



COMILLAS
UNIVERSIDAD PONTIFICIA

ICAI

ICADE

CIHS

FACULTAD DE DERECHO

FISCALIDAD DE LA ECONOMÍA DIGITAL:

Análisis crítico de la Propuesta de la Unión Europea sobre la
inclusión de un impuesto sobre los servicios digitales

Autor: Jesús García Barranco

5º E-3 B

Área de Derecho Financiero y Tributario

Tutor: María Pilar Navau Martínez-Val

Madrid

Abril de 2019

Resumen

La evolución de las nuevas tecnologías ha fomentado la digitalización de la actividad económica, provocando el desarrollo de nuevos modelos de negocio. Las empresas digitales al operar con derechos intangibles de difícil calificación fiscal y organizarse en complejas estructuras societarias consiguen eludir gran parte de la carga tributaria. Ante esto la Unión Europea ha presentado una serie de propuestas que pretenden dar una respuesta legislativa a este fenómeno. En ellas introduce la presencia digital significativa como una ampliación al concepto de establecimiento permanente para capturar el valor creado en un Estado miembro. Sin embargo, se trata de una labor extremadamente compleja que requiere de una actuación más contundente y sobre todo a nivel global para que sea realmente efectiva. El uso de los avances tecnológicos para combatir los retos a los que nos enfrentamos puede ayudar a encontrar una solución. La implementación de herramientas como el *blockchain* pueden renovar por completo el sistema legislativo dotándolo de transparencia, seguridad, fiabilidad y automatización. Todas estas características simplifican el proceso de pago de los impuestos haciéndolo más atractivo para el contribuyente y detectan con mayor facilidad los fraudes. No obstante, también nos encontraremos algunos inconvenientes que deberán ser afrontados una vez sea implantado.

Palabras clave: Economía digital, Establecimiento Permanente, Presencia Digital Significativa, Blockchain, Fiscalidad Internacional.

Abstract

The evolution of the new technologies has promoted the digitalization of economic activity, provoking the development of new business models. As digital firms trade with intangible rights with difficult tax description and complex social structures, they manage to elude part of the tax burden. As a result, the European Union has presented a series of proposals that pretend to give a legislative response to this phenomenon. They introduce the significant digital presence with an extension of the permanent establishment concept to capture the value created in a member Estate. Nevertheless, it is an extremely complex task that requires a more forceful action and especially at a global scale so as to be truly effective. The use of advanced technology to battle the challenges we are now facing could help find a solution. With the implementation of tools such as blockchain we can renovate the whole tax system endowing it with transparency, security, reliability and automatization. All of the mentioned characteristics simplify the process of paying taxes making it more attractive for the taxpayer and detect fraud much faster. However, we also find some inconveniences that should be tackled once it is implemented.

Keywords: Digital economy, Permanent Establishment, Significant Digital Presence, Blockchain, International taxation.

ÍNDICE

LISTADO DE ABREVIATURAS.....	1
1. INTRODUCCIÓN.....	2
1.1. Contexto y justificación.....	2
1.2. Delimitación	4
1.3. Metodología.....	5
2. LA FISCALIDAD DE LA ECONOMÍA DIGITAL.....	6
2.1. Concepto de economía digital.....	6
2.2. Marco jurídico existente	7
2.3. Problemas que plantea	9
3. PROPUESTA DE DIRECTIVA DE LA COMISIÓN EUROPEA RELATIVA AL SISTEMA COMÚN DE IMPUESTOS SOBRE SERVICIOS DIGITALES.....	14
3.1. Contexto de la propuesta	14
3.2. Objeto y ámbito de aplicación	16
3.3. Presencia digital significativa	18
3.3.1 Ingresos	19
3.3.2 Número de usuarios.....	21
3.3.3 Número de contratos entre empresas.....	22
3.3.4 Imputación de beneficios.....	22
3.4. Valoración crítica	24
3.4.1 Riesgos	24
3.4.2 Alineamiento de los umbrales con los objetivos.....	26
3.4.3 Alineamiento de la Propuesta con los objetivos.....	28
4. Blockchain como base de un futuro sistema fiscal.....	30
4.1. Origen y características.....	30
4.2. Implementación en materia fiscal	32
4.3. Aspectos negativos	35
5. CONCLUSIONES.....	37
6. BIBLIOGRAFÍA.....	39
7. FUENTES LEGISLATIVAS.....	41

LISTADO DE ABREVIATURAS

BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
IP	Internet Protocol
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
OECD	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
PDCE	Propuesta de Directiva de la Comisión Europea
P2P	Peer to Peer
SAF-T	Standard Audit File for Tax
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
UE	Unión Europea

1. INTRODUCCIÓN

1.1. Contexto y justificación

El propósito general de este Trabajo de Fin de Grado es el de estudiar la propuesta normativa del Consejo de la Unión Europea del 21 de marzo de 2018¹ para dar respuesta a los problemas fiscales derivados de la economía digital. Así mismo, reflexionaremos sobre la posibilidad de establecer otras medidas que puedan resolver de manera efectiva dichos problemas.

A lo largo de las últimas décadas la tecnología ha cambiado de manera significativa, provocando a su vez alteraciones en todas las áreas de la actividad humana. Entre los fenómenos que mayor efecto han tenido sobre la sociedad podríamos destacar la llegada de internet y su democratización. Nos encontramos en un mundo donde gran parte de la población tiene acceso inmediato a infinitas fuentes de información, lo cual ofrece todo tipo de ventajas como la optimización de recursos o la innovación. Internet se ha erigido como una herramienta indispensable en el mundo, ya no se concibe la vida sin él, está presente allá a donde vamos en todo momento². Sus aplicaciones van aumentando según pasa el tiempo y el ritmo al que lo hacen es desenfrenado. Entre ellas, la fundamental y la que mayor valor aporta es la posibilidad de comunicarse con cualquier persona sin importar el lugar donde se encuentren físicamente. La red proporciona un entorno dentro del cual se pueden conectar empresas, individuos y cosas para intercambiar todo tipo de información de manera instantánea. Al tratarse de una tecnología que incide sobre la gran mayoría de las ciencias, también tendrá su efecto en la economía³.

La base de los modelos de negocio ha ido evolucionando para dar lugar a nuevas técnicas de venta o más eficientes medios de operación. Esto es lo que ha provocado el surgimiento de la economía digital con una notoria incidencia en el mercado, obligando

¹ European Commission, “Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence”, Brussels. 21 de marzo de 2018.

² Sharma, P., “Evolution of Mobile Wireless Communication Networks 1G to 5G as well as Future Prospective of Next Generation Communication Network”, *International Journal of Computer Science and Mobile Computing*, n. 2, 2013, pp. 47-53.

³ World Bank. “Information and Communications for Development 2009”, *The International Bank for Reconstruction and Development*, Washington D.C., 2009, pp. 3-19.

a las empresas a reinventarse y buscar nuevas formas de hacer negocios⁴. Aquellas capaces de adaptar estos avances han sido las que han conseguido aportar una mayor utilidad al mercado y consecuentemente incrementar su capitalización bursátil. La capitalización bursátil es una dimensión económica resultante de multiplicar el precio de una acción en un momento dado por el número total de acciones y representa el consenso público sobre el valor de la empresa⁵. Al cierre de 2018, de las cinco empresas que lideran el ranking mundial por valor de mercado, las cuatro primeras fueron tecnológicas. Microsoft escaló al primer lugar desbancando a Apple que queda en segundo puesto y viene seguido de Amazon en tercer lugar y Google en cuarto puesto⁶. Es curioso como los números de estos cuatro gigantes son cerca del doble de las valoraciones obtenidas por las empresas situadas entre los puestos quinto y décimo. Pese a que estas cifras cambian significativamente cada día por diversas variables, las previsiones indican que la brecha generada por las tecnológicas no sólo se mantendrá, sino que aumentará. En el mismo ranking también apreciamos cómo dentro de las compañías con los crecimientos más pronunciados se encuentran aquéllas que realizan actividades relacionadas con las nuevas tecnologías o que han digitalizado su modelo de negocio. Todo esto muestra el valor que aportan dichas empresas a los consumidores y cómo queda reflejado en los mercados.

El objetivo principal de toda organización ya sea pública o privada, debe ser el de crear valor tanto para los consumidores como para la propia organización. Con tal propósito en mente, ha habido una digitalización generalizada de los mercados que ha alterado notablemente el valor aportado por cada una de las fases del proceso productivo. Esto, pese a ser algo positivo para los usuarios, esconde algunos inconvenientes en materia fiscal. Los nuevos modelos de negocio dificultan la construcción de una política fiscal común en la que se pueda aplicar un impuesto de manera efectiva⁷. Cada país optó por adoptar un sistema propio lo que ha derivado en un alto riesgo de elusión de impuestos e incertidumbre en el mercado mundial⁸. Las autoridades de los Estados y las instituciones

⁴ Turban, E., et al, “Electronic commerce, A managerial and Social Networks Perspective”, *Springer*, Nueva York, 2015.

⁵ Sevilla, A., “Capitalización bursátil”, *Economipedia*, 3 de junio de 2015.

⁶ Delgado, C., “Microsoft se hace con el trono mundial de las Bolsas en 2018 tras ocho años de reinado de Apple”, *El País*, 2 de enero de 2019.

⁷ European Commission, “Communication from the commission to the European Parliament and the Council”, Bruselas, 21 de marzo de 2018.

⁸ Bunn, D., “A Summary of Critisms of the EU Digital Tax”, *Tax Foundation*, Washington D.C., 2018.

supranacionales se enfrentan a los retos que conlleva la economía digital. La repentina irrupción de las nuevas tecnologías ha entorpecido la labor de los legisladores que no han podido mantener actualizadas las normas que regulan la materia. En adición a ello, por su carácter intangible, es complejo otorgar una descripción precisa a cada actuación y no queda claro dentro de que agrupación tradicional cabría situarlo.

La consecuencia principal de la desactualización normativa y la falta de homogenización es la elusión fiscal por parte de las empresas que llevan a cabo una planificación tributaria agresiva. A través de la creación de estructuras societarias o instrumentos financieros de carácter híbrido es posible explotar las asimetrías entre regulaciones y beneficiarse de tipos impositivos reducidos. Como resultado lo que obtenemos son, por un lado, multinacionales con una ventaja competitiva al realizar una efectiva planificación fiscal con la que pagan menos impuestos y por otro, Estados que dejan de percibir esos tributos al quedar fuera de su alcance. Una menor recaudación por parte del Estado supone menos ingresos con los que financiar el gasto público y un recorte en los servicios sociales que se prestan⁹.

Nos encontramos, por ende, ante un panorama legislativo arcaico y fragmentado en urgente necesidad de modificación. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OECD) y la Unión Europea han tratado de evaluar la cuestión y promover medidas justas con las que se pueda captar adecuadamente las rentas generadas por este tipo de compañías¹⁰. En este trabajo analizaremos las alternativas propuestas y evaluaremos si responden efectivamente a las necesidades existentes.

