



COMILLAS
UNIVERSIDAD PONTIFICIA

ICAI

ICADE

CIHS

FACULTAD DE DERECHO

**LA IMPOSICIÓN FISCAL
ABUSIVA DE LAS GRANDES
EMPRESAS TECNOLÓGICAS EN
ESPAÑA.
RETOS Y SOLUCIONES**

Autor: Teresa Pascual Palacios

Tutor: Antonio Palou Bretones

Abril 2020

ÍNDICE

RESUMEN	4
LISTADO DE ABREVIATURAS	5
1. INTRODUCCIÓN	6
2. CONTEXTO: QUÉ SON LAS EMPRESAS TECNOLÓGICAS. PROBLEMÁTICA QUE PLANTEAN EN RELACIÓN CON SU RÉGIMEN FISCAL EN EL ÁMBITO NACIONAL Y EN EL DE LA UE.....	7
3. LEGISLACIÓN ESPAÑOLA: ART. 70 LEY IVA Y ARTÍCULO 21 DE LA LEY DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES.....	9
3.1 ORÍGENES Y FUNDAMENTACIÓN	10
3.1.1 Evolución del concepto de establecimiento permanente.....	10
3.1.2 Mini Ventanilla Única o " <i>Mini One Stop Shop - MOSS</i> ".....	12
3.1.3 En que consisten estos artículos y como se les pueden aplicar a las empresas tecnológicas.....	14
4. ARTÍCULO 96 CE: PROBLEMÁTICA ENTRE LA LEGISLACIÓN ESPAÑOLA Y LA DE LA UE. TRATADOS INTERNACIONALES. ¿QUÉ TIENE PRIMACÍA?...	19
4.1 NOS REMITIMOS A LO QUE DICEN LOS TRATADOS.....	20
4.1.1 Mecanismos para evitar la doble imposición.	20
4.1.2 Aplicado a las empresas tecnológicas. Como utilizan los mecanismos para evitar la doble imposición internacional y pagar menos impuestos.....	23
4.1.3 Que países se ven beneficiados y que pierde España.....	28
5. HACIA DONDE VAMOS.... OCDE - BEPS:.....	35
5.1 OCDE: ABORDANDO LOS DESAFÍOS FISCALES DE LA ECONOMÍA DIGITAL.....	35
5.2 PROPUESTAS PARA AFRONTAR LOS RETOS	37
5.2.1 La propuesta de participación de usuario	38
5.2.2 La propuesta de " <i>marketing intangibles</i> "	39
5.2.3 La propuesta de "presencia económica significativa".....	44

5.3 COMENTARIOS SOBRE LAS PROPUESTAS	46
6. CASO CONCRETO: GOOGLE. TASA GOOGLE EN ESPAÑA. LEGISLACIÓN QUE LA FUNDAMENTA.	48
6.1 PROPUESTA DEL PSOE: IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES	48
6.2 MARCO JURÍDICO DEL IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES	50
6.3 CONSECUENCIAS DE ESTE POSIBLE IMPUESTO.....	54
7. CONCLUSIONES	58
8. BIBLIOGRAFÍA.....	60

RESUMEN

A lo largo de este TFG se estudia la planificación fiscal abusiva de las empresas multinacionales tecnológicas en el seno de la Unión Europea. La perspectiva del trabajo se centra en concreto en las empresas tecnológicas, un tipo de empresa con un modelo de negocio nuevo y al que la normativa fiscal europea y nacional no ha sido capaz de adaptarse todavía. A nivel europeo, la aparición de estas empresas está teniendo un impacto económico importante y por ello, los organismos internacionales están trabajando para adoptar soluciones. Destaca la labor de la OCDE en la proposición de nuevos criterios para afrontar los retos de la economía digital, aunque algunos gobiernos nacionales se están adelantando con la creación de sus propios impuestos. Finalmente, se realizará un análisis crítico de ambas propuestas y se propondrá una solución contundente.

ABSTRACT

Throughout this dissertation we will study aggressive tax planning carried out by multinational technological companies in the European Union. The perspective of the work focuses specifically on technological companies, a type of company with a new business model and to which European and national tax regulations have not yet been able to adapt. At European level, the emergence of these companies is having a significant economic impact and international institutions are working to provide solutions. The work of the OECD in proposing new criteria to face the challenges of the digital economy is noteworthy, although some national governments are taking the lead in creating their own taxes. Finally, a critical analysis of both proposals will be carried out and a strong solution will be proposed.

LISTADO DE ABREVIATURAS

IS: Impuesto sobre Sociedades

IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo

BEPS: *Base Erosion and Profit Shifting*

LGT: Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

MOSS: *Mini One Stop Shop*

CDIs: Convenios para evitar la Doble Imposición

TRLIS: Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades

LRD: *Long Range Dependence*

IDSD: Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales

EMN: Empresa Multinacional

AEAT: Agencia Estatal de Administración Tributaria

EP: Establecimiento Permanente

1. INTRODUCCIÓN

La razón por la que he elegido este tema para mi trabajo de fin de grado es el interés que ha despertado en mí el Derecho Financiero y Tributario a lo largo de la carrera, así como el mundo de la empresa y la economía. En concreto, el mundo tecnológico y digital ha cambiado la forma de hacer negocios y por ello me resultó muy interesante indagar sobre las formas en las que se les ha tratado de abordar desde la política fiscal tanto a nivel europeo como nacional, y también comprender el funcionamiento de los mecanismos de elusión fiscal más comunes entre estas empresas.

Vivir en un mundo globalizado en el que todos los sistemas están interconectados ha generado una dinámica empresarial en la que la búsqueda del máximo beneficio y de los mayores niveles de eficiencia y productividad fundamentan el día a día de la actividad empresarial. Esta finalidad lucrativa no es un problema desde una perspectiva legal, no obstante, se puede cuestionar el hecho de que estas grandes empresas reduzcan desconsideradamente su carga legal y por tanto ética de sus objetivos estratégicos con el único fin de aumentar su margen de beneficios.

El área de la fiscalidad empresarial internacional es muy compleja y está constantemente sufriendo modificaciones y cambios. Ello ha generado que existan muchos vacíos legales que son aprovechados por empresas para conseguir un ahorro fiscal mayor y la mayor elusión de impuestos posibles. Es cierto que a las empresas les supone un coste significativo contribuir al pago de impuestos, sobre todo cuando lo hacen no sólo para contribuir con un porcentaje de sus beneficios, sino también cuando le pagan la nómina a sus empleados, cuando compran un inmueble nuevo, o cuando desembolsan los beneficios. No obstante, es un deber y obligación de todos y sobre todo es algo que no se puede eludir. El derecho a reducir la carga fiscal es algo lícito siempre que se ajuste a unos límites y no de lugar a competencias desiguales con respecto a otras empresas.

Por todo ello, el objetivo de este trabajo es indagar sobre el panorama fiscal creado a raíz de la entrada de las empresas tecnológicas en el sistema económico global. En concreto, el perímetro del trabajo a seguir se ha desarrollado desde una metodología transversal por la que se analizan un conjunto de factores que nos permitan estudiar la dinámica fiscal de las empresas tecnológicas y examinar la relación entre variables de interés (elusión fiscal,

falta de neutralidad impositiva, lagunas legales, normativa a desarrollar, nueva política fiscal internacional y nacional entre países de la UE y de la OCDE).

La referida metodología se ha implementado en dos vertientes: una vertiente inductiva, al haber analizado un campo concreto, como es el de la política fiscal y tributaria adaptada al grupo de empresas tecnológicas, que cada día es mayor. Por el otro, una vertiente deductiva, ya que para abordar este caso concreto he tenido que analizar la normativa existente, así como normativa que será de futura aplicación. En otras palabras, la metodología es transversal porque no solo se está tratando a las empresas tecnológicas, sino su dinámica fiscal y la normativa aplicable a su estructura.

