral transitoria e (iv) impuesto progresivo como medida unilateral transitoria.<sup>41</sup> Con esta propuesta, se abrió un proceso de consulta pública. Los resultados de la consulta fueron publicados en octubre del año 2017.

El proceso de consulta pública sobre las propuestas planteadas en el informe sobre la acción 1 plasmó la existencia de tres posiciones (i) las opiniones favorables a adaptar a la ED los principios actuales de la tributación internacional, (ii) las opiniones contrarias a las propuestas planteadas y (iii) las opiniones favorables al cambio total de los principios de tributación internacional.

## **2.2. Informe intermedio**

Los trabajos del Marco Inclusivo junto con el TFDE se intensificaron hasta la publicación del informe intermedio, donde se realiza un balance de los progresos realizados hasta el momento en la aplicación de las acciones BEPS, pero no aporta conclusiones, limitándose

---

<sup>39</sup> Lo que la OCDE denomina como “*no ring fencing*”.

<sup>40</sup> Los principios de la fiscalidad internacional de Ottawa son: neutralidad, eficiencia, certeza y simplicidad, efectividad y equidad, flexibilidad y sostenibilidad, proporcionalidad.

<sup>41</sup> OCDE (2015) *Proyecto OCDE/G20 sobre ... op.cit.*, pp. 7-10.

a analizar los diferentes modelos de negocio de la ED y los problemas que plantean dichos modelos de negocio.<sup>42</sup>

Asimismo, el informe pone de manifiesto la discrepancia en el enfoque de los Estados con relación a la fiscalidad de la ED, plasmando la divergencia de opiniones entre los Estados miembros del Marco Inclusivo, tanto en lo que respecta a si el sistema fiscal internacional debe ser adaptado a la ED, como en lo que respecta a la forma en la que debería reformarse, entre los propios Estados que consideran que sí debe ser adaptado.<sup>43</sup>

La recomendación de la OCDE en el informe intermedio en cuanto a las medidas permanentes es la de no adoptar ninguna medida hasta que se puedan valorar los efectos de las acciones BEPS en el año 2020. Por otro lado, en lo relativo a las medidas transitorias, la OCDE expresa que alcanzar un consenso a nivel internacional llevará tiempo y la consulta pública puso de manifiesto que hay Estados que quieren actuar de forma inmediata para limitar los daños. Para ello, crean un impuesto indirecto sobre determinadas operaciones de la ED, sujeto a limitaciones.

Desde la publicación del informe intermedio, el organismo ha estado trabajando en la materia en el proceso de consulta pública. Como resultado, la OCDE ha publicado un informe en febrero de 2019<sup>44</sup> en el que plantea tres propuestas sobre la revisión de las reglas de nexos y las reglas de atribución de beneficios en un entorno de ED.

---

<sup>42</sup> Pujalte Méndez-Leite, H., *op. cit.*, p. 8.

<sup>43</sup> Thomson, A. & Grandjouan, L.D.C, “Digital Economy Taxation: the OECD’s Report and European Commission’s Draft Directives”, *Journal of Taxation of Investments*, vol. 35, n. 4, 2018, p. 26.

<sup>44</sup> OECD (2019), *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Public Consultation Document*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project OECD Publishing, Paris.

## CAPÍTULO 3. REVISIÓN DE CONCEPTOS TRADICIONALES DE LA FISCALIDAD INTERNACIONAL

### 3.1. Nexos: limitaciones de la definición actual de EP

Serrano Antón (2012)<sup>45</sup> señala que “la principal consecuencia fiscal de la tenencia de un EP de una sociedad extranjera es la competencia que tendrá el Estado de la fuente, o Estado en el que se encuentra el EP, para gravar las rentas empresariales obtenidas a través del mismo”.<sup>46</sup>

La normativa tributaria actual relativa al EP se basa en el vínculo físico entre una jurisdicción y el sujeto pasivo, cuando en un contexto de ED, las empresas pueden generar rentas sin necesidad de dicho vínculo físico.<sup>47</sup>

Atendiendo a la definición actual de EP en el plano internacional, nos remitimos al artículo 5 del MOCDE<sup>48</sup>, del cual se pueden extraer varias reflexiones sobre la necesidad de modificar el nexo imponible para adaptarlo a las empresas digitales.

#### Artículo 5. ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

1. A efectos del presente Convenio, la expresión “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.
  2. La expresión “establecimiento permanente” comprende, es especial:
    - a) Las sedes de dirección;
    - b) Las sucursales;
    - c) Las oficinas;
    - d) Las fábricas;
    - e) Los talleres; y
    - f) Las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales
- (...)

---

<sup>45</sup> Serrano Antón, F. “Los aspectos fiscales internacionales de los establecimientos permanentes”, *Fiscalidad Internacional (I)*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2012, pp. 190 y ss.

<sup>46</sup> *Ibid.* 191.

<sup>47</sup> Álamo Cerrillo, R., “Economía digital, responsabilidad social tributaria y erosión de las bases imponibles”, *Revista Quincena Fiscal Aranzadi*, n. 13/2018 parte Estudios, 2018, p. 10.

<sup>48</sup> Modelo de Convenio para evitar la doble imposición sobre la renta y el patrimonio de la OCDE.

Atendiendo a la literalidad del artículo, la definición de EP comprende como primera categoría un lugar fijo de negocios donde la empresa realice todo o parte de su actividad, lo que no incluye a los negocios propios de la ED, al no poder gravarse en base al “lugar fijo de negocios” en manera distinta a una ubicación geográfica, lo que lleva a un desajuste entre los negocios propios de la ED y los negocios tradicionales. El concepto de EP exige la presencia física en un país para determinar las competencias de gravamen respecto de las rentas pagadas desde ese país<sup>49</sup>. Sin embargo, las empresas digitales no requieren presencia física. Esta inadecuación del concepto de EP en una economía globalizada y desmaterializada como la actual, en la cual se puede operar internacionalmente sin necesidad de presencia física<sup>50</sup>, ha llevado a la necesidad de redefinir el concepto de EP.

En virtud del citado artículo, pues, los no residentes a efectos fiscales sólo tributarán en un determinado país si su presencia equivale a tener un EP allí, lo que no recoge el alcance de las actividades digitales, en las cuales la presencia física en un territorio no es un indispensable para la prestación de sus servicios en dicho territorio.

En defecto de lugar fijo de negocios, el artículo establece como segunda categoría de EP la actuación a través de un agente dependiente que tenga y ejerza habitualmente poderes que le faculten para celebrar contratos en nombre de una empresa no residente. En los dos casos<sup>51</sup>, la definición de EP exige un cierto nivel de presencia física o material en el Estado de la fuente.<sup>52</sup>

A esto se suma una complejidad añadida, ya que la ED no sólo ofrece la posibilidad de poder desarrollar una actividad económica en cualquier jurisdicción fiscal mundial sin necesidad de presencia física, sino también la de utilizar la presencia física de otros. A través de la utilización de la presencia física de otros, pueden crear sistemas logísticos a

---

<sup>49</sup> Esta idea está desarrollada en la obra de Lucas Durán, M., *op. cit.*, p. 37.

<sup>50</sup> Carbajo Vasco, D., “¿El establecimiento permanente digital, un oxímoron?, *VI Encuentro de Derecho Financiero y Tributario. Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario*, documentos de trabajo 11/2018, 2018, p. 13.

<sup>51</sup> Lugar fijo de negocios y la actuación a través de un agente dependiente.

<sup>52</sup> Jabalera Rodríguez, A., “Modelos de negocio en la economía digital y su imposición efectiva. Propuestas de la OCDE y la UE”, *VI Encuentro de Derecho Financiero y Tributario: Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario. 2ª parte*, documentos de trabajo 11/2018, 2018, pp. 28-29.

través de los cuales distribuir bienes y servicios en diferentes partes del mundo sin apenas contar con presencia física.

Como las normas actuales para el establecimiento de un nexo imponible no se ajustan a las empresas digitales, las cuales operan internacionalmente y no requieren de presencia física para hacerlo, es necesario contar con nuevos indicadores de EP para determinar los derechos impositivos de los estados donde las empresas operen a través de sus modelos de negocio digitalizados.

### **3.2. Reglas de atribución de beneficios: limitaciones de la regulación actual**

Una vez abordado el problema del nexo y determinado que ha surgido un EP en un Estado y la empresa digital ha de tributar en el mismo, el siguiente paso sería el de calcular qué beneficios puede gravar el Estado donde está el EP. Para conseguirlo, son necesarios nuevos métodos que reflejen la generación de valor en los modelos de negocio digitales, es decir, reglas de atribución de beneficios adaptadas a la ED.