1.2. Delimitación

Debido a la extensión del tema y la dificultad de abordarlo en su integridad, se realizará una acotación previa. Por el objeto, este se centrará en las normas relativas a la fiscalidad de las empresas, en concreto a la aplicación del Impuesto sobre Sociedades. Nos fijaremos exclusivamente en este impuesto directo y no se entrará a evaluar el Impuesto sobre el Valor Añadido pese a que también se encuentra en una situación de renovación. El motivo detrás de dicha decisión reside en que consideramos que existe una

⁹ Lago, J., “Planificación fiscal agresiva, BEPS y litigiosidad”, *Ars Iuris Salmanticensis*, Vol. 3, 2015, pp. 55-73.

¹⁰ KPMG, “Tributación directa de la Economía Digital: Iniciativas UE”, *KPMG Abogados*, Madrid, 2018.

relación más estrecha entre el primero y la actividad de las empresas digitales. El IVA grava una manifestación de capacidad económica, el gasto o el consumo lo que afecta principalmente al consumidor final y no tanto a la empresa.¹¹ Además, se limitará el ámbito territorial de aplicación al europeo, ya que las propuestas normativas provienen de dicho órgano y es necesaria la actuación conjunta en este nivel para la efectividad de las medidas.

1.3. Metodología

Este estudio se dividirá fundamentalmente en tres partes. En la primera, se comenzará con una descripción del tema explicando brevemente la situación actual del estado de la cuestión. En ella se identificarán los problemas inherentes al tema para su ulterior análisis. En una segunda parte, se analizará en profundidad la Propuesta de Directiva de la Comisión Europea del 21 de marzo de 2018¹². Se entrará a valorar la adecuación del impuesto de servicios digitales que se plantea introducir, así como los hechos gravados y las consecuencias que este pueda tener. Por último, se evaluará la posibilidad de actualizar el sistema fiscal a uno basado en la tecnología *blockchain*.

En la realización de este trabajo se llevará a cabo un análisis primordialmente descriptivo, a través del cual se examinará en detalle la información relativa a la economía digital y se tratará de identificar los retos de mayor relevancia. Se evaluará en este aspecto la idoneidad de la propuesta y los riesgos que pueda plantear. En adición a ello, se investigarán las posibles actualizaciones que pueden realizarse en el sistema fiscal con especial acercamiento a la idea de la implementación del *blockchain*.

La fuente principal del trabajo será, por tanto, la Propuesta de Directiva del Consejo Europeo del 21 de marzo de 2018, que se complementará con trabajos académicos, informes de organizaciones internacionales y artículos de revistas especializadas.

¹¹ Pérez, F., et al, *Curso de Derecho Tributario Parte Especial*, Tecnos, Madrid, 2018.

¹² European Commission, *Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence*, Brussels. 21 de marzo de 2018.

2. LA FISCALIDAD DE LA ECONOMÍA DIGITAL

2.1. Concepto de economía digital

La digitalización es responsable de la transformación de muchos aspectos de la vida cotidiana, así como a un nivel superior como lo es la organización de la economía y la sociedad. La rapidez y amplitud de los cambios se ha evidenciado a lo largo de las últimas décadas siendo objeto de numerosos estudios. Estos demuestran inequívocamente que la transformación digital ha cambiado la forma en la que se relacionan las personas y la sociedad en su conjunto¹³. Los cambios abruptos han supuesto el replanteamiento de los modelos tradicionales empleados en diversos campos como el mercado laboral, la seguridad, la educación, la sanidad y la política. Pocas actividades se quedan fuera del impecable avance de las nuevas tecnologías que, en última instancia, están configurando nuestra sociedad y economía, lo que requiere de especial atención.

Para poder comprender el fenómeno al que nos enfrentamos con claridad, primero es necesario definir una serie de conceptos que serán de vital importancia en el desarrollo de este trabajo. La corriente hacia la que tienden los mercados y principal problema ante el que se enfrentan las autoridades es la denominada economía digital. Sin embargo, cabe antes preguntarse ¿qué entendemos por economía digital? De acuerdo con la definición del Instituto Internacional Español de Marketing Digital la economía digital es “uno de muchos tipos de economía que consiste en incorporar a internet las técnicas de producción y satisfacción de necesidades”¹⁴. Dicha rama de la economía debe su nacimiento a la creación de internet y los sucesivos avances tecnológicos que han derivado a partir del mismo. El aspecto más relevante de esta es la disponibilidad de la información entendido como el acceso a infinitas fuentes desde cualquier lugar del mundo.

La implantación de los formatos digitales tiene importantes consecuencias para el emprendimiento al ofrecer numerosas ventajas. El mundo digital reduce las barreras de entrada a los mercados, reduce los costes de transacción, aumenta la transparencia de los precios y se mejora la productividad¹⁵. Actualmente es más sencillo para los empresarios

¹³ Tapscott, D., *The Digital Economy: Promise and Peril in the Age of Networked Intelligence*, McGraw-Hill, New York, 1997.

¹⁴ Instituto Internacional Español de Marketing Digital, “Que es economía digital”, Murcia, 2016.

¹⁵ Turban, E., et al, *Electronic commerce, A managerial and Social Networks Perspective*, Springer, Nueva York, 2015.

comunicarse con clientes, proveedores y trabajadores a través del uso de herramientas conectadas a internet. Destaca la ubicuidad de los dispositivos digitales que se integran imperceptiblemente en los objetos comunes dando lugar al internet de las cosas y los aparatos inteligentes¹⁶. Las redes inalámbricas y los dispositivos forman parte de lo denominado tecnologías de la información y la comunicación. Estas se han convertido en un elemento principal dentro de la infraestructura de las empresas y la sociedad. La prueba más evidente de ello es la dependencia y confianza depositados en un sistema de comunicación abiertamente accesible conformado por redes, servicios, datos y *hardware*. A ello se suma el uso de datos en la nube, lo que supone un ahorro considerable al prescindir de los soportes físicos y tener documentos intangibles *on-line*. Como consecuencia de todo ello ahora se genera una gran cantidad de datos por los usuarios y los dispositivos continuamente conectados¹⁷. El crecimiento de éstos es exponencial al tratarse de información recolectada por empresas, gobiernos y todo tipo de organizaciones. Toda esa información es almacenada para su almacenamiento y posterior análisis con el fin de extraer los *insights* que permitan averiguar la forma en la que operan los individuos.

A partir de todos estos conceptos se han desarrollado nuevos y transformados modelos de negocio que son más eficientes por los recortes en gastos y más productivos. Todo ello conlleva una profunda alteración de las relaciones y los mercados que no dejan de evolucionar y reinventarse buscando formas más innovadoras.

2.2. Marco jurídico existente

Tal y como comentamos en el apartado de delimitación, realizaremos una acotación territorial y nos ceñiremos al ámbito europeo. Dentro de la Unión Europea, los países miembros definen el marco legal de su sistema tributario por normas estatales. En el caso de España estas serían la Constitución Española de diciembre de 1978, la Ley General Tributaria, la Ley General Presupuestaria y las leyes especiales que regulan cada uno de los tributos. Por tanto, la fiscalidad es actualmente una materia estatal, pero sobre

¹⁶ Rose, K., et al, *The Internet of Things: An Overview. Understanding the Issues and Challenges of a More Connected World*, The Internet Society, Geneva, 2015.

¹⁷ European Commission, “Impact Assessment Accompanying the document Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence”, Brussels, 21 de marzo de 2018.

la que la Unión Europea ejerce una supervisión por las implicaciones que esta puede conllevar para el correcto funcionamiento del mercado único. Las normas en este nivel quedan recogidas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE en lo sucesivo) y es el artículo 113¹⁸ de este mismo texto dónde se recoge que:

“El Consejo, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia.”

La Directiva es una disposición normativa de carácter vinculante para los Estados, pero son las instituciones internas las encargadas de elegir la forma y los medios adecuados para tal fin¹⁹. Este artículo refleja la conciencia por parte del legislador europeo del riesgo que conlleva tener sistemas normativos dispares dentro de la Unión y su compatibilidad con la libre circulación de personas, servicios y capitales²⁰. En la Propuesta de Directiva de la Comisión Europea se defiende la subsidiariedad y proporcionalidad de las normas que pretenden desarrollarse. La consideración de subsidiariedad se aboga desde la necesidad de una iniciativa europea para garantizar el pago de impuestos allí donde las empresas digitales generan beneficios. Este problema surge a partir de la posibilidad de operar fuera de las fronteras comunitarias sin ninguna necesidad de presencia física al tratarse de actividades digitales²¹. En cuanto a la proporcionalidad, se declara que la propuesta es “necesaria, apropiada y adecuada para la consecución de la finalidad perseguida”. Al tratarse de una Directiva no limita la capacidad de cada Estado miembro a influir en la cantidad recaudada por el Impuesto sobre Sociedades ni interfiere con las políticas nacionales en cuanto a la intervención del sector público. Por tanto, la legislación europea permitiría la introducción unilateral de

¹⁸ Tratado Funcionamiento de la Unión Europea (Diario Oficial de la Unión Europea 30 de marzo de 2010)

¹⁹ Unión Europea, “Reglamentos, directivas y otros actos legislativos”, 7 de marzo de 2019

²⁰ Szczepanski, M., “Interim digital services tax on revenues from certain digital services”, European Parliamentary Research Service, European Union, 2018.

²¹ European Commission, “Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence”, Brussels. 21 de marzo de 2018.

medidas internas para abordar los desafíos fiscales de la economía digital mientras se alcanza una respuesta conjunta.

El objetivo principal de que estas normas se aprueben a nivel europeo, tal y como recoge el artículo, reside en garantizar el correcto funcionamiento del mercado e impedir posibles abusos de competencia. Supone un paso adelante en la lucha contra la planificación fiscal cubriendo las lagunas que permiten a las empresas escabullirse de sus responsabilidades tributarias en los países donde se genera valor. A través de la armonización se obtiene una mayor seguridad jurídica para los contribuyentes y una situación de igualdad de condiciones para todos los Estados miembros.

2.3. Problemas que plantea

En los apartados anteriores hemos ido mencionando por encima algunas de los problemas surgidos a partir de la expansión de la economía digital y las nuevas formas de hacer negocios. La situación actual es claramente insostenible con la creciente globalización y digitalización que nos mueven hacia un mundo conectado. Pese a que son numerosos los retos ante los que se enfrentan los organismos estatales en esta materia, intentaremos simplificarlos a través de la división en dos agrupaciones que a continuación explicaremos.

Primeramente, nos encontramos ante un sistema normativo desactualizado en lo que se refiere al Impuesto sobre Sociedades. Esto se debe al surgimiento de nuevos modelos de negocio que no encajan adecuadamente con la legislación vigente. Al igual que el resto de las empresas, aquellas que ejercen actividades digitales deben soportar su gravamen correspondiente, necesario para financiar los servicios públicos sobre los que se apoyan. Esta no parece ser la situación en la que nos encontremos actualmente. Las empresas con una presencia digital significativa en un determinado Estado se benefician de los servicios públicos y la infraestructura de éste. Hacen uso de manera directa de sistemas públicos como pudiera ser el judicial e indirectamente del sistema de redes que proporciona el acceso a internet a los usuarios. Sin embargo, en caso de que se considere que no tienen presencia física significativa no pagarán ningún tipo de impuesto²².

²² European Commission, “Communication from the commission to the European Parliament and the Council”, Bruselas, 21 de marzo de 2018.

El principio predominante en el marco internacional es que los beneficios deben ser gravados en el lugar donde se ha generado la renta²³. No obstante, las normas fiscales internacionales fueron diseñadas para dar respuesta a los negocios tradicionales. Estas se basan principalmente en la presencia física y no se redactaron para responder a los negocios movidos por los activos intangibles, los datos y los conocimientos. Por tanto, no incluyen aquellos negocios a través de los cuales las empresas pueden proveer de servicios digitales a un país sin estar presente físicamente. El término empleado para establecer dicha conexión es el de establecimiento permanente y queda recogido en el artículo 5²⁴ del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE que versa:

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

Este concepto es utilizado para determinar el Estado que tiene derecho a gravar los beneficios de una empresa perteneciente a otro Estado. El requisito principal es “un lugar fijo de negocios” refiriéndose a la existencia de un emplazamiento físico en el que se realizan actividades de la empresa. Con el segundo apartado se pretende clarificar la definición aportando una lista no exhaustiva de ejemplos que pueden ser considerados como tal. Ambos apartados describen conceptos apropiados para los modelos de negocio tradicionales, pero no abarcan las actividades digitales. La no inclusión de estas actividades es lo que provoca el desequilibrio entre ambos tipos de negocio y sitúa a los primeros en una posición desfavorable.

Las leyes actuales también fracasan en identificar los innovadores métodos que crean beneficios en el mundo digital. Un ejemplo de ello sería la dificultad por captar el valor creado por activos intangibles como las patentes y los algoritmos, que pueden ser

²³ OECD, “Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting”, *OECD Publishing*, 2013.

²⁴ Artículo 5 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE. Comité de Asuntos Fiscales de la OECD, 2010.

fácilmente trasladados a países con baja o nula tributación y resulta complejo otorgarles una correcta valoración. Adicionalmente, tampoco se tiene en cuenta el papel de los usuarios dentro de la creación de valor en la empresa²⁵. Esto se ve claramente en el mundo de las aplicaciones móviles. Aquellas con un gran número de usuarios son más valiosas, aunque técnicamente puedan compartir un software muy similar con otras. Los usuarios son una fuente de información para la empresa, proveen datos y contenido a las plataformas que en última instancia son el eje central donde se apoyan. Si eliminásemos la interacción generada por los usuarios, estas aplicaciones no tendrían tanto valor. Esto evidencia la desconexión existente entre el lugar dónde se crea el valor y el lugar donde se realiza el pago del impuesto.

Todo ello tiene como resultado que los modelos de negocio digitales paguen proporcionalmente menos de la mitad que los negocios tradicionales, con una tasa impositiva efectiva media de entorno al 9.5 % en comparación con un 23.2 %²⁶. Esto ocurre por un lado por la desactualización del sistema fiscal y por otro lado por los incentivos gubernamentales²⁷ a las empresas digitales para impulsar el crecimiento de un sector orientado hacia el futuro. En algunos casos, con el uso de una planificación fiscal agresiva se puede conseguir que el gravamen sea aún menor, lo que en última instancia supone una desventaja para las empresas tradicionales y un desajuste en la configuración del mercado. A su vez, también afecta negativamente a las empresas con actividades digitales que operan únicamente en un país respecto a aquellas que se acogen a distintas jurisdicciones. Como reflexión ante este escenario cabe cuestionar la sostenibilidad de un sistema que presenta tales desigualdades y la situación injusta en la que se encuentran los contribuyentes que acaban soportando una mayor carga impositiva.

Los problemas suscitados por el desfase normativo son conocidos por los ciudadanos y las empresas. De acuerdo con la consulta pública realizada por la Comisión Europea²⁸ un 82 % de los encuestados considera que se debe hacer algo respecto a la

²⁵ Szczepanski, M., “Interim digital services tax on revenues from certain digital services”, *European Parliamentary Research Service*, European Union, 2018.

²⁶ European Commission, “Impact Assessment Accompanying the document Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence”, Brussels, 21 de Marzo de 2018.

²⁷ Ayudas e incentivos para empresas del Ministerio de Industria, Comercio y Turismo. Gobierno de España, 2019.

²⁸ Con inicio el 26 de octubre de 2017 y cerrada el 3 de enero de 2018.

situación actual de la economía digital²⁹. El retraso de la legislación en comparación a los cambios sociales y económicos no es nada nuevo, pero en esta materia la actuación parece revestir una especial urgencia.

La segunda división engloba la cuestión relativa a la necesidad de proporcionar una respuesta internacional. Como hemos comprobado, la economía digital va más allá de las fronteras físicas entre los Estados y ello supone un reto para la configuración actual de los sistemas normativos en materia fiscal. Surge así una creciente preocupación internacional por introducir nuevas normas que estén actualizadas a estos recientes modelos de negocio digitales. Sin embargo, para que la respuesta a este problema sea realmente efectiva se requiere la acción conjunta a nivel mundial. Dicho requisito reside en una serie de premisas que, de no ser abordadas por todos los Estados, la normativa carecería de sentido. A través de acuerdos internacionales se pueden establecer puentes de comunicación entre gobiernos facilitando el intercambio de información con el objetivo de conseguir una mayor transparencia. Con la cooperación es posible dar respuesta a las lagunas existentes entre normativas dispares de diferentes estados y configurar un sistema tributario internacional más justo. Cuanto más se demore la actuación internacional, más se impulsará a los Estados a implementar reglas de propia creación. Si llega a darse la acción unilateral de cada país en esta materia se tendrá que suplir con acuerdos sobre la doble imposición que son fuente de disputa política y merma del mercado interno. La Unión Europea concedora de dicha premisa ha decidido tomar cartas en el asunto y junto a la OECD apoyar el desarrollo de una solución global. Realizar avances a nivel internacional es desafiante debido a la naturaleza compleja del problema y la gran variedad de asuntos que requieren ser abordados. Este nivel presenta barreras de índole política, al ser difícil conseguir consenso con un número elevado de integrantes y de carácter técnico, a la hora de implementar las normas en la práctica³⁰.

Con el objetivo de progresar en dicha dirección y en paralelo con los debates internacionales, la Comisión está proponiendo soluciones a nivel europeo. Esto pretende motivar a otros organismos internacionales a intervenir, tomando una posición activa en la resolución del conflicto. Es evidente que los intereses y necesidades para los veintiocho

²⁹ European Commission, “Impact Assessment”, Annex 2, Brussels, 21 de marzo de 2018.

³⁰ General Secretariat of the Council, “Conclusions on: Responding to the challenges of taxation of profits of the digital economy”, *Council of the European Union*, Brussels, 5 de diciembre de 2017.

Estados miembros son más homogéneos que aquellos de los ciento veintiocho Estados que forman parte del proyecto de la OECD denominado *Inclusive Framework on Base erosion and profit shifting* (BEPS)³¹. La Comisión, aún así, quiere dar ejemplo y mostrar cómo es posible aplicar los principios reconocidos internacionalmente para conseguir un sistema fiscal societario adaptado a la realidad digital. Transformar una normativa imprecisa, desigual y arcaica en una moderna justa y eficiente. Además, el hecho de ser la primera en introducir propuestas sobre cómo arreglar y mitigar los riesgos, permite a la Unión Europea liderar la materia y ser un referente a la hora de hallar una solución global.

Si volvemos a tomar como indicador la opinión de los ciudadanos, atendiendo a la encuesta de la comisión, un 41 % de las respuestas consideraban apropiada la regulación a nivel internacional, un 33 % nivel europeo y un 2 % nivel nacional³². Es destacable como la opción menos deseada por los encuestados es la respuesta a nivel nacional ya que se evidencia que la materia va más allá de las fronteras.

³¹ OECD, “Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting”, *OECD Publishing*, 2013.

³² European Commission, “Impact Assessment”, Annex 2, Brussels, 21 de marzo de 2018.

3. PROPUESTA DE DIRECTIVA DE LA COMISIÓN EUROPEA RELATIVA AL SISTEMA COMÚN DE IMPUESTOS SOBRE SERVICIOS DIGITALES

3.1. Contexto de la propuesta

En el marco europeo la Unión Europea, tal y como hemos destacado anteriormente, es plenamente consciente de la creciente presión que ejerce la economía digital sobre el sistema legislativo fiscal internacional. Una presión que se evidencia en los conflictos existentes entre el concepto de establecimiento permanente y los nuevos modelos de negocio. En un intento por abordar dicho fenómeno, la Comisión Europea elaboró un paquete de medidas el 21 de marzo de 2018, compuesto por dos propuestas de Directiva y una evaluación de impacto.

La primera propuesta cubre la adición de una nueva ficción para el término establecimiento permanente estableciendo un umbral de aplicación más amplio, basado en la presencia digital significativa de las empresas no residentes en Estados miembros.³³ La segunda aborda la adopción de un sistema común del impuesto sobre los servicios digitales.³⁴ Este impuesto se aplicaría sobre los ingresos provenientes del suministro de servicios digitales a usuarios situados en un Estado miembro y tendría un tipo de un 3 % anual bruto. La finalidad principal de estas medidas es el de resolver la desigualdad existente en el mercado, sin embargo, la primera propuesta se configura como una solución óptima para el largo plazo mientras que la segunda se pretende introducir para mitigar el daño causado inmediatamente y con carácter temporal.

La propuesta incluye, en la evaluación de impacto, una serie de objetivos generales que pretende perseguir con la introducción de estas medidas³⁵. Estos son:

- Proteger la integridad del mercado único y asegurar su funcionamiento apropiado.
- Asegurar la sostenibilidad de las arcas públicas de los Estados miembros y que los tipos impositivos nacionales no se vean mermados en el futuro.

³³ European Commission, “Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence”, Brussels. 21 de marzo de 2018.

³⁴ European Commission, “Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services”, Brussels. 21 de marzo de 2018.

³⁵ European Commission, “Impact Assessment”, Brussels, 21 de marzo de 2018.

- Asegurar la perpetuación de la justicia social y la igualdad de condiciones para las empresas que operen en la Unión Europea a través de un marco impositivo más eficiente que capture adecuadamente la creación de valor.
- Luchar contra la planificación fiscal agresiva y cerrar los huecos actuales entre las normas internacionales.

Los dos primeros siguen la línea de los principios generales promovidos por la Unión en el desarrollo de sus actuaciones, sin embargo, los dos últimos introducen conceptos algo más ambiguos que entraremos a valorar. El tercer objetivo hace referencia a la justicia social, de la cual no se puede extraer mucho por si sola, por ello se complementa con dos guías que le aportan sentido. Primero la igualdad de condiciones que se refiere a la equiparación de oportunidades para empresas con distintos modelos de negocio y segundo la alineación de la normativa con la creación de valor que analizaremos más adelante. El cuarto objetivo alude a la planificación fiscal agresiva y a las lagunas existentes en las leyes fiscales. Estos sucesos se dan debido a la desactualización legislativa y falta de coordinación internacional que permite a las empresas pagar menos impuestos sin quebrantar ninguna ley.

A continuación de este listado, la Comisión establece otros dos objetivos específicos con el apellido de solución. El primero, una solución exhaustiva, se refiere a la introducción de un modernizado sistema para el Impuesto sobre Sociedades que permita la justa y eficiente tributación de la economía digital. Describe dicha solución como algo que se ejecutará en el futuro como una aproximación idealizada a nivel global. El segundo, una solución provisional, conlleva como su nombre indica medidas temporales que subsanen a corto plazo las desigualdades existentes y puedan abrir el camino a esa solución más exhaustiva. Por tanto, el cumplimiento de objetivos se prevé en el orden contrario al que se han redactado pasando primero por los específicos para posteriormente abordar los generales.

Para poder alcanzar la situación deseada será necesario definir con exactitud los problemas con los que nos encontramos. En términos generales los objetivos buscan una mayor igualdad entre los integrantes del mercado en materia fiscal lo cual no se logra por la falta de equiparación entre la creación de valor y lo gravado. Esta perspectiva es compartida con el proyecto BEPS de la OECD y el G20, pero ningún plan de acción llegó

a definir la naturaleza, el tipo y el volumen de las actividades económicas que requerían ser gravadas. Mediante el paquete de medidas la Comisión da contenido a estos umbrales y concreta los requisitos para que las novedades fiscales sean de aplicación.

3.2. Objeto y ámbito de aplicación

Dentro de los primeros artículos de la propuesta se aborda el objeto y ámbito de aplicación de la Directiva (PDCE en lo sucesivo), estos dicen así:

Artículo 1

Objeto

La presente Directiva establece normas que amplían el concepto de establecimiento permanente, como se aplica a los efectos del impuesto sobre sociedades en cada Estado miembro, de manera que incluya una presencia digital significativa mediante la cual se realiza total o parcialmente un negocio. La presente Directiva también establece determinados principios de atribución de beneficios o en relación con una presencia digital significativa a efectos del impuesto sobre sociedades.

Artículo 2

Ámbito de aplicación

La presente Directiva se aplica a las entidades, independientemente del lugar en el que tengan su domicilio a efectos del impuesto sobre sociedades, ya sea en un Estado miembro o en un tercer país.

Sin embargo, en el caso de entidades domiciliadas a efectos del impuesto sobre sociedades en un tercer país con el que el Estado miembro en cuestión tenga un convenio para evitar la doble imposición, la presente Directiva solamente se aplica si dicho Convenio incluye disposiciones similares a los artículos 4 y 5 de la presente Directiva en relación con el tercer país y dichas disposiciones están en vigor.

La PDCE se centra en fijar las normas aplicables que darán lugar a la ampliación del concepto de establecimiento permanente. Desde el primer artículo se introduce la presencia digital significativa como eje principal del cambio de orientación de la normativa para la inclusión de las actividades digitales en el ámbito tributario. Para tener tal consideración basta con realizar parcialmente un negocio digital, por lo que no será

necesario que la empresa se dedique exclusivamente a la prestación de servicios digitales. Esto amplía enormemente el foco al que va dirigida, ya que actualmente gran parte de las entidades emplean algún tipo de herramienta digital, sin necesidad de dedicarse plenamente a dicho ámbito. Se destaca además la existencia de otros principios de atribución de beneficios como complemento y guía interpretativa de los sucesivos artículos.

El artículo 2 de la PDCE se encarga de identificar al contribuyente estableciendo tres requisitos principales para entrar dentro del ámbito de aplicación. Primero, entidades que lleven a cabo una actividad económica lo cual se limita a aquellas personas jurídicas que operen a través de una sociedad. La no inclusión de los particulares parece justificarse en la rara ocasión en la que un empresario individual llegase a cumplir el resto de los límites establecidos. Segundo, entidades con residencia fiscal dentro de los Estados Miembros. La Directiva primaria sobre los acuerdos fiscales entre los países intracomunitarios, pero también se aplicaría a las filiales de las multinacionales extracomunitarias. En adición, la cláusula podría potencialmente aplicarse sobre sociedades en un tercer país siempre que no entre en conflicto con los convenios existentes. El tercer requisito es la prestación de servicios digitales en un Estado Miembro cuando se cumplan todos los umbrales requeridos, que serán abordados más adelante.

Siguiendo el orden del articulado, el artículo 3 enumera una serie de definiciones escuetas para clarificar que es lo que se entiende por cada uno de los términos. Esta adición es de utilidad ya que la mayoría de ellos están relacionados con las nuevas tecnologías, como por ejemplo dirección, de Protocolo Internet, y no han sido empleadas de manera recurrente en la legislación. Dentro de este listado nos detendremos en el concepto de servicios digitales para enlazar con el tercer punto cubierto en el párrafo anterior. El artículo 3.5 de la PDCE dice, “los servicios prestados a través de Internet o de una red electrónica y que, por su naturaleza, están esencialmente automatizados y requieren una intervención humana mínima, y que no puedan prestarse sin tecnología de la información”.

A partir de esta interpretación podemos identificar tres condiciones previas que deben cumplirse para que un servicio pueda ser digital. Con tal propósito trataremos los efectos derivados de cada una de ellas.

- El servicio debe ser entregado a través de internet o una red electrónica equivalente. Esto significa la exclusión de la venta de productos tangibles o servicios que se lleven a cabo físicamente, aunque todo el proceso se haya realizado vía electrónica como sería el caso de Amazon.
- La prestación del servicio debe estar “esencialmente automatizada y requerir una intervención humana mínima”. Esto excluye toda prestación profesional, aunque se realice de manera telemática ya que no se trata de algo que pueda ser automatizado. La mínima intervención humana debe evaluarse en el proceso de suministro al ser evidente la necesidad de actuación en el desarrollo y mantenimiento de estos servicios. Igualmente, tampoco debe interpretarse como intervención humana aquella realizada por el usuario, sólo se refiere a la parte correspondiente al prestador.
- El servicio tiene que depender de la tecnología de la información para poder prestarse. Este punto parece ser redundante al estar ya incluido dentro del primero. Al tener que ser entregado por internet ya se está haciendo un uso directo de dicha tecnología y nacerá la relación de dependencia.

La Directiva propone además una lista de servicios que estarán comprendidos en el ámbito de aplicación de la presencia digital significativa. Esta lista es completada por los servicios establecidos en el anexo II mientras que no se incluirán los servicios enumerados en el anexo III.

3.3. Presencia digital significativa

La PDCE dedica el segundo capítulo, titulado “Importante Presencia Digital” a tratar la innovación legislativa principal objeto de estudio. Con la introducción del concepto de presencia digital significativa se pretende, establecer un nexo imponible en una jurisdicción de manera que se complete o extienda el concepto de establecimiento permanente anterior. No se configura, por tanto, como una prueba alternativa sino complementaria y no se restringe la aplicación de otra normativa, nacional o comunitaria, para determinar la existencia de un establecimiento permanente. Su labor es la de cubrir la laguna existente en el sistema fiscal al haber un valor creado, pero no capturado. Esto

justifica la extensión de la aplicación de la norma a empresas que no tributaban por ello anteriormente.

La cláusula sin embargo es de aplicación en la medida en la que la presencia digital pueda considerarse “significativa”. Para el establecimiento del nexo la Comisión ha decidido aplicar una serie de límites cuantitativos que al ser superados se aprecia la suficiente significatividad. El cumplimiento de uno de los tres criterios ya determina la presencia digital, por lo que no son cumulativos sino alternativos. Esto se debe, a que la cláusula pretende cubrir las situaciones en las que la creación de valor dentro de los Estados miembros sea presumiblemente alta. Como se explica en la evaluación de impacto, la razón por la que se establecen umbrales elevados es excluir los supuestos de tamaño reducido donde los beneficios imputables no cubrirían el coste de cumplir con sus obligaciones fiscales. Se pretende así garantizar la proporcionalidad de la medida junto con la operatividad alternativa de los límites. A continuación, analizaremos el contenido de cada uno de los tres umbrales cuantitativos contenidos en el artículo 4.3 de la propuesta de directiva.

3.3.1 Ingresos

Un proveedor de servicios digitales se considerará que tiene una presencia digital significativa en: *“a) la proporción de los ingresos totales obtenidos en ese periodo impositivo y resultante de la prestación de los servicios digitales a usuarios situados en dicho Estado miembro durante el mismo periodo impositivo sea superior a 7 000 000 EUR.”*³⁶

Debe tenerse en cuenta que la elección de un umbral en términos dinerarios no es arbitraria, sino que resulta de la estimación realizada por la evaluación de impacto que se asegura de que los costes de cumplimiento puedan ser asumidos incluso en supuestos de baja rentabilidad³⁷. Para una mejor comprensión de este apartado, realizaremos la clarificación de algunos de los términos empleados.

³⁶ Artículo 4.3 a) PDCE.

³⁷ European Commission, “Impact Assessment”, p. 46, Brussels, 21 de marzo de 2018.

En cuanto a los ingresos deben ser interpretados de acuerdo con la definición del artículo 3.6 PDCE, como “producto de la venta o de cualesquiera otras operaciones”. Los ejemplos mencionados en la norma van más allá de los ingresos directamente atribuidos a las ventas, sino que también incluyen ingresos pasivos, ayudas públicas y compensaciones, entre otros. Contrariamente, el capital aportado por el contribuyente no tendrá la calificación de ingreso con respecto a este propósito. De todas formas, la interpretación atribuida por la Comisión a este término es muy amplia con el fin de evitar la elusión de la norma mediante una calificación distinta de la renta. Los términos y explicaciones aportados por la norma recogen un extenso rango de supuestos ya que en ocasiones los servicios digitales principales suelen ser gratuitos y se apoyan en fuentes de ingresos indirectas. Adicionalmente, dentro de este apartado se deben tener en cuenta, de acuerdo con el propósito del umbral, los ingresos provenientes “de la prestación de servicios digitales a usuarios situados en un Estado miembro”³⁸. En otras palabras, es necesaria la conexión entre los ingresos y los servicios digitales provistos por el contribuyente.

Relativo a la vinculación con el territorio de un Estado miembro determinado, se realizará mediante la localización del usuario que recibió el servicio digital. Dicho emplazamiento estará determinado bien por la dirección IP (*Internet Protocol*) o cualquier otro método de geolocalización si fuera más preciso³⁹. La dirección IP es una etiqueta numérica que identifica a cada dispositivo y permite que este se comunique con otros dispositivos a través de internet⁴⁰. Su utilidad es esencial en este escenario, ya que es el método más común para asegurarse de la localización geográfica de un dispositivo conectado y consecuentemente del usuario detrás del mismo.

Por último, en este apartado, resulta relevante destacar cómo se realizará la atribución de ingresos a cada Estado en particular. Estos serán determinados “en proporción al número de veces que utilicen los dispositivos en ese periodo impositivo”⁴¹ tal y como establece el artículo 4.7 PDCE. Pese a que este punto no es excesivamente

³⁸ European Commission, “Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence”, p. 8, Brussels. 21 de marzo de 2018.

³⁹ Artículo 4.6 PDCE.

⁴⁰ Instituto de Tecnologías Educativas, “Glosario”, Ministerio de Educación.

⁴¹ Artículo 4.7 PDCE.

preciso interpretamos que se refiere a la proporción de usos dentro de cada Estado respecto al número de usos total en todo el mundo.

3.3.2 *Número de usuarios*

Igualmente, un proveedor de servicios digitales se considerará que tiene una presencia digital significativa en: “*b) el número de usuarios de uno o más de los servicios digitales que estén situados en ese Estado miembro en dicho periodo impositivo sea superior a 100 000;*”⁴²

De nuevo, al igual que el umbral anterior, la selección de este número de usuarios no es al azar. La intención detrás de esa cantidad es que sea equivalente en términos monetarios a la establecida en la letra a) considerando la estimación de ingresos obtenidos por las plataformas digitales por cada usuario.

El problema surge aquí en cuanto a quién es considerado usuario. La OECD propuso fijar el umbral atendiendo a los usuarios activos mensuales, lo cual consigue capturar eficientemente a los individuos que realmente tienen una interacción significativa.⁴³ Sin embargo, este método ha demostrado tener sus defectos ya que en algunas plataformas no es necesario registrarse para hacer uso de sus servicios. Pese a ello, los datos empleados en la evaluación de impacto para realizar las estimaciones de ingresos están tomados de lo publicado por Statista⁴⁴. Esta plataforma emplea los usuarios activos mensuales en la recopilación de datos para sus informes, por lo que en última instancia se acaban basando en esta misma métrica. Con el objetivo de remediar esto, la Comisión sugiere la aceptación de los términos de uso como una manera de medir el número de usuarios. En los informes de la OECD, ya se consideraba que la aceptación de estos se asimilaba mucho a la conclusión de un contrato. Sin embargo, este método no debe ser confundido con la letra c) de este apartado, ya que el último sólo hace referencia los contraídos entre empresas. Dentro de la letra b) se deben incluir los términos aceptados por todo tipo de usuarios sin hacer distinción.

⁴² Artículo 4.3 b) PDCE.

⁴³ OECD, “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report”, BEPS Project, OECD Publishing, Paris, 2015.

⁴⁴ Statista, “Number of monthly active Facebook users worldwide”, 2018. Recuperado de <https://www.statista.com/statistics/264810/number-of-monthly-active-facebook-users-worldwide/>

3.3.3 Número de contratos entre empresas

A su vez, un proveedor de servicios digitales se considerará que tiene una presencia digital significativa en: “c) el número de contratos entre empresas para la prestación de tales servicios digitales que suscriban en ese periodo impositivo los usuarios situados en dicho Estado miembro sea superior a 3 000.”⁴⁵ El presente umbral es relativamente bajo en comparación con los otros dos porque se considera que un contrato con una empresa va a generar normalmente mayores ingresos que aquellos contraídos con usuarios que son personas físicas.

Surge aquí igualmente la necesidad de aclarar la calificación de contratos de empresa en aplicación de esta letra. Se le atribuirá dicha condición “si el usuario suscribe el contrato en el curso de sus actividades empresariales”⁴⁶. Tal y como comentamos anteriormente, para la Comisión la aceptación de términos de uso será asimilable a la conclusión de un contrato y consecuentemente computará para esta letra. Esta no será la dificultad por abordar sino la localización del usuario. En las letras anteriores se podía establecer la localización por los métodos descritos, pero para las empresas no se seguirán los mismos criterios. Se empleará como localización, el Estado Miembro en el que sea residente a efectos del pago del Impuesto sobre Sociedades o el establecimiento permanente, si reside en un tercer Estado. Esto puede tener consecuencias tanto positivas como negativas. Por un lado, la residencia fiscal es una referencia más estable que la dirección IP, pero por otro, la legislación que determina los requisitos de residencia es propia de cada Estado y se pueden dar asimetrías. Más allá de estas observaciones no parecen surgir más obstáculos en la aplicación del umbral.

3.3.4 Imputación de beneficios

Una vez establecido, que el contribuyente ha superado alguno de los límites cuantitativos anteriormente mencionados dentro de un Estado miembro, se debe determinar la atribución de beneficios a la presencia digital significativa. Si no se asociara el resultado económico con la nueva concepción de establecimiento permanente, su aplicación carecería de sentido. El artículo 5 PDCE trata de dar respuesta a las dificultades que este aspecto pueda plantear.

⁴⁵ Artículo 4.3 c) PDCE.

⁴⁶ Artículo 4.5 a) PDCE.

La imputación al establecimiento permanente busca capturar los beneficios que “debería haber percibido de haber sido una empresa separada o independiente”⁴⁷. Esto supone un obstáculo en cuanto a que el establecimiento permanente no es una empresa separada, al no tener una personalidad distinta del resto del grupo. Por sí solo, el establecimiento permanente no puede legalmente ser propietario de activos, asumir riesgos, poseer capital o concluir contratos. A tal respecto será necesario crear una ficción que otorgue de personalidad al establecimiento permanente y lo equipare a una entidad subsidiaria. Para ello se deben identificar las funciones realizadas por el mismo y posteriormente atribuirle la propiedad de los activos que presuntamente hayan sido empleados, los riesgos que hayan sido asumidos y el capital necesario para apoyar su actividad⁴⁸. En esta tarea de identificación, la Comisión ha decidido tomar las actividades digitales significativas como nexo de atribución. Estas actividades son las prestadas por el contribuyente a través de una interfaz digital, relacionadas con “datos o usuarios”⁴⁹ y “que sean relevantes para el desarrollo, mejora, mantenimiento, protección y explotación de los activos intangibles de la empresa”⁵⁰.

Para su clarificación la propuesta incluye una lista no tasada de actividades significativas que evidencia la intención de la Comisión por captar todas aquellas con una mínima relación. Establecidas las funciones relevantes, de acuerdo con estos criterios, se pasarán a determinar los beneficios obtenidos por este establecimiento independiente. La ficción si quiere ser efectiva, va a tener que aplicar una serie de ajustes que separen las distintas divisiones. El método propuesto es la distribución de beneficio, a menos que el contribuyente demuestre un método alternativo más adecuado acorde con los principios internacionales⁵¹. Este consiste en agregar los beneficios obtenidos por las partes involucradas y después proceder a repartirlos de acuerdo con los factores de distribución. En la propuesta se mencionan algunos factores como guía para este ejercicio como la asignación de gastos o el número de usuarios. La Comisión considera que es el más apropiado porque la creación de valor en los modelos de negocio digitales se integra a cada uno de ellos individualmente y es más sencillo diferenciarlos. A tal efecto parece ser la solución más acertada.

⁴⁷ Artículo 5.2 PDCE.

⁴⁸ OECD, “Attribution of profits to the permanent establishments”, *OECD Publishing*, 2008.

⁴⁹ Artículo 5.3 PDCE.

⁵⁰ Artículo 5.4 PDCE.

⁵¹ Artículo 5.6 PDCE.

3.4. Valoración crítica

La propuesta de Directiva sobre la fiscalidad de las empresas con presencia digital significativa es un valiente esfuerzo por afrontar los retos del futuro. La Unión Europea ha querido abrir el camino en este ámbito de manera formal para fomentar otras propuestas legislativas similares por parte de otros Estados. Aunque el esfuerzo deba ser reconocido, se tiene que ser crítico y no pueden dejarse de lado las imperfecciones apreciadas. Con ánimo de contribuir al mejoramiento y refinamiento de la propuesta evaluaremos los riesgos e inconsistencias percibidos.

3.4.1 Riesgos

A lo largo del estudio de la propuesta hemos podido identificar algunos riesgos que serán definidos a continuación.

La Comisión ha decidido basar la vinculación a un determinado territorio en función de una serie de indicadores entre los que se encuentra la dirección IP. Como hemos visto, este sistema ofrece como ventajas principales su simplicidad y extensión, ya que todos los dispositivos que navegan llevan este dígito aparejado a ellos. No obstante, surgen una serie de riesgos en este apartado.

El primero relativo a la imprecisión y poca fiabilidad que este sistema pueda tener para localizar al usuario. A lo largo de la última década, los geo localizadores han mejorado, pero siguen ofreciendo unos ratios de precisión que oscilan entre el 50 % y el 98 %⁵², estos datos no se presentan como suficientemente fiables. Además, si tenemos en cuenta la proximidad de los países dentro de la Unión, el desvío de una señal por escasos kilómetros puede suponer la atribución a un Estado miembro distinto. Adicionalmente, de manera independiente a los fallos del propio sistema, se debe añadir la creciente utilización de *anonymizers*⁵³. Estos surgen a partir de empresas que ofrecen a los usuarios la posibilidad de enmascarar su dirección IP real, su localización física o su actividad en línea. Consiguen por tanto que la información no sólo sea ocultada a los prestadores de servicios, sino también a terceros como podría ser el gobierno, *hackers* o

⁵² Poese, I et al., “IP Geolocation Databases: Unreliable?”, *ACM SIGCOMM Computer Communication Review*, Vol. 41, n. 2, 2011, p. 53-56

⁵³ Brecht, F., et al., “Communication Anonymizers: Personality, Internet privacy literacy and their influence on technology acceptance”, *ECIS Proceedings*, Paper 214, 2012.

anunciantes. Las empresas lo que hacen es sustituir la IP por otra falsa que permite al usuario decidir dónde situarse. Esto supone un gran problema para el uso de este método, ya que sería relativamente fácil modificar la dirección y falsear la verdadera localización dónde se realice la prestación del servicio digital.

El segundo riesgo sería el alto coste en el que incurrirían los prestadores de servicios digitales si se encuentran obligados a rastrear la dirección IP de todos sus usuarios. La inversión en monitorización de este parámetro supone un coste más en la empresa suministradora y esto podría repercutirse en el usuario con la respectiva subida de precio. Además, la habilidad de las Administraciones para cerciorarse de la autenticidad de los datos aportados por las empresas es limitado. Con todo, este riesgo tendría un mayor peso si el primero no causara tantos problemas.

El tercero vendría a raíz del segundo. Si las empresas están obligadas a rastrear y almacenar durante años la localización de los usuarios a través de su dirección IP, pueden surgir problemas respecto a la protección de esos datos. La IP se considera un dato de información personal y, por ende, digno de protección. La Comisión trató de solventar este riesgo reduciendo la información que debía recogerse a la identificación del Estado miembro en el que se ubicaba el usuario. Aún así, los usuarios no se sienten protegidos y optan por contratar servicios que oculten su dirección.

Consciente de las imperfecciones de la dirección IP, la propuesta hace referencia a otros métodos de geolocalización que sirvan de complemento y aseguren la efectiva identificación del lugar de prestación del servicio. Sin embargo, esto no parece ser la solución más adecuada ya que no se concreta con exactitud las alternativas existentes y genera cierta incertidumbre.

Otro de los riesgos destacables respecto a la propuesta tiene que ver con la fórmula establecida para fijar el número de accesos correspondiente a cada Estado miembro. El ya mencionado artículo 4.7 PDCE, establece que los ingresos se determinarán en proporción al número de veces que utilicen los dispositivos. Esta última parte es la que suscita distintas interpretaciones ya que no está claro cómo se debe determinar dicho número. Desconocemos si determinados hechos con difícil calificación formarían parte o

no de lo considerado como “utilización”⁵⁴. Por ejemplo, cabe preguntarse si el simple hecho de recibir una notificación generada de manera automática contabilizaría a tal respecto o si es requisito indispensable el acceso directo por parte del usuario⁵⁵. El problema, sin embargo, no se queda ahí, ya que incluso si estos puntos fuesen clarificados aún estaría por ver si los contribuyentes son capaces de acceder y monitorizar la información eficazmente. La manipulación de este tipo de datos es compleja, principalmente por las trabas que plantea la privacidad y resulta una labor igualmente complicada para las administraciones de los Estados miembros. A esto se le debe sumar también la comprobación de la información del contribuyente para verificar si los datos aportados reflejan la realidad. Estas situaciones quedan sin precisarse y pueden llevar a asimetrías en la recolección de información entre empresas y administraciones complicando el pago del impuesto.

Tanto la localización como el número de veces que se usa un servicio digital juegan un papel central en la atribución de ingresos a cada Estado miembro. Los riesgos tratados deben ser resueltos si se pretende una efectiva aplicación de la propuesta.

3.4.2 Alineamiento de los umbrales con los objetivos

Con el propósito de realizar una evaluación íntegra de la propuesta entraremos a analizar si los objetivos marcados pueden dar respuesta a los problemas identificados. Se separará en dos este apartado, una parte centrada en los umbrales y otra más general.

En este apartado nos fijaremos en los tres umbrales cuantitativos propuestos para comprobar si siguen la línea de los objetivos perseguidos por parte de la Comisión.

Respecto del límite por los ingresos ya comentamos que el articulado buscaba expresamente atribuir un rango amplio para cubrir los ingresos provenientes del servicio digital ya tuvieran una conexión directa o indirecta. En cuanto a los directos hay que tener en cuenta que no siempre van a indicar un valor añadido por parte del usuario. El pago de un servicio ya sea físico o digital muestra lo que el consumidor está dispuesto a pagar por

⁵⁴ Artículo 4.7 PDCE.

⁵⁵ Escribano, E., “A preliminary Assessment of the EU Proposal on Significant Digital Presence”, *Kluwer Law International*, p. 28, 2018.

recibir dicha prestación. No significa necesariamente que éste a su vez otorgue al servicio de un valor superior al pactado. Por otro lado, la generación de ingresos con una conexión indirecta si suele reflejar la creación de valor por los usuarios. Uno de los ejemplos más evidentes sería la exhibición de anuncios en las páginas web. Son una fuente de ingresos que no tiene porqué estar relacionada con la actividad principal del proveedor y que generará más o menos beneficios dependiendo del número de usuarios. En resumidas cuentas, lo que está otorgando un especial valor a las empresas tecnológicas son los datos y los *insights* que se pueden extraer a partir de los mismos. Por ello, gran parte de los servicios tienen carácter gratuito, como pueden ser las herramientas de Google, y se apoyan en retribuciones indirectas. Esto sugiere que la propuesta acierta al emplear una interpretación extensa para el cumplimiento de sus objetivos, pero debe tener en mente que no en todos los servicios digitales los usuarios aportan el mismo valor en caso de que lo hagan⁵⁶.

El número de usuarios localizados en un país determinado puede considerarse un indicador valioso para cuantificar el valor presuntamente generado por los usuarios de ese mismo territorio. Será de especial relevancia para los servicios que se apoyan en el *network effect*. Este se refiere al incremento más que proporcional del valor de una compañía o servicio por el incremento en el número de usuarios⁵⁷. Existen gran cantidad de aplicaciones que son de utilidad y relevancia por el simple hecho de contar con un número elevado de usuarios, por lo que su valor proviene principalmente de ellos⁵⁸. Para la medición de este parámetro otros indicadores como el tiempo dentro de la plataforma digital o el volumen de datos podrían verse como alternativas. Con todo, se trata del indicador que más cerca se sitúa de capturar la creación de valor por parte de los usuarios.

Por último, el umbral de los contratos entre empresas puede ser el que menos sentido tenga dentro de este contexto. No hay relación aparente entre la celebración de un contrato con empresas residentes en un Estado y el valor creado por los usuarios de ese mismo Estado. Su incorporación parece querer justificarse en que las empresas mueven mayores montos económicos, pero no parece aplicable en este ámbito.

⁵⁶ Garbarini, C., “Six questions plus one about the proposed EU Directive on the taxation of a significant digital presence”, *Wolters Kluwer*, 2018.

⁵⁷ Banton, C., “Network effect”, *Investopedia*, 2019.

⁵⁸ Bunn, D., “A Summary of Critisms of the EU Digital Tax”, *Tax Foundation*, Washington D.C., 2018.

En conclusión, el cumplimiento de los requisitos establecidos por los dos primeros límites puede sugerir la existencia de una masa considerable de usuarios que contribuyan a generar valor en beneficio del contribuyente. Sin embargo, no parece igual de claro que los ingresos o el número de usuarios tenga una relación directa con el valor efectivamente creado. Las distintas formas que puede tomar la prestación de un servicio digital hacen casi imposible averiguar con exactitud la proporción de valor generada por el usuario y la aportada por la empresa. Por tanto, los límites propuestos no acaban cumpliendo plenamente con el objetivo principal de captar adecuadamente la creación de valor.

3.4.3 Alineamiento de la Propuesta con los objetivos

La propuesta de Directiva se propone explícitamente evitar la distorsión de la competencia y asegurar el pago de impuesto en lugar donde se genera la renta. Es evidente que las medidas propuestas con la ampliación del establecimiento permanente desplazan los derechos de gravamen al Estado de origen, dónde el valor es creado teóricamente. La cuestión reside en si la norma consigue resolver los problemas planteados.

Por la configuración de los mercados y las inevitables ineficiencias se dan situaciones de desventaja entre los distintos jugadores que operan en el mismo. La digitalización de un gran número de actividades ha magnificado este suceso y ha resultado ser objeto de regulación. Sin embargo, para realizar las correcciones pertinentes es necesario adoptar medidas efectivas que se dirijan a los sujetos involucrados. En relación con este tema, hay una serie de razones por las que la propuesta podría no resultar tan eficaz como se preveía. Primeramente, los umbrales son excesivamente elevados, lo que hace que resulte de aplicación para unas pocas empresas. Se han fijado cantidades desorbitadas que más que aludir a las empresas que forman parte de la economía digital se centran en los gigantes tecnológicos como Google o Facebook. En segundo lugar, el valor que se le puede atribuir a los usuarios, pese a que puedan tener un volumen considerable, es reducido y encima este se ve diluido con el reparto entre varios Estados. Por ende, los beneficios que potencialmente podrían ser atribuidos a los establecimientos permanentes de las empresas con presencia digital significativa serían insignificantes y por tanto cuestionaría la utilidad de la propuesta⁵⁹. Esto evidencia las miras cortas de la

⁵⁹ Escribano, E. “A preliminary Assessment of the EU Proposal on Significant Digital Presence”, *Kluwer Law International*, 2018.

Comisión al fijarse exclusivamente en capturar los ingresos de los grandes operadores. Si de verdad se pretende impedir que la competencia se vea alterada, dentro del mercado único, se debería intentar de implementar medidas globales que cubrieran todas las operaciones⁶⁰.

Teniendo en cuenta lo anteriormente mencionado, la implementación de un nuevo criterio de conexión para el establecimiento permanente se plantea como una propuesta válida. Seguramente lleve algún tiempo afrontar la cuestión de forma comprensiva y a través de una actuación de cooperación internacional. Pese a ello, una solución rápida y adoptado unilateralmente puede no sólo ser confuso e ineficiente, sino también conducir a un deterioro del consenso internacional creando más problemas que soluciones⁶¹. Parece que la ampliación del concepto de establecimiento permanente basado en la presencia digital significativa es una buena alternativa para desplazar la asignación de renta al país del mercado y evitar la doble imposición. No obstante, la medida debe ser implementada con carácter global y no limitarse a la esfera de la Unión Europea. Es posible que las diferencias entre la regulación en la Unión y el resto del mundo dejen sin efecto a la primera.

Por último, en el hipotético caso de que se llegaran a aplicar las medidas descritas cabría preguntarse que ocurriría con los tratados de doble imposición firmados por los Estados miembros con el establecimiento permanente siendo un lugar fijo. Sería relevante tratar la necesidad de modificaciones en acuerdos como por ejemplo en el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OECD⁶². En su artículo 5 se establece lo considerado como establecimiento permanente y esto no coincidiría como es evidente con el nuevo concepto propuesto. Consecuentemente, antes de la aplicación de dichas medidas es indispensable revisar los tratados que puedan ser afectados por las modificaciones que se pretenden introducir y actualizar su contenido. Otros problemas internacionales podrían surgir a partir de este si terceros Estados no estuvieran dispuestos a realizar dichas actualizaciones. Por tratarse de un desafío teórico, no ahondaremos en el tema que es objeto de un estudio especializado.

⁶⁰ Chartered Institute of Taxation, *Response to EU Commission Recommendation relating to the corporate taxation of a significant digital presence*, London, 2018.

⁶¹ Coelho, L., "European Commission's proposal to implement a new permanent establishment nexus based on significant digital presence", *Lund University*, 2018.

⁶² OECD, "Model Tax Convention on Income and on Capital", *OECD Publishing*, 2017.

4. **BLOCKCHAIN COMO BASE DE UN FUTURO SISTEMA FISCAL**

Como se ha podido comprobar las soluciones sugeridas para dar respuesta a la correcta fiscalización de las actividades digitales no acaban por ser completamente idóneas. Con la mirada puesta en el futuro y con metas algo más ambiciosas, se comienzan a barajar otras aproximaciones a los problemas existentes y futuros⁶³. Si la raíz del conflicto nace a partir de la digitalización, por qué no aprovechar las ventajas que ésta propone para resolver el asunto. Este novedoso planteamiento consiste en la implantación de la tecnología de *blockchain* en la configuración del sistema fiscal. Dentro del siguiente apartado estudiaremos esta idea.

4.1. **Origen y características**

A lo largo del trabajo hemos destacado como la era digital es una realidad y al igual que puede plantear numerosos retos también ofrece muchas soluciones. Los avances tecnológicos no han dejado de sucederse a lo largo de las últimas décadas y aún parece que quedan muchos por llegar. Entre ellos es relevante destacar la misteriosa publicación de un artículo que describía una nueva moneda digital basada en la idea de encadenar bloques de datos criptográficamente⁶⁴. El misterio en torno a este artículo y otros que le sucedieron residía en el anonimato del autor o autores que publicaron dicho trabajo en 2008 con el seudónimo Satoshi Nakamoto. Lo relevante de este asunto no reside en la autoría del artículo, sino que fue el documento que dio origen a *Bitcoin* y con ello el resto de criptomonedas que conocemos hoy en día. Esta nueva divisa fue ganando popularidad y valor mientras que la tecnología que la respaldaba, el *blockchain* se mantenía inadvertido hasta recientemente⁶⁵.

La digitalización está moldeando el sistema impositivo, no sólo alterando la relación entre el contribuyente y la autoridad competente sino también cambiando la forma de pagar impuestos o suministrar información. Su potencial ha sido advertido por gobiernos e instituciones que han empezado a implementar nuevas soluciones como el SAF-T en algunos países europeos. Este consiste en un fichero electrónico que permite

⁶³ Rizo, P., “World Economic Forum Survey Projects Blockchain ‘Tipping Point’ 2023”, *Coindesk*, 2015.

⁶⁴ Nakamoto, S., “Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System”, *Metzdowd*, 2008.

⁶⁵ Schwanke, A., “Bridging the digital gap: How tax fits into cryptocurrencies and blockchain development”, *Deloitte*, 2017.

el intercambio eficaz de información fiscal entre las compañías y las autoridades internacionales encargadas del sistema tributario⁶⁶. Impulsados por el deseo de aprovechar dichas oportunidades tanto los Estados como los usuarios esperan un sistema más eficiente y simple. *Blockchain* se posiciona como una de las herramientas más prometedoras en este aspecto ya que permite el envío de información de manera inmediata y segura.

Antes de adentrarnos en la practicidad de esta tecnología empezaremos definiendo sus características principales. Como su propio nombre indica se trata de una cadena de bloques o grupo de transacciones que están encadenadas y distribuidas entre los usuarios. El término básico para entender el funcionamiento de *blockchain* es el *Peer to Peer* o P2P, que se refiere a una red de ordenadores que usan una arquitectura dispersa y distribuida, de manera que todos los ordenadores y dispositivos que forma parte de la red tienen una cuota en la misma. Cada dispositivo, referido como *peer* o punto, es igual entre sí y no existe un administrador central. Esto significa que todos los datos disponibles en la red son compartidos entre todos los puntos y se prescinde de un servidor central. La diferencia principal entre este y un servidor convencional es que el envío de archivos no es descargado directamente de una fuente unidireccional, sino que se reciben pequeños fragmentos de información de otros puntos que ya poseían dicho archivo. La comunicación dentro de la red está encriptada para identificar con seguridad quién envía los datos y quién los recibe. De tal forma que, si un punto quiere añadir información adicional, otros puntos deberán confirmar la veracidad de esta y será incluida dentro de un bloque. Toda ello se recoge en una especie de libro contable en el que se registran todas las transacciones y cualquier punto puede acceder a él. Consecuentemente, el sistema no permite eliminar o alterar los datos verificados por los dispositivos y almacenados en el bloque, proporcionando una elevada seguridad. Además, como la totalidad de la tecnología es digital no es necesario el soporte de documentación física.

A modo de resumen los pasos seguidos son:⁶⁷

- La transacción se lleva a cabo.
- Todos los puntos del *blockchain* son informados.
- La comunidad de miembros verifica la información de la operación.

⁶⁶ Jenkins, D., “Standard Audit File for Tax (SAF-T) in the EU and Beyond”, *Gea Network*, 2018.

⁶⁷ Deloitte, “Blockchain technology and its potential in taxes”, *Deloitte Poland*, p.8, 2017.

- La red de usuarios confirma cada bloque nuevo.
- El bloque queda añadido a la cadena.

4.2. Implementación en materia fiscal

Retomando su aplicación al sistema impositivo, el *blockchain* tiene el poder de transformar la contabilidad y la forma en la que se tramitan los impuestos. Nos encontramos ante un fenómeno que necesita ser desarrollado para su correcta implementación pero que alberga un gran potencial. El uso del *blockchain* en este ámbito podría conllevar numerosos beneficios⁶⁸. En primer lugar, aporta transparencia al ofrecer datos sobre la proveniencia, rastreo y veracidad de la transacción. Ambas partes son claramente identificadas por el sistema y los datos reflejados han sido verificados. En segundo lugar, es una herramienta de control ya que es posible restringir el acceso a la red de usuarios no identificados o no deseados. En tercer lugar, se refuerza la seguridad al no permitir la manipulación o modificación de los datos ya introducidos. Dificulta enormemente el fraude y en caso de que se dé es más fácil de detectar. Por último, la información se despliega en tiempo real. Cuando ésta es actualizada, se actualiza para todos los *peers* de la cadena al mismo tiempo⁶⁹. Todas estas ventajas reflejan un medio que permite la monitorización de la información constantemente y ofrece una serie de garantías, aportando fiabilidad. La introducción de la tecnología de *blockchain* en este ámbito supondría un mayor control de las transacciones realizadas al tener la Administración pleno conocimiento de ellas. Se configuraría como una plataforma a la que tendrían acceso empresas, gobiernos y ciudadanos que serviría como garante e intermediario.

Por todo lo comentado, la elaboración de un nuevo modelo tributario basado en *blockchain* parece plantearse como una alternativa efectiva para combatir algunos de los problemas planteados en la actualidad. Volviendo a los riesgos de la Propuesta de Directiva de la Unión Europea, esta tecnología podría dar respuesta a determinadas cuestiones. Partimos de la premisa que una empresa presta servicios digitales en un tercer Estado y consecuentemente debe realizar una declaración de estos para la posterior liquidación del impuesto. A todo ello se le deben sumar otros costes relativos a las

⁶⁸ Thompson, R., “Blockchain (Distributed Ledger Technology) Solves VAT Fraud”, *Boston Univ. School of Law, Law and Economics Research Paper*, 2016.

⁶⁹ PWC, “How blockchain technology could improve the tax system”, *PricewaterhouseCoopers LLP*, 2016.

obligaciones formales de tener un establecimiento permanente en un tercer país como pueden ser gastos de representación, administración y asesoría. La Comisión tuvo esto en mente y para que los costes de cumplimiento pudieran ser asumidos, estableció unos umbrales elevados. En la evaluación de impacto se reconoce que la propuesta podría ser aplicado a empresas de todos los tamaños, sin embargo, para las más pequeñas supondría una carga excesiva. Resultado de esto es la aplicación exclusiva de la extensión del concepto de establecimiento permanente a los grandes operadores. Por tanto, la imposición de los umbrales alberga una doble funcionalidad, primero diferenciar aquellas que tienen un volumen considerable y segundo servir como nexo imponible para la localización de la presencia digital significativa.

Esta cadena de sucesos se vería alterada si se implementara un sistema basado en *blockchain*. Con el uso de esta tecnología se eliminarían todos los costes mencionados ya que no sería necesaria la declaración del hecho imponible. Una vez realizada la operación, el sistema la registraría e informaría a las autoridades fiscales correspondientes automáticamente. Esta automatización se prestaría a través de la herramienta de los *smart contracts* o contratos inteligentes, que también están basados en *blockchain*⁷⁰. Su funcionamiento es simple, las partes establecen unos términos y condiciones, el acuerdo se escribe en forma de código informático, el código es guardado dentro de la cadena de bloques y si se dan las condiciones el *smart contract* se ejecuta automáticamente. El acuerdo se realiza mediante una plataforma puramente digital, que ofrece la misma seguridad de la que antes hemos hablado y se ejecuta de manera autónoma⁷¹. Aplicado a los impuestos, tras finalizar una transacción el contrato inteligente informaría a las autoridades fiscales de los detalles de ésta y al contar con todos los datos, la administración no requeriría una declaración posterior. Esto se trata de un hito importante, ya que la eliminación de la declaración por parte del contribuyente, además de reducir los gastos burocráticos, consigue combatir el fraude fiscal⁷². El sistema tampoco vulneraría el derecho a la privacidad debido a que se pueden ocultar determinados datos y sólo queden visibles aquellos imprescindibles. Entre los datos al descubierto estaría el lugar de prestación del servicio, haciendo posible la efectiva localización territorial del

⁷⁰ Staples, M., et al. “Risks and opportunities for systems using blockchain and smart contracts”, *Data61*, Sydney, 2017.

⁷¹ Deloitte, “Blockchain technology and its potential in taxes”, *Deloitte Poland*, 2017.

⁷² Hyvärinen, H., Risius, M., and Friis, G., “A Blockchain-Based Approach Towards Overcoming Financial Fraud in Public Sector Services”, *The International Journal of Wirtschaftsinformatik*, 2017, pp. 441–456.

consumidor. Como consecuencia el nexo imponible vendría fijado por la residencia fiscal de este y sería fácilmente identificable.

En definitiva, al ejecutarse de manera automática y autónoma se prescinde de la tramitación de una posterior declaración, lo cuál supone el ahorro de todos los gastos relativos a las obligaciones formales. Si se eliminan estos costes ya no es necesario diferenciar entre empresas grandes y pequeñas por lo que la norma podría aplicarse a todos los operadores del mercado⁷³. El concepto de presencia digital significativa se reduciría simplemente a presencia digital ya que no dependería del tamaño de las operaciones. Prescindiríamos de la aplicación de los tres umbrales cuantitativos para su determinación, sino que se basaría en el Estado miembro del usuario. Capturar todas las operaciones conllevaría un incremento significativo de la recaudación fiscal para las arcas de la administración y un descenso en el riesgo de cometer acciones fraudulentas⁷⁴. Un sistema fiscal basado en *blockchain* podría complementar algunas de las ideas recogidas en la Propuesta de Directiva de la Comisión Europea para conseguir una mayor efectividad de esta. Al poder seguir la pista de quién y dónde se han pagado los impuestos, se evitarían problemas relativos a la doble imposición y la evasión fiscal si los Estados cooperaran entre sí.

La causa principal de la mayoría de los problemas tributarios reside en la falta o asimetría de la información. Si, a través de *blockchain*, se recogen todos los datos y se comparten eficientemente entre administraciones, estos problemas serían reducidos⁷⁵. Además, eliminar la necesidad de declarar y que se tramite automáticamente, también presenta numerosas ventajas. La declaración hecha por el contribuyente es la que proporciona una mayor cantidad de errores, ya sea por intento de evadir impuestos o por fallos de este. Por tanto, esto no se configuraría como una herramienta aplicable únicamente a los impuestos directos, sino que tendría sentido en la totalidad del sistema fiscal.

⁷³ Deloitte, “Blockchain technology and its potential in taxes”, *Deloitte Poland*, 2017, p.13.

⁷⁴ Hyvärinen, H., Risius, M., and Friis, G., “A Blockchain-Based Approach Towards Overcoming Financial Fraud in Public Sector Services”, *The International Journal of Wirtschaftsinformatik*, 2017, pp. 441–456.

⁷⁵ Ankaa, D., et al., “A New Blockchain-Based Value-Added Tax System”, *International Conference on Provable Security*, 2017, pp. 471-486.

4.3. Aspectos negativos

Como hemos podido comprobar un sistema basado en la cadena de bloques podría introducir determinadas mejoras, pero también plantearía algunos inconvenientes. Se trata de una tecnología que todavía se encuentra en un estado embrionario y experimental por lo que aún no se podría implementar plenamente, sería necesaria una incorporación paulatina por fases. Actualmente, hay un número reducido de especialistas que sean capaces de desarrollar adecuadamente la materia⁷⁶. Además, el cambio de sistema, independientemente del que se trate, conlleva una serie de costes como el aprendizaje de su utilización, el tiempo de adaptación y el traspaso de información⁷⁷. Aunque el mundo tiende a la plena digitalización, aún hay empresas que operan con facturas y contabilidad en papel. Estas estarían obligadas a renovarse y adherirse a la revolución digital. Sin embargo, más allá de estos retos operacionales seguiríamos sin dar respuesta a algunas de las cuestiones también contenidas en la propuesta.

Uno de los retos fundamentales sería la necesidad de alcanzar un consenso a nivel global. La actuación de un grupo reducido de Estados no parece ser efectiva para combatir los problemas que plantea la economía digital. Al no haber barreras físicas a través del espacio electrónico, los negocios digitales no se ven afectados por las fronteras y, por ende, requieren un tratamiento especial. Dentro de un escenario idílico todos los Estados acordarían unas mismas condiciones equitativas y proporcionales que promoviesen el desarrollo. No obstante, siempre es difícil alcanzar acuerdos comunes a gran escala debido a las fricciones políticas y las ineficiencias gubernamentales. Al tratarse de decisiones con una gran trascendencia surgen disparidad de interpretaciones, lo que bloquea su aplicación. Para que el cambio pueda darse, será necesario destacar las ventajas que esta tecnología puede traer consigo y así facilitar la coordinación e impulse a los Estados a promoverla. Al igual que para la propuesta, una temprana actuación de la Unión Europea o de la OECD podría favorecer el estudio de su viabilidad y la aceleración del proceso de implementación.

La actualización del sistema requeriría igualmente una reforma legislativa que incorporase los nuevos conceptos. Como hemos podido comprobar, esta labor no es

⁷⁶ Deloitte, “Blockchain technology and its potential in taxes”, *Deloitte Poland*, 2017, p.18.

⁷⁷ PWC, “How blockchain technology could improve the tax system”, *PricewaterhouseCoopers LLP*, 2016, p. 3.

sencilla y precisa la intervención de individuos altamente cualificados, que comprendan los entresijos de esta tecnología. Regular una nueva realidad es especialmente complejo, por las distintas interpretaciones que un mismo elemento pueda tener y no haber un pensamiento único extendido. Las operaciones digitales, al ser tan heterogéneas, provocan que el legislador se vea obligado a incluir definiciones muy genéricas que capturen muchos supuestos y que carecen de concreción⁷⁸. Para facilitar y hacer más simple su integración, los Estados deberían regular dicha materia estableciendo unos requisitos mínimos para operar en el mercado. Dentro de estos requisitos se incluiría la obligación de tramitar las operaciones a través del sistema de *blockchain* y aquellas realizadas fuera del mismo se presumen fraudulentas. Con el fin de no introducir medidas totalmente arbitrarias, se tendría que dar un margen para que las empresas llevaran a cabo el proceso de integración. Por tanto, estaríamos ante un escenario de adaptación progresiva que podría demorarse a lo largo de muchos años.

⁷⁸ Escribano, E. “A preliminary Assessment of the EU Proposal on Significant Digital Presence”, *Kluwer Law International*, 2018.

5. CONCLUSIONES

A lo largo de las últimas décadas la incidencia de las nuevas tecnologías de la información y de la comunicación ha ido aumentando de manera incesante. Con los dispositivos móviles se habilita el acceso inmediato a la red desde cualquier lugar y se facilitan las transacciones desde estos. Esto ha impulsado la rápida expansión de la economía digital que ya parece estar empezando a sustituir a los negocios tradicionales. Las múltiples ventajas que trae consigo, van acompañadas de algunos inconvenientes que deben ser atajados. Entre ellos destacamos los retos que estos recientes modelos de negocio plantean para los sistemas fiscales. Incremente la dificultad de identificar el valor generado digitalmente, especialmente por los usuarios, y por ello se entorpece su tributación correspondiente. Sobre todo, es el caso de las multinacionales, que pueden beneficiarse de complejas estructuras societarias, a través de una agresiva planificación fiscal, para reducir su carga impositiva. Para combatirlo, la Comisión Europea propuso una serie de medidas entre las que encontramos la ampliación del concepto de establecimiento permanente. Pese a que se trata de un valiente esfuerzo, la propuesta adolece de riesgos potenciales que pueden dejarla sin efecto. La fijación de unos umbrales cuantitativos tan elevados resulta en la aplicación a unas pocas empresas de gran tamaño, dejando una escasa recaudación para los Estados. Además, cabe señalar que para una efectiva consecución de los objetivos fijados se requiere de una actuación a nivel internacional. Esta parece ser la única forma de realmente solventar el problema digital y evitar la aparición de lagunas legislativas.

Como respuesta parcial a este problema, se plantea la introducción de un sistema basado en la tecnología *blockchain*. Aunque pueda presentarse como una ficción, la digitalización de los impuestos parece inevitable. Los cambios económicos y sociales que han traído las nuevas tecnologías no pueden ser respondidos con normas arcaicas. La sociedad demanda un acercamiento más personal a la materia fiscal y una simplificación de esta. El desarrollo tecnológico es un proceso en marcha, y requiere de una regulación que se mantenga a ese ritmo. *Blockchain*, pese a estar en una fase primitiva, está demostrando que puede ofrecer numerosas ventajas y se esperan cosas prometedoras en el mundo fiscal. Uno de los avances con gran trascendencia que podría implementarse con esta tecnología sería la eliminación de la declaración. Si todas las transacciones fuesen registradas y automáticamente enviadas a las autoridades fiscales competentes, el

contribuyente no necesitaría entregar más información. La propia Administración de cada Estado podría conocer la situación fiscal de cada empresa y entregaría la liquidación de los impuestos a final de año

Pese a ello también se presentan numerosos retos. Un aspecto relevante, que puede ser la mayor preocupación para los contribuyentes, es la seguridad de los datos. Si bien es verdad que *blockchain* proporciona una mayor protección a través de las encriptaciones, siempre acaba habiendo una manera de quebrantarla. Con la seguridad en mente y el trato internacional de la materia, sería interesante plantear la creación de un organismo internacional. Este sería el encargado de homogeneizar las actuaciones dentro del campo a nivel global y evitar las discrepancias entre distintos Estados. Supondría, por tanto, una herramienta de control y centralización. Estas ideas se perfilan como una situación utópica a la que se podría aspirar pero que actualmente parece altamente improbable. Sin embargo, esto no quita que se puedan ir promoviendo iniciativas que ayuden a la consecución de dicho objetivo y que en un futuro no tan lejano pueda convertirse en una realidad.

6. BIBLIOGRAFÍA

- Ankaa, D., et al., “A New Blockchain-Based Value-Added Tax System”, International Conference on Provable Security, 2017, pp. 471-486.
- Banton, C., “Network effect”, Investopedia, 2019.
- Brecht, F., et al. “Communication Anonymizers: Personality, Internet privacy literacy and their influence on technology acceptance”, ECIS 2012 Proceedings, Paper 214, 2012.
- Bunn, D., “A Summary of Criticisms of the EU Digital Tax”, Tax Foundation, Washington D.C., 2018.
- Chartered Institute of Taxation, “Response to EU Commission Recommendation relating to the corporate taxation of a significant digital presence”, London, 2018.
- Coelho, L., “European Commission's proposal to implement a new permanent establishment nexus based on significant digital presence”, Lund University, 2018.
- Delgado, C., “Microsoft se hace con el trono mundial de las Bolsas en 2018 tras ocho años de reinado de Apple”, El País, 2 de enero de 2019.
- Deloitte, “Blockchain technology and its potential in taxes”, Deloitte Poland, 2017.
- Escribano, E., “A preliminary assessment of the EU proposal on significant digital presence: A brave attempt that requires and deserves further analysis. Kluwer Law International.”, Kluwer Law International, 2018.
- Fournier, L., “Merchant Sharing Theory”, HAL, 2013.
- Garbarini, C., “Six questions plus one about the proposed EU Directive on the taxation of a significant digital presence”, Wolters Kluwer, 2018.
- Hyvärinen, H., Risius, M., and Friis, G., “A Blockchain-Based Approach Towards Overcoming Financial Fraud in Public Sector Services”, The International Journal of Wirtschaftsinformatik, 2017, pp. 441–456.
- Instituto Internacional Español de Marketing Digital, “Que es economía digital”, Murcia, 2016.
- Instituto de Tecnologías Educativas, “Glosario”, Ministerio de Educación.
<http://www.ite.educacion.es/formacion/materiales/130/cd/redesubuntu/ubuntu-configuracionavanzada/glosario.html>

- ITU, “Measuring the Information Society Report 2018.”, ITU Publications, Geneva, 2018.
- Jenkins, D., “Standard Audit File for Tax (SAF-T) in the EU and Beyond”, Gea Network, 2018.
- KPMG, “Tributación directa de la Economía Digital: Iniciativas UE”, KPMG Abogados, Madrid, 2018.
- Nakamoto, S., “Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System”, Metzdowd, 2008.
- Lago, J., “Planificación fiscal agresiva, BEPS y litigiosidad”, *Ars Iuris Salmanticensis*, Vol. 3, 2015, pp. 55-73.
- Pérez, F., et al, “Curso de Derecho Tributario Parte Especial”, Tecnos, Madrid, 2018.
- Poese, I et al., “IP Geolocation Databases: Unreliable?” *ACM SIGCOMM Computer Communication Review*, Vol. 41, n. 2, 2011, p. 53-56.
- PWC, “How blockchain technology could improve the tax system”, PricewaterhouseCoopers LLP, 2016.
- Rizo, P., “World Economic Forum Survey Projects Blockchain ‘Tipping Point’ 2023”, Coindesk, 2015.
- Rose, K., et al, “The Internet of Things: An Overview. Understanding the Issues and Challenges of a More Connected World”, The Internet Society, Geneva, 2015.
- Schwanke, A., “Bridging the digital gap: How tax fits into cryptocurrencies and blockchain development”, Deloitte, 2017.
- Sevilla, A., “Capitalización bursátil”, *Economipedia*, 3 de junio de 2015.
- Sharma, P., “Evolution of Mobile Wireless Communication Networks 1G to 5G as well as Future Prospective of Next Generation Communication Network”, *International Journal of Computer Science and Mobile Computing*, n. 2, 2013, pp. 47-53.
- Staples, M., et al. “Risks and opportunities for systems using blockchain and smart contracts”, Data61, Sydney, 2017.
- Statista, “Number of monthly active Facebook users worldwide”, 2018.
- Szczepanski, M., “Interim digital services tax on revenues from certain digital services”, European Parliamentary Research Service, European Union, 2018.
- Tapscott, D., “The digital economy: promise and peril in the age of networked intelligence”, McGraw-Hill, New York, 1997.

- Thompson, R., “Blockchain (Distributed Ledger Technology) Solves VAT Fraud”, Boston Univ. School of Law, Law and Economics Research Paper n. 16-41.
- Turban, E., et al, “Electronic commerce, A managerial and Social Networks Perspective”, Springer, Nueva York, 2015.
- World Bank. “Information and Communications for Development 2009”, The International Bank for Reconstruction and Development, Washington D.C., 2009, pp. 3-19.

7. FUENTES LEGISLATIVAS

- Agencia Tributaria, “Normativa tributaria y aduanera”, Gobierno de España. https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Normativa/Normativa_tributaria_y_aduanera/Normativa_tributaria_y_aduanera.shtml
- Ayudas e incentivos para empresas del Ministerio de Industria, Comercio y Turismo. Gobierno de España, 2019. <http://www.ipyme.org/es-ES/BBDD/AyudasIncentivos/Paginas/BuscadorAyudas.aspx>
- Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, “Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio”. Julio 2010.
- Comisión Europea, “Communication from the Commission to the European Parliament and the Council: time to establish a modern, fair and efficient taxation standard for the digital economy”, Brussels. 21 de Marzo de 2018.
- Comisión Europea, “Impact Assessment. Accompanying the document: Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence”, Brussels, 21 de Marzo de 2018.
- Comisión Europea “Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence”, Brussels, 21 de Marzo de 2018.
- Comisión Europea, “Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services”, Brussels, 21 de Marzo de 2018.

- General Secretariat of the Council, “Conclusions on: Responding to the challenges of taxation of profits of the digital economy”, Council of the European Union, Brussels, 5 de diciembre de 2017.
- OECD, “Attribution of profits to the permanent establishments”, OECD Publishing, 2008.
- OECD, “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report”, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015.
- OECD, “Model Tax Convention on Income and on Capital”, OECD Publishing, 2017.
- OECD. “Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS”, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2018.
- Unión Europea, “Reglamentos, directivas y otros actos legislativos”, 7 de marzo de 2019
- Versión Consolidada del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (BOE 30 de marzo de 2010)