2. CONTEXTO: QUÉ SON LAS EMPRESAS TECNOLÓGICAS. PROBLEMÁTICA QUE PLANTEAN EN RELACIÓN CON SU RÉGIMEN FISCAL EN EL ÁMBITO NACIONAL Y EN EL DE LA UE.

En primer lugar, cabe definir aquello que entendemos como planificación fiscal abusiva en el ámbito de la UE. La planificación fiscal puede ser de dos tipos; por un lado, **abusiva**, consistente en la utilización de mecanismos por parte de empresas que, a pesar de su posible legalidad, son contrarios al espíritu de la ley, y a través de los cuales las empresas pueden reducir su deuda fiscal. Por tanto, estas empresas aprovechan los resquicios jurídicos existentes en un sistema fiscal, así como las disparidades entre distintos países de la UE para modificar su carga fiscal. Todo ello puede dar lugar a una doble no imposición o a una doble deducción. Por el otro, existe la planificación fiscal simple, consistente en buscar una estrategia fiscal lícita que haga eficiente la fiscalidad de la empresa optimizando la carga tributaria. Esta última es admitida por los tribunales ya que entienden que las empresas quieren obtener un ahorro fiscal.

Para ir más allá, a lo largo de esta investigación centraré mi análisis en la planificación fiscal abusiva y en el papel que juegan aquí las empresas tecnológicas, las cuales, por tener una estructura predominantemente formada por activos intangibles, compiten en condiciones desiguales por aprovechar esta estructura y así evitar pagar impuestos en determinados países.

En este sentido, cabe mencionar aquello que podemos entender por empresa tecnológica. De acuerdo con el Centro de Apoyo de Pequeñas y Medianas Empresas¹, no existe un concepto único de empresa de base tecnológica, pero a grandes rasgos se pueden entender como aquellas empresas que a través de la investigación convierten el conocimiento técnico o científico en nuevos productos, procesos o servicios que se pueden introducir en el mercado. Estas empresas son muy heterogéneas puesto que las empresas tecnológicas se encuentran presentes en prácticamente todos los sectores. Sin embargo, un rasgo común a todas ellas es que suelen ser pioneras en el sector de actividad, están altamente especializadas y disponen de un elevado nivel de uso de las tecnologías.

Tanto a nivel comunitario como a nivel nacional, se está trabajando para implantar medidas que frenen este tipo de conductas por parte de las empresas. Si echamos un vistazo a las cifras en España podemos observar como de acuerdo con un artículo de El Mundo², en 2019 Apple obtuvo unos ingresos de 435.400.594 € de los cuales tributaron 10,1 millones, o Amazon, con unos ingresos de 490.872.518€, que solo pagó 4,4 millones.

Este problema tiene su origen en que la fiscalidad siempre ha sido física y basada en la presencia de estas empresas en los países en los que se originaba el hecho impositivo. Sin embargo, con la aparición de empresas tecnológicas y *Startups* las reglas del juego han cambiado, ya que ahora para hacer negocio no hay que estar en el país. La Comisión Europea resalta que estas compañías asumen a nivel europeo un 9,5% de impuestos frente al 23% de las convencionales.

A raíz de esta problemática, existen distintas opiniones sobre cual puede ser la mejor solución posible, entre las cuales cabe resaltar la propuesta de que se elimine el Impuesto de Sociedades y que se sustituya por otro tipo de impuesto en el que lo que se grave no

¹CEVIPYME. (2019). Empresas de base tecnológica. Obtenido el 11/01/2020 de http://www.cevipyme.es/herramientas/documentacion/Guia_sebt/cevipyme_miniguia2_EBT.pdf

² Fernández, E. (2019, 15 de septiembre). Gigantes digitales, impuestos minúsculos. *El Mundo*. Obtenido el 2/02/2020 de <https://www.elmundo.es/economia/empresas/2019/09/15/5d7be3c6fdddff34208b45ad.html>

sea tanto el beneficio obtenido, sino más bien el valor generado al cliente que en muchas ocasiones puede ser intangible. También, desde la OCDE se han hecho una serie de propuestas sobre nuevas formas de medir el hecho imponible que permitan captar el valor “intangible” generado por estas empresas.

Es evidente que todas las estructuras de Derecho Internacional Tributario previas basadas en el concepto de establecimiento permanente han colapsado. La actividad económica presencial y la tributación previa se han desacoplado y no son capaces de gravar correctamente la actividad económica que, a pasos agigantados, cada vez está basada más en una estructura tecnológica. Los gobiernos de distintos países han comenzado a responder, entre los cuales se puede destacar la *Tasa Gala* creada por el gobierno francés, o la *Tasa Google* que aspira crear el gobierno socialista en España.

A lo largo de este trabajo se analizará la situación actual y la carga impositiva a la que hacen frente las grandes empresas, así como las medidas que se han ido proponiendo a nivel nacional tales como el art. 70 de la Ley del IVA o el art. 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. También se estudiará la problemática y las contradicciones existentes entre la ley nacional y europea, y finalmente las propuestas que se han realizado y el sistema fiscal al que parece que nos encaminamos para poner solución a estos problemas de desigualdad entre empresas que han sido causados por la legislación fiscal existente hoy en día.

3. LEGISLACIÓN ESPAÑOLA: ART. 70 LEY IVA Y ARTÍCULO 21 DE LA LEY DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES.

En este epígrafe se va a analizar la legislación española existente dedicada a regular esta materia. En primer lugar, se analizará la ley del IVA, en concreto el art. 70 (inversión del sujeto pasivo) en el que se hace referencia al lugar de realización de las prestaciones de servicios. Además, se analizará también el art. 21 de la Ley del Impuesto de Sociedades en la que se establecen exenciones para entidades residentes y no residentes en territorio español. Sin embargo, previamente a la explicación de dichos artículos se va a hacer un análisis de los orígenes y la fundamentación del concepto de establecimiento permanente que posteriormente han dado lugar a las reformas de dichos artículos.

3.1 ORÍGENES Y FUNDAMENTACIÓN

3.1.1 Evolución del concepto de establecimiento permanente

El establecimiento permanente es un criterio muy importante que tener en cuenta a la hora de determinar donde tributan las empresas. Es por ello por lo que cabe introducir este concepto y la problemática que ha venido suscitando con el paso de los años.

De acuerdo con la Agencia Tributaria³, “se entiende que una persona opera mediante establecimiento permanente en territorio español, cuando por cualquier título disponga en el mismo, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del no residente, que ejerza con habitualidad dichos poderes. En particular, se entiende que constituyen establecimiento permanente: las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de 6 meses”.

Además, el Modelo de Convenio de la OCDE también da una definición de lo que se puede considerar como establecimiento permanente en su art. 5. Se considera como tal a “un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad”.

³ Agencia Tributaria. (2019), Definición de establecimiento permanente (ep)

A efectos del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR) ¿cuándo se entiende que un no residente actúa en España mediante establecimiento permanente?. Obtenido el 2/02/2020 de

https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Empresas_y_profesionales/Empresas/Impuesto_sobre_Sociedades/Periodos_impositivos_iniciados_hasta_31_12_2014/No_residentes_con_establecimiento_permanente/Cuestiones_basicas_sobre_tributacion/Definicion_de_establecimiento_permanente_ep_.shtml

Como se puede observar, el criterio de establecimiento permanente actual no es capaz de albergar a todos los tipos de empresas que han ido surgiendo con el paso de los años. Este concepto ha suscitado problemática ya que se quedan fuera muchas empresas que están presentes en España, pero no de forma física o con una sede.