En la regulación actual del IS<sup>53</sup>, para atribuir el beneficio de las EMN a los distintos países basándose en un análisis de las funciones desarrolladas, los activos utilizados y los riesgos asumidos en la cadena de valor del grupo, se utilizan las reglas de los precios de transferencia. En el marco de la tributación de los beneficios empresariales imputables al EP, se supone una hipotética entidad distinta e independiente<sup>54</sup> y se aplican por analogía las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia. Como señala Calderón Carrero, J.M. (2018)<sup>55</sup>, se utiliza como criterio las “funciones humanas sustantivas”, y, atendiendo a la naturaleza digital de las empresas estudiadas, las cuales no requieren de

---

<sup>53</sup> Vid. artículos 7 y 9 del MOCDE.

<sup>54</sup> Vid. artículo 7 del MOCDE.

<sup>55</sup> Calderón Carrero, J.M., “El paquete europeo (2018) en Materia de Fiscalidad de la Economía Digital”, *Carta Tributaria, Revista de opinión*, núm. 39, 2018, p.11 argumenta su postura sobre la inadecuación del criterio de “la identificación de las funciones humanas sustantivas que determinan la atribución de la propiedad económica de los activos y la atribución de la propiedad económica de los activos al establecimiento permanente” y “la identificación de las funciones humanas sustantivas que determinan la asunción del riesgo y la atribución de los riesgos al establecimiento permanente” que recoge el MOCDE en los Comentarios al Artículo 7, pp. 139-140.

intervención humana para tener presencia digital en un país, este criterio debe ser completado con otros.

La ED, como definimos previamente, se sustenta en gran medida en activos intangibles. Estos modelos de negocio de las empresas digitales son cada vez más generadores de valor en el seno de las EMN y son difíciles de valorar. El reto, por tanto, de la ED con respecto a la atribución de beneficios consiste en identificar y valorar los activos intangibles, así como determinar su contribución a la generación de valor dentro de un grupo.<sup>56</sup>

---

<sup>56</sup> *Vid.* Exposición de Motivos de la Propuesta de Directiva del Consejo, de 21 de marzo de 2018, por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una Presencia Digital Significativa (COM (2018) 147 final), relativa a la justificación de la Propuesta, identifica las limitaciones tanto en las reglas de nexos como en la atribución de beneficios en un entorno de ED como el actual.

## CAPÍTULO 4. PAQUETE FISCAL DE LA ECONOMÍA DIGITAL EN LA UE

### 4.1. Justificación de las medidas propuestas

El 21 de marzo de 2018, cinco días después de publicación del informe intermedio de la OCDE<sup>57</sup>, la Comisión Europea, a instancias del ECOFIN, presentó un paquete de medidas para abordar la fiscalidad de la ED. Asimismo, el paquete fiscal fue presentado seis meses después de la Comunicación de la Comisión de 21 de septiembre de 2017<sup>58</sup>, que apuntaba la línea sobre la que iba a trabajar la UE y que se ha visto reflejada en el paquete de medidas y menos de un mes después de la emisión del primer borrador de la Comisión Europea<sup>59</sup>, donde se analizaban las posibles soluciones para la tributación de la ED.

El paquete de medidas (en adelante, Paquete DIGITAX) está compuesto por una Propuesta de Directiva<sup>60</sup> de medidas a largo plazo, una Recomendación<sup>61</sup> a los Estados miembros para renegociar sus CDI y así adaptarlos a la Propuesta de Directiva de medidas a largo plazo y una Propuesta de Directiva<sup>62</sup>, con medidas a corto plazo aplicable hasta que entre en vigor la medida a largo plazo.

La economía digital es una gran oportunidad para Europa, (...) pero (...) plantea problemas jurídicos y fiscales. Nuestra normativa pre-Internet no permite a los Estados miembros gravar a las empresas digitales (...) Por esa razón proponemos una nueva normativa así como un impuesto provisional para las actividades digitales<sup>63</sup>.

---

<sup>57</sup> El informe intermedio se publicó el día 16 de marzo de 2018 y las propuestas de la Comisión Europea se publicaron el día 21 de marzo.

<sup>58</sup> En la Comunicación concluía como idea básica que los beneficios tienen que ser gravados allí donde el valor sea creado, para lo cual se tienen que incorporar a la cadena de valor los elementos propios de las empresas digitales, y que el tratamiento del nexo se solventará redefiniendo los conceptos de EP y las reglas de atribución de beneficios.

<sup>59</sup> Comisión Europea, “*Taxation of the digital activities in the single market*”, Draft 26/02/2018.

<sup>60</sup> Propuesta de Directiva del Consejo, de 21 de marzo de 2018, por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una Presencia Digital Significativa (COM (2018) 147 final).

<sup>61</sup> Recomendación de la Comisión, de 21 de marzo de 2018, relativa a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa (C (2018) 1650 final).

<sup>62</sup> Propuesta de Directiva del Consejo, de 21 de marzo de 2018, relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales (COM (2018) 148 final).

<sup>63</sup> Declaración de Pierre Moscovici, comisario de Asuntos Económicos y Financieros, Fiscalidad y Aduanas, recogida en Comisión Europea, *Fiscalidad digital: la Comisión propone nuevas medidas ... op.cit.*

El informe intermedio de la OCDE había dejado plasmado, a nuestro juicio, la situación de inmovilismo a la que estaba abocada, debido a las divergencias existentes entre los más de 110 países que habían participado en la elaboración del informe y a las presiones por parte de los EE. UU., que obstaculizaban el avance de la OCDE en la materia. La presión por parte de los EE. UU. se justifica en la repercusión que tendría el impuesto sobre servicios digitales en sus EMN, ya que gran parte de las empresas afectadas por el impuesto serían empresas americanas.<sup>64</sup>

Por la dificultad para abordar la materia, la OCDE había recomendado en ese informe intermedio no adoptar ninguna medida permanente hasta que se pudiesen valorar los efectos de las acciones BEPS, lo que tendrá lugar en el año 2020, con una actualización de la situación en el año 2019.

Antes de presentar el paquete DIGITAX, la Comisión Europea ya había plasmado su preocupación ante la posible fragmentación del Mercado Único Europeo<sup>65</sup> si se empezaban a llevar a cabo medidas nacionales descoordinadas, lo que provocaría el aumento de las distorsiones y obstáculos fiscales que frenaría el crecimiento e inversión de las empresas.<sup>66</sup>

La Comisión Europea afirmó<sup>67</sup> que, a través de las propuestas presentadas, quiere contribuir a los trabajos de la OCDE. Dada la complejidad de la materia, son conscientes de que llegar a un consenso internacional es una tarea ardua y va a implicar mucho tiempo y esfuerzo, y por ello deciden contribuir y tomar partido.

Calderón Carrero, J.M. (2018)<sup>68</sup> señala que la Comisión encuentra justificación técnica y política a las medidas propuestas. Desde el punto de vista técnico, ambas medidas responden al carácter particularmente intenso de la ED en la desconexión o desajuste

---

<sup>64</sup> Kirwin, J., “EU Plans 3 Percent Turnover Tax for Amazon, Google, Facebook”, *Bloomberg*, 21 marzo 2018 (disponible en: <https://www.bna.com/eu-plans-percent-n57982090189/>).

<sup>65</sup> Mariusz Maciejewski, *El mercado único digital omnipresente*, fichas temáticas sobre la Unión Europea, 2018, señala que “el mercado único digital consiste fundamentalmente en eliminar las barreras nacionales a las transacciones efectuadas en línea”.

<sup>66</sup> *Vid.* COM (2017) 547 final, p.9.

<sup>67</sup> *Vid.* Exposición de Motivos de la Propuesta de Directiva del Consejo, de 21 de marzo de 2018.

<sup>68</sup> Calderón Carrero, J.M., *op. cit.*, pp. 3-4.

entre el lugar donde se grava el beneficio y el lugar donde el valor es creado. Por otro lado, desde el punto de vista político, las medidas están justificadas por la presión que sufren muchos gobiernos de EM para el establecimiento de un marco fiscal más adecuado a los nuevos modelos de negocio y que exista una mayor percepción de fiscalidad justa por parte de las grandes empresas digitales.

La urgencia de las medidas propuestas se debe a la situación de bloqueo de la fiscalidad de la ED, que sigue provocando efectos adversos en las administraciones tributarias de los Estados donde operan las empresas digitales, en la competitividad de las empresas y estados y en los impuestos de los ciudadanos, por lo que no pueden esperar a que sean otros organismos (la OCDE en particular) los que intenten avanzar en la materia, señalando que preferirían adoptar normas a nivel internacional “(...) pero el volumen actual de beneficios no gravados es inaceptable. Tenemos que adaptar nuestras normas fiscales al siglo XXI mediante la puesta en marcha de una nueva solución integral y adecuada para el futuro”<sup>69</sup>.

## **4.2. Elementos del Paquete DIGITAX**

### **4.2.1. Propuesta de Directiva: EP-PDS**

La Propuesta de Directiva (en adelante, (COM (2018) 147 final) se presenta como la solución permanente y óptima, y proyecta su entrada en vigor el 1 de enero de 2020. No obstante, la propuesta requiere unanimidad de los EM y un procedimiento legislativo especial, con base jurídica en el artículo 115 TFUE<sup>70</sup>. La Propuesta contiene tanto reglas de nexo como reglas de atribución de beneficios.

---

<sup>69</sup> Declaración de Valdis Dombrovskis, vicepresidente responsable del Euro y del Diálogo Social, recogida en Comisión Europea, *Fiscalidad digital: la Comisión propone nuevas medidas ... op.cit.*

<sup>70</sup> Dicho artículo exige unanimidad en el seno del ECOFIN, art. 115 TFUE: “(...) el Consejo, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social (...)”.

Como respuesta a la inadecuación para gravar los negocios propios de la ED bajo las actuales reglas del nexo, que exigen la presencia física para entender que una empresa tiene EP en una jurisdicción fiscal, la UE propone un nuevo concepto de EP. Se trata de un EP virtual aplicable a los negocios digitales, basado en la denominada “Presencia Digital Significativa” (en adelante, EP- PSD).

La Propuesta, como recoge la Comisión Europea en su comunicado de prensa del día de 21 de marzo<sup>71</sup>: “tiene por objeto reformar las normas sobre el impuesto de sociedades, de tal manera que se declaren y graven los beneficios allí donde las empresas lleven a cabo una interacción significativa con los usuarios mediante canales digitales”.

Como desarrolla Escribano López, E.,<sup>72</sup> de la lectura del artículo 4 de COM (2018) 147 final, se extrae que existirá EP-PDS cuando el contribuyente se encuentre dentro del ámbito subjetivo de la norma, preste servicios digitales y sobrepase alguno de los umbrales cuantitativos en relación con la prestación de tales servicios digitales.

#### **4.2.1.1.      Ámbito subjetivo**

La norma<sup>73</sup> excluye a las personas físicas que desarrollan actividades empresariales o profesionales, desviándose de lo establecido en el MOCDE<sup>74</sup>, aplicable tanto a personas físicas y jurídicas. El ámbito subjetivo de la norma, pues, serán las personas jurídicas o

---

<sup>71</sup> Vid. comunicado de prensa de la Comisión Europea el día 21 de marzo de 2018.

<sup>72</sup> En este sentido, vid. Escribano López, E., “El establecimiento permanente basado en la presencia digital significativa: el nuevo umbral propuesto por la Comisión Europea para el gravamen de beneficios de sociedades no residentes” en Almudí Cid, J.M., Ferreras Gutiérrez J.A. y Hernández González-Barreda, P.A. (Dirs.), *La armonización de las normas contra la elusión fiscal relativas a la fiscalidad directa en la Unión Europea*, Aranzadi, Pamplona, 2018, pp. 709-734, donde realiza un completo análisis de la propuesta de EP virtual, en el que nos hemos basado a lo largo del análisis de la propuesta.

<sup>73</sup> Artículo 2 de (COM (2018) 147 final): “La presente Directiva se aplica a las entidades (...)”, y el artículo 3.7 de la misma Propuesta define “entidades” como: “cualquier persona jurídica o instrumento jurídico que lleve a cabo actividades empresariales bien mediante una sociedad, bien mediante una estructura transparente a efectos fiscales”.

<sup>74</sup> El MOCDE es aplicable a las personas físicas, como aclara su artículo 3 cuando establece que se presume, salvo que se establezca lo contrario, que el “término “persona” comprende las personas físicas, las sociedades y cualquier otra agrupación de personas”.

entidades sin personalidad jurídica<sup>75</sup> que lleven a cabo actividades empresariales las que podrán tener EP-PDS.<sup>76</sup>

En cuanto al ámbito de aplicación, en principio, se aplicaría a las actividades digitales transfronterizas entre EM, aunque también podría llegar a aplicarse entre EM con terceros estados con los que no tengan suscrito CDI y que operen a través de una PDS en el EM. No obstante, a través de la Recomendación a los EM, la Comisión Europea sugiere la renegociación de los CDI ya suscritos a través de la incorporación de la PDS.

#### **4.2.1.2.      Ámbito objetivo**

- **Concepto y tipos de servicios digitales**

Existirá EP-PDS en un EM en un determinado periodo impositivo cuando el contribuyente lleve a cabo una actividad en el EM consistente parcial o totalmente en la prestación de “servicios digitales”<sup>77</sup> a través de una “interfaz digital”<sup>78</sup> y además se alcance en esa jurisdicción fiscal, al menos, uno de los tres umbrales recogidos en la norma.

Con remisión a la propia definición de “servicios digitales” que hace la propuesta, enumera los servicios digitales a los que será de aplicación la cláusula.<sup>79</sup> El principal problema de interpretación surge con ocasión de la interpretación del requisito de automatización<sup>80</sup> y al hecho de que, como argumenta Escribano López, E. (2018)<sup>81</sup>, el propio artículo establece que será de aplicación “en particular”, de ahí el carácter

---

<sup>75</sup> Siempre que sean considerados sujetos pasivos del IS de su Estado de residencia.

<sup>76</sup> Artículos 2 y 3.7 COM (2018) 147 final.

<sup>77</sup> Concepto definido en el artículo 3.5. COM (2018) 147 final: “servicios prestados a través de Internet o de una red electrónica y que, por su naturaleza, están esencialmente automatizados y requieren de una intervención humana mínima, y que no puedan prestarse sin tecnología de la información”.

<sup>78</sup> Concepto definido en el artículo 3.2. (COM (2018) 147 final): “cualquier tipo de programa informático, incluidos los sitios web o parte de los mismos y las aplicaciones, incluidas las aplicaciones móviles, accesibles a los usuarios”.

<sup>79</sup> *Vid.* artículo 3.5 COM (2018) 147 final.

<sup>80</sup> Escribano López, E., *op. cit.*, p. 716.

<sup>81</sup> Escribano López, E., *op. cit.*, p. 720.

ilustrativo de la lista, a los servicios que aparecen de forma explícita, por lo que dicha cláusula sería igualmente aplicable a aquellos servicios que, a pesar de no encajar de forma clara en las categorías del artículo, cumplan los requisitos generales que establece el artículo 3.5 sobre los servicios digitales y sean, por tanto, servicios digitales sujetos a la norma.

En cuanto a la delimitación positiva y negativa<sup>82</sup> de los principales servicios digitales a los que será de aplicación la cláusula, hay que tener siempre presente que los servicios cumplan los requisitos generales del artículo 3.5<sup>83</sup>:

En primer lugar, el artículo 5.1.a)<sup>84</sup> tiene gran alcance, abarcando una amplia gama dentro de la categoría de “programas informáticos” (sistemas operativos de ordenadores y dispositivos móviles, programas diseñados para realizar funciones coordinadas para el usuario...). Se excluyen los servicios digitales en los que el archivo digital esté almacenado en soporte tangible, tales como USB, CD-ROM, disquete o DVD<sup>85</sup>, al no acogerse a los requisitos generales de servicios digitales. En segundo lugar, el apartado b)<sup>86</sup> del mismo artículo incluye, entre otros, la instalación de filtros en una página web o su mantenimiento, pero se excluirán aquellos servicios, tales como el diseño de una página web personalizada, para los que se exija la contribución directa de un profesional y su esfuerzo intelectual, al no acogerse a los requisitos generales de servicios digitales. En tercer lugar, el apartado c)<sup>87</sup> se aplicaría, fundamentalmente, a los servicios de buscadores, tales como Google. En cuarto lugar, el apartado d)<sup>88</sup> se aplicaría, a modo de

---

<sup>82</sup> Para la delimitación, *vid.* artículo 3.5 como al Anexo II relativo a los servicios cubiertos y *vid.* Anexo III relativo a los servicios excluidos.

<sup>83</sup> Artículo 3.5 (COM (2018) 147 final): “Servicios prestados a través de Internet o de una red electrónica y que, por su naturaleza, están esencialmente automatizados y requieren de una intervención humana mínima, y que no puedan prestarse sin tecnología de la información”.

<sup>84</sup> Artículo 5.1.a) (COM (2018) 147 final): “El suministro de productos digitalizados en general, incluidos los programas informáticos, sus modificaciones y sus actualizaciones”

<sup>85</sup> *Vid.* anexo III d). (COM (2018) 147 final).

<sup>86</sup> Artículo 5.1.b) (COM (2018) 147 final): “Los servicios que permitan o apoyen la presencia de particulares o empresas en una red electrónica, como un sitio o una página web”.

<sup>87</sup> Artículo 5.1. c) (COM (2018) 147 final): “Los servicios generados automáticamente desde un ordenador, a través de Internet o de una red electrónica, en respuesta a una introducción de datos específicos efectuada por el cliente”.

<sup>88</sup> Artículo 5.1. d) (COM (2018) 147 final): “La concesión, a título oneroso, del derecho a comercializar un bien o servicio en un sitio de Internet que funcione como un mercado en línea, en el que los compradores potenciales realicen sus ofertas por medios automatizados y la realización de una venta se comunique a las partes mediante un correo electrónico generado automáticamente por ordenador”.

ejemplo, a las empresas que gestionan subastas *online*. En quinto lugar, el apartado e)<sup>89</sup>, se aplicaría a los proveedores de servicios de internet, siempre que su oferta vaya más allá de la prestación de servicios de telecomunicación y tengan acceso a contenidos a alguno de los mencionados en el artículo. En sexto lugar, el apartado f)<sup>90</sup> nos remite al Anexo II, donde se recogen 27 servicios digitales que no encajan de forma clara en los apartados anteriores, pero que por sus características se acogen a la norma. Entre ellos, destacan las plataformas que permiten el acceso en *streaming* a música, películas y juegos, así como la prestación de servicios online de enseñanza y el suministro de espacio *online* que permite almacenar y obtener datos.

- **Umbrales cuantitativos**

La Propuesta, para establecer un nexo imponible de una actividad empresarial digital en un EM, recoge tres umbrales no acumulativos<sup>91</sup> (umbral de ingresos, número de usuarios y número de contratos empresariales). Se exige que el contribuyente sobrepase, al menos, uno de los tres umbrales para considerar que su actividad es suficientemente significativa en términos cuantitativos.

Para evitar que los grupos societarios intenten no sobrepasar los umbrales a través de la fragmentación de su actividad digital entre filiales en distintos Estados, hay una provisión anti-fragmentación que garantiza el cálculo de estos umbrales teniendo en cuenta al grupo en su totalidad.<sup>92</sup>

En primer lugar, el umbral de ingresos obtenidos por la prestación de los servicios digitales dice así: “La proporción de los ingresos<sup>93</sup> totales obtenidos en ese periodo

---

<sup>89</sup> Artículo 5.1. e) (COM (2018) 147 final): “Los paquetes de servicios de Internet relacionados con la información y en los que el componente de telecomunicaciones sea una parte secundaria y subordinada, en otras palabras, los paquetes de servicios que vayan más allá del simple acceso a Internet y que incluyan otros elementos como páginas de contenido con vínculos a noticias, información meteorológica o turística; espacios de juego; albergue de sitios; acceso a debates en línea, o cualquier otro elemento similar”.

<sup>90</sup> Artículo 5.1. f) (COM (2018) 147 final): “Los servicios enumerados en el anexo II”.

<sup>91</sup> *Vid.* artículo 4.3 (COM (2018) 147 final).

<sup>92</sup> Escribano López, E., *op. cit.*, p. 721.

<sup>93</sup> El artículo 3.6 (COM (2018) 147 final) define los ingresos como: “el producto de la venta o de cualesquiera otras operaciones, una vez excluidos el impuesto sobre el valor añadido y otros impuestos y derechos recaudados por cuenta de organismos públicos (...)”

impositivo y resultante de la prestación de los servicios digitales a usuarios situados<sup>94</sup> en dicho Estado miembro durante el mismo periodo impositivo sea superior a 7 000 000 EUR”<sup>95</sup>. Escribano López, E. (2018) argumenta que existe ambigüedad en la expresión “resultante de” para determinar el grado de conexión que tiene que darse entre el ingreso y la prestación de servicios digitales para considerarse uno “resultante” del otro. En cuanto a “situados”, la norma en su artículo 4.6 entiende que un usuario utiliza un dispositivo en un EM cuando así lo indique la IP<sup>96</sup> del dispositivo. Como ventajas del criterio de la dirección IP como nexo, Escribano López, E. (2018) destaca que se trata de un criterio más simple y más directo, mientras que como riesgos resalta la posible falta de precisión y fiabilidad de este método de geolocalización.

En segundo lugar, el número de usuarios de servicios digitales dice así: “El número de usuarios de uno o más de los servicios digitales que estén situados en ese Estado miembro en dicho periodo impositivo sea superior a 100 000”<sup>97</sup>. A efectos del cómputo del número de usuarios, se establece que no es necesario el registro en la plataforma, pero sí podría considerarse como elemento relevante la aceptación de las “condiciones de servicio”.<sup>98</sup> Asimismo, conforme a los artículos 4.4. y 4.7, para ubicar a los usuarios en un EM, se utilizará también la dirección IP u otro método de geolocalización más preciso.

En tercer lugar, el número de contratos para un servicio digital dice así: “El número de contratos entre empresas<sup>99</sup> para la prestación de tales servicios digitales que suscriban en ese periodo impositivo los usuarios situados en dicho Estado miembro sea superior a 3 000”<sup>100</sup>. La Comisión, al igual que en el umbral anterior, se remite a un documento *soft*

---

<sup>94</sup> Artículo 4.4 (COM (2018) 147 final) establece que “un usuario está situado en un Estado miembro en un periodo impositivo si el usuario utiliza un dispositivo en ese Estado miembro en ese periodo impositivo para acceder a la interfaz digital a través de la cual se prestan los servicios digitales”.

<sup>95</sup> Artículo 4.3.a) (COM (2018) 147 final).

<sup>96</sup> “Dirección de protocolo de internet del dispositivo”.

<sup>97</sup> Artículo 4.3.b) COM (2018) 147 final.

<sup>98</sup> Escribano López, E., *op. cit.* 725 cita un documento *soft law* que defiende esta postura: *Commission Staff Working Document Impact Assessment Accompanying the document Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence and Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax revenues resulting from the provision of certain digital services* (SWD(2018) 81 final), p.47.

<sup>99</sup> El artículo 4.5.a) COM (2018) 147 final: “se considerará que un contrato es un contrato entre empresas si el usuario suscribe el contrato en el curso de sus actividades empresariales”.

<sup>100</sup> *Vid.* artículo 4.3.c). COM (2018) 147 final.

*law* para el criterio de las “condiciones de servicio”. Conforme al artículo 4.5.b)<sup>101</sup>, el usuario estará situado en un EM allí donde sea residente a los efectos del IS o, si es residente en un tercer Estado, allí donde tenga EP en este EM.

#### **4.2.1.3. Reglas de atribución de beneficios**

Las reglas de atribución de beneficios de la Propuesta vienen recogidas en el artículo 5, inspirándose en parte en la regulación recogida en el artículo 7 MOCDE a la que se ha hecho referencia anteriormente, pero adaptándose a las empresas digitales. Ambas regulaciones buscan atribuir al EP los beneficios que “debería haber percibido siendo una empresa separada e independiente”, lo que plantea diversas dificultades tanto en el tratamiento de la EP como empresa “separada” e “independiente”.

En primer lugar, en cuanto al EP como “empresa separada”, Escribano López, E. (2018)<sup>102</sup> expone la diferencia entre la normativa de la OCDE (artículo 7 MOCDE) y la de la Comisión (artículo 5 de la Propuesta) en la identificación de las funciones desarrolladas por el EP; ya que la OCDE toma como parámetro las “funciones humanas sustantivas” desarrolladas por el EP, mientras que la Comisión<sup>103</sup> se refiere a las “actividades significativas desde un punto de vista económico” llevadas a cabo por la interfaz digital relacionadas con “datos y usuarios”, así como aquellas otras actividades significativas para el “desarrollo, mejora, mantenimiento, protección y explotación de los activos intangibles de la empresa” aun no vinculadas a funciones humanas en el EM. Una vez identificadas las “actividades significativas desde un punto de vista económico”, se tendría que atribuir a dicho EP la propiedad económica de los activos, los riesgos y el capital asociados al desarrollo de esas funciones.

---

<sup>101</sup> El artículo establece otro método para ubicar al usuario en un EM aplicable al tercer umbral: “Se considerará que un usuario está situado en un Estado miembro en un periodo impositivo si el usuario es residente a efectos del impuesto sobre sociedades en ese Estado miembro en ese periodo impositivo o si el usuario es residente a efectos del impuesto sobre sociedades en un tercer país pero tiene un establecimiento permanente en ese Estado miembro en ese periodo impositivo”.

<sup>102</sup> Escribano López, E., *op. cit.*

<sup>103</sup> *Vid.* artículo 5.3. COM (2018) 147 final.

En segundo lugar, en cuanto al EP como “empresa independiente”, Escribano López, E. (2018)<sup>104</sup> expone la divergencia entre la normativa de la OCDE y la de la Comisión, identificando que, mientras la OCDE sugiere la aplicación de las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia para la atribución de beneficios al EP, las cuales confían en el “método más apropiado”, la Comisión opta por sugerir el método de “distribución del beneficio” o *profit split* para atribuir beneficios al EP-PDS, que supone la agregación de todos los beneficios obtenidos a partir de operaciones controladas para que luego, en función de una serie de “criterios de atribución”<sup>105</sup>, se distribuyan entre las diferentes empresas vinculadas.

Calderón Carrero, J.M. (2018)<sup>106</sup> argumenta, en primer lugar, que la fundamentación política relativa a la baja tributación de las MNE digitales está basada en un análisis pre-BEPS, no tiene en cuenta la reforma fiscal americana y no tiene en cuenta los diferentes modelos de negocios digitales y sus márgenes de beneficio heterogéneos. En segundo lugar, opina que la creación de valor del usuario es contraria al sistema de tributación internacional basado en el “valor creado por el productor de un bien o servicio a través de sus activos, funciones y riesgos”<sup>107</sup> y que la idea de que los usuarios contribuyen a la producción de valor, generando, compartiendo contenidos y proporcionando datos desdibuja la línea entre el consumo y la producción de bienes y servicios, es inconsistente con el hecho de que no se gravan todos los casos de comercialización de datos obtenidos del consumo y no tiene en cuenta la gran inversión de I+D+I necesaria para poner en marcha estos DS. En tercer lugar, alude al carácter “discriminatorio” de las propuestas, afectando principalmente sobre las MNE americanas y dejando fuera a muchos servicios digitales. En cuarto lugar, considera que el carácter unilateral de las propuestas puede generar conflictos y “guerras comerciales y fiscales”. En quinto lugar, opina que el método de atribución de beneficios al EP es al final casi formulario y contrario al principio de empresa separada. En sexto lugar, alude a la casi imposible viabilidad del proyecto, debido a que el artículo 115 TFUE exige unanimidad en el seno del ECOFIN,

---

<sup>104</sup> Escribano López, E., *op. cit.*

<sup>105</sup> Escribano López, E., *op. cit.*, p. 731, hace referencia a los criterios de atribución especiales que aparecen recogidos en el artículo 5.6 *ibid.*: “(...) Los factores de distribución pueden incluir los gastos incurridos en investigación, desarrollo y comercialización, así como el número de usuarios y datos recopilados por Estado miembro”.

<sup>106</sup> Calderón Carrero, J.M., *op.cit.*

<sup>107</sup> *Ibid.*, p. 6.

por lo que no es previsible que entre en vigor el 1 de enero de 2020<sup>108</sup>. En séptimo lugar, alude a la dificultad añadida de alcanzar un consenso internacional en base al informe intermedio de la OCDE, lo que provocará la proliferación de las medidas unilaterales.

#### **4.2.2. Propuesta de Directiva: Impuesto sobre Servicios Digitales**

La propuesta de Directiva de Servicios Digitales la Comisión Europea (en adelante, COM (2018) 148 final) se plantea como la decisión a corto plazo y transitoria, con base jurídica en el artículo 113 TFUE<sup>109</sup>, que requiere unanimidad y conlleva la aplicación de un procedimiento legislativo especial. Se trata, pues, de una medida interina hasta que se alcance el consenso necesario para la aplicación de la medida estructural.

La Comisión Europea ha retrasado su entrada en vigor al año 2021, pero la trasposición de las medidas en los EM para la aplicación del nuevo impuesto tiene que hacerse antes del 31 de diciembre de 2019.

La Propuesta plantea implantar un nuevo impuesto sobre los ingresos<sup>110</sup> procedentes de la prestación de determinados servicios digitales (en adelante, Impuesto sobre los Servicios Digitales o ISD) y no califica expresamente el impuesto como indirecto<sup>111</sup> pero sí lo califica como tal implícitamente<sup>112</sup> y se plantea como una solución provisional

---

<sup>108</sup> En este sentido, Calderón Carrero J.M., *ibid.*, p. 13, señala que “(...) tal alto consenso político no parece que concorra actualmente (...)”.

<sup>109</sup> Artículo 113 TFUE: “El Consejo, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social (...)”

<sup>110</sup> Ingresos brutos excluido el IVA.

<sup>111</sup> En este sentido, Calderón Carrero J.M., *op.cit.*, p. 13, anota que: “la calificación del impuesto como indirecto es una cuestión relevante a efectos de evitar su incompatibilidad con los CDI. Se trata de una cuestión abierta que tiene que analizarse con arreglo al art. 2 de los diferentes CDI potencialmente aplicables” y para Nocete Correa, F.J, existe “una evidente falta de correspondencia entre la naturaleza de las rentas sometidas a gravamen y las características del instrumento jurídico formal (impuesto indirecto) a través del que se ha pretendido articular el gravamen, con la única finalidad de evitar que el mismo pueda considerarse comprendido en el ámbito objetivo de aplicación del artículo 2 MCOCDE y, en consecuencia, de los convenios de doble imposición suscritos sobre la base del mismo”.

<sup>112</sup> COM (2018) 148 final, p.5 en Base Jurídica, “(...) el Consejo (...) adoptará las disposiciones referentes a la armonización de la legislación de los Estados miembros relativa a otros impuestos indirectos (...)”.

mientras no se alcance consenso para implantar la medida a largo plazo, de forma que cuando la última entre en vigor, la medida interina dejará de ser aplicable<sup>113</sup>.

El tipo impositivo aplicable es del 3%<sup>114</sup> y el periodo impositivo es el año civil. La recaudación prevista con el ISD es de 6.000 millones de euros anuales en toda la UE y 546 millones de euros en España<sup>115</sup>.

#### 4.2.2.1. **Ámbito objetivo**

Los ingresos imponibles son los que provienen de los “servicios imponibles” recogidos en el apartado 1 del artículo 3, y son: (i) servicios de publicidad en plataformas digitales, (ii) los servicios de intermediación entre usuarios a través de plataformas digitales y (iii) de la venta de datos generados por usuarios a través de plataformas digitales.<sup>116</sup>

Sin embargo, se excluyen los servicios intragrupo<sup>117</sup>, así como también aquellos servicios de las plataformas digitales cuando la única o principal finalidad sea el suministro de soluciones o contenidos digitales que pertenecen al suministrador (como Netflix o Spotify Premium). Tampoco estarán gravados la venta de productos por el proveedor, entre otros servicios<sup>118</sup>.

---

<sup>113</sup>Calderón Carrero J.M., *op.cit.*, p. 13, opina que, si se aprueba, es probable que se convierta en permanente, “(...) la medida interina o provisional propuesta por la Comisión (...) se convierta en una medida definitiva y se expanda a nivel internacional como consecuencia del enfoque unilateral que resulta implícito en el movimiento europeo”.

<sup>114</sup> Calderón Carrero J.M., *op.cit.*, p.19, señala que “para algunos negocios digitales el impuesto puede ser superior al margen bruto de la operación, lo cual plantea serias dudas sobre su compatibilidad con los principios constitucionales de capacidad económica e igualdad tributaria”.

<sup>115</sup> Según las estimaciones de la Comisión Europea sobre el impacto del impuesto en la UE: *Commission Staff Working Document. Impact Assessment, Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services, SWD (2018)*.

<sup>116</sup> *Vid.* artículo 3.1 COM (2018) 148 final.

<sup>117</sup> *Vid.* artículo 3.7 COM (2018) 148 final.

<sup>118</sup> Para consultar las exclusiones, *vid.* artículo 3.4 y 3.5 COM (2018) 148 final.

#### **4.2.2.2. Ámbito subjetivo**

Los sujetos pasivos del ISD serán las entidades que suministren los “servicios imponibles” cuando superen el umbral de ingresos mundiales de 750 millones de euros y el umbral de ingresos imponibles obtenidos dentro de la UE de 50 millones de euros.<sup>119</sup>

En lo relativo al lugar de imposición<sup>120</sup>, los ingresos imponibles obtenidos por los sujetos pasivos se consideran obtenidos en un EM si los usuarios del servicio imponibles están situados ese EM. Se entenderá situado en un EM dependiendo del servicio imponible, de forma que (i) en los servicios de publicidad en plataformas digitales, se atenderá al IP del usuario cuando se muestra el anuncio, (ii) en las plataformas digitales de permuta entre usuarios, se atenderá al IP de cada parte, (iii) en otro tipo de plataformas multifacéticas accesible por cuenta no cubiertas por el apartado anterior, se tendrá en cuenta el IP del usuario cuando se abrió la cuenta y (iv) en los servicios de venta de datos de usuarios, se tendrá en cuenta el IP desde el que se generaron los datos.

#### **4.2.3. Recomendación de la Comisión a los EM**

La Recomendación de la Comisión (en adelante, C (2018) 1650 final) tiene como destinatarios a los EM y presenta una propuesta para la adaptación de los CDI celebrados entre los EM y con estados terceros con los objetivos de (i) ampliar el concepto de EP para que incluya la PDS e (ii) incluir normas de imputación de beneficios a una PDS o en relación con la misma.<sup>121</sup>

---

<sup>119</sup> Si forma parte de un Grupo, se tendrán en cuenta las cifras consolidadas.

<sup>120</sup> *Vid.* artículo 5 COM (2018) 148 final.

<sup>121</sup> *Vid.* C (2018) 1650 final, p.2.

### 4.3. Acción unilateral de España

#### 4.3.1. Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales

El 19 de octubre de 2018, el Gobierno de España aprobó el Anteproyecto de Ley para el establecimiento de un Impuesto Digital sobre Determinados Servicios Digitales (en adelante, IDSD), y remitió al Congreso de los Diputados el Proyecto de Ley en enero de 2019. El 25 de enero de 2019, el Boletín Oficial del Congreso de los Diputados publicó el Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales<sup>122</sup> (en adelante, PLIDSD). Menéndez Moreno (2019)<sup>123</sup> señala que “es sabido” que con dicho impuesto se pretendían conseguir nuevos ingresos para cubrir las “generosas” previsiones de gastos contenidas en el Proyecto de Ley de los Presupuestos para 2019. La acción unilateral española refleja que España no va a esperar hasta que se produzcan progresos a nivel de la OCDE o a nivel europeo.

El Proyecto se encontraba en proceso de aprobación parlamentaria, el cual se estimaba que durase entre tres y seis meses si el Gobierno recababa los apoyos parlamentarios suficientes<sup>124</sup>. No obstante, desde la aprobación del PLIDSD en el Congreso de los Diputados la situación ha cambiado, ya que la inestabilidad en la situación política de España ha interrumpido su tramitación parlamentaria<sup>125</sup>. El adelanto de las elecciones generales al día 28 de abril ha provocado la disolución de las Cortes Generales el día 5

---

<sup>122</sup> Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, BOCG de 25 de enero de 2019.

<sup>123</sup> Menéndez Moreno, A., “El nuevo impuesto sobre determinados servicios digitales”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 6/2019 parte Editorial, 2019, p. 1.

<sup>124</sup> Deloitte, “Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales”, (disponible en <https://www2.deloitte.com/es/es/pages/legal/articulos/proyecto-de-ley-determinados-servicios-digitales.html> )

<sup>125</sup> En este sentido, Box García, J.I., “El Impuesto sobre Servicios Digitales”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, n. 946/2018 parte Análisis, 2018, ya pronosticaba que “a la vista de la incierta situación política en la que nos encontramos, es arriesgado pronosticar si finalmente se aprobará en los plazos contemplados por el Gobierno” apuntaba que “en dicha tramitación, es probable y deseable que a la vista de (...) las enmiendas que posteriormente se puedan introducir al proyecto de ley, y de la necesaria adaptación a la norma que finalmente se pueda aprobar a nivel europeo, se vayan matizando algunos de los aspectos más controvertidos de la actual propuesta”.

de marzo<sup>126</sup>, con la consiguiente interrupción de los proyectos legislativos en curso, entre ellos, el PLIDSD. Asimismo, en febrero, los grupos parlamentarios PP y C's pusieron de manifiesto su oposición a la medida unilateral de España de implantar el impuesto. Ambos partidos han argumentado que lo razonable es buscar un consenso global a nivel de la OCDE y que no se ha estimado el efecto del impuesto en la competencia y actividad de las empresas.

En cuanto al análisis del PLIDSD, en su exposición de motivos<sup>127</sup> establece que las actuales normas fiscales internacionales “no fueron concebidas para hacer frente a modelos de negocio basados principalmente en activos intangibles, datos y conocimientos” y que esa falta de reconocimiento provoca una “desconexión entre el lugar donde se genera el valor y el lugar donde se gravan los beneficios”. Asimismo, la Exposición de Motivos reconoce que “(...) la mejor estrategia para abordarlo consistiría en encontrar una solución al respecto también a nivel mundial (...)”.

El informe elaborado por PwC<sup>128</sup> hace una comparativa entre COM (2018) 148 final y el PLIDSD, resaltando que existe una mayor ambición recaudatoria por parte del Proyecto español, ascendiendo la cifra de recaudación prevista a 1.200 millones de euros anuales mientras que la cifra de recaudación prevista por la Comisión para el COM (2018) 148 final en España es de 546 millones de euros anuales. Asimismo, dicho informe afirma que “el IDSD planteado por el Gobierno de España tiene unas implicaciones económicas mayores y es más duro fiscalmente que la propuesta europea, debido a la reducción de los umbrales y el gravamen sobre las operaciones intragrupo”.<sup>129</sup>

En cuanto al contenido del PLIDSD, el Impuesto se configura como “(...) un tributo de naturaleza indirecta que grava, (...) las prestaciones de determinados servicios digitales en que exista intervención de usuarios situados en el territorio de aplicación del impuesto”<sup>130</sup>. En cuanto al hecho imponible, los ingresos gravados son los que provienen

---

<sup>126</sup> Real Decreto 129/2019, de 4 de marzo, de disolución del Congreso de los Diputados y del Senado y de convocatoria de elecciones.

<sup>127</sup> Exposición de motivos del Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales.

<sup>128</sup> PwC (2019), *Impacto de un impuesto sobre los servicios digitales en la economía española – Informe final 9 de enero 2019*.

<sup>129</sup> PwC (2019), *op.cit.*, p.4.

<sup>130</sup> *Vid.* artículo 1 del Proyecto de Ley *op.cit.*

de las prestaciones de los servicios digitales (transmisión de datos, publicidad en línea y servicios de intermediación en línea<sup>131</sup>). El tipo impositivo es del 3%<sup>132</sup> sobre los ingresos brutos generados en España, que se devenga en cada transacción sujeta y no exenta y el periodo de liquidación es trimestral. En cuanto al lugar de imposición, se consideran ingresos obtenidos en España cuando alguno de los usuarios del servicio está situado en el país<sup>133</sup>. Los umbrales a partir de los cuales los grupos quedan sometidos al Impuesto son 750 millones de euros de ingresos a mundial y reduce el umbral interno a 3 millones de euros, comparado con los 50 millones de umbral interno de la Propuesta europea.<sup>134</sup>

Menéndez Moreno (2019)<sup>135</sup> califica de “desconcertante” la consideración realizada en la Exposición de Motivos que dice así: “(...) las actuales normas relativas al impuesto sobre sociedades no resultan ya apropiadas para gravar los beneficios generados por la digitalización de la economía (...)” argumentando que la propia norma califica el impuesto como indirecto (en su artículo 1 y en la Exposición de Motivos III), y un impuesto indirecto no es el adecuado para paliar las deficiencias recaudatorias de un impuesto directo como es el IS<sup>136</sup>.

---

<sup>131</sup> Vid. artículo 4.5. del Proyecto de Ley *op.cit.*

<sup>132</sup> Vid. artículo 11 del Proyecto de Ley *op.cit.*

<sup>133</sup> Vid. artículo 7 del Proyecto de Ley *op.cit.*

<sup>134</sup> Vid. artículo 8 del Proyecto de Ley *op.cit.*

<sup>135</sup> Menéndez Moreno, A., *op.cit.*, p. 1.

<sup>136</sup> En este sentido, Garrigues ha venido desarrollando a lo largo de los últimos meses (Delgado, A., “Fiscalidad de la economía digital: el paquete europeo”, *Centro de Estudios Garrigues*, 17 de abril de 2018; Sánchez, J., “Claves sobre la nueva tributación de la economía digital en la UE y en España”, *Garrigues digital*, 4 de mayo de 2018; Escribano, I., “Aprobado el Anteproyecto de Ley del Impuesto sobre determinados servicios digitales en España”, *Garrigues digital*, 11 de noviembre de 2018) dudas razonables acerca de la legalidad del Impuesto cuanto todavía no se había aprobado el Proyecto, apoyándose en jurisprudencia reciente (como la STS 5288/2017, en la que el Tribunal determinó que “un impuesto directo es aquel que grava directamente las fuentes de riqueza, la propiedad o la renta, mientras que el impuesto indirecto es el que grava el consumo”). Señala que se presenta como un impuesto indirecto, y, sin embargo, grava la capacidad económica de las empresas digitales y no hay ningún mecanismo para trasladar la carga al consumidor final, sino que pretende que sean las propias empresas digitales las que asuman este coste, no sus clientes. Garrigues también señala que la clasificación del tributo como indirecto “(...) responde exclusivamente a evitar los convenios de doble imposición”, ya que la clasificación del impuesto como directo supondría que no podrá afectar a la BI que haya sido gravada en otro país. Asimismo, argumenta el riesgo de doble tributación; ya que la clasificación del tributo como directo implicaría que se estaría gravando la misma manifestación de capacidad económica que el IS (beneficios) o el mismo evento impositivo (generación de ingresos) que el IAE.

El aspecto más controvertido del PLIDSD es el relativo a quiénes son los contribuyentes que van a tener que soportar el Impuesto<sup>137</sup>, ya que su artículo 8.1 prevé que serán “las personas jurídicas y las entidades a las que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (...) superen los dos siguientes umbrales (...)”. A través del segundo umbral recogido en el artículo 8.1.b) se hace una referencia implícita a que serán los prestadores de los servicios digitales los contribuyentes<sup>138</sup>. Pese a que se haya calificado al impuesto como indirecto, el PLIDSD no prevé que los contribuyentes del Impuesto puedan o deban repercutir el impuesto, “repercusión que, lógicamente, deberían soportar los usuarios de los citados servicios”.<sup>139</sup>

Otra de las polémicas del Proyecto es que las operaciones intragrupo sí estarían gravadas, por lo que se puede devengar el IDSD en transacciones en cadena dentro de MNE.<sup>140</sup>

---

<sup>137</sup> Menéndez Moreno, A., *op.cit.*, p.2, dice que “lo verdaderamente asombroso es que la lectura de los demás preceptos del texto proyectado no permite saber con certeza quiénes van a tener que soportar el Impuesto (...) podría pensarse (...) que serán los usuarios en cuanto determinantes del lugar de realización de las prestaciones digitales sujetas al Impuesto, de conformidad con (...) artículo 7 del PLIDSD.

<sup>138</sup> *Ibid.* p. 3. apunta “en cuanto que sólo ellos pueden ser quienes obtengan los ingresos por prestarlos”.

<sup>139</sup> *Id.*

<sup>140</sup> En este sentido, Box García, J.I., *op.cit.*, p.1, dice que “(...) no se han excluido las transacciones vinculadas de su ámbito de aplicación (...)”.

## CONCLUSIONES

A lo largo del presente estudio de los últimos avances en materia de fiscalidad de la ED tanto en el plano de la OCDE como de la UE, se refleja un contexto fiscal internacional apasionante, con un debate a escala global en el que ambas organizaciones están tomando partido hacia un consenso internacional en materia de fiscalidad de la ED, que parece difícil que se alcance en el corto plazo. La dificultad estriba en la divergencia de intereses y en la dificultad de la cuestión, al ponerse en duda la adecuación a la ED de los principios fiscales que habían sustentado la fiscalidad internacional hasta el momento.

La realidad es que actualmente, casi la mitad de las mayores empresas del mundo en capitalización bursátil son empresas digitales, y todo apunta a que la proporción se verá incrementada en los próximos años. Las reglas de nexo de la normativa fiscal actual no están diseñadas para negocios digitales, ya que para que una empresa pague impuestos en un país, tiene que tener EP allí, y la definición actual de EP no puede aplicarse a los negocios digitales, donde no es necesario tener presencia física en los países donde operan. Los criterios actuales de atribución de beneficios tampoco se ajustan a las características de los modelos de negocio digitales, que tienen gran dependencia en activos intangibles.

Consecuentemente, bajo la normativa fiscal actual, los negocios digitales pagan menos impuestos que los tradicionales, y, sin embargo, son beneficiarios de las mismas ventajas, tales como infraestructuras o seguridad jurídica. Se produce una paradoja, ya que, a pesar de su innegable peso en la economía actual, no contribuyen con sus impuestos a los países en los que hacen negocios.

La inadecuación de los principios fiscales a las nuevas formas de negocio de las empresas digitales genera tres consecuencias principales, que constituyen un ataque a la “fiscalidad justa” a la que se ha venido haciendo referencia a lo largo del presente Trabajo. En primer lugar, genera desventajas competitivas entre negocios tradicionales y digitales, ya que los primeros tienen que tributar en todos los territorios donde operan bajo la normativa fiscal internacional, mientras que los segundos, debido a que la normativa actual no refleja sus modelos de negocio, pueden beneficiarse fiscalmente, ya que los estados donde operan

no tienen potestad tributaria sobre ellas si no se les reconoce un EP. En segundo lugar, genera desventajas competitivas entre los propios Estados. En tercer lugar, genera un perjuicio, en última instancia, en el ciudadano.

Todos estos factores convierten el problema de la fiscalidad de la ED en insostenible en el tiempo, ya que la tendencia de una economía cada vez más globalizada y digitalizada apunta a que, progresivamente, los negocios digitales van a ir sustituyendo a los negocios tradicionales, por lo que es imprescindible que se adecúen las normas fiscales a la realidad económica actual. Asimismo, la ED no es posible delimitarla, ya que es transversal y afecta a todos los sectores económicos.

En enfoque de la OCDE con el plan de acción BEPS abrió el camino, o por lo menos, el debate, hacia un posible consenso internacional fiscal. No obstante, en la era post- BEPS se ha puesto de manifiesto las discrepancias de los países del Marco Inclusivo en el seno de la OCDE, como se refleja en el informe intermedio. En el presente año se elaborará un informe de seguimiento y en el año 2020 se presentará un informe final, con el objeto de alcanzar un consenso que, a día de hoy, sigue pareciendo muy difícil.

La UE, como movimiento reaccionario ante la situación de bloqueo de la OCDE, ha tomado partido para evitar la posible fragmentación del Mercado Único Europeo. A través de su paquete de medidas, pretende evitar la proliferación de las medidas unilaterales que frenen, por una parte, el desarrollo de la ED en Europa y que fragmenten, por otra parte, el Mercado Único Europeo. Dentro de los tres pilares en los que la Unión Europea basa el Mercado Único Digital, el del sector digital como motor de crecimiento refleja la necesidad de no frenar el atractivo europeo ante la ED a través de la implantación de medidas unilaterales de fiscalidad de ED sin un consenso a nivel internacional. No obstante, países como España, han reaccionado con acciones unilaterales, adelantándose a que se alcancen acuerdos a nivel internacional en el marco de la OCDE o a nivel comunitario.

Las propuestas del paquete de medidas de la UE, no obstante, requieren unanimidad para su aprobación, por lo que parece difícil que se alcance el consenso requerido en el plazo previsto. Por otra parte, en España, la situación política ha paralizado la tramitación parlamentaria del Proyecto de Ley, y con las elecciones del próximo 28 de abril no se

puede prever, por ahora, la viabilidad del Proyecto. Habría que considerar los efectos adversos que tendría el impuesto sobre la economía española, como la creación de una economía menos atractiva para la digitalización y el desarrollo, que, en un contexto como el actual, supone pérdida de competitividad y decrecimiento económico.

En definitiva, estos años venideros son cruciales en la fiscalidad de la ED, que se enfrenta a grandes retos. Por un lado, habrá que atender a los acontecimientos que se produzcan en el seno de la OCDE, que seguirá reforzando el papel del TFDE de cara a la elaboración del informe definitivo en el año 2020, con un informe de seguimiento en 2019. Por otro lado, habrá que atender a las propuestas de Directiva europeas, que podrán adoptarse finalmente si se alcanzara el consenso requerido, lo que también parece complicado. Asimismo, habrá que atender dentro del propio marco de la UE a las medidas unilaterales de los EM y sus efectos, que podrían poner en riesgo el consenso sobre las propuestas de Directiva.

## BIBLIOGRAFÍA

### Obras doctrinales

Álamo Cerrillo, R., “Economía digital, responsabilidad social tributaria y erosión de las bases imponibles”, *Revista Quincena Fiscal Aranzadi*, n. 13/2018 parte Estudios, 2018.

Álamo Cerrillo, R., “La economía digital, el concepto de establecimiento permanente y la realización de actividades auxiliares o preparatorias”, *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*, documentos de trabajo 3/2018, 2018, pp. 270-285.

Box García, J.I., “El impuesto sobre servicios digitales”, *Revista Actualidad Jurídica Aranzadi*, n. 946/2018 parte Análisis, 2018.

Calderón Carrero, J.M., “El paquete europeo (2018) en Materia de Fiscalidad de la Economía Digital”, *Carta Tributaria, Revista de opinión*, núm. 39, 2018.

Carbajo Vasco, D., “¿El establecimiento permanente digital, un oxímoron?, *VI Encuentro de Derecho Financiero y Tributario. Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario*, documentos de trabajo 11/2018, 2018, pp. 12-24.

Carbajo Vasco, D., “Crisis sistémica mundial y Sistema Tributario”, *Revista Análisis Tributario*, Autoridad de Impugnación Tributaria de Bolivia, año 2, núm. 2, 2017, pp. 37-55.

Carbajo Vasco, D., “El nuevo orden fiscal internacional tras la BEPS y su plan de acción”, Corral Guadaño, I. (Dir.), *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2016, pp. 1699 -1720.

Escribano López, E., “El establecimiento permanente basado en la presencia digital significativa: el nuevo umbral propuesto por la Comisión Europea para el gravamen de beneficios de sociedades no residentes” en Almudí Cid, J.M., Ferreras Gutiérrez J.A. y

Hernández González-Barreda, P.A., (Dir.), *La armonización de las normas contra la elusión fiscal relativas a la fiscalidad directa en la Unión Europea*, Aranzadi, Pamplona, 2018, pp. 709-734.

Falcón y Tella, R. y Pulido Guerra, E., *Derecho Fiscal Internacional*, Marcial Pons, Madrid, 2013, p. 245.

Fayos Cobos, C., “El ámbito de aplicación de la Directiva y el principio de subsidiariedad” en Almudí Cid, J.M., Ferreras Gutiérrez J.A. y Hernández González-Barreda, P.A., (Dir.), *La armonización de las normas contra la elusión fiscal relativas a la fiscalidad directa en la Unión Europea*, Aranzadi, Pamplona, 2018, pp. 115-129.

Fraile Fernández, R., “Responsabilidad social corporativa como herramienta de lucha contra la planificación fiscal agresiva”, *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, n. 9/2018 parte Cuestiones Prácticas, 2018.

Jabalera Rodríguez, A., “Modelos de negocio en la economía digital y su imposición efectiva. Propuestas de la OCDE y la UE”, *VI Encuentro de Derecho Financiero y Tributario: Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario. 2ª parte*, documentos de trabajo 11/2018, 2018, pp. 25-36.

Leonard, B., “Tratados Fiscales y Derecho de la Unión Europea: la recomendación del Paquete ATAP y el encaje de los convenios tributarios entre Estados miembros y países terceros” en Almudí Cid, J.M., Ferreras Gutiérrez J.A. y Hernández González-Barreda, P.A., (Dir.), *La armonización de las normas contra la elusión fiscal relativas a la fiscalidad directa en la Unión Europea*, Aranzadi, Pamplona, 2018, pp. 529-546.

Lucas Durán, M., “Residencia y territorialidad: BEPS y la necesidad de revisar los principios tradicionales de la fiscalidad internacional”, *Problemas actuales sobre la residencia fiscal: perspectivas interna, comunitaria e internacional*, documentos de trabajo 7/2018, 2018, pp. 14-38.

Martín Jiménez, A., Calderón Carrero, J., “El plan de acción de la OCDE para eliminar la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones

(«BEPS»): ¿el final, el principio del final o el final del principio?, *Revista Quincena Fiscal Aranzadi*, n.1, 2014, pp. 87 y ss.

Menéndez Moreno, A., “El nuevo impuesto sobre determinados servicios digitales”, *Revista Quincena Fiscal Aranzadi*, n. 6/2019 parte Editorial, 2019.

Nocete Correa, F.J., “Ilusión fiscal y economía digital ¿hacia una planificación normativa agresiva?”, *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, 2018, nº43, pp. 51-70.

Poza Cid, R., “El proyecto BEPS en la UE. Gestación del paquete ATAP” en Almodí Cid, J.M., Ferreras Gutiérrez J.A. y Hernández González-Barreda, P.A., (Dirs.), *La armonización de las normas contra la elusión fiscal relativas a la fiscalidad directa en la Unión Europea*, Aranzadi, Pamplona, 2018, pp. 91-111.

Pujalte Méndez-Leite, H., “Evolución de las propuestas de la OCDE y de la Unión Europea sobre la fiscalidad directa de la economía digital (2010-2018)”, *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales Aranzadi*, n. 9/2018 parte Editorial, 2018.

Serrano Antón, F. “Los aspectos fiscales internacionales de los establecimientos permanentes”, *Fiscalidad Internacional* (1), Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2012.

Serrano Antón, F., “El informe sobre erosión de bases imponibles y traslación de beneficios de la OCDE: origen e implementación en un marco internacional y globalizado”, *Revista de la Facultad de Derecho*, n. 72, 2014, p. 45-70.

Teijeiro, G. O, *De viejos paradigmas y nuevas realidades: hacia una pasiva tolerancia de excesos jurisdiccionales o un drástico cambio de paradigmas.*

Thomson, A. & Grandjouan, L.D.C, “Digital Economy Taxation: the OECD’s Report and European Commission’s Draft Directives”, *Journal of Taxation of Investments*, vol. 35, n. 4, 2018, pp. 23-34.

## **Legislación**

*Commission Staff Working Document. Impact Assessment, Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services, SWD (2018).*

Modelo de Convenio para evitar la doble imposición sobre la renta y el patrimonio de la OCDE.

Propuesta de Directiva del Consejo, de 21 de marzo de 2018, por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una Presencia Digital Significativa (COM (2018) 147 final).

Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, BOCG de 25 de enero de 2019.

Real Decreto 129/2019, de 4 de marzo, de disolución del Congreso de los Diputados y del Senado y de convocatoria de elecciones.

Recomendación de la Comisión, de 21 de marzo de 2018, relativa a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa (C (2018) 1650 final).

Recomendación de la Comisión, de 21 de marzo de 2018, relativa a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa (C (2018) 1650 final).

## **Informes de la OCDE**

OCDE (2015), *Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, Informes finales 2015 – Resúmenes, OCDE Publicación.

OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Paris.

OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1-2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

OECD (2018), “Tax and digitalisation”, *OECD Going Policy Note*, OECD, Paris, <http://www.oecd.org/going-digital/topics/tax/>

OECD (2018), *OECD Inclusive Framework on BEPS - Progress report July 2017- June*, OECD Publishing, Lima.

OECD (2018), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

OECD (2019), *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Public Consultation Document*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project OECD Publishing, Paris.

### **Informes y comunicados de prensa**

Collin, P., *Report to the Minister for the Economy and Finance, the Minister for Industrial Recovery, the Minister Delegate for the Budget and the Minister Delegate for Small and Medium-Sized Enterprises, Innovation and the Digital Economy*, Task Force on Taxation of the Digital Economy Publishing, Paris, 2013.

Comisión Europea, “Taxation of the digital activities in the single market”, Draft 26/02/2018.

Comisión Europea, *Factsheet*, Comisión Europea, 2018.

Comisión Europea, *Fiscalidad digital: la Comisión propone nuevas medidas para garantizar que todas las empresas tributen de forma equitativa en la UE*, Comisión Europea, Bruselas, 2018.

Delgado, A., “Fiscalidad de la economía digital: el paquete europeo”, *Centro de Estudios Garrigues*, 17 de abril de 2018 (disponible en <http://blog.centrogarrigues.com/fiscalidad-la-economia-digital-paquete-europeo/>; última consulta el 15/02/2019).

Deloitte, “Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales”, (disponible en <https://www2.deloitte.com/es/es/pages/legal/articles/proyecto-de-ley-determinados-servicios-digitales.html> ).

Escribano, I., “Aprobado el Anteproyecto de Ley del Impuesto sobre determinados servicios digitales en España”, *Garrigues digital*, 11 de noviembre de 2018 (disponible en [https://www.garrigues.com/es\\_ES/garrigues-digital/aprobado-el-anteproyecto-de-ley-del-impuesto-sobre-determinados-servicios](https://www.garrigues.com/es_ES/garrigues-digital/aprobado-el-anteproyecto-de-ley-del-impuesto-sobre-determinados-servicios); última consulta 08/02/2019).

FIC, *Observatorio BEPS: seguimiento de la Acción 1. Desarrollos recientes de la OECD y la UE respecto de la tributación de la economía digital: análisis del “interim report” de la OECD sobre “tax challenges arising from digitalisation”, y de las propuestas de la Comisión Europea*, Madrid, 2018.

Kirwin, J., “EU Plans 3 Percent Turnover Tax for Amazon, Google, Facebook”, *Bloomberg*, 21 de marzo de 2018 (disponible en: <https://www.bna.com/eu-plans-percent-n57982090189/>; última consulta 25/03/2019).

Mariusz Maciejewski, *El mercado único digital omnipresente*, fichas temáticas sobre la Unión Europea, 2018.

PwC (2019), *Impacto de un impuesto sobre los servicios digitales en la economía española – Informe final 9 de enero 2019*.

PWC, *Digital Tax Index 2018: Locational Tax Attractiveness for Digital Business Models*, Executive Summary, 2018 (disponible en [http://ftp.zew.de/pub/zew-docs/gutachten/Digital Tax Index 2018.pdf](http://ftp.zew.de/pub/zew-docs/gutachten/Digital_Tax_Index_2018.pdf) , última consulta 04/02/2019).

Sánchez, J., “Claves sobre la nueva tributación de la economía digital en la UE y en España”, *Garrigues digital*, 4 de mayo de 2018 (disponible en

[https://www.garrigues.com/es\\_ES/garrigues-digital/claves-sobre-la-nueva-tributacion-de-la-economia-digital-en-la-ue-y-espana](https://www.garrigues.com/es_ES/garrigues-digital/claves-sobre-la-nueva-tributacion-de-la-economia-digital-en-la-ue-y-espana); última consulta el 10/02/2019).