



COMILLAS
UNIVERSIDAD PONTIFICIA

ICAI

ICADE

CIHS

FACULTAD DE DERECHO

TASA GOOGLE: REGULACIÓN FISCAL DE *LAS BIG TECH*

Autor: Patricia García González
5º E-3 B
Derecho Fiscal

Tutor: Dr. Antonio Palou Bretones

Madrid
Abril 2020

TASA GOOGLE: REGULACIÓN FISCAL DE LAS *BIG TECH*

Patricia García González

Universidad Pontificia de Comillas (ICADE)

RESUMEN. La problemática relativa a la regulación fiscal de las grandes tecnológicas, conocidas como las *big tech*, ha dado lugar a un debate fiscal que en la actualidad está adquiriendo una gran relevancia e interés en todo el planeta. Esto se debe a que durante las últimas décadas ha destacado el papel predominante de diversas empresas multinacionales que prestan sus servicios en distintos países, surgiendo así la pregunta de dónde debe tributar un negocio digital.

La presente cuestión produce el debate existente entre el lugar en el cual se genera el valor, frente al lugar en el que dicho valor es gravado. Este debate ha provocado que se haya hablado de la inoperatividad del sistema de gravamen tradicional, lo cual ha causado que diversos países e instituciones internacionales hayan intentado modificar los sistemas fiscales, con la finalidad de abordar este problema poniendo fin a la planificación fiscal.

Dentro de las regulaciones que se han ido desarrollando, nos encontramos en la actualidad con una medida conocida como tasa Google, la cual se buscará examinar en este trabajo. Esta investigación abordará los retos que el desarrollo de la economía digital ha generado en las anteriores normas de regulación fiscal, analizando posteriormente las medidas que han surgido durante los últimos años para intentar acabar con las técnicas de planificación fiscal. Asimismo, se centrará en el examen de la tasa Google, comentando sus aspectos más relevantes desde un punto de vista jurídico y tratando los problemas que este nuevo impuesto presenta.

Estas aportaciones se consideran de interés ya que se trata de un tema actual que está generando una gran controversia, no solo a nivel europeo, sino a nivel internacional, viéndose involucrados diversos países e instituciones a nivel mundial. Por lo tanto, se busca examinar jurídicamente dicha problemática, así como aclarar determinados aspectos de la regulación futura.

Palabras clave. Tasa Google, Planificación Fiscal, Compañías Tecnológicas, Economía Digital, Impuesto, Armonización

GOOGLE TAX: BIG TECH FISCAL REGULATION

Patricia García González

Pontificia Comillas University (ICADE)

ABSTRACT. The problem concerning the fiscal regulation of significant technological companies, which are best known as the “big tech”, has led to a debate in fiscal policy that has gained a great importance all around the world. This is mainly because during the past decades there has been a rise in the position of multinational companies which offer their services in different countries, emerging the question of where should a digital business pay its taxes.

This leads to the existing debate between the place where the value is generated and the place where that value is taxed. The current situation is the reason of the inoperability of the traditional fiscal system, which has caused that several countries and institutions have tried to modify their taxation policies, so as to address this issue and put an end to aggressive tax planning techniques.

Within the regulations that have emerged, the Google tax, which has currently gained importance, will be the subject of this study. It will examine the challenges that the digital economy has brought to the previous fiscal regulations, analysing all the measures that have risen during the past years in order to try to avoid tax planning. In addition, it will focus on the Google tax, studying its most relevant aspects from a legal perspective and exploring the problems that this new tax could have.

The contributions that this paper contains are of interest due to the fact that it is a recent topic which has brought great controversy not only on a European level, but also on an international level. Consequently, it aims to offer a legal approach of the controversy, as well as clarify certain aspects of the future regulation.

Key words. Google tax, Tax planning, Technological Companies, Digital Economy, Tax, Harmonization

ÍNDICE

ABREVIATURAS Y SIGLAS EMPLEADAS	5
OBJETO, METODOLOGÍA Y ESTRUCTURA DEL TRABAJO	6
1. OBJETO	6
2. METODOLOGÍA	6
3. ESTRUCTURA	7
INTRODUCCIÓN	7
CAPÍTULO I: CONTEXTO INTERNACIONAL	10
1. ECONOMÍA DIGITAL	10
2. PROYECTO BEPS	11
CAPÍTULO II: ARMONIZACIÓN EUROPEA	13
1. ASPECTOS RELATIVOS A LA REGULACIÓN IMPOSITIVA EN LA UNIÓN EUROPEA	14
1.1. Competencia	14
1.2. Base jurídica.....	14
1.3. Objetivos de la política fiscal de la Unión Europea.....	15
1.4. Imposición directa e indirecta.....	15
2. INICIATIVAS DE REGULACIÓN DE LA UNIÓN EUROPEA	16
2.1. Transposición de las acciones BEPS	16
2.2. Paquete ATAP	17
2.3. Directiva 2016/1164.....	18
2.4. Normas de transparencia fiscal internacional	19
2.5. Regímenes de <i>Patent box</i>	20
2.6. Armonización del IS	21
3. PROPUESTA DE DIRECTIVA RELATIVA AL SISTEMA COMÚN DEL IMPUESTO SOBRE LOS SERVICIOS DIGITALES. TASA GOOGLE EUROPEA	22
CAPÍTULO III: MEDIDAS UNILATERALES. TASA GOOGLE UNILATERAL	23
1. FALTA DE CONSENSO	24
2. DESARROLLO UNILATERAL	24
2.1. Francia.....	24

2.2.	Otros países europeos	25
2.3.	Oposición Estadounidense.....	25
3.	NUEVO IMPULSO EN 2020.....	25
CAPÍTULO IV: TASA GOOGLE EN ESPAÑA.....		26
1.	APROBACIÓN DEL ACTUAL ANTEPROYECTO DE LEY DEL IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES	26
2.	ANTERIOR PROYECTO DE LEY DEL IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES	27
3.	ASPECTOS RELATIVOS A LA REGULACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES.....	29
3.1.	Nomen iuris.....	29
3.2.	Naturaleza del impuesto.....	30
3.3.	Identificación de las compañías	31
3.4.	Litigiosidad por doble imposición	32
3.5.	Creación del impuesto.....	32
3.6.	Problemas del nuevo impuesto	39
CONCLUSIÓN		41
BIBLIOGRAFÍA		43

ABREVIATURAS Y SIGLAS EMPLEADAS

ATAD: *Anti-tax Avoidance Package*

BEPS: *Base Erosion Profit Shifting*

BOE: Boletín Oficial del Estado

CE: Constitución Española

IDSD: Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales

IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido

LGT: Ley General Tributaria

LPGE: Ley de Presupuestos Generales del Estado

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos

STC: Sentencia del Tribunal Constitucional

STS: Sentencia del Tribunal Supremo

TFUE: Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea

TUE: Tratado de la Unión Europea

UE: Unión Europea

OBJETO, METODOLOGÍA Y ESTRUCTURA DEL TRABAJO

1. OBJETO

El objeto de este trabajo es determinar de qué manera se debería acabar con las prácticas de planificación fiscal realizadas por las grandes tecnológicas, poniendo fin a la baja imposición de las mismas. Puesto que la tasa Google ha surgido dentro del marco de estas regulaciones cuya finalidad es paliar la baja fiscalidad, se procederá a analizar en profundidad la misma, tras haber examinado previamente los antecedentes que han dado lugar a la aparición de esta medida.

En consecuencia, a través de este trabajo se busca realizar las siguientes aportaciones. En primer lugar, permite comprender los retos que el desarrollo de la economía digital ha generado en las anteriores normas de regulación fiscal. En segundo lugar, busca analizar las medidas que han surgido durante los últimos años para intentar acabar con las técnicas de planificación fiscal. En tercer lugar, se centra en el examen de aquella medida que se está intentando desarrollar en los diversos países, conocida como tasa Google, comentando sus aspectos más relevantes desde un punto de vista jurídico. Por último, también se tratan los problemas que este nuevo impuesto presenta.

Estas aportaciones se consideran de interés ya que se trata de un tema actual que está generando una gran controversia, no solo a nivel europeo, sino a nivel internacional, viéndose involucrados diversos países e instituciones a nivel mundial. Por lo tanto, se busca examinar jurídicamente dicha problemática, así como aclarar determinados aspectos de la misma.

2. METODOLOGÍA

Para la elaboración de este trabajo, la metodología que se ha empleado es la siguiente. Por un lado, se ha seguido un método deductivo, ya que se ha llevado a cabo un análisis de la situación existente en lo relativo a la economía digital, habiendo procedido posteriormente al análisis de las distintas iniciativas surgidas para dar respuesta a la presente situación. Por lo tanto, se han examinado las diversas normas que han buscado regular los problemas surgidos en cuanto a la economía digital y la tributación de las grandes multinacionales. Por otro lado, también se ha utilizado un método transversal, ya que se han realizado diversos niveles de análisis, examinando así las iniciativas realizadas en el ámbito internacional por la OCDE, en el europeo a través de la Unión Europea, y por último en los diversos países, centrándonos especialmente en la normativa española.

3. ESTRUCTURA

El trabajo se estructura de la siguiente manera. Tras introducir la problemática relativa a la regulación fiscal de las grandes tecnológicas, en primer lugar, se comentará el contexto internacional desarrollado durante los últimos años en el cual se enmarca la aparición de la tasa Google, tratando la economía digital y el Proyecto BEPS. En segundo lugar, nos centraremos en la regulación que se ha desarrollado en la Unión Europea con la finalidad de luchar contra la planificación fiscal y la erosión de bases imponibles, así como el desarrollo de la tasa Google europea. Posteriormente, se comentarán las medidas adoptadas por países europeos de manera unilateral ante la falta de consenso internacional en relación con la tasa Google. A continuación, se profundizará en la regulación que se está intentando llevar a cabo en España, a través de la aprobación del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, así como en los retos que está generando su configuración y los problemas que podrían surgir tras su aprobación. Por último, se llevarán a cabo las conclusiones relativas al tema estudiado.

INTRODUCCIÓN

A través del presente trabajo se pretende abordar un debate fiscal que está adquiriendo una gran relevancia e interés actualmente en todo el planeta, como es la problemática relativa a la regulación fiscal de las grandes tecnológicas, conocidas como las *big tech*. Dicha cuestión aparece ya que, durante las últimas décadas, han alcanzado un papel de gran relevancia empresas multinacionales que prestan servicios digitales en diversos países, surgiendo así la siguiente pregunta: ¿Dónde debe tributar un negocio digital?

La presente cuestión produce el debate existente entre el lugar en el cual se genera el valor, frente al lugar en el que dicho valor es gravado. Este debate ha provocado que se haya hablado de la inoperatividad del sistema de gravamen tradicional. Las nuevas actividades se caracterizan por ser intangibles, globales y digitales, ante lo cual nos preguntamos si el gravamen debe ser aplicado por el país en el que tiene su sede la empresa, o si la empresa debe tributar en cada uno de los territorios en los que preste sus servicios y cuente con consumidores. En cuanto a la primera alternativa, esta se halla

defendida por territorios tales como Estados Unidos, mientras que la segunda está respaldada por diversos países europeos. (Portillo 2019)

En España esta cuestión cobra una gran importancia debido a los impuestos que pagan las grandes tecnológicas frente a los que se pagan por parte de otros sectores. En nuestro país los cuatro gigantes digitales desembolsan al año un total de 23,9 millones de euros (10,1 millones de Apple, 9,1 millones de Google, 4,4 millones de Amazon y 0,2 millones de Facebook), a pesar de facturar cientos de miles de millones en el mundo. (Fernández 2019). Por su parte, Telefónica, Vodafone y Orange pagan 1.200 millones en impuestos, lo que ha provocado que dichas operadoras de telecomunicaciones lleven varios años pidiendo al Gobierno un trato fiscal igualitario con respecto a las grandes tecnológicas internacionales, puesto que comparten el mismo mercado pero estas últimas compiten con ventajas por no tener las mismas regulaciones. (Cano 2019)

Los datos de las tecnológicas solo incluyen impuesto de sociedades, pues a diferencia de las operadoras de telecomunicaciones no pagan tasas locales, ni espectro radioeléctrico, ni tasa RTVE. Asimismo, el principal elemento que reduce su factura fiscal son sus complejas estructuras fiscales para facturar sus ingresos en España a través de diversos países en los que la regulación fiscal es mucho más favorable. Compañías como Twitter, Google y Facebook directamente incluyen todos sus ingresos en sus sociedades que facturan como proveedor de una compañía constituida en el extranjero, donde hay un mejor trato fiscal, como por ejemplo en Países Bajos. En su defensa, las tecnológicas dicen que sus facturaciones son mas reducidas. No obstante, los impuestos pagados por las tres telecos anteriormente mencionadas representan el 4,9% de sus ingresos brutos totales en España, mientras que las grandes tecnológicas pagan el equivalente al 2,3% de sus ingresos en nuestro país, es decir, menos de la mitad del porcentaje de las operadoras. (Cano 2019)

Debido a las anteriores diferencias, diversos expertos han denunciado el actual esquema fiscal. Durante el debate “La fiscalidad personal y empresarial y las nuevas fórmulas en una economía digital”, celebrado en el marco Foro Futuro, Observatorio de Tendencias Económicas, varios prestigiosos expertos en la materia han llegado al consenso de que el sistema tributario español carece de un modelo fiscal integral que lo soporte, lo cual genera un buen número de agujeros por los que se escapa parte de la recaudación, provocando que los recursos públicos que el estado obtiene para financiarse sean insuficientes. También se dijo que “lo ideal sería tener un modelo que se rija por razones de eficiencia económica y metas de equidad, a la vez hacerlo con un sistema

sencillo de gestionar, lo que supone hacer mínimos los costes de administrarlo por parte de la administración y los costes que deben soportar los contribuyentes, y a su vez, desde un punto de vista macroeconómico, que realmente sea un sistema tributario capaz de comportarse con flexibilidad y actuar de forma contracíclica” (Portillo 2019)

La insuficiencia recaudatoria de la que se habla no se halla tan relacionada con tipos impositivos bajos, sino con agujeros en las bases fiscales, teniendo como ejemplo tradicional el impuesto de sociedades. Como se ha dicho, las grandes compañías llevan a cabo prácticas de planificación fiscal agresiva y estrategias para reducir sus bases imponibles. El termino “planificación fiscal” hace referencia a “actividades por las cuales las multinacionales se aprovechan de las lagunas e inconsistencias de las normas de fiscalidad internacional que permiten la reducción de las bases imponibles en aquellos territorios en los que se produce generación de valor, así como el traslado de beneficios a territorios de baja o nula tributación, donde la actividad económica es escasa o inexistente”. (Derblauemond 2016)

Frente a esta situación, en nuestro país ha comenzado un debate enfrentado entre los que abogan por crear impuestos para sectores, como la tasa Google para las tecnológicas o la tasa Tobin para los bancos, frente los que defienden que los impuestos no deben coartar el crecimiento y respaldan bajar determinados tipos para incentivar las inversiones. No obstante, es importante mencionar que esta problemática no se da solo en España, sino que cobra una importancia tanto a nivel europeo, como a nivel internacional. (Portillo 2019)

Esto se debe a que hoy en día internet nos permite traspasar fronteras a través de un simple click. El problema radica en que se da un vacío fiscal ya que un servicio, tal como Facebook, puede ser gratuito en los países en los cuales presta sus servicios a los usuarios con su aplicación, y por lo tanto no tributa, pero sin embargo, genera de manera virtual numerosos ingresos en la matriz que tiene situada a miles de kilómetros de distancia. Esto nos lleva a preguntarnos como se puede regular la parte de un negocio que viene de un país concreto. Puesto que se da la imposibilidad de definir en internet el origen y la cuantía de los beneficios, también resulta difícil determinar el destino y el tipo de impuestos a pagar en cada país. (Derblauemond 2016)

En la actualidad el problema radica en que las actividades de planificación fiscal realizadas por las multinacionales, a pesar de ser éticamente injustas, son totalmente legales, provocando que estas no puedan ser sancionadas. Por ello, se busca una regulación coordinada a nivel prácticamente global, lo cual resulta muy complicado

debido a que los países tienen intereses contrapuestos, provocando que alcanzar un consenso sea altamente complicado. Como ya hemos adelantado, la tasa Google aparece dentro del marco de las medidas cuya finalidad es paliar la baja fiscalidad, afectando a los impuestos que deben ser desembolsados por el sector tecnológico.

CAPÍTULO I: CONTEXTO INTERNACIONAL

Con la finalidad de entender la aparición del nuevo impuesto conocido como tasa Google, es necesario conocer el contexto en el que esta se desarrolla, caracterizado por una economía digital y medidas que buscan regular este complejo entorno, destacando el Proyecto BEPS.

1. ECONOMÍA DIGITAL

La economía mundial está adquiriendo de manera muy rápida un carácter digital, lo cual ha provocado que hayan surgido nuevas maneras de hacer negocios. Las actuales normas fiscales internacionales se basan especialmente en la presencia física, y debido a que hoy en día los negocios digitales realizan actividades a distancia y transfronterizas con escasa o nula presencia física, no están siendo capaces de regular de manera adecuada dichos negocios, caracterizados por activos intangibles, datos y conocimientos. La desconexión que se produce entre el lugar en el que se genera el valor y el lugar donde las empresas tributan ha provocado que las actuales normas del impuesto de sociedades no sean adecuadas para gravar los beneficios generados por la digitalización de la economía.

En consecuencia, durante los últimos años diversos países se han centrado en la revisión de dichas normas, buscando una solución internacional, la cual no está resultando sencilla. Así han destacado especialmente las acciones realizadas en el seno de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y el G20 a través del Proyecto sobre Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios, también conocido como Proyecto BEPS por sus siglas en inglés, y el Informe relativo a la Acción 1 sobre los retos fiscales de la economía digital de 5 de octubre de 2015, así como el Informe intermedio sobre los retos fiscales derivados de la digitalización de 16 de marzo de 2018. Puesto que dicha problemática tiene una dimensión mundial, existe consenso

internacional en que la mejor manera de abordar dicha cuestión consistiría en hallar una solución también a nivel mundial, es decir, en el seno de la OCDE.

2. PROYECTO BEPS

Como hemos mencionado, debido al entorno cambiante y complejo que ha permitido que las empresas, y especialmente las multinacionales, tengan oportunidades de reducir su carga fiscal, uno de los planes realizados por la OCDE ha sido el Proyecto BEPS (*Base Erosion Profit Shifting*), el cual ha cobrado gran importancia. El 5 de octubre de 2015 se aprobaron y se hicieron públicos por la OCDE los informes de dicho proyecto, culminando el trabajo que se había comenzado en 2013, también contando con el apoyo del G20. Asimismo, la Unión Europea también se involucró en dicho proyecto, impulsando sus trabajos y favoreciendo la rápida y coordinada transposición de los resultados en sus territorios.

En este sentido, se cuestionó la actuación de la Unión Europea, debido al carácter subsidiario de la actuación de la misma en materia de fiscalidad directa, y porque la mayoría de los estados miembros de la Unión se habían comprometido con BEPS, asumiendo ellos el compromiso. No obstante, a pesar de que la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, la justificación de la actuación de la Unión Europea se ha encontrado en la lucha contra el fraude, puesto que este afecta negativamente al mercado interior, y su actuación cumple con los principios de subsidiariedad y proporcionalidad.

La filosofía esencial del plan BEPS consiste en alinear la tributación, y los correspondientes incentivos, con el lugar en el que la actividad se desarrolla. Las medidas que se incluyen en BEPS se pueden clasificar en dos tipos. Por un lado, nos encontramos con medidas cuya finalidad es aumentar la transparencia, estableciendo nuevas obligaciones de comunicación de información a la administración y de intercambio de dicha información entre las propias administraciones, y por otro lado, hallamos medidas antiabuso destinadas a luchar contra las prácticas fiscales perjudiciales. En ambos casos, lo que se busca es evitar la erosión de las bases imponibles.

Los antecedentes de dicho proyecto se remontan al año 1997, año en el que se aprueban por la Comisión europea una serie de propuestas para hacer frente a la competencia fiscal perniciosa. Desde dicho momento, comienza la lucha contra las prácticas fiscales perjudiciales, desarrollándose diversas acciones y proyectos hasta llegar

a BEPS. Desde el comienzo del trabajo sobre BEPS en la OCDE, los Estados miembros de la Unión Europea insistieron en las dificultades por la aplicación de las medidas en sus territorios. La jurisprudencia y las Directrices provocaban que muchas acciones BEPS no pudiesen plasmarse en la Unión Europea.

Las acciones del Consejo fueron impulsadas por el G5, constituido por Alemania, Francia, Italia, Reino Unido y España, los cuales se preocuparon por tener un diagnóstico completo y oportuno sobre como encajaba el trabajo de la OCDE en BEPS con el marco legal europeo. Los estados solicitaron a la Comisión una rápida y eficaz actuación para establecer medidas que asegurasen la transparencia y tributación justa. Se consideró que era necesario que en la Unión Europea hubiesen unas normas comunes y obligatorias, lo cual se podía lograr a través de una Directiva, planteándose la posibilidad de establecer una Directiva anti-BEPS que será la futura ATAD.

En la actualidad, cada una de las acciones BEPS ha sido objeto de una actuación en el ámbito de la Unión Europea. Así, en las BEPS se trataron temas como la dificultad de identificar el sector de la economía digital, la lucha contra los desajustes híbridos, las recomendaciones de transparencia fiscal internacional y las limitaciones de intereses, las prácticas fiscales perjudiciales relativas a los *tax rulings* y los *patent boxes*, el abuso de convenios, la adaptación de la definición de establecimiento permanente, los precios de transferencia, la revelación de planificación fiscal agresiva, los procedimientos amistosos y los instrumentos multilaterales, entre otras. Dichas acciones BEPS se han desarrollado en la Unión Europea a través de la ATAD, recomendaciones, comunicaciones y propuestas.

Así, en enero de 2016 la Comisión presenta su “Paquete de lucha contra la elusión fiscal: próximos pasos para lograr una imposición efectiva y una mayor transparencia fiscal en la Unión Europea”, conocido como el paquete ATAP o *Anti tax avoidance package*. Dicho paquete implicará la transposición de casi todas las acciones BEPS y estará compuesto por la Propuesta de Directiva Antiabuso (ATAD), la Recomendación de la Comisión europea en materia de Convenios de doble imposición, una nueva propuesta de modificación de la Directiva de Cooperación Administrativa (DAC4) y la Comunicación sobre la estrategia exterior. Como se ha dicho, dichas medidas quedan justificadas por la Unión Europea a través de la defensa del mercado interior, puesto que la planificación fiscal agresiva genera desventajas competitivas, alterando la igualdad de condiciones del mercado único.

Estas propuestas de la Comisión debían ser aprobadas por el Consejo, produciéndose dicha aprobación en un tiempo récord. Durante el primer semestre de 2016 se aprobaron las siguientes regulaciones: la DAC3, que tuvo como dificultad dar un concepto claro y uniforme sobre los *tax rulings*, la DAC4, la cual buscaba incorporar en la Unión Europea la obligación de intercambiar la información país por país antes de que se asumiese este compromiso en el ámbito internacional, y la ATAD. En cuanto a esta última, a pesar de que suponía en su mayor parte la incorporación de acciones BEPS, su tramitación en el Consejo fue complicada, ya que implicaba pasar de una recomendación a una disposición legislativa obligatoria. Hasta el momento, en dicho ámbito en la Unión Europea solo había recomendaciones, y desde la ATAD los Estados miembros se ven obligados a imponer normas antiabuso, estableciendo la Directiva unos mínimos obligatorios de disposiciones.

Posteriormente, durante el año 2017 se aprueba la Comunicación sobre una estrategia exterior para una imposición efectiva, que supondrá la elaboración de una lista europea de jurisdicciones no cooperativas, concluyéndose así el paquete ATAP. Por lo tanto, como se ha mencionado, se puede apreciar como cada una de las acciones BEPS ha sido desarrollada con una actuación de la Unión Europea que en la mayoría de los casos ha ido mas allá de lo requerido y previsto por BEPS. (Poza Cid 2018)

CAPÍTULO II: ARMONIZACIÓN EUROPEA

Tras el esfuerzo realizado por la OCDE a través del Proyecto BEPS, la Unión Europea, cuyos Estados miembros capitalizan gran parte del liderazgo dentro de la OCDE, hizo eco de dicho proyecto y comenzó a trabajar en la implementación de gran parte de sus medidas. En consecuencia, a continuación procederemos a analizar cómo se ha afrontado el problema impositivo de la economía digital en el ámbito de la Unión Europea. Para ello, en primer lugar nos centraremos en las competencias que posee para llevar a cabo dicha regulación así como en los objetivos de la misma. Posteriormente, veremos las iniciativas desarrolladas durante los últimos años para luchar contra la planificación fiscal y la erosión de la base imponible, y por último, se llevará a cabo un análisis de la Propuesta de Directiva relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales, popularmente conocida como tasa Google.

1. ASPECTOS RELATIVOS A LA REGULACIÓN IMPOSITIVA EN LA UNIÓN EUROPEA

1.1. Competencia

Antes de determinar de qué manera se podría luchar en la Unión Europea contra la planificación fiscal de las grandes tecnológicas, es preciso analizar cuales son las competencias que posee para regular este fenómeno, pues son estas las que determinarán los diversos niveles de regulación.

Los tratados comunitarios (TUE, TFUE) incluyen entre los objetivos de la Unión Europea la creación de un mercado interior común, estableciéndose un espacio sin fronteras interiores en el que exista libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales, buscando promover “un desarrollo armonioso equilibrado y sostenible de las actividades económicas” (arts. 3 TUE y 2 del TFUE). Para que fuese posible la creación de dicho mercado común, los Estados Miembros cedieron competencias a la UE, bien de manera exclusiva, bien de manera compartida. No obstante, la fiscalidad quedó al margen de dicha cesión, exceptuando los tributos aduaneros, de modo que los estados mantienen su soberanía en materia de fiscalidad. (Marín Benítez 2018)

1.2. Base jurídica

Como hemos dicho, la soberanía fiscal esta en manos de los Estado miembros y la UE solo dispone de competencias limitadas. Entre las disposiciones que otorgan algún tipo de regulación a la UE destacan el capítulo sobre disposiciones fiscales del TFUE (arts. 110 a 113) relativo a la armonización de la legislación en materia de impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos; el capítulo relativo a la aproximación de las legislaciones que cubre los impuestos que tienen efectos indirectos en la creación del mercado interior (arts. 114 a 118 del TFUE), y otras disposiciones relativas a la política fiscal, en referencia a la libre circulación de personas, servicios y capital (arts. 45 a 66 del TFUE), al medio ambiente (arts. 191 a 192 del TFUE) y a la competencia (arts. 107 a 109 del TFUE). Asimismo, podrá aplicarse la cooperación reforzada regulada en los artículos 326 a 334 del TFUE a los asuntos fiscales. (TFUE)

Puesto que la soberanía la mantienen los Estados, las disposiciones fiscales de la UE en cuanto a la adopción de actos legislativos exigen unanimidad a partir de una

propuesta de la Comisión, y se consulta al Parlamento. Las disposiciones adoptadas en el ámbito fiscal incluyen directivas, que aproximan las disposiciones nacionales, y decisiones del Consejo. Puesto que la Comisión considera que la necesidad de unanimidad para la adopción de decisiones relativas a la fiscalidad no permiten alcanzar el nivel de coordinación fiscal que se necesita en Europa, ha presentado propuestas para pasar a un voto por mayoría cualificada en determinados ámbitos fiscales. No obstante, esto ha sido rechazado por los Estados miembros. (Paternoster 2019)

1.3.Objetivos de la política fiscal de la Unión Europea

Puesto que la facultad para introducir, eliminar o ajustar impuestos se encuentra en manos de los Estados miembros, cada estado es libre de elegir el sistema fiscal que considere más adecuado siempre que se cumplan las normas de la UE. En este marco, la política fiscal de la UE tiene como prioridades “la eliminación de los obstáculos fiscales a la actividad económica transfronteriza, la lucha contra la competencia fiscal perjudicial y la evasión de impuestos, así como el fomento de una mayor cooperación entre administraciones fiscales para garantizar el control y combatir el fraude”. (Paternoster 2019)

1.4.Imposición directa e indirecta

Cabe decir que en el Capítulo II del Título VII del TFUE se recogen disposiciones fiscales que se limitan a prohibir prácticas impositivas que protejan los productos internos. En el artículo 113 TFUE se prevé la armonización de los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos “en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia”.

Por el contrario, en cuanto a los impuestos directos parece que su armonización no se considera necesaria para garantizar el establecimiento del mercado interior. Para la imposición directa solo se prevé la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que tengan incidencia directa en el establecimiento o funcionamiento del mercado común y que será impulsada mediante directivas del Consejo, por unanimidad con carácter general, o por mayoría cualificada en supuestos de especial gravedad (arts. 115 y 116 TFUE respectivamente).

No obstante, cuanto mayor es la integración de los mercados y la movilidad del capital, mayor es la posibilidad de que el diferente diseño de los impuestos influya en la elección de los agentes económicos entre invertir en un país o en otro. Esto provoca que se adopten decisiones por razones puramente impositivas, perjudicando a la competitividad y obstaculizando la consecución de los objetivos de los tratados comunitarios.

En consecuencia, surge la cuestión de si la situación en la que los agentes económicos se aprovechan de las libertades de circulación comunitarias para poder acceder a un régimen fiscal más ventajoso es en sí misma abusiva. Se ha sostenido que el hecho de que una sociedad o persona física haga uso de una libertad comunitaria para beneficiarse de legislaciones más favorables no es suficiente para concluir que existe un uso abusivo de esa libertad. Esto se aplica a diversos ámbitos, siendo el tributario uno de ellos. Por lo tanto, el aprovechamiento de las diferencias de tributación entre las legislaciones de los distintos Estados para obtener una posición ventajosa en términos fiscales constituye un uso de las libertades comunitarias, no impidiendo la competencia entre los Estados, por lo que dicho aprovechamiento no basta por sí solo para ser considerado abusivo y contrario a la Unión Europea.

En conclusión, la soberanía fiscal sigue en manos de los Estados miembros, teniendo la UE competencias limitadas. Mientras que en los impuestos indirectos se prevé la armonización debido a la incidencia que estos tienen en el buen funcionamiento del mercado único, para la imposición directa solo se contempla la aproximación.

2. INICIATIVAS DE REGULACIÓN DE LA UNIÓN EUROPEA

2.1. Transposición de las acciones BEPS

Como hemos visto anteriormente, el 5 de octubre de 2015 se aprobaron e hicieron públicos por la OCDE los informes del proyecto BEPS, culminando el trabajo que había comenzado en el año 2013, implicándose los estados de la OCDE y el G20. Desde el inicio, la UE se involucró en dicho proyecto impulsando los trabajos en la OCDE y buscando la pronta y coordinada transposición de los resultados de las acciones BEPS en su territorio. En consecuencia, en la actualidad contamos con una actuación de la UE para cada acción de BEPS.

Surgieron dudas en cuanto a la legitimidad de la actuación de la UE, debido al carácter subsidiario de su actuación en imposición directa y a que la gran mayoría de los Estados miembros se habían comprometido con BEPS, asumiendo ellos mismos el compromiso. Como hemos visto, las propuestas de Directivas relativas a la fiscalidad de las sociedades se rige por el artículo 115 del TFUE, autorizándose la aproximación de las disposiciones de los Estados miembros que incidan directamente en el mercado interior siempre que se cumpla con los principios de subsidiariedad y proporcionalidad.

La justificación de la necesidad y legitimidad de dicha actuación de la UE se encontró en la lucha contra el fraude y las prácticas fiscales agresivas, puesto que afectan negativamente al mercado interior. Por lo tanto, la Comisión comenzará una campaña ambiciosa para luchar contra el fraude y asegurar una tributación tanto efectiva como justa. Se busca un enfoque coordinado de la Unión Europea contra la evasión fiscal, en línea con los estándares globales desarrollados por la OCDE y con el objetivo de restablecer la equidad en la tributación empresarial. En el ámbito legislativo destacará el lanzamiento del denominado paquete ATAP que incluye medidas para muchas de las acciones BEPS.

En cuanto al papel del Parlamento europeo, puesto que no tiene competencias legislativas en materia de fiscalidad directa, simplemente debe emitir un informe preceptivo pero no vinculante. Sin embargo, durante los últimos años el papel del Parlamento ha sido de gran importancia en el ámbito fiscal pues ha demandado actuaciones, generado debate público y sugerido la adopción de medidas encaminadas a la lucha contra el fraude. (Poza Cid 2018)

2.2.Paquete ATAP

El 28 de enero la Comisión presentaba el “Paquete de lucha contra la elusión fiscal: próximos pasos para lograr una imposición efectiva y una mayor transparencia fiscal en la Unión Europea” conocido como el Paquete ATAP por sus siglas en inglés (*Anti-tax Avoidance Package*). Se trata de un paquete muy completo que implica la transposición de casi todas las acciones de BEPS y va a delimitar los trabajos futuros de la UE en este ámbito. Dicho paquete se componía por la propuesta de Directiva Antiabuso (ATAD), la Recomendación de la Comisión europea en materia de convenios de doble imposición, una nueva propuesta de modificación de la Directiva de doble imposición,

una nueva propuesta de modificación de la Directiva de Cooperación Administrativa (DAC4) y la Comunicación sobre la estrategia exterior. (Poza Cid 2018)

2.3.Directiva 2016/1164

A través de la aprobación de la Directiva 2016/1164 del Consejo, del 12 de julio de 2016, se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior. También se conoce como “Directiva antiabuso”, “Directiva anti BEPS” o “ATAD”, por sus siglas en inglés (*Anti-tax Avoidance Directive*). Su aprobación se produjo en un tiempo record, lo que reflejó la voluntad política de los Estados miembros respecto al consentimiento mostrado por este tipo de medidas antiabuso.

Con dicha Directiva se pretende avanzar en la lucha contra la elusión fiscal y la planificación fiscal agresiva a nivel de la UE. La motivación y objetivos de la Directiva son combatir las prácticas de elusión fiscal que afectan directamente al funcionamiento del mercado interior de la UE y responder a la demanda del Parlamento Europeo y del resto de actores de la UE de reforzar y dotar de mayor coherencia al enfoque de la UE en materia de lucha contra el fraude del impuesto de sociedades.

El alcance de la Directiva antiabuso comprende cinco ámbitos: la limitación de intereses, la imposición de salida, una norma general contra las practicas abusivas, las sociedades extranjeras controladas (transparencia fiscal internacional) y las asimetrías híbridas. Por lo tanto, la Directiva antiabuso va mas allá del consenso alcanzado en el proyecto BEPS. (Fayos Cobos 2018)

2.3.1. Ámbito de aplicación

El artículo 1 de ATAD define su ámbito de aplicación de la siguiente manera: “La presente Directiva se aplicará a todos los contribuyentes sujetos al impuesto sobre sociedades en uno o varios Estados miembros, incluidos los establecimientos permanentes en uno o varios Estados miembros de entidades residentes a efectos fiscales en un tercer país”. Por impuesto de sociedades, se entiende cualquier impuesto que grave la renta de las entidades, tengan o no personalidad jurídica, con independencia de su denominación. En cuanto al ámbito de aplicación subjetivo, este se identifica con los contribuyentes sujetos al impuesto de sociedades. (Fayos Cobos 2018)

2.3.2. Justificación

En su Preámbulo, la Directiva vincula la justificación de la misma a las prioridades políticas en materia de fiscalidad internacional que “ponen de relieve la necesidad de garantizar el pago del impuestos allí donde se generen los beneficios y el valor”, considerándolo esencial para el buen funcionamiento del mercado interior. No obstante, cabe decir que esta justificación ha sido muy cuestionada. Se reconoce la conveniencia de atajar las prácticas de erosión de bases imponibles y traslado de beneficios, en cuanto reducen la capacidad de financiación de los Estados miembros, pero no se entiende por qué las medidas diseñadas a esos efectos en el Plan de Acción BEPS son necesarias para la protección del mercado interior. (Báez Moreno 2018)

2.3.3. Presupuesto de hecho de la norma general antiabuso contenida en ATAD

Siguiendo lo recogido en su artículo 6, el presupuesto de hecho de la norma general antiabuso de ATAD se fundamenta en un concepto de negocio abusivo construido sobre la base de un triple test acumulativo. En primer lugar, requiere que dicho negocio tenga como propósito principal o uno de ellos la obtención de una ventaja fiscal, constituyendo esto el test subjetivo. En segundo lugar, la obtención de la ventaja fiscal debe desvirtuar el objeto o la finalidad de la normativa tributaria aplicable, siendo este el test objetivo. Por último, está el test de las razones comerciales válidas, el cual hace referencia a un negocio falseado en el sentido de que no se haya establecido por razones comerciales válidas que reflejen la realidad económica. (Báez Moreno 2018)

2.4. Normas de transparencia fiscal internacional

En un escenario de globalización y digitalización económica como el actual, es necesario que los Estados cuenten con normas de transparencia fiscal internacional adecuadamente configuradas, puesto que si no, resulta relativamente sencillo para los obligados tributarios la reducción de la carga impositiva mediante la deslocalización de sus activos y la canalización de sus ingresos hacia territorios de baja o nula tributación. Asimismo, la movilidad inherente a determinados rendimientos hace que incrementen las oportunidades de planificación fiscal de las compañías multinacionales, buscando la

erosión de bases imponibles y la reubicación de beneficios en territorios fiscalmente favorables. Igualmente, los Estados tienen dificultades para gravar la riqueza allí donde se genera debido a los puntos de conexión empleados por estos para someter a tributación los rendimientos como componentes internacionales y al deficiente diseño de normas antiabuso.

Por ello, como se detalla en el presente trabajo, se ha buscado realizar progresos significativos en el ámbito de la transparencia fiscal internacional y la lucha contra la planificación fiscal. Así, el 21 de julio de 2017 la Comisión Europea aprobaba la propuesta de Directiva que contiene normas de transparencia para los intermediarios que promueven estrategias de planificación fiscal para sus clientes así como el intercambio de información recibida entre las autoridades de los estados miembros. Se establecía que los sistemas de planificación fiscal transfronteriza (*Cross Border Arrangements*, CBA) que contengan una o varias características o señas distintivas (*hallmarks*) tendrían que ser notificados a las autoridades fiscales de un estado miembro antes de ser utilizados.

En esta línea la Comisión ha endurecido la aplicación del control de ayudas de estado en relación con las medidas fiscales. Esto ha provocado el análisis de los *tax rulings*, cuyas operaciones se referían a grupos multinacionales y planteaban cuestiones de planificación fiscal internacional y de precios de transferencia. La mayoría de los expedientes relativos a los *tax rulings* hacen referencia a casos en los cuales se utilizaban precios de transferencia en la valoración de los productos ofrecidos y servicios prestados entre empresas vinculadas, que forman parte de grupos multinacionales, mientras que otros indicaban supuestos de asimetrías existentes entre dos estados como consecuencia de la ausencia de armonización fiscal. (Almudí Cid 2018)

2.5.Regímenes de *Patent box*

Los regímenes preferenciales son aquellos que otorgan beneficios fiscales a rentas que presentan un elevado riesgo de deslocalización, como los financieros o de servicios y los derivados de intangibles. Uno de estos regímenes es el conocido como *patent box*, consistente en un incentivo fiscal para la promoción de i+d. No obstante, las multinacionales se aprovechan de los mismos a través de la planificación fiscal, incentivada por la carrera a la baja. Normalmente, una entidad cedente que obtiene una renta, en vez de crear ella misma una patente, subcontrata a otra para que la cree, ubicada en una jurisdicción de baja tributación, con régimen de *patent box*. Por lo tanto, la

tributación y el incentivo fiscal aparece desvinculado del lugar en el que se realizan las actividades de i+d, produciéndose deslocalización artificial de actividades, así como traslado de beneficios. Por ello, a través del enfoque del nexo basado en la entidad, en lugar de en la jurisdicción se buscaba alinear la tributación con el lugar en el que se generan los beneficios. No obstante, esto chocaba con las libertades fundamentales de la UE, por lo que se tuvieron que buscar otras alternativas. (Barreiro Carril 2018)

2.6.Armonización del IS

2.6.1. Propuesta de Base Imponible Común Consolidada para el Impuesto de Sociedades

Para conseguir los objetivos del proyecto BEPS, es decir, lograr evitar la erosión de las bases imponibles y el traslado artificial de beneficios, se buscó armonizar los elementos esenciales del IS, considerándolo la forma más idónea para abordar dicho problema. Así el 16 de marzo del 2011 la Comisión presentaba una Directiva de BICIS, o Base Imponible Común Consolidada del Impuesto de Sociedades, buscando dar una solución global al traslado de beneficios. Así, las rentas gravables de las empresas del grupo se repartirían entre los distintos estados miembros en los que el grupo actúa a través de la conocida fórmula de reparto, de modo que cada estado miembro gravaría la porción que le correspondiese con arreglo a sus propios tipos de gravámenes que establecería de manera soberana. Sería un sistema obligatorio para los grandes grupos, impidiendo que las multinacionales realizaran estrategias de planificación fiscal. Se buscaba con esta fórmula reforzar la relación entre fiscalidad y el lugar en el que se generan los beneficios, eliminando los desajustes entre legislaciones, los *tax rulings* encubiertos, los regímenes preferenciales y los *transfer pricing*. No obstante, la falta de consenso en la fórmula de reparto provocó que esta fórmula no prosperase. (Barreiro Carril 2018)

2.6.2. Propuesta de Base Imponible Común del Impuesto de Sociedades

Posteriormente, en 2017 hubo una nueva propuesta de Directiva denominada BICIS, relanzando así la anterior iniciativa pero con modificaciones. Su objeto era el establecimiento de unas normas comunes para regular la tributación de las sociedades de los diversos Estados miembros. Para ello, se limitaba la regulación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, quedando fuera de su esfera tanto los tipos de gravamen

como las deducciones en la cuota. En consecuencia, la competencia fiscal entre los estados miembros podía verse afectada, pero en ningún caso se elimina. En cuanto al ámbito de aplicación, las sociedades quedarían sometidas a las normas de la BICIS de forma obligatoria si se se cumplían los dos requisitos siguientes: formar parte de un grupo consolidado con ingresos consolidados totales superiores a los 750 millones de euros durante el ejercicio financiero anterior y tener la consideración de sociedad matriz o filial consolidable.

La fuerte presión social que se produjo para la obtención de un sistema tributario que hiciese tributar a las empresas en función de sus beneficios, apoyaba el éxito esperado de la Directiva. No obstante, no se han realizado los esfuerzos necesarios para su aprobación. A su vez, los retos de la Economía Digital han frenado el impulso inicial de la BICIS, cobrando mayor importancia estos asuntos. (Tapia Tejedor 2018)

3. PROPUESTA DE DIRECTIVA RELATIVA AL SISTEMA COMÚN DEL IMPUESTO SOBRE LOS SERVICIOS DIGITALES. TASA GOOGLE EUROPEA

En la Unión Europea, además de haberse desarrollado el proyecto BEPS el cual había sido impulsado en el ámbito internacional, la Comisión presentó el 21 de marzo de 2018 una propuesta de Directiva relativa al sistema común del impuesto sobre servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales. Este impuesto se ha conocido como la “Tasa Google.”

Como bien indica su exposición de motivos, una de las principales prioridades políticas de la Comisión es el mercado único digital, en el cual se busca garantizar una fiscalidad justa. Se considera que las normas en vigor sobre imposición de las sociedades no están actualizadas, pues no se adaptan al contexto actual, donde destaca la importancia del comercio transfronterizo sin necesidad de presencia física. Asimismo, se recoge que la aplicación a la economía digital de las normas actuales relativas al impuesto sobre sociedades ha causado un desajuste entre el lugar donde tributan los beneficios y el lugar donde se crea el valor. (COM/2018/0148 final - 2018/073 CNS)

Igualmente, la Comisión reconoce que la mejor estrategia para regular la fiscalidad de la economía digital consistiría en encontrar soluciones multilaterales e internacionales, pero los progresos a nivel mundial resultan muy complicados. Por ello, siguiendo con las acciones emprendidas en el ámbito internacional, la Comisión ha decidido tomar medidas. A través de dicha propuesta busca abordar de manera provisional el problema

de la inadecuación de las normas en vigor relativas al impuesto de sociedades en lo que respecta a la economía digital. (COM/2018/0148 final - 2018/073 CNS)

En cuanto a lo que recoge la propuesta sobre dicho impuesto, se trata de un impuesto indirecto que gravará a los grandes operadores de Internet que no tengan presencia física en el territorio de la Unión Europea por los ingresos que obtengan en el mismo. Dichos ingresos imponibles aparecen recogidos en su artículo 3, donde se dice que se gravarán los ingresos que los operadores obtengan de poner publicidad en una plataforma digital dirigida a sus usuarios, poner a disposición de los usuarios plataformas digitales que les permitan interactuar entre ellos y suministrarse servicios y bienes, y la transmisión de datos de usuarios generados por la actividad de estos en la plataforma. Por lo tanto, como se puede apreciar, se está proponiendo que se graven los ingresos, es decir, la facturación, y no los beneficios, para así acabar con los juegos fiscales que venían realizando las empresas para tributar por un menor importe. (COM/2018/0148 final - 2018/073 CNS)

El alcance del impuesto se encuentra limitado ya que sólo aplica a los grandes operadores, puesto que quedan excluidos aquellos que no tengan un volumen de operaciones de al menos 750 millones de euros a nivel global. Igualmente, únicamente quedan sujetos al mismo los que tengan un volumen de operaciones gravadas por este impuesto en la Unión Europea que llegue a los 50 millones de euros. (COM/2018/0148 final - 2018/073 CNS)

No obstante, la negociación y puesta en funcionamiento de la propuesta no ha sido bien recibida por todos los Estados miembros de la Unión Europea, lo cual ha provocado que estos se encuentren divididos en dos bloques. En contra de la medida nos encontramos con un bloque liderado por Irlanda y países nórdicos como Suecia y Dinamarca. Estos países fundamentan su rechazo en el hecho de que al gravar la facturación y no los beneficios se podría estar castigando a las empresas en pérdidas y las start-ups. Por otro lado, nos encontramos con el bloque que defiende dicha medida que en un primer momento estaba formado por países como España, Francia, Reino Unido, Italia, Austria, Grecia, Portugal y Alemania, modificando este último país su posición posteriormente. (Legal Today 2019)

CAPÍTULO III: MEDIDAS UNILATERALES. TASA GOOGLE UNILATERAL

Ante la falta de consenso a nivel internacional, diversos países europeos han buscado activar de manera unilateral sus propios impuestos para poder regular la situación existente. Estas medidas se desarrollarán a continuación, comentando asimismo la oposición mostrada por parte de los Estados Unidos y la situación en la que nos encontramos en 2020.

1. FALTA DE CONSENSO

El impuesto propuesto por la Comisión exige el acuerdo unánime de todos los países miembros de la UE. Las negociaciones estaban impulsadas por Francia y Alemania, pero este último abandonó dicha postura por temor a las represalias por parte de los Estados Unidos sobre la exportación de las principales industrias europeas. Además también se contaba con la oposición de países como Irlanda, Suecia y Dinamarca. En consecuencia, no se consiguió alcanzar ningún consenso, por lo que diversos países europeos han adoptado medidas unilaterales para imponer sus propios tributos. (Pérez 2019)

2. DESARROLLO UNILATERAL

2.1. Francia

En este sentido, el país pionero ha sido Francia. En julio de 2019 se promulgó en el país galo la denominada Tasa Google, que siguiendo con la propuesta de la Comisión europea, tiene como objetivo que las grandes tecnológicas paguen un 3% de su facturación en los países en los que efectivamente operan y no sólo en aquellos que eligen como sede social por tener un trato fiscal más favorable. Las empresas que estarán obligadas a pagar dicho impuesto serán aquellas que tengan unos ingresos globales que alcancen los 750 millones de euros al año, y que cuenten con unos ingresos anuales en Francia de al menos 25 millones de euros. (LOI n° 2019-759)

El gobierno francés ha señalado que desde el momento en el que exista un acuerdo global para aplicar la tasa en todo el mundo, Francia renunciará a su propio impuesto. Por lo tanto, se trata de una medida provisional adoptada por el país galo para lograr una imposición más justa, pero que cesará en cuanto se le de una respuesta internacional a dicha problemática. (Álvarez 2019)

2.2.Otros países europeos

Junto a Francia, Austria fue el segundo país europeo que anunció la aplicación de la “tasa Google” en abril de 2019, la cual busca gravar los ingresos publicitarios con un 5%. Del mismo modo, Reino Unido también se encuentra a favor de implantar este impuesto, salvo que no incluirán a las empresas que venden datos. Igualmente, España aprobó un Proyecto de ley del Impuesto sobre determinados servicios digitales a comienzos de 2019, el cual se tratará con mayor profundidad más adelante. Por su parte, Italia también se ha unido a la imposición unilateral de la tasa Google desde finales de 2019. Al igual que la gala, se establece una carga del 3% sobre los ingresos digitales de las empresas que tengan más de 750 millones de euros en ingresos anuales y al menos 5,5 millones de euros anuales de ingresos en Italia, modificándose por tanto este último umbral. (Pastor 2019)

2.3.Oposición Estadounidense

No obstante, este impuesto no ha quedado exento de las represalias estadounidenses, pues tiene como gran opositor a Donald Trump. Tras la implantación de la Tasa Google gala, el presidente estadounidense anunció que impondrían aranceles a los productos franceses. Posteriormente, durante la cumbre del G7 en Biarritz en agosto de 2019 Trump y Macron acordaron que las empresas estadounidenses pagarían el impuesto siempre y cuando no se adoptase un acuerdo internacional a nivel de la OCDE. Una vez alcanzada una solución multilateral, la Hacienda francesa reembolsaría a las empresas la diferencia entre su tasa, aplicada retroactivamente desde el 1 de enero de 2019, y la tasa acordada a nivel internacional.

3. NUEVO IMPULSO EN 2020

En enero de 2020 se ha celebrado el Foro Económico Mundial, donde los líderes mundiales han tratado de sellar un acuerdo sobre la tasa digital aplicable en todo el mundo. No obstante, esto no ha sido posible. Francia ha llegado a un acuerdo con Estados Unidos para congelar dicho impuesto ante la amenaza de Donald Trump de imponer aranceles. Sin embargo, se ha puesto de manifiesto la importancia de alcanzar un consenso internacional en cuanto a la tasa Google.

CAPÍTULO IV: TASA GOOGLE EN ESPAÑA

Al igual que los países europeos comentados anteriormente, ante la falta de consenso internacional, en España se busca crear un impuesto de manera unilateral. A continuación, se comentará la aprobación del actual Anteproyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, y se analizará en profundidad el anterior proyecto, cuyo modelo es seguido por el actual. Asimismo, se estudiarán diversos aspectos relativos a la regulación de dicho impuesto.

1. APROBACIÓN DEL ACTUAL ANTEPROYECTO DE LEY DEL IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES

En el Consejo de Ministros celebrado el 18 de febrero de 2020 el Gobierno aprobó el Proyecto de ley para la creación del nuevo impuesto a determinados servicios digitales, conocido como Tasa Google. Este ya fue aprobado por el Consejo de Ministros en enero de 2019, por lo que había sido presentado previamente en la anterior legislatura. No obstante, no llegó a tramitarse por la convocatoria de elecciones. Previsiblemente, no sufrirá cambios significativos con respecto al mismo. (Expansión 2020)

Al igual que en la legislatura anterior, el Gobierno ha defendido que dicha figura sigue la línea trazada por la Comisión Europea, así como la postura respaldada por otros organismos internacionales. Se busca “adecuar el sistema fiscal a las nuevas áreas del negocio digital y también a la realidad transfronteriza que implica la globalización y que no están bien reflejadas en el marco tributario actual”. El Gobierno busca modernizar el sistema tributario español de modo que “evolucione en la misma dirección que lo hace la sociedad y la tecnología del siglo XXI”. (La Moncloa 2020)

España se encuentra trabajando en el marco de la OCDE y el G20 para lograr un consenso a nivel internacional. Sin embargo, puesto que lo considera un tema de gran importancia, hasta que este consenso se consiga, avanzará a nivel nacional. Una vez alcanzado el acuerdo internacional, adaptará la legislación a dicho tributo consensuado. (La Moncloa)

La recaudación estimada que ha realizado el Gobierno con respecto a dicho impuesto es de 968 millones de euros y su liquidación tendrá una periodicidad trimestral. No obstante, de manera excepcional, este año el pago se efectuará a finales de 2020, con la finalidad de dar un margen mas amplio a las negociaciones a nivel internacional. Esta cuestión, que se tratará en mayor profundidad más adelante, se debe a que se espera que

se alcance un consenso global en los próximos meses y permitir la adaptación de las empresas afectadas. (La Moncloa)

2. ANTERIOR PROYECTO DE LEY DEL IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES

El 18 de enero de 2019 el Consejo de Ministros aprobó el Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, conocido como el IDSD, el cual previamente había sido sometido a información pública el día 23 de octubre de 2018. A pesar de que estaba pendiente de tramitación parlamentaria, dicho proyecto de ley decayó en la pasada legislatura ante el adelanto electoral. No obstante, procederemos a analizar los aspectos más relevantes del mismo, ya que como hemos dicho, el actual proyecto de ley será muy similar. Este análisis nos permitirá observar como está afrontando nuestro país el reto de la fiscalidad en la economía digital.

En la exposición de motivos el legislador pone de manifiesto que las actuales normas fiscales internacionales no se encuentran adaptadas a los modelos de negocio de la actualidad basados en activos intangibles, datos y conocimientos, por lo que no están siendo capaces de gravar los beneficios generados por la digitalización de la economía. Asimismo, se recoge que ante las acciones llevadas a cabo por la OCDE y la Unión Europea para colaborar en la creación de un sistema armonizado que permita gravar los servicios digitales, España quiere ser pionera en su implantación, por lo que se adelanta a la postura común que se adopte a nivel comunitario. Igualmente, se manifiesta que se adaptará a la regulación europea tan pronto como esta esté disponible.

En el artículo 1 se recoge la naturaleza y objeto del impuesto, estableciéndose que se trata de un impuesto de naturaleza indirecta que gravará los servicios digitales en los que exista la intervención de usuarios situados en España. En este sentido, el impuesto se limitaría a gravar los servicios digitales que consistan en servicios de publicidad en línea, servicios de intermediación en línea y servicios de transmisión de datos. El artículo 6 establece que quedarían fuera del ámbito de aplicación del impuesto las entregas de bienes o prestaciones de servicios en el marco de servicios de intermediación en línea, y las entregas de bienes o servicios que contraten en Internet cuando el proveedor de éstos no actúe con la condición de intermediario.

El artículo 8 regula el sujeto pasivo, es decir, los contribuyentes. En concreto, serán contribuyentes aquellas personas jurídicas y entidades a las que se refiere el artículo 35.4

de la Ley General Tributaria que superen, en el año natural, un importe neto de la cifra de negocios de 750 millones de euros y un importe total de ingresos derivados del hecho imponible del impuesto que supere los 3 millones de euros en el año natural anterior. Entre las obligaciones formales de los sujetos pasivos que establece el artículo 13, se encuentran las siguientes: la obligación de realizar autoliquidaciones trimestrales y realizar su ingreso a cuenta, obligación de solicitar número de identificación fiscal, inscripción en el registro de entidades que se cree a efectos de dicho impuesto, conservar documentación acreditativa de las operaciones del impuesto y presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación o cese de actividades.

Igualmente, quedarán sujetos al impuesto solo aquellos servicios que estén vinculados a usuarios radicados en el territorio español, sin perjuicio de los territorios forales y se establece un régimen sancionador para castigar las conductas de aquellos que intenten falsear u ocultar el lugar desde donde los usuarios reciben sus servicios, como medio de eludir el impuesto.

La base imponible, recogida en el artículo 10, estará determinada por los ingresos obtenidos, excluido el IVA así como impuestos equivalentes, respecto de las prestaciones de servicios objeto del impuesto y las reglas establecidas para la determinación de la base imponible en cada una de las diferentes modalidades del impuesto. El artículo 11 establece que el tipo impositivo será del 3%. En cuanto al devengo regulado en el artículo 9, éste se producirá cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas, cuando se produzca el cobro total o parcial por importes recibidos de operaciones sujetas al impuesto que originen pagos anticipados anteriores al hecho imponible. (121/000039 Proyecto De Ley Del Impuesto Sobre Determinados Servicios Digitales)

Por lo tanto, la propuesta española adopta los criterios establecidos en el ámbito internacional por la OCDE y la Comisión Europea, al igual que han hecho el resto de países que también han tomado iniciativas propias. Por ello, se opta por gravar la facturación y no los beneficios, como medida para acabar con los de juegos fiscales que reducen las bases imponibles. Como se puede apreciar, se mantiene el umbral de los 750 millones de euros como importe neto de cifra de negocios pero se reduce, en comparación con otros países, el umbral del importe total de los ingresos generados en España a 3 millones de euros, para así adaptarlo a los niveles de facturación de nuestro país. En cualquier caso, se trata de gravar los ingresos de las grandes multinacionales, ya que son estas las que quedan incluidas en dicho supuesto, lo que ha provocado que se utilice el nombre de “tasa Google”.

3. ASPECTOS RELATIVOS A LA REGULACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES

3.1. Nomen iuris

Antes de adentrarnos en los principales retos que plantea la regulación de dicho impuesto, conviene realizar ciertas aclaraciones sobre el “*nomen iuris*” de dicho tributo. Como hemos dicho, este es conocido popularmente en nuestro país con el nombre de “tasa Google”. Esto se debe a que dicho tributo fue planteado por la Comisión Europea como una medida contra la elusión fiscal para gravar los ingresos de las multinacionales de la economía digital, tales como Google y Facebook, adquiriendo su denominación en la lengua inglesa: *Google tax*.

En consecuencia, los diversos países han traducido dicha denominación a sus respectivas lenguas, para nombrar las medidas fiscales llevadas a cabo en sus territorios. Así, en Francia la regulación que se está desarrollando se conoce como *taxe GAF*, en alusión a los gigantes digitales Google, Amazon, Facebook y Apple. En cuanto a España, dicho término se ha traducido de manera errónea, pues para que la denominación fuese lo mas parecida posible a la terminología inglesa se ha utilizado el término “tasa” en sustitución de “*tax*”.

No obstante, en nuestro sistema fiscal las tasas y los impuestos no son lo mismo. Como bien recoge el artículo 2.2 de la LGT/2003, los tributos “cualquiera que sea su denominación podrán clasificarse en tasas, contribuciones especiales e impuestos.” En cuanto a las tasas, el apartado a) de dicho artículo recoge que “son tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado”. Por lo tanto, en las tasas existe cierta actividad administrativa ante la cual puede identificarse al obligado tributario que resulta beneficiado de la misma, dándose cierta bilateralidad. Por ello, el fundamento de la imposición de las tasas se encuentra en el principio de beneficio. (LGT/2003)

Por su parte, los impuestos son definidos en el artículo 2.2.c) de la LGT/2003 como “tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por

negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente”. Por lo tanto, en los impuestos, el único fundamento de la imposición es la capacidad económica, puesto que se trata de un tributo cuyo hecho imponible es definido sin hacer referencia alguna a una actividad de un ente publico. (LGT/2003)

En consecuencia, puesto que dicho tributo se ajusta a lo recogido en el artículo 2.2.c) de la LGT/2003, teniendo como fundamento la capacidad económica del contribuyente y no el principio de beneficio, nos encontramos ante un impuesto y no ante una tasa, independientemente de la denominación que este reciba. No obstante, hay que mencionar que solo se adopta el termino de “tasa” en su denominación popular utilizada por la ciudadanía y los medios de comunicación , puesto que en el Proyecto de ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales como se puede apreciar, ya aparecía denominado y configurado como un impuesto, siendo su designación jurídica la correcta.

3.2.Naturaleza del impuesto

Tras determinar que se trata de un impuesto, es necesario establecer cual es la naturaleza del mismo. Como hemos mencionado anteriormente, el artículo 1 del anteproyecto recoge su naturaleza y objeto, estableciendo que se trata de un impuesto de naturaleza indirecta que grava los servicios digitales en los que existe la intervención de usuarios situados en España. Por lo tanto, dicho impuesto queda configurado formalmente como un impuesto indirecto.

No obstante, numerosos expertos han discutido esta naturaleza, pues consideran que tiene un carácter directo. Para determinar esta cuestión, es necesario observar las diferencias entre ambos, por lo que acudimos a lo establecido por la Agencia Tributaria. En cuanto a los impuestos directos, estos son aquellos que se aplican sobre una manifestación directa o inmediata de la capacidad económica, como la posesión de un patrimonio o la obtención de renta. Por el contrario, los indirectos son los que se aplican sobre una manifestación indirecta o mediata de la capacidad económica, como la circulación de riqueza, bien por actos de consumo o bien por actos de transmisión. (Agencia Tributaria).

Julio Cesar García, socio responsable de Fiscalidad Corporativa de KPMG Abogados, considera que la naturaleza del tributo es directa ya que su trazabilidad al consumo es discutible. Asimismo, el economista Javier Santacruz en su informe Impacto Económico del Impuesto Digital en España, explica que el IDSD, pese a concebirse como un

impuesto indirecto, introduce elementos de imposición directa, como el hecho de que se pretenda identificar a las compañías que lo soportan. Por lo tanto, parece que dicho impuesto ha tenido una configuración errónea, puesto que se identifica más con los impuestos directos que con los indirectos. Esto nos lleva a resaltar la diferencia entre el aspecto formal y el aspecto sustantivo del mismo, lo cual provocará una gran cantidad de pleitos. El hecho de que un impuesto sea directo o indirecto no depende de lo que formalmente diga el legislador, sino de su sustancia de fondo, y en el caso de este impuesto, tal sustancia parece ser la de un impuesto directo. (Acosta y Faes 2020)

3.3. Identificación de las compañías

Como hemos mencionado, otro aspecto controvertido puesto de manifiesto por Javier Santacruz en su informe “Impacto Económico del Impuesto Digital en España”, es que se pretende identificar a las compañías que soportan el IDSD. El principio de igualdad, al cual la CE hace numerosas referencias a lo largo de su articulado, aparece específicamente recogido en referencia al ámbito tributario en el artículo 31.1 CE, como principio que ha de inspirar el sistema tributario justo mediante el que “todos han de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos”. Debido a que la igualdad es un valor superior de nuestro ordenamiento, al proyectarse sobre el ámbito tributario constituye el centro sobre el cual gravitan los restantes principios del artículo 31.1 CE.

Uno de ellos es el principio de generalidad, implícito en el termino “todos” con el que se inicia el artículo 31.1 CE, y recogido expresamente en el artículo 3.1 LGT/2003. Refleja la vertiente subjetiva y negativa de igualdad, prohibiendo privilegios o desigualdades de carácter subjetivo. Asimismo, se encuentra relacionado con el principio de capacidad económica, en el sentido de que tendrán que contribuir todos los que manifiesten una determinada capacidad económica. Se prohíben los beneficios fiscales por razones subjetivas que no respondan a una justificación objetiva y razonable.

Por ello, es considerado por expertos, tales como el abogado fiscalista Esaú Alarcón, que dicho impuesto tiene un problema de constitucionalidad, pues afecta a muy pocas empresas, lo que va en contra del principio de generalidad aplicable al ámbito tributario. Asimismo, se podría decir que supone una discriminación fiscal por sectores y tipologías de negocios.

3.4.Litigiosidad por doble imposición

Otro aspecto que se está poniendo de manifiesto sobre dicho impuesto, es que dará lugar a una futura litigiosidad si se mantiene la configuración del impuesto como en el anteproyecto. Julio Cesar García, socio responsable de Fiscalidad Corporativa de KPMG Abogados, ha resaltado esta importante litigiosidad que se producirá en un futuro. Los pleitos podrán proceder de dos tipos de compañías. Por un lado, podrían venir de aquellas que operan en España sin tener un establecimiento permanente. Estas empresas, en virtud de un convenio de doble imposición tributan en su país, por lo que no pueden verse gravadas en España por un impuesto, que a pesar de aparecer recogido formalmente como indirecto, tiene una naturaleza directa.

Analizando este supuesto en mayor profundidad, nos centramos en Estados Unidos, ya que debido a los altos umbrales que se establecen para el pago del impuesto, las grandes tecnológicas norteamericanas serán las principales empresas extranjeras afectadas. Este país tiene un Convenio para evitar la doble imposición con España, del año 1990, el cual ha sido modificado por un posterior Convenio de 2019. El artículo 2 del Convenio recoge que los impuestos existentes a los que aplica el Convenio en España son el Impuesto de Sociedades y el IRPF. Puesto que el impuesto que se quiere aprobar sería un impuesto de naturaleza indirecta y distinto de los anteriores, no quedaría dentro de dicho supuesto. No obstante, como hemos dicho su carácter sustantivo generaría esta litigiosidad. (Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta)

Por otro lado, también podrían surgir pleitos planteados por aquellas compañías españolas que paguen un 25% en Impuesto de Sociedades y que además, con este nuevo impuesto se encuentren con que la prestación de determinados servicios tales como la publicidad e intermediación en línea y la transmisión de datos, van a estar gravados con un tipo impositivo adicional del 3%. Esto sobregrava parte de su actividad. En base al principio non bis in ídem, no se podrá gravar dos veces lo mismo.

3.5.Creación del impuesto

3.5.1. Competencia legislativa

En primer lugar, en cuanto a la competencia para la creación de dicho impuesto en el ámbito nacional, es el Estado el que posee la competencia exclusiva sobre la Hacienda general, tal y como establece el artículo 149.1.14ª de la Constitución Española. Asimismo, el artículo 133 CE recoge la potestad originaria del Estado para establecer tributos. (CE)

3.5.2. Principios tributarios formales

El artículo 31.3 CE establece el principio de legalidad en materia tributaria al disponer que “sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley”. Este mismo principio se confirma en el apartado primero del artículo 133 CE cuando dice que “la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley”.

La legalidad es un principio básico en un Estado de Derecho y se manifiesta de diversas maneras. En primer lugar, hace referencia a la vinculación de la actuación administrativa a la ley. En segundo lugar, se vincula al principio de reserva de ley sobre determinadas materias. Este principio supone un aumento en la exigencia respecto de la vinculación positiva a la ley (STS de 10 de diciembre de 1998, RJ 10364) y se proyecta en el poder normativo. Por último, también se manifiesta con el principio de tipicidad. Esto supone que no basta con que la norma regule sino que es necesario que el contenido de dicha norma permita determinar el resultado previsible de su aplicación.

Hay que destacar que los principios de reserva de ley y de tipicidad tienen una trascendencia especial en el Derecho tributario debido a que esta es una rama del ordenamiento jurídico que se puede calificar como derecho de injerencia. Dicha naturaleza se debe a que los efectos que produce el derecho tributario derivan de la ley y afectan a la esfera de propiedad del administrado. La norma tributaria no ataca la libertad ni el patrimonio individual pero si impone obligaciones que les afectan, es decir, si injiere en dichos ámbitos.

Por lo tanto, la legalidad tributaria o reserva de ley rige para el establecimiento de las prestaciones patrimoniales de carácter público. Cabe decir que la norma del artículo 31.3 CE no es excesivamente explícita, por lo que en la doctrina y jurisprudencia del Tribunal Constitucional existe un alto grado de consenso sobre el alcance material de la reserva de ley. Esta abarca el establecimiento o creación ex novo de un tributo y la determinación de sus elementos esenciales o configuradores, incluyéndose aquí quiénes son los

obligados al pago de la obligación tributaria principal, cuál es el presupuesto de hecho y cómo se determina el importe de la obligación. En este sentido, lo esencial queda reservado a la ley.

3.5.3. *Norma reguladora*

Entre las fuentes escritas de derecho tributario nos encontramos con la constitución, los tratados y convenios internacionales, el derecho comunitario, las normas con fuerza de ley y las normas reglamentarias. Puesto que hemos determinado que la competencia para la creación de dicho impuesto le corresponde al estado y en base al principio de legalidad se tendrá que realizar a través de una ley, procederemos a analizar las mismas. Dentro de las normas con fuerza de ley de ámbito estatal se hallan la Ley Orgánica, la Ley Ordinaria (entre ellas, las Leyes de Presupuestos), el Real Decreto-Legislativo y el Real-Decreto Ley.

a. LPGE

Una de las principales dudas que nos podría surgir es si dicho impuesto puede ser creado a través de las Leyes de Presupuesto, por lo que analizaremos este supuesto. Los Presupuestos Generales del Estado, los cuales son la expresión cifrada, conjunta y sistemática de las obligaciones que como máximo puede reconocer el sector público y las estimaciones de ingresos que se prevea liquidar durante el correspondiente ejercicio, aparecen recogidos en el artículo 134 CE. La cuestión relativa al contenido de las LPGE ha generado una gran controversia.

El artículo 134.7 CE se opone a la creación de tributos mediante LPGE y permite sólo la modificación de estos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea. Puesto que dicha disposición planteaba dudas interpretativas, la STC 27/1981 de 20 julio establecía que la LPGE no puede crear tributos por prohibición de la CE, pero si se permite la modificación, incluso la sustancial, siempre que exista una previsión al respecto en una ley tributaria sustantiva. Asimismo, se permite la mera adecuación circunstancial del tributo sin necesidad de que la Ley tributaria anterior lo prevea. (STC 27/1981). En cuanto al significado de ley tributaria sustantiva, el Tribunal considera cualquier Ley propia del impuesto o modificadora de esta que, exceptuando la de Presupuestos, regule elementos concretos de la relación tributaria. Dicha doctrina fue ratificada por la STC 65/1987.

Con respecto a la ley sustantiva habilitante surge la cuestión de si resulta admisible incluir la habilitación en un Real Decreto-Ley, y aunque la mayor parte de la doctrina lo considera contrario a la Constitución, el Tribunal Supremo lo ha considerado válido, siempre y cuando se den los requisitos de “extraordinaria y urgente necesidad” para la propia validez del Real Decreto-Ley. (STC 65/1987)

b. Real Decreto-ley

En cuanto a la regulación de dicho impuesto a través de un Real Decreto-Ley, es preciso el análisis del artículo 86 CE. Su apartado primero recoge que “En caso de extraordinaria y urgente necesidad, el Gobierno podrá dictar disposiciones legislativas provisionales que tomaran la forma de Decretos-leyes y que no podrán afectar al ordenamiento de las instituciones básicas del Estado, a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título Primero, al régimen de las Comunidades Autónomas, ni al derecho electoral general”. Por lo tanto, dicho artículo configura al Decreto-Ley con tres notas. En primer lugar, es necesario que exista un presupuesto habilitante, siendo este la “extraordinaria y urgente necesidad”. En segundo lugar, se establecen limitaciones materiales, recogiendo materias que quedan excluidas de regulación. Por último, tiene un carácter de norma provisional. Esta triple delimitación que destacamos del decreto-ley deriva de su carácter de excepción a la potestad legislativa de las Cortes, y por ello, al principio de separación de poderes.

Con respecto al presupuesto habilitante, el Gobierno podrá dictar decretos-leyes solo en caso de “extraordinaria y urgente necesidad”. Debido a que estamos ante un concepto jurídico indeterminado, el Tribunal Constitucional se ha pronunciado, estableciendo que se trata de un “juicio puramente político” del Gobierno el cual tendrá que apreciar la concurrencia de tales circunstancias, sin perjuicio de que pueda controlar los “supuestos de uso abusivo o arbitrario” (STC 29/1987) que pudieran desvirtuar la potestad legislativa ordinaria de las Cortes Generales, las cuales pueden legislar también por el procedimiento de urgencia (STC 6/1983).

Por lo tanto, el presupuesto habilitante podrá ser apreciado por el Gobierno con un “razonable margen de discrecionalidad”. La sentencia del TC 6/1983 recoge que se debe entender “como necesidad relativa respecto de situaciones concretas de los objetivos gubernamentales que, por razones difíciles de prever, requieren una acción normativa inmediata en un plazo más breve que el requerido por vía normal o por el procedimiento

de urgencia para la tramitación parlamentaria de las leyes”. En consecuencia, con respecto a esta primera delimitación, bastará con que el Gobierno justifique la necesidad de la acción normativa de manera inmediata en un plazo muy breve. No obstante, cabe decir que será necesario la explicación de su concurrencia de manera explícita y no se podrán incluir disposiciones que no guarden relación con la situación que se trata de afrontar o no modifiquen de forma instantánea la situación jurídica existente.

En cuanto a las limitaciones materiales, como hemos mencionado, el artículo 86.1 dispone que el decreto-ley no puede afectar a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título Primero. Dentro de los mismos se encuentra el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos establecido en el artículo 31.1 CE. Por lo tanto, cabe preguntarse si la materia tributaria se halla entre las vedadas al decreto-ley. De nuevo, nos encontramos con abundante doctrina del Tribunal Constitucional. Este ha reiterado que con carácter general se podría utilizar el decreto-ley para regular cualquier aspecto del ordenamiento tributario. No obstante, se estaría vulnerando el artículo 86 CE a través de cualquier intervención o innovación normativa que, por su entidad cuantitativa o cualitativa, altere sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el sistema tributario. Así, sentencias del Tribunal Constitucional como 182/1997, 137/2003, 108/2004, 189/2005 y 73/2017 recogen que si se ha afectado a la esencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el artículo 31.1 CE, alterando el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes, se está yendo en contra de lo prohibido por el artículo 86.1 CE.

c. Ley Ordinaria

Una vez analizados los anteriores supuestos, cabe decir que en base al principio de legalidad y reserva de ley, lo común sería la creación de dicho impuesto a través de una ley ordinaria, la cual recogiese la posible modificación de la misma a través de la LPGE. Asimismo, cabría un posterior reglamento cuya función fuese el desarrollo del impuesto por Real Decreto.

3.5.4. *Procedimiento legislativo*

a. Ley ordinaria

A continuación, realizaremos un análisis del procedimiento para la aprobación de dicha ley. Como hemos dicho, lo adecuado para evitar futuras controversias, impugnaciones y litigios, sería la aprobación a través de una ley ordinaria (artículo 90.1 CE). Esta sería la encargada de crear el impuesto, constituyendo este el tipo genérico y común de las disposiciones legislativas. El procedimiento a seguir sería el siguiente. En primer lugar, nos podemos encontrar con dos tipos de iniciativa legislativa, estando legitimados el Gobierno o las Cortes Generales, según el artículo 87 CE. En cuanto a la iniciativa gubernamental esta tiene carácter preferente y recibe el nombre de proyecto de ley. El artículo 88 CE requiere que sean aprobados por el Consejo de Ministros, para lo que antes debe haber pasado la tramitación por los órganos administrativos del Ministerio correspondiente, como anteproyecto. Una vez que el proyecto de ley ha sido aprobado, se presenta ante la Mesa del Congreso de los Diputados como un texto articulado. En la actualidad, el anteproyecto de ley fue aprobado en febrero por el Consejo de Ministros, por lo que queda pendiente la presentación del proyecto de ley ante la Mesa del Congreso de los Diputados.

Cabe decir, que también podrían haber tomado la iniciativa las Cortes Generales, a pesar de que esto no ha sido lo ocurrido. Con respecto a la iniciativa correspondiente a las mismas, la tendrá tanto el Congreso como el Senado. En el Congreso, la proposición de ley podrá ser adoptada por iniciativa de un diputado con la firma de otros catorce o por un grupo parlamentario con la firma de su portavoz. En el Senado, la iniciativa la podrán llevar a cabo veinticinco senadores o un grupo parlamentario, debiendo ser presentada ante la Mesa del Senado. Se exige que contenga una exposición de motivos.

Posteriormente, si se trata de un proyecto de ley, este se enviará a la mesa del Congreso de los Diputados, el cual lo remitirá a la comisión pertinente, abriendo un plazo de 15 días prorrogable para la presentación de enmiendas. Se podrán presentar enmiendas de devolución o de totalidad teniendo lugar el debate de totalidad en el Pleno del Congreso, aceptándose o rechazándose las enmiendas presentadas. Si las enmiendas a la totalidad se aceptasen, el texto volvería al Gobierno terminando el procedimiento legislativo, mientras que si no fuesen aceptadas el texto seguiría adelante. Si en este momento no se aprueba ninguna enmienda, el texto pasará a la Comisión, abriendo un nuevo plazo de enmiendas de 15 días prorrogables, dándose enmiendas al articulado. Una vez presentadas todas se procede al trabajo en Comisión.

En el caso de que se tratase de una proposición de ley, se procederá a la votación para la toma en consideración. Si esta es favorable, la proposición es remitida a la Comisión pertinente y se abre el plazo de enmiendas. Si la votación es negativa, termina el procedimiento legislativo. Por último, si la proposición de ley proviene del Senado se realizará la misma votación que en el Congreso, y si se acepta se remitirá a la Mesa del Congreso para que ésta la asigne a la Comisión competente, abriéndose plazo de enmiendas.

Una vez que el proyecto o proposición hubiese obtenido el visto bueno del Congreso o del Senado, se remite a la Comisión del Congreso de los Diputados correspondiente. Se abre un plazo de enmiendas que normalmente dura 15 días prorrogables y una vez cerrado dicho plazo, la Ponencia se encargara de elaborar un informe sobre el texto y las enmiendas que se han recibido, procediéndose al trabajo en comisión donde se debatirán los artículos. Una vez se hayan votado todas las enmiendas se elaborará el texto definitivo el cual se someterá a una última votación. Si es aceptado, se remite al Presidente del Congreso.

Posteriormente se podrá delegar en Comisiones Legislativas la aprobación de proyectos o proposiciones de Ley, pero también se permite que el Pleno o parte del mismo pida que la proposición se someta a debate y votación en el Pleno del Congreso, debiéndose realizar. Una vez aprobado en el Congreso el Presidente del mismo lo remite al Senado, el cual remitirá el texto a la Comisión correspondiente. Al igual que en el Congreso, si el Pleno no reclama que se someta a deliberación y votación en Pleno, el Senado podrá ratificar el texto del Congreso, pasando este a la siguiente fase. Finalmente, se procederá a la sanción y publicación de la ley en el BOE, entrado en vigor a los 20 días de su publicación salvo que se indique otra fecha. (Álvarez Vélez y otros 2018)

b. Decreto-ley

Puesto que hemos dicho que podría ser posible que dicho impuesto se aprobase por decreto-ley, procedemos a ver cual sería el procedimiento a seguir en dicho supuesto. En primer lugar, debe ser aprobado por el Consejo de Ministros y ser expedido por el Rey, con refrendo del Presidente del Gobierno. Se publica en el BOE y en situaciones normales entraría en vigor al día siguiente de su publicación, para cumplir con el requisito de urgente necesidad.

Posteriormente, exige una intervención parlamentaria (art. 86.2 CE). Por lo tanto, una vez aprobado el Decreto-ley, se someterá al pleno del Congreso de los Diputados para que este determine la condición formal, es decir, la urgente y extraordinaria necesidad que hemos comentado. El Decreto-ley deberá someterse antes de 30 días desde la promulgación de la ley. En este supuesto, el debate y la votación serían de totalidad, de modo que no se podrían introducir enmiendas. En consecuencia, el Pleno del Congreso de los Diputados se limitaría a aceptar o rechazar el Decreto-ley en bloque.

En el caso de que el voto resultase favorable, el Decreto-ley quedaría convalidado, mientras que si el voto fuese negativo, este quedaría derogado. Por último, la decisión se publica en el BOE. (Álvarez Vélez y otros 2018)

3.6. Problemas del nuevo impuesto

3.6.1. Trump como opositor

A pesar de haberse aprobado el anteproyecto de ley en febrero de 2020, el gobierno ha decidido no efectuar la recaudación hasta diciembre. Esto se debe a que el principal opositor a la implantación de dicho impuesto es Estado Unidos, a través de Donald Trump. A pesar de que se ha defendido que no solo se incluye a empresas norteamericanas, sino a todas aquellas que facturen 750 millones de euros a nivel global e ingresen 3 millones en territorio español, estos elevados umbrales provocan que sean las grandes tecnológicas de Estados Unidos las principales afectadas. Por ello, el presidente estadounidense ha amenazado con castigar a las empresas exportadoras de aquellos países en los que se implante dicho impuesto. Esta amenaza de aranceles ya se hizo realidad en el caso de Francia, lo que provocó que dicho país suspendiese su Tasa Google, alcanzando así un consenso con Trump. (Expansión 2020)

3.6.2. Devengo y liquidación

En España, el miedo a las represalias del presidente estadounidense han provocado que el Gobierno de Pedro Sánchez posponga a diciembre la liquidación de la ‘Tasa Google’. El artículo 9 del Proyecto recoge que “se devengará cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas”. Por lo tanto, se configura como un impuesto de carácter instantáneo que se devenga en el momento en el que se realiza el hecho imponible, produciendo el nacimiento de la obligación tributaria principal.

Asimismo, el artículo 14 hace referencia a la gestión del impuesto, estableciendo que el periodo de liquidación coincidirá con el trimestre natural.

Sin embargo, a pesar de que el impuesto tendrá una liquidación trimestral, este año de manera extraordinaria no se realizará hasta el día 20 de diciembre de 2020, lo cual da un margen para lograr un consenso internacional. Se pretende así dar un periodo de tiempo para que la Unión Europea y la OCDE logren un acuerdo conjunto sobre como gravar a las empresas tecnológicas y no tener que implantar la medida de forma unilateral. (Expansión 2020)

3.6.3. *Consecuencias del impuesto*

a. Impacto en pymes y consumidores

Según un estudio elaborado por PwC llamado “Impacto de un impuesto sobre los servicios digitales de la economía española” los afectados por este impuesto no serán las grandes empresas digitales, sino las pequeñas y medianas empresas (pymes) y consumidores. Esto se debe a que previsiblemente el coste del impuesto será transferido a las compañías usuarias de aquellos servicios que son gravados, que trasladarán una parte al precio final que paga el consumidor. En función de lo que varíe la cantidad demandada de servicios debido a la variación en el precio, una parte del coste lo asumirán los consumidores por el incremento del precio, y el resto el propio vendedor, como un incremento del coste.

En el documento se estima que las empresas usuarias de los servicios digitales verán reducidos sus beneficios entre 450 millones y 562 millones de euros, teniendo en cuenta el incremento del coste del uso de plataformas y marketing online y la disminución de las ventas por el traslado de parte del precio al cliente final. Asimismo, se ha estimado que este efecto en el beneficio de las empresas españolas tendrá una repercusión económica negativa de hasta 662 millones de euros sobre el PIB nacional. Igualmente, se considera que tendrá un impacto neto negativo sobre la recaudación del IVA, debido a la disminución de la facturación.

Las patronales digitales también han manifestado que el impuesto digital tendrá un efecto distorsionador sobre el mercado, generando ventajas competitivas de unas empresas sobre otras. Dicho impuesto perjudicará a las compañías mas digitalizadas que hagan uso de plataformas de terceros para vender o anunciar sus productos,

principalmente pymes, por el menor coste. Estas pymes se verán afectadas de dos maneras. Por un lado, al realizar exportaciones, pues pagarán al menos la mitad del impuesto funcionando como un arancel. Por otro lado, en el mercado doméstico pagarán el impuesto completo, por lo que surgirá una desventaja competitiva respecto a los importadores extranjeros, los cuales pagarán únicamente la mitad, incentivando así la importación.

En consecuencia, algunos expertos consideran que el impuesto sobre determinados servicios digitales supone una penalización a la industria digital, uno de los primeros sectores generadores de crecimiento y empleo. (El Economista 2019)

b. Pérdida de competitividad

En línea con lo anterior, la asociación Española de Economía Digital (Adigital) ha rechazado la aprobación del impuesto por el Consejo de Ministros advirtiendo de las duras consecuencias que puede ocasionar en la economía española, debido a su adopción unilateral. Ha manifestado que supone una fuerte pérdida de competitividad en las empresas españolas produciendo una fragmentación del Mercado Único Digital, la paralización de la inversión en España y el aislamiento del país del contexto digital global. Por ello, se aboga por una regulación aceptada y consensuada a escala global. (La Vanguardia 2020)

CONCLUSIÓN

El debate relativo a la fiscalidad de las grandes tecnológicas comentado en el presente trabajo surge debido al carácter digital de la economía en la actualidad. El desarrollo de nuevas actividades intangibles, globales y digitales ha provocado que la presencia física en la cual se basan las normas fiscales internacionales no valgan para regular la situación actual, produciéndose la inoperatividad del sistema de gravamen tradicional. Esto ha generado que las grandes compañías lleven a cabo prácticas de planificación fiscal agresiva y estrategias que buscan reconducir sus bases imponibles, creando agujeros por los que se escapa parte de la recaudación. En la actualidad, dichas actividades de planificación fiscal, a pesar de ser éticamente injustas, cuentan con una total legalidad, provocando que no puedan ser sancionadas.

Por ello, se ha buscado una regulación a nivel global, la cual está siendo muy complicada de alcanzar debido a los intereses contrapuestos de los diversos países. En

este contexto ha surgido la Tasa Google, dentro del marco de las medidas cuya finalidad es paliar la baja fiscalidad, afectando a los impuestos que deben ser desembolsados por el sector tecnológico. Tras realizar un análisis de las normas que durante los últimos años han tenido como objetivo regular dicha situación, y en especial el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales desarrollado tanto por la Unión Europea como por diversos países de manera unilateral, obtenemos las siguientes conclusiones.

En primer lugar, se debe buscar la alineación territorial de la potestad tributaria con la realización efectiva de la actividad económica. Existe la necesidad de regular el comercio transfronterizo sin que se requiera presencia física, buscando de este modo garantizar el pago del impuesto allí donde se generen los beneficios y el valor. Consiste, por lo tanto, en identificar el lugar de tributación con el lugar de creación de valor.

En segundo lugar, aquello que se debe gravar es la facturación y no los beneficios, buscado así evolucionar hacia un sistema fiscal más justo en el que las rentas generadas en un determinado Estado no puedan ser desviadas a otras jurisdicciones más ventajosas mediante estructuras artificiales. Por lo tanto, se tiene que poner fin a los juegos fiscales realizados por las multinacionales para reducir su carga impositiva.

Por último, dicha regulación debe ser un proyecto desarrollado en el ámbito internacional una vez haya consenso. Esto se debe a que en el caso de que se adopten medidas unilaterales en España, se podría estar castigando al mercado español y a las empresas españolas. Los inversores podrían irse a otros mercados a invertir en distintas compañías porque les será más rentable al pagar menos impuestos. Por lo tanto, no se deberían marcar líneas que puedan perjudicar la competitividad.

En conclusión, la regulación futura deberá alinear la tributación con el lugar en el que se prestan los servicios digitales y por tanto, con el lugar en el que se genere el valor, creando un impuesto que grave dicha facturación. Asimismo, el éxito de dicha regulación dependerá en gran parte de que se consiga adoptar una solución de consenso a nivel global.

BIBLIOGRAFÍA

1. Legislación

Constitución Española (BOE 29 de diciembre 1978)
www.boe.es/boe/dias/1978/12/29/pdfs/A29313-29424.pdf.

COM/2018/0148 final - 2018/073 (CNS). Directiva Del Consejo Relativa Al Sistema Común Del Impuesto Sobre Servicios Digitales Que Grava Los Ingresos Procedentes De La Prestación De Determinados Servicios Digitales (DOUE 21 marzo 2018) <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX:52018PC0148>.

Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta (BOE 22 de diciembre de 1990)
<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1990-30940>

Ley 58/2003 General Tributaria (BOE 17 de diciembre 2003)
www.boe.es/boe/dias/2003/12/18/pdfs/A44987-45065.pdf.

LOI n° 2019-759 Du 24 Juillet 2019 Portant Création D'une Taxe Sur Les Services Numériques Et Modification De La Trajectoire De Baisse De L'impôt Sur Les Sociétés. (JORF 24 Julio 2019)
www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do;jsessionid=31C92BEDAE487F31599145E52517CF39.tplgfr35s_1?cidTexte=JORFTEXT000038811588&categorieLien=id.

Protocolo y su Memorando de entendimiento, hechos en Madrid el 14 de enero de 2013, que modifican el Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, y su protocolo, firmado en Madrid el 22 de febrero de 1990 (BOE 23 de octubre de 2019)

Proyecto De Ley Del Impuesto Sobre Determinados Servicios Digitales 121/000039 (BOE 25 de enero 2019)
www.congreso.es/public_oficiales/L12/CONG/BOCG/A/BOCG-12-A-40-1.PDF.

2. Jurisprudencia

Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 27/1981, de 20 julio (versión electrónica – base de datos Tribunal Constitucional de España Ref. STC 27/1981) Fecha de la última consulta: 17 de febrero de 2020

Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 65/1987, de 21 de mayo (versión electrónica – base de datos Tribunal Constitucional de España Ref. STC 65/1987) Fecha de la última consulta: 17 de febrero de 2020

Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 29/1987, de 24 de marzo de 1987 (versión electrónica – base de datos Tribunal Constitucional de España Ref. STC 29/1987) Fecha de la última consulta: 22 de febrero de 2020

Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 6/1983, de 9 de marzo de 1983 (versión electrónica – base de datos Tribunal Constitucional de España Ref. STC 6/1983) Fecha de la última consulta: 22 de febrero de 2020

Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 182/1997, de 28 de noviembre de 1997 (versión electrónica – base de datos Tribunal Constitucional de España Ref. STC 182/1997) Fecha de la última consulta: 22 de febrero de 2020

Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 137/2003, de 3 de julio de 2003 (versión electrónica – base de datos Tribunal Constitucional de España Ref. STC 137/2003) Fecha de la última consulta: 22 de febrero de 2020

Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 108/2004, de 30 de junio de 2004 (versión electrónica – base de datos Tribunal Constitucional de España Ref. STC 108/2004) Fecha de la última consulta: 22 de febrero de 2020

Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 189/2005, de 7 de julio de 2005 (versión electrónica – base de datos Tribunal Constitucional de España Ref. STC 189/2005) Fecha de la última consulta: 22 de febrero de 2020

Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 73/2017, de 8 de junio de 2017 (versión electrónica – base de datos Tribunal Constitucional de España Ref. STC 73/2017) Fecha de la última consulta: 22 de febrero de 2020

3. Obras doctrinales

Almudí Cid, J.M. (2018). La armonización de las normas de imputación de rentas de entidades extranjeras controladas en la Unión Europea. En Thomson Reuters (ed.) *La armonización de las normas contra la elusión fiscal relativas a la fiscalidad directa en la Unión Europea* (pp. 187-218). Pamplona: Aranzadi

Álvarez Vélez M.A. y otros (2014). Las leyes de producción parlamentaria. En Tirant lo blanch (ed.) *Lecciones de Derecho Constitucional* (pp. 77-86). Valencia: Tirant lo Blanch

Álvarez Vélez M.A. y otros (2014). Normas gubernamentales con rango de ley. En Tirant lo blanch (ed.) *Lecciones de Derecho Constitucional* (pp. 111-116). Valencia: Tirant lo Blanch

Báez Moreno, A. (2018). La norma general contra las prácticas abusivas de ATAD. En Thomson Reuters (ed.) *La armonización de las normas contra la elusión fiscal relativas a la fiscalidad directa en la Unión Europea* (pp. 134-140; 146-154). Pamplona: Aranzadi

Barreiro Carril M.C. (2018). La problemática relación entre las libertades fundamentales y el enfoque del nexo como criterio de aplicación de los regímenes preferenciales en la UE. Especial referencia a los regímenes de *Patent Box*. En Thomson Reuters (ed.) *La armonización de las normas contra la elusión fiscal relativas a la fiscalidad directa en la Unión Europea* (pp. 655-657). Pamplona: Aranzadi

Fayos Cobos, C. (2018). El ámbito de aplicación de la Directiva y el principio de subsidiariedad. En Thomson Reuters (ed.) *La armonización de las normas contra la elusión fiscal relativas a la fiscalidad directa en la Unión Europea* (pp. 115-128). Pamplona: Aranzadi

Marín Benítez, G. (2018). La Unión Europea, las competencias en materia de fiscalidad y el abuso de las libertades comunitarias. En Thomson Reuters (ed.) *La armonización de las normas contra la elusión fiscal relativas a la fiscalidad directa en la Unión Europea* (pp. 91-111). Pamplona: Aranzadi

Poza Cid, R. (2018). El proyecto BEPS en la UE. Gestación del paquete ATAP. En Thomson Reuters (ed.) *La armonización de las normas contra la elusión fiscal relativas a la fiscalidad directa en la Unión Europea* (pp. 91-111). Pamplona: Aranzadi

Tapia Tejedor E. (2018). Estudio de la Propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible común del Impuesto sobre Sociedades. En Thomson Reuters (ed.) *La armonización de las normas contra la elusión fiscal relativas a la fiscalidad directa en la Unión Europea* (pp. 689-692). Pamplona: Aranzadi

4. Recursos de internet

Acosta, I., y Faes, I. (2020, 20 de febrero). La "tasa Google" despertara una ola de litigios por doble imposición. Obtenido el 20/02/2020 de <https://www.eleconomista.es/economia/noticias/10367307/02/20/La-Tasa-Google-despertara-una-ola-de-litigios-por-doble-imposicion.html>

Agencia Tributaria. (n.d.). ¿Que impuestos hay? Obtenida el 20/02/2020 de https://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/Profesores_VT3_es_ES.html#212

Álvarez, R. (2019). Google, Amazon, Facebook o Apple Deberán Pagar Impuestos En Los Países Donde Ganan Dinero Aunque No Tengan Presencia Física. *Xataka*. Obtenida el 27/01/2020 de www.xataka.com/empresas-y-economia/google-amazon-facebook-apple-deberan-pagar-impuestos-paises-donde-ganan-dinero-no-tengan-presencia-fisica

Cano, F. (2019). Telefónica, Vodafone y Orange Pagan 1.200 Millones En Impuestos y Las Tecnológicas Sólo 23. *El Español*. Obtenida el 15/01/2020 de https://www.elespanol.com/economia/empresas/20190920/telefonica-vodafone-orange-pagan-millones-impuestos-tecnologicas/430457467_0.html

Derblauemond, (2016). ¿Por Qué Las Tecnológicas Pagan Tan Pocos Impuestos En España y Qué Se Puede Hacer Para Remediarlo? *El Blog Salmon*. Obtenida el 15/01/2020 de <https://www.elblogsalmon.com/sectores/por-que-las-tecnologicas-pagan-tan-pocos-impuestos-en-espana-y-que-se-puede-hacer-para-remediarlo>.

El Economista (2019, 29 de enero). Las tecnológicas afectadas por la tasa Google cargarán el impuesto a usuarios y pymes con un impacto negativo de 662 millones en el PIB. *El Economista*. Obtenida el 28/02/2020 de <https://www.economista.es/economia/noticias/9665082/01/19/Las-tecnologicas-afectadas-por-la-tasa-Google-cargaran-el-impuesto-a-usuarios-y-pymes-con-un-impacto-negativo-de-662-millones-en-el-PIB.html>

El País. (2019, 28 de marzo). Evasión Tecnológica . *El País*. Obtenido el 16/01/2020 de https://elpais.com/elpais/2019/03/27/opinion/1553707148_272105.html.

Expansión . (2020, 18 de Febrero). El Gobierno aprueba la tasa Tobin y una tasa Google "descafeinada" y reduce a 1.818 millones la recaudación prevista . *Expansión* . Obtenido el 18/02/2020 de <https://www.expansion.com/economia/2020/02/18/5e4b8f13e5fdeaa85f8b45e0.html>

Fernández, E. (2019, 15 de septiembre). Gigantes Digitales, Impuestos Minúsculos: Google, Apple, Facebook y Amazon Pagan 23,9 Millones Al Año. *El Mundo*. Obtenido el 16/01/2020 de <https://www.elmundo.es/economia/empresas/2019/09/15/5d7be3c6fdddf34208b45ad.html>.

Gastalver, R. (2019, 22 de enero). El Impuesto Sobre Los Servicios Digitales: Una Mayor Distorsión En El Mercado. *Expansión Jurídico*. Obtenido el 17/01/2020 de <https://www.expansion.com/juridico/opinion/2019/01/22/5c475733468aeb810c8b45fc.html>.

La Moncloa. (2020, 18 de febrero). Proyecto de ley de los impuestos sobre servicios digitales y transacciones financieras . *La Moncloa*. Obtenido el 24/02/2020 de https://www.lamoncloa.gob.es/consejodeminstros/Paginas/enlaces/180220-enlace_impuestos_d.aspx

La Vanguardia. (2020, 18 de febrero). Adigital advierte de “duras consecuencias” para España de aplicar la tasa Google. *La Vanguardia*. Obtenido el 28/02/2020 de <https://www.lavanguardia.com/economia/20200218/473651287576/adigital-consecuencias-tasa-google.html>

Legal Today. (2019, 21 de febrero) El Impuesto Sobre Determinados Servicios Digitales o La Tasa Google. *Legal Today*. Obtenido el 15/01/2020 de www.legaltoday.com/practica-juridica/supranacional/d_ue/el-impuesto-sobre-determinados-servicios-digitales-o-la-tasa-google.

Pastor , Javier. (2019, 27 de diciembre) Tasa Google: Italia Se Suma a Francia e Impone Un Impuesto Del 3% a Empresas Como Apple, Google, Facebook o Amazon . *Xataka*. Obtenido el 15/01/2020 de www.xataka.com/empresas-y-economia/italia-se-suma-a-francia-e-impone-impuesto-3-a-empresas-como-apple-google-facebook-amazon.

Paternoster , D. (2019, Mayo). La política fiscal general. *Parlamento Europeo*. Obtenido el 26/02/2020 de <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/es/sheet/92/la-politica-fiscal-general>

Perez, Enrique. (2019, 6 de mayo). A Favor y En Contra De La ‘Tasa Google’: Esta Es La Posición De España y Europa Sobre El Impuesto a Las Grandes Tecnológicas. *Xataka*, Obtenido el 18/01/2020 de www.xataka.com/legislacion-y-derechos/a-favor-tasa-google-esta-posicion-espana-europa-impuesto-a-grandes-tecnologicas.

Portillo, Juande. (2019, 29 de julio). A La Busca De Un Modelo Fiscal Integral Que Cierre Los Agujeros Que Merman La Recaudación. *El País*. Obtenido el 18/01/2019 de https://elpais.com/elpais/2019/07/26/actualidad/1564136445_088066.html.

RTVE. (2020, 18 de Febrero). ¿Que es la "tasa Google" que ha aprobado el Gobierno? *RTVE*. Obtenido el 18/02/2020 de <https://www.rtve.es/noticias/20200218/tasa-google-preguntas-respuestas/2001928.shtml>

Thomas , Leigh.(2019, 6 de diciembre). Francia Rechaza La Propuesta De Estados Unidos Sobre La Reforma Fiscal Internacional . *Reuters*, Obtenido el 18/01/20206 de lta.reuters.com/articulo/francia-eeuu-impuestos-idLTAKBN1YA1PS-OUSLT.