Existe una parte de la doctrina que considera que este concepto tiene que evolucionar, y ello ha generado dos perspectivas:

Por un lado, una parte considera que el criterio de establecimiento permanente como punto de conexión en la fiscalidad internacional se tiene que mantener. No obstante, los que favorecen esta opinión consideran que es necesario que se planteen mejoras técnicas en su regulación y que de esta manera se adapte su figura a esta nueva época, marcada por innovaciones tecnológicas.

Existe otra perspectiva que considera necesaria una remodelación global del concepto de establecimiento permanente. De este modo, se eliminaría este criterio y se establecerían nuevos criterios para poder determinar el hecho imponible. Se irían eliminando poco a poco los criterios de residencia para avanzar a criterios basados en la fuente que origina el hecho imponible. Es más, según Manuel Lucas Durán y Álvaro Del Blanco García⁴, con estas modificaciones avanzaríamos más a una tributación repartida y apegada a los lugares de obtención de la renta, poniendo el acento en cada renta de manera más individualizada, considerándose en el país en el que ésta ha sido obtenida independientemente de que se disponga o no ahí de establecimiento permanente.

A su vez, también se considera una mejor opción eliminar el concepto de establecimiento permanente por determinadas cuestiones jurídicas. En primer lugar, porque el criterio de establecimiento permanente no implica progresividad ni tampoco se tienen en cuenta cuestiones familiares que haya que respetar basándonos en los principios de justicia tributaria mediante el gravamen personal y subjetivo relacionado con el lugar de

⁴ Lucas, M. y Del Blanco, A. (2018). Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales

residencia. En relación con esto cabe mencionar que los establecimientos permanentes tienen el mismo trato tributario independientemente de que estos sean de personas físicas o jurídicas, ya que así lo establecen las reglas del Impuesto de Sociedades. Además, es muy frecuente que en relación con los establecimientos permanentes sea más común emplear criterios de exención que de imputación como mecanismos para evitar problemas de doble imposición internacional⁵. Es por todo lo expuesto por lo que cobra mayor relevancia dar un paso y avanzar para buscar nuevos criterios de determinación del hecho imponible como por ejemplo el de fuente de la renta.

En contraposición con lo previamente expuesto cabe también analizar la perspectiva del usuario de esos servicios cuando estos han sido originados en el extranjero. En relación con ello cabe mencionar la referencia que se hace a los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radio fusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica regulados en el art. 163 de nuestra Ley del IVA. En cuanto a estos servicios, se aplica como principio de tributación el país del cliente que hace uso de ellos suponiendo entonces que será la empresa que preste los servicios la encargada de liquidar el IVA en el país del cliente. Ello es porque al ser un particular el usuario de los servicios, carece de sentido que se le transmita a éste la carga de liquidar el IVA.

Ahora procederemos al siguiente epígrafe en el que se introduce el concepto de Mini Ventanilla Única, una solución propuesta a estos problemas por la que se establece un sistema especial para facilitar el cumplimiento de la obligación tributaria por parte de la empresa.

3.1.2 Mini Ventanilla Única o "*Mini One Stop Shop - MOSS*".

El mecanismo de la Mini Ventanilla Única es un nuevo régimen especial de IVA que entró en vigor el 1 de enero de 2015. Con él se da la posibilidad a los sujetos pasivos de servicios de telecomunicaciones, de radio fusión y televisión o electrónicos y a todas aquellas personas que no tengan la condición de sujetos pasivos en los Estados miembros en los que no exista un establecimiento para liquidar el IVA adeudado por la prestación

⁵ Art. 22, Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE 28 de noviembre de 2014).

de servicios, realizar la tributación a través de una web de un Estado miembro en el que estén identificados.

Lo que se pretende con este régimen es simplificar la prestación por IVA ya que se ha producido un cambio en la normativa reguladora del lugar de la prestación del servicio entorno a este impuesto. Por tanto, la prestación del servicio se entiende realizada en el Estado miembro del cliente y no en el del proveedor. Con ello, los sujetos activos pueden evitar tener que realizar la contraprestación del IVA en cada Estado en el que consuman. La empresa que preste los servicios gravados con el IVA será la encargada de realizar la liquidación, pero se hará por vía electrónica y de forma trimestral y en este momento será la Administración Tributaria del país en el que se ha realizado la liquidación, la encargada de repartir la parte que corresponda a cada uno de los países de los clientes que han adquirido el servicio.

En este sentido, la legislación establece dos regímenes diferentes en función de que la empresa prestadora de los servicios esté o no establecida en la Unión Europea.

En primer lugar, existe un régimen especial, que las empresas de servicios electrónicos ubicadas fuera del ámbito de la Unión Europea pueden aplicar con carácter voluntario. Este régimen consiste en que se les permita realizar de manera electrónica con carácter trimestral, una liquidación en la que se englobe el IVA correspondiente a todos los servicios que se hayan ofrecido a particulares de la Unión Europea independientemente del Estado miembro al que pertenezcan. Por tanto, en el Estado que la empresa escoja, ésta hará frente al pago del IVA de todos los países llegando incluso a poder aplicar distintos tipos impositivos o divisas distintas, que luego se convertirán a la moneda del país al que corresponda dicha tributación. Posteriormente, será la Administración del país que se haya escogido, la encargada de repartir la cantidad correspondiente a cada Estado.

Imaginando que la empresa escogiera a España como Estado para realizar la tributación, tendría que realizar la declaración por el Modelo 368. Esta liquidación tiene un carácter particular puesto que se hace frente a la liquidación del IVA devengado, pero no la del IVA soportado por las compras de bienes y servicios usados en las operaciones gravadas.

En segundo lugar, si los servicios gravados han sido prestados por empresas o profesionales establecidos en la Unión Europea, pero no en un Estado miembro de consumo, el procedimiento sería similar al anterior con la particularidad de que, si la empresa es de un Estado miembro de la Unión, el Estado de identificación no se puede elegir, sino que será aquel en el que el empresario tenga su sede.

3.1.3 En que consisten estos artículos y como se les pueden aplicar a las empresas tecnológicas

i. Vertiente del IVA

Para continuar, cabe enunciar lo establecido en el art. 70 uno 4º de la ley del IVA:

Artículo 70: Lugar de realización de las prestaciones de servicios. Reglas especiales

Uno. Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:

[...]

4.º Los prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión, cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que éste se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del Impuesto, en los siguientes casos:

a) Cuando concurren los siguientes requisitos:

a) que sean efectuados por un empresario o profesional que actúe como tal establecido únicamente en otro Estado miembro por tener en el mismo la sede de su actividad económica, o su único establecimiento o establecimientos permanentes en la Comunidad, o, en su defecto, el lugar de su domicilio permanente o residencia habitual; y

b) que el importe total, excluido el Impuesto, de dichas prestaciones de servicios a destinatarios que no sean un empresario o profesional actuando como tal, que se encuentren establecidos o tengan su residencia o domicilio habitual en el territorio de la Comunidad excluido el Estado miembro señalado en la letra a'), haya excedido durante el año natural

precedente la cantidad de 10.000 euros o su equivalente en su moneda nacional.

Lo previsto en esta letra a) será de aplicación, en todo caso, a las prestaciones de servicios efectuadas durante el año en curso una vez superado el límite cuantitativo indicado en el párrafo anterior.

También se considerarán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto las mencionadas prestaciones de servicios efectuadas en las condiciones señaladas en esta letra a), aunque no se haya superado el citado límite, cuando los empresarios o profesionales hubieran optado por dicho lugar de tributación en el Estado miembro donde estén establecidos.

b) Que sean efectuados por un empresario o profesional que actúe como tal distinto de los referidos en la letra a') de la letra a) anterior.

Tras leer el artículo, un detalle esencial a resaltar sobre el IVA es la vertiente que tiene de ser un impuesto indirecto. El hecho de que sea indirecto implica que grava una manifestación indirecta de la capacidad económica en el consumo. Es, además un impuesto que se repercute ya que el empresario lo repercute al consumidor final y es quien realiza la liquidación a Hacienda.

En este artículo se establece un criterio para determinar cuando se entienden prestados en el territorio de aplicación del impuesto los servicios. Será así cuando el que adquiera los servicios no sea un empresario y siempre que el que los preste sí lo sea y tenga su establecimiento permanente de actividad en otro Estado Miembro. Además, el importe de las prestaciones tendrá que exceder de 10.000€. De este artículo podemos concluir que cuando se cumplan estos requisitos se aplicará el impuesto del lugar de realización de la prestación del servicio.

Podemos hacer entonces una síntesis sobre los tipos de servicios a los que se aplica la regla especial del art. 70 uno 4º. Por un lado, se encuentran los servicios de telecomunicaciones, por otro los de radio fusión o de televisión, y, finalmente, los servicios prestados por vía electrónica. En concreto, si nos centramos en los últimos, tendremos que entender qué se entiende por servicios prestados por vía electrónica. De

acuerdo con Antonio Cubero Truyo⁶ “se considerarán servicios electrónicos aquellos que consistan en la transmisión de contenidos enviados y recibidos por medio de equipos de procesamiento, siendo transportados por cable, radio, sistema óptico y otros medios electrónicos”. De esta definición podemos concluir que no se refiere solo al simple uso de internet con el fin de comprar bienes que luego recibes, sino más bien quiere decir que aquello que adquieras sea objeto de suministro puramente electrónico, como puede ser una descarga *online*, sin que sea necesario un traslado físico del elemento.

Si analizamos lo que dice la ley, esta hace una lista de los ejemplos más significativos de servicios electrónicos:

- Suministro y alojamiento de sitios informáticos
- El suministro de programas y su actualización y mantenimiento a distancia.
- El suministro de imágenes, texto, información y la puesta a disposición de bases de datos.
- El suministro de música, películas, juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio.
- El suministro de enseñanza a distancia.

Como podemos observar, estos ejemplos que da la ley prácticamente abarcan cualquier tipo de servicios que puedan ser prestados por una empresa tecnológica. En concreto, si observamos el caso de Google, y analizamos sus diferentes áreas de negocio, podemos encuadrar varias de ellas en cada uno de los ejemplos previamente enumerados. En el caso de Netflix, nos encontraríamos ante un supuesto de suministro de películas.

Tras realizar un análisis de lo expuesto en la ley, podemos afirmar que ésta enumera de manera clara y precisa los tipos de servicios que prestan las empresas que pueden estar obligadas por dicho precepto. Por tanto, será fácil para el sujeto pasivo prestador de los servicios identificarse y saber que tiene que realizar su tributación del IVA por la vía del art. 70.

No obstante, y como se procederá a analizar a continuación, no es suficiente con ser una de las empresas mencionadas en el artículo, sino que para saber si definitivamente su

⁶ Pérez Royo, F. (2019). Curso de Derecho Tributario parte especial. Madrid: Tecnos

hecho imponible va a ser gravado por el IVA español, tendrá que cumplir con los criterios enumerados en la Ley para determinar el lugar de realización del hecho imponible.

En este sentido, en el art. 69.1.1º se establece la regla general del principio de tributación en destino si el cliente del servicio es un empresario o profesional. Esta regla se aplica con normalidad a todos los servicios que establece el art. 70. Además, se hace tanto dentro como fuera de la Unión Europea.

La problemática la suscitan los servicios que se prestan a particulares. El art. 69.1.2º establece una regla general de principio de tributación en origen si el cliente del servicio es un particular, pero en la práctica esta regla cede casi por completo. Como sustitución pasa a jugar el artículo previamente mencionado. Como se observa en dicho artículo, “los servicios se entenderán realizados en el territorio de aplicación del IVA en caso de que el destinatario sea un particular con residencia o domicilio particular en el territorio de aplicación del IVA”. A modo de aclaración, no se entenderán realizados en el territorio de aplicación del impuesto los servicios de este tipo prestados por empresas en el territorio de aplicación del IVA a los particulares que no sean miembros de la UE o de terceros países.

No obstante, la doctrina afirma que, pese a que se creen regímenes especiales para simplificar la liquidación del IVA del país de destino, este principio puede dar lugar a que microempresas que prestan servicios ocasionales a consumidores de otros países tengan que hacer frente a cargas excesivas.

Todo ello dio lugar a que a partir del 1 de enero de 2019 se comenzara a aplicar un principio de tributación en origen a los servicios a particulares cuando estos servicios realizados a particulares de Estados de la UE no sean superiores a los 10.000 euros anuales. Además, si estas empresas prefieren que se les aplique el principio de tributación en destino se les aplicará con una vigencia de dos años naturales⁷.

⁷ Art. 70.1.4º y art. 70.1.8º en cumplimiento de la Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017

En este tipo de servicios existe una peculiaridad, ya que va a aplicarse siempre el principio de tributación en destino aún cuando el que adquiere los servicios sea un particular (con la excepción de los 10.000 euros). Por ello, es la empresa prestadora del servicio la que tiene la obligación de liquidar el IVA, incluso cuando no esté ubicada en el país del adquirente. Como ya hemos podido observar en el apartado anterior, el mecanismo de la Mini Ventanilla Única es un régimen que se ha establecido para poder facilitar la liquidación.

ii. Vertiente del IS

La principal diferencia entre este impuesto y el IVA es que el Impuesto sobre Sociedades tiene un carácter directo. La naturaleza de un impuesto directo radica en que grava la renta como una manifestación directa de la capacidad económica.

En el art. 21 de la Ley sobre el Impuesto de Sociedades este artículo se establecen una serie de exenciones sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español. Es precisamente por ello por lo que hay que prestar especial atención al artículo, ya que abarca al conjunto de empresas tecnológicas objeto de estudio en este trabajo.

Para que se eximan de tributación los dividendos y las participaciones, los criterios a cumplir son los siguientes:

- Que el porcentaje de participación en el capital sea al menos del 5% o que el valor de la adquisición de la participación supere los 20 millones de euros. Además, la posesión de la participación se computará durante el año del ejercicio fiscal.
- Adicionalmente, en el caso de que nos encontremos ante un supuesto de participaciones en el capital o en los fondos de entidades no residentes, que la entidad a la que pertenecen las participaciones haya estado sujeta, pero exenta por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto, a un tipo nominal que al menos sea del 10 por ciento en el ejercicio en el que se han obtenido los beneficios a repartir. Además, cumplen este requisito las entidades

cuyo país esté suscrito a un convenio para evitar la doble imposición internacional.

- Este régimen se aplicará también a la renta obtenida en los supuestos de liquidación de la entidad, separación del socio, fusión, escisión total o parcial, reducción de capital, aportación no dineraria o cesión global de activo y pasivo. Este requisito se ha de cumplir el día de la transmisión.

Por ejemplo, imaginemos que la sociedad denominada Pascual S.L es una entidad española que adquirió en 2016 una participación del 25% en otra inglesa, por importe de 200.000 euros que vende en 2019 por 1.000.000 de euros. La entidad inglesa cumple con los requisitos del art. 21.1 LIS durante todos los años. Por tanto, las reservas generadas por la entidad inglesa, correspondientes a un grado de participación del 25%, durante el periodo en el que se poseían las acciones ascienden a 400.000 euros. La venta de las participaciones ha generado un beneficio de 800.000 de los cuales, todos estarán exentos de acuerdo con lo establecido en el art. 21.3 LIS. En otras palabras, cuando la sociedad declare sus cuentas tendrá que realizar un ajuste extracontable negativo de carácter permanente por haber percibido una renta resultante de haber participado en el capital de la sociedad inglesa.

Este artículo es una de las principales novedades incorporadas dentro de la Ley del Impuesto sobre sociedades en cuanto a la posibilidad de exonerar de gravamen las rentas percibidas por el cobro de dividendos o bien como consecuencia de la transmisión de participaciones. Con él se establecen mecanismos para exonerar de gravamen las rentas resultantes de participaciones en el capital de empresas extranjeras.

Tras reformar este artículo, el legislador ha pretendido mejorar la competitividad de las empresas españolas en el tráfico internacional. Además, ha modificado el tratamiento de la doble imposición internacional, lo que es objeto de estudio en el siguiente epígrafe y en lo que profundizaremos más adelante.

4. ARTÍCULO 96 CE: PROBLEMÁTICA ENTRE LA LEGISLACIÓN ESPAÑOLA Y LA DE LA UE. TRATADOS INTERNACIONALES. ¿QUÉ TIENE PRIMACÍA?

Capítulo tercero. De los Tratados Internacionales

Artículo 96

1. *“Los tratados internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, formarán parte del ordenamiento interno. Sus disposiciones sólo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios tratados o de acuerdo con las normas generales del Derecho internacional.”*
2. *Para la denuncia de los tratados y convenios internacionales se utilizará el mismo procedimiento previsto para su aprobación en el artículo 94.”*

De acuerdo con lo establecido en el artículo 96 CE, para que un tratado internacional sea válido en España, será necesario que haya sido válidamente concluido. No obstante, cuando dicho tratado sea válidamente concluido será fuente indirecta del derecho español. Solamente cuando además de ser válidamente concluido, sea publicado, pasará a ser fuente directa del derecho español y, por tanto, creará derechos y obligaciones para los particulares. A esto se le llama “aplicación directa”, y no será necesaria una norma que lo desarrolle, solamente que se cumplan los requisitos previamente mencionados.

4.1 NOS REMITIMOS A LO QUE DICEN LOS TRATADOS

4.1.1 Mecanismos para evitar la doble imposición.

Se entiende por doble imposición⁸ “el hecho de que una misma renta esté sujeta a dos o más tributos que sean similares, en general a dos impuestos, y más concretamente y en particular, a dos impuestos sobre la renta. Puede producirse en el mismo país o como consecuencia de la colisión entre las normas de dos países distintos, en cuyo caso esa doble imposición pasa a llamarse doble imposición internacional.”

⁸ Mellado, F. y Argente, J. (2019), *Fiscalidad Básica CISS. Doble Imposición*. Madrid: Wolters Kluwer

Para mitigar la doble imposición internacional interviene la Unión Europea haciendo uso del papel que le ha sido otorgado en el sistema tributario internacional. En este sentido, la UE, dispone de su propio Presupuesto y de su propio sistema de ingresos, que en algunos casos puede ser de carácter tributario. No obstante, nunca ha pretendido establecer un sistema tributario propio, lo que implica pues, que tampoco complementa al de los Estados.

En el ámbito tributario, la Unión Europea ejerce influencia en los sistemas tributarios nacionales en base a las competencias que le han sido otorgada a través de los Tratados Internacionales. Con ello, busca lograr un mercado comunitario en el que se respeten las libertades de circulación y evitando a su vez que las empresas falseen sus resultados para lograr una menor tributación.

Desde la perspectiva nacional, la segunda de las fuentes del ordenamiento tributario por detrás de la Constitución son los Tratados Internacionales. Cuando se cumplan los requisitos del art. 96 CE, los Tratados pasarán a ser fuente del ordenamiento tributario español. Dentro de los Tratados Internacionales existen dos tipos; aquellos recogidos en el art. 93 CE que requieren una previa autorización por Ley Orgánica, y un segundo grupo previsto en el art. 94 CE que requieren la autorización de las Cortes Generales por el procedimiento previsto en el art. 74.2 CE. La gran parte de los Tratados de carácter tributario se encuentran en este precepto por afectar su contenido al deber constitucional de contribuir (94.1.c), por implicar obligaciones financieras para la Hacienda Pública (94.1.d) y por suponer la modificación o derogación de una ley o exigir medidas legislativas de ejecución (94.1.e). Dentro de este tipo de tratados se encuentran aquellos que van a ser objeto de estudio en este trabajado: los Convenios para evitar la Doble Imposición (CDIs) recogidos en el art. 7.b) LGT.

El objetivo principal⁹ de estos Convenios es tanto repartir el poder tributario de cada uno de los Estados de la Unión como coordinar los distintos sistemas tributarios nacionales para evitar la doble imposición. Su contenido normalmente suele abarcar mecanismos para evitar la doble imposición, la regulación del procedimiento de aplicación e

⁹ Pérez Royo, F. (2018). Derecho Financiero y Tributario Parte General (pp.112-114). Madrid:Tecnos

interpretación... etc. A su vez, cabe mencionar que se aplicarán con preferencia a la legislación interna.

Los países con los que España tiene suscritos Convenios Internacionales para evitar la doble imposición son¹⁰ ciento doce, entre los que se encuentran China, Estados Unidos o Arabia Saudi.

Además, gracias a la modificación del art. 21.2 de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades, en el caso de participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español¹¹, se exige de forma adicional que haya sido gravada el año en el que obtuvo un beneficio que fuera repartido por un impuesto análogo al IS a un tipo nominal de al menos el 10 por cien. Este requisito se entenderá cumplido cuando se trate de países con los que España haya suscrito un Convenio para evitar la doble imposición internacional. De este modo, los Convenios regulan de forma específica teniendo en cuenta las relaciones económicas entre los países que los suscriben para determinar los mecanismos que se van a emplear para así evitar la doble imposición internacional.

La ley establece dos tipos de deducciones para evitar la doble imposición.

Por un lado, se encuentran las deducciones para evitar la doble imposición jurídica internacional¹²: Cuando el impuesto es soportado por el contribuyente, se establece una deducción cuando la sociedad que contribuye en el Impuesto sobre Sociedades ha obtenido rentas positivas en el extranjero y por tanto está soportando el impuesto correspondiente al país de la fuente de ingresos, y posteriormente ha de incluir las rentas

¹⁰ Portal Institucional Ministerio de Hacienda. (2019). Convenios de doble imposición. Obtenido el 15/02/2020 de https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Normativa%20y%20doctrina/Normativa/CDI/Paginas/CDI_Alfa.aspx

¹¹ Pérez Royo, I. (2019). Derecho Financiero y Tributario Parte Especial (pp.470). Madrid:Tecnos

¹² Pérez Royo, F. (2018). Derecho Financiero y Tributario Parte General. (pp.482-483). Madrid: Tecnos

obtenidas en el impuesto español (que como sabemos, grava la renta mundial del contribuyente). La LIS permite a la sociedad que se deduzca la menor de entre:

- El importe que ha sido satisfecho en territorio extranjero por un impuesto similar al Impuesto sobre Sociedades nacional.
- El importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubiera obtenido en nuestro país.

Por el otro, existe una deducción por doble imposición económica internacional por dividendos y participaciones en beneficios. Lo que se busca corregir es una doble imposición económica causada por un gravamen de una misma renta aplicada a dos sujetos distintos por dos países diferentes. Lo que esto significa es que dos sujetos distintos pueden participar en un mismo beneficio (una misma renta) y ser gravados por el hecho imponible en dos países diferentes. Esta deducción solamente se aplicará cuando se cumplan los requisitos exigidos en el art. 32 TRLIS.

A efectos de la deducción, cuando se cumplan los requisitos, la entidad podrá deducir de su cuota íntegra el impuesto que haya tenido que pagar en el extranjero.

La problemática que suscita esta reforma del artículo implica que grandes empresas tecnológicas puedan ubicarse en un paraíso fiscal y aprovechar los resquicios jurídicos para solamente pagar el tipo impositivo que más les beneficie deduciéndose por tanto esa cantidad en el otro país. Todo ello se va a analizar en el siguiente apartado.

4.1.2 Aplicado a las empresas tecnológicas. Como utilizan los mecanismos para evitar la doble imposición internacional y pagar menos impuestos.

Como bien sabemos, tradicionalmente las empresas pagaban impuestos en aquellos países en los que se originaba su actividad económica. El problema surge cuando aparecen las empresas tecnológicas, ya que estas pueden “mover” el origen de sus beneficios, como por ejemplo las patentes o su propiedad intelectual a países donde los tipos impositivos son extremadamente bajos. De esta manera, estas empresas terminan pagando menos impuestos que aquellas empresas que operan solamente en un país como España. A raíz de todo esto, la Unión Europea está trabajando en mecanismos para evitar estas

conductas, aunque existen países como Francia, que el pasado año aprobó su propio impuesto.

De acuerdo con la OCDE¹³, con la aparición de internet, las reglas sobre como llevar a cabo un negocio tanto a nivel local como a nivel multinacional han cambiado. Internet da lugar a la posibilidad de utilizar un medio seguro y fiable para llevar a cabo los negocios. Esto da lugar a que las empresas puedan ejercer algunas de sus funciones principales a través de internet. Entre estas funciones destacan aquellas relativas a innovación, producción, administración o contables y financieras. Las empresas pueden deslocalizar parte de sus servicios o de los procesos necesarios para entregar el producto final al consumidor, desmembrando así cada una de las partes relativas al proceso productivo, y por tanto no llevando a cabo toda su actividad en un solo país. Como consecuencia, las empresas han ubicado a parte de su personal o de sus actividades productivas en aquellos países en los que puedan generar un mayor beneficio. Además, han descentralizado partes centrales de su negocio desde los que satisfacen las necesidades de sus clientes en lugares remotos.

Con todo ello, las empresas establecen su sede en un país concreto teniendo en cuenta los beneficios fiscales que ello les aporta y de ese modo pagan los impuestos relativos a ese país. Además, como explicamos en el primer epígrafe, se tiene en cuenta el criterio de Establecimiento Permanente, y, a la hora de ser gravados por un mismo hecho imponible por dos países distintos, acuden a las normas establecidas en los Convenios Internacionales para evitar la doble imposición, logrando de ese modo que se les aplique solamente el impuesto del país en el que están ubicados con un establecimiento permanente.

Como bien sabemos, si nos referimos al Impuesto sobre Sociedades, cuando se cumplan los requisitos enumerados en el epígrafe anterior las empresas van a ser capaces de deducir su cuota en España siempre que hayan pagado por el mismo impuesto en otro país. Cabe introducir entonces la problemática actual existente en Europa originada por las políticas fiscales de países como Irlanda u Holanda. En el caso de Irlanda se ubican muchas empresas por sus atractivas características fiscales. En concreto, en Irlanda se

¹³ OECD. (2004). *Are the current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce?*. <https://www.oecd.org/tax/treaties/35869032.pdf>

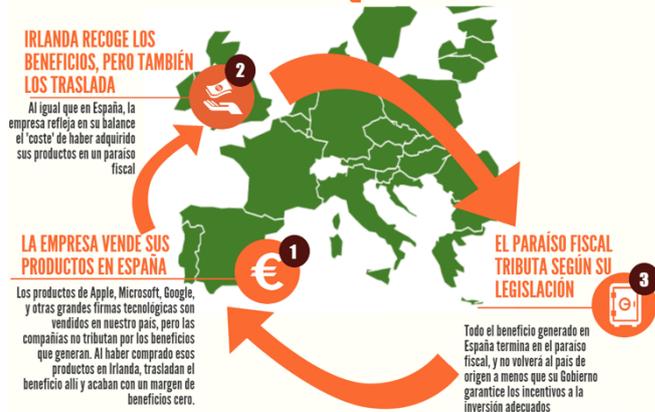
encuentra el *International Financial Services Center*, que alberga a la mitad de los 50 principales bancos internacionales, así como a las primeras 20 compañías aseguradoras. En su página web¹⁴ se desglosan los impuestos recaudados con el paso de los años, y en el año 2015 se recaudaron 621.4 millones de euros en comparación con los 456 millones de euros recaudados en 2012.

Este fenómeno está relacionado con el *Double Irish with a Dutch Sandwich*. Esta es una estrategia de elusión de impuestos consistente en que una empresa por ejemplo estadounidense abra una empresa en Bermuda a la que vende su propiedad intelectual. Posteriormente, la empresa abierta en Bermuda abrirá una subsidiaria en Irlanda cuyo objetivo será facturar por las operaciones realizadas en Europa por un valor similar a sus ingresos. Tras realizar esta segunda operación, el siguiente paso será abrir una tercera empresa en Holanda que será la que recibirá ingresos de la segunda compañía irlandesa que los reenviará a la primera empresa irlandesa basada en Bermuda. De este modo, lo que consiguen las empresas es dificultar el seguimiento del flujo de dinero y de ese modo minimizar el pago de impuestos. Son técnicas contables que han seguido empresas como Google o Ikea. Esta fórmula es una técnica para evitar impuestos que no es ilegal ya que lo que están haciendo es crear estructuras societarias fuera de sus fronteras. El problema surge cuando solamente tienen los recursos necesarios para hacerlo las grandes empresas, mientras que las empresas que operan solamente a nivel nacional no pueden hacerlo, aunque si utilizan sus propias técnicas de defraudación (pago en negro, no declarar el IVA...etc.) que no son objeto de estudio en este trabajo.

¹⁴ IFSC. (2008). About the IFSC. Obtenido el 5/03/2020 de <https://www.ifsc.ie/page.aspx?idpage=6>

CAFÉ DOBLE IRLANDÉS

CÓMO LAS GRANDES TECNOLÓGICAS ESQUIVAN A HACIENDA



Este es uno de los mecanismos empleados para no pagar impuestos por estas empresas (normalmente americanas) pero no es el único, ya que, el problema también es palpable desde el punto de vista legal. Ello es porque si por ejemplo analizamos la actividad que lleva a cabo el grupo de Facebook, basada en una red social, podemos afirmar

sin duda que es un servicio aparentemente gratuito para el usuario. La realidad sin embargo es que estas empresas ingresan grandes cifras por la publicidad que les exponen. Desde otra perspectiva, Apple también cobra a sus usuarios una cuota por suscribirse a sus servicios que no tiene forma de ser gravada. La cuestión que han planteado los expertos es la necesidad de encontrar una tasa que sea capaz de cuantificar el valor generado por las empresas a sus usuarios, ya que, pese a que los últimos normalmente no pagan una cuota de suscripción, las empresas tecnológicas recaban su información para posteriormente venderla a empresas de publicidad y así lograr que éstas puedan dirigir publicidad mucho más personalizada y efectiva para los usuarios.

Muy relacionado con la problemática que suscitan las empresas tecnológicas está el mecanismo de *tax sparing*, al que cabe dedicar un apartado de este trabajo.

De acuerdo con la OCDE¹⁵, el cambio del marco económico global ha dado lugar a una liberalización de los mercados financieros y por tanto del flujo de inversiones transfronterizas, lo que ha acelerado la velocidad de integración de las economías nacionales. A su vez, la mejora de las tecnologías de la comunicación ha permitido a las grandes corporaciones e instituciones desarrollar estrategias globales entre las cuales se encuentra el aumento de la movilidad geográfica de las bases imponibles nacionales y el alcance de la elusión y evasión fiscal.

¹⁵ OCDE. *Model Tax Convention on Income and on Capital*. (pp 2042). 2017

Además, todos aquellos países asiáticos y Latinoamericanos que antes eran considerados como países en desarrollo ahora se pueden considerar como países desarrollados que no están dentro de la OCDE. Estos países desarrollan incentivos para fomentar la inversión nacional y la extranjera tales como subvenciones en efectivo, ventajas en especie, o acceso favorable a contratos con el estado e incentivos fiscales. A lo que la OCDE se refiere es a que, pese a que estos países están en su derecho para reestructurar sus sistemas fiscales de acuerdo con sus propios objetivos, lo más eficaz sería promover una reconsideración a nivel colectivo para unificar las provisiones de *tax sparing* a nivel mundial.

Cabe definir en que consiste el *tax sparing*¹⁶: “Con el fin de fomentar la inversión extranjera, muchos países conceden distintos tipos de concesiones fiscales a los países interesados en invertir. Cuando una empresa de un país extranjero va a invertir en el país que aplica el *tax sparing*, ambas partes suscriben una convención por la cual acuerdan aplicar un método de exención según el cual la empresa obligada a pagar el impuesto está exenta de pagarlo independientemente de cual sea su valor. Normalmente, este método de exención se aplica a las inversiones directas. No obstante, como se considera que cuando esta empresa se adentra en un país está fomentando el crecimiento económico, pese a que haya un tipo impositivo las autoridades del país en el que te has adentrado no te lo van a exigir. Además, el mecanismo del *tax sparing* perjudica al país de origen de las empresas puesto que tras haber evadido pagar impuestos en el país en el que han entrado, cuando estas empresas vuelven a su país de origen, pese a no haber pagado el impuesto en el país en el que ha entrado se lo pueden deducir en su país de origen.”

Para combatir el *tax sparing*, los países están estableciendo cláusulas en los convenios según las cuales las empresas no se puedan deducir en su país de origen las tasas que no pagaron en el otro país. Todo ello es porque, de lo contrario, este mecanismo para evitar la doble imposición sería un mecanismo de doble no imposición.

En resumen, las empresas siempre van a buscar activamente mecanismos para reducir su carga impositiva. Es evidente que una empresa siempre va a buscar mecanismos por los

¹⁶(2017), OCDE, “*Model Tax Convention on Income and on Capital*”, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page2042

cuales pueda obtener un mayor margen de beneficio ya que, de este modo, va a poder generar crecimiento económico. No obstante, la problemática surge por el hecho de que las empresas con modelos de negocio tradicionales se ven perjudicadas al pagar muchos más impuestos que las empresas multinacionales tecnológicas. Las soluciones que han sido propuestas son diversas, aunque es evidente que un mecanismo para evitar que las empresas deslocalicen parte de su actividad productiva sería reducir en general el tipo impositivo que tienen que pagar para así hacer más atractiva la inversión de estas empresas en países como España. Ejemplo de ello es Irlanda, ya que resulta muy frecuente que las empresas establezcan ahí su sede europea. Sin embargo, independientemente de que la decisión sea reducir el tipo impositivo o establecer nuevos mecanismos para gravar el hecho imponible, la realidad es que estas empresas compiten en condiciones desiguales con aquellas empresas que por su tipo de actividad tienen que pagar un mayor tipo de gravamen. Por tanto, ahora vamos a pasar a analizar las distintas soluciones que se han venido planteando a nivel europeo.

Han surgido distintas propuestas, entre las de la OCDE que se explicarán en el siguiente apartado, para crear una tasa que grave estas actividades, u otras, como la de Estados Unidos de crear una “tasa digital” que incluye cobrar un 3% por los *me gusta* obtenidos en una publicación en Instagram o Facebook. A grandes rasgos suena como una posible solución, no obstante, los expertos dicen que las propuestas hechas en Bruselas han sido decididas de forma apresurada y como respuesta a las presiones hechas por cada uno de los gobiernos nacionales que están sufriendo por la deslocalización de la actividad productiva de las empresas. Además, para que se apruebe dicha propuesta, tendría que ser aprobada por todos los miembros de la Unión Europea entre los que se encuentra Irlanda, que se opone por completo a ello. Posiblemente, y si no se ponen de acuerdo todos los países para adoptar una política común que cambie la forma de gravar la actividad de estas empresas, existe el riesgo de “*tax wars*” o guerras fiscales, en las que cada país actúe de forma unilateral y en la que las empresas tecnológicas tengan que tributar varias veces por un mismo hecho imponible.

4.1.3 Que países se ven beneficiados y que pierde España

Según el estudio global realizado por Gabriel Zucman, en total las multinacionales no declaran en España alrededor de 13.5 millones de euros al año, ya que dejan de pagar esta tributación por trasladarse a paraísos fiscales o países con una tributación inferior. De forma artificial, se mueven los beneficios a otros países. En concreto, de la recaudación que corresponde a España por el impuesto sobre sociedades, se pierden 2.600 millones y además, se ha logrado determinar que en total las empresas multinacionales desplazan el 36% de sus ganancias a países como Puerto Rico, Suiza, Singapur, Holanda, Luxemburgo e Irlanda que son los que salen más beneficiados de este traslado de ingresos.



Como se puede ver, España es el sexto país que más ingresos perdió por el impuesto de sociedades en 2016.

Antes el mecanismo que se empleaba era el de realizar préstamos entre filiales y terminaban abonando los préstamos al país en el que hubiera un mayor tipo impositivo para así obtener una deducción fiscal.

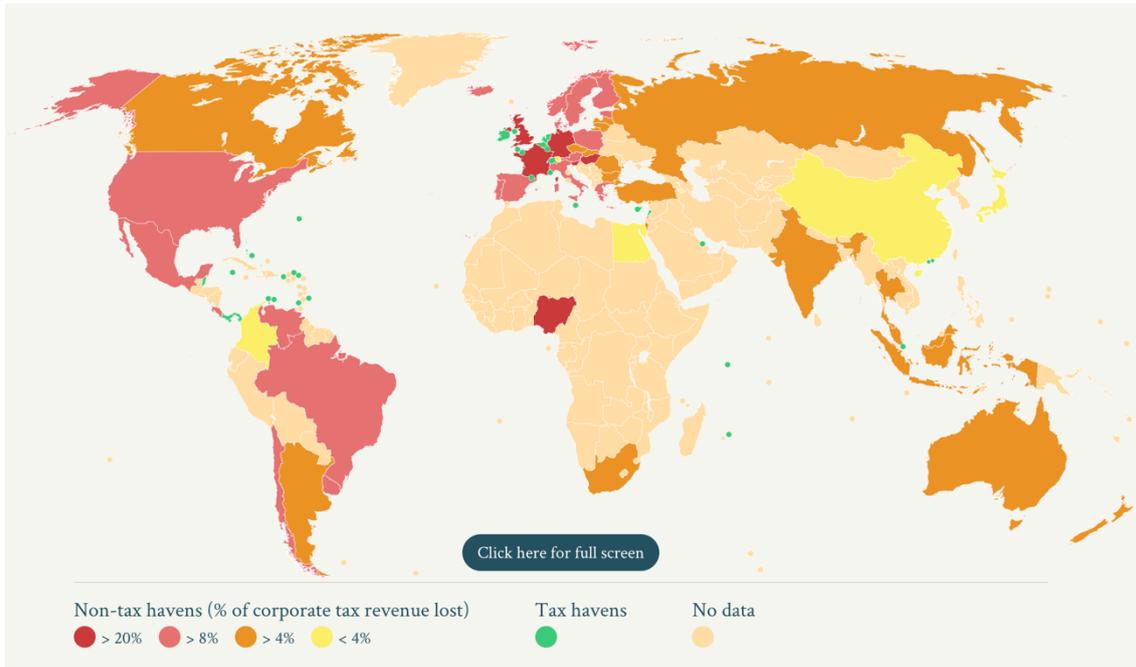
En el estudio realizado por el Eurostat se ha podido concluir que las empresas que más ganancias desvían son las estadounidenses. Además, los países que más perjudicados salen son los de la Unión Europea. Se ha analizado cual es el beneficio que tienen las empresas por cada dólar gastado en sueldos y las que menores tienen son las multinacionales, frente a las locales, excepto en los países fiscales. Por ejemplo, en Irlanda cada dólar gastado por las multinacionales en un trabajador supone un beneficio

de 16 dólares mientras que en Alemania declaran un beneficio de 20 céntimos por dólar dedicado a la plantilla.

De acuerdo con Zucman¹⁷ las autoridades de los estados afectados priorizan maximizar la recaudación cuando es mejor opción buscar aquellos beneficios que se han llevado otros países con una tributación alta ya que las empresas ponen más trabas cuando se les cuestiona por qué han declarado parte de su tributación en un país con tasas bajas. Además, considera que la competencia empresarial es desigual ya que los países afectados perciben menos ingresos y como consecuencia aumenta la desigualdad.

Esto viene originado por las diferencias existentes entre los ordenamientos jurídicos de los Estados. Para que desapareciera, la solución sería una armonización fiscal de todos los Estados. No obstante, las probabilidades de que esto ocurra son reducidas ya que, los intereses de los propios estados son los que originan las disparidades fiscales para así poder atraer a inversores extranjeros. Es más, pese a que en la imposición indirecta se ha logrado una armonización a nivel europeo, ni si quiera se ha logrado una armonización total. La realidad es que cuanto mayor sea el tipo de gravamen, más motivadas estarán las empresas para eludir impuestos, ya que uno de sus objetivos principales es reducir sus gastos y por tanto existirá una menor tributación efectiva entre diferentes Estados. Con el paso del tiempo, además, se ha podido observar que aquellos países que gozan de unos regímenes fiscales laxos para beneficiar la tributación empresarial son los que gozan de una mayor tributación efectiva en su territorio.

¹⁷ Maqueda, A. (2019). Las multinacionales dejan de declarar 13.500 millones en España. *El País*. Obtenido el 15/03/2020 de https://elpais.com/economia/2019/10/12/actualidad/1570895874_270982.html



Este es el gráfico realizado por Gabriel Zucman en el que si haces clic en los países puedes ver el porcentaje de impuesto de sociedades que pierde cada país con la elusión fiscal. En el caso de España la pérdida es del 13%, mientras que en el de Francia es del 24% y en Estados Unidos del 17%. Como contraparte, se puede ver que la parte de Irlanda está en color verde, y es porque ganan un 65% adicional del Impuesto de Sociedades que pierden los otros países.

De esto ya era consciente SMITH en 1776, cuando afirmaba que:

“El dueño del capital es propiamente ciudadano del mundo, y no se encuentra necesariamente vinculado a una determinada nación. Se halla en condiciones de abandonar el país que le someta a un trato vejatorio, para gravarle con una contribución molesta, trasladando su capital a otras tierras donde pueda ejercer su industria o disfrutar de su patrimonio con más tranquilidad¹⁸”.

Finalmente, y a modo de conclusión de este apartado también cabe mencionar el problema existente con los intercambios de información. Cuando un país suscribe un convenio o tratado de doble imposición con otro país, se establece una cláusula en la que se regulan los intercambios de información. Para comprenderlo mejor, un acuerdo de intercambio

¹⁸ CRUZ PADIAL, I., *op.cit.*, p.60.

de información se suscribe entre países con una alta presión fiscal y paraísos fiscales. Su función es detectar la evasión fiscal y las encargadas son oficinas especiales que dependen de la autoridad fiscal. Este intercambio de información, cuando se trata de un paraíso fiscal no es automático, sino que más bien implica que la autoridad competente del estado con alta presión fiscal solicita al otro país información relativa a obligados tributarios.

El problema reside en que los países no están obligados a divulgar la información siempre y cuando justifiquen que los países solicitantes no han alegado razones de peso. En otras palabras, cuando la oficina del país solicitante pide la información, tiene que hacerlo fundamentándolo en una serie de hechos que la oficina del país que ha suscrito el convenio tiene que dar por válidos. Además, el plazo que transcurre entre que la información se solicita y se recibe puede durar hasta seis meses, y cuando la oficina solicitante no tenga los datos personales del obligado tributario y simplemente tenga una sospecha sin saber quien es en concreto, tampoco está obligado el país considerado como paraíso fiscal a dar la información. Por tanto, existe otra cara a la problemática relacionada con la doble imposición, ya que estos acuerdos se suelen encontrar en los convenios de doble imposición y la doctrina afirma que en ocasiones sirven de excusa a los países que lo suscriben para dejar de estar en el punto de mira desde el punto de vista fiscal.

De nuevo podemos observar como parece que pese a que los convenios de doble imposición puedan atenuar el efecto de las prácticas abusivas de empresas e individuos, no es suficiente.

En 2013 se celebró en Chipre el *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes: Cyprus*¹⁹. Este tipo de foros comenzaron a celebrarse en el año 2000 y están formados por los países miembros de la OCDE que han acordado implementar medidas de transparencia e intercambios de información fiscales. En concreto, en este foro se discutieron los acuerdos de intercambios de información o *Tax Information Exchange Agreements* de Chipre. Existen distintos mecanismos de intercambios de información; por un lado, están los automáticos, que implican que en el

¹⁹OCDE. (2013). *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Cyprus*.

momento de solicitarse la información esta se transmite, y por otro los ordinarios, que requieren la realización de una solicitud que ha de ser examinada y que, en caso de ser aceptada, será transmitida en un plazo de seis meses. Como hemos expresado anteriormente, en el *peer review* del foro se hace alusión precisamente a como las autoridades chipriotas se reservan la posibilidad de rechazar las “*fishing expeditions*”, que son las solicitudes de información que no tengan un nexo aparente con una investigación abierta. No obstante, más adelante se realiza una precisión sobre el estándar de la información que tenga una “*foreseeable relevance*”, es decir, de relevancia previsible. Este término se define en el art. 26 del Modelo del convenio fiscal de la OCDE:

“The competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as is foreseeably relevant for carrying out the provisions of this Convention or to the administration or enforcement of the domestic laws concerning taxes of every kind and description imposed on behalf of the Contracting States, or of their political subdivisions or local authorities, insofar as the taxation thereunder is not contrary to the Convention. The exchange of information is not restricted by Articles 1 and 2”

Por tanto, los países que hayan suscrito el acuerdo, entre los que se encuentra España, son considerados como cumplidores del estándar de “*foreseeably relevant*”. Ello implica que siempre que estos países soliciten a Chipre información, éste último estará obligado a transmitirla.

En el caso concreto de Chipre, su tipo impositivo para sociedades era del 10% y ahora ha pasado a ser del 12%, el más bajo de la Unión Europea. Cada país es libre para fijar su política tributaria pese a que forme parte de la UE. El ministro de finanzas de Chipre, Harris Georgiades²⁰ dice lo siguiente: *“Por supuesto, tiene que haber transparencia fiscal, intercambio de información y hay que evitar las lagunas que permiten la evasión fiscal. Pero esto es completamente diferente de lo que pretenden los que piden una tasa impositiva común o mínima. Estamos totalmente en contra de eso. Cada estado miembro tiene el derecho soberano de decidir su política fiscal”*

²⁰ Koutsokosta, E. (2019). Bruselas renueva su controvertida lista de paraísos fiscales. Euronews, Obtenido el 10/03/2020 de <https://es.euronews.com/2019/03/11/bruselas-renueva-su-controvertida-lista-de-paraisos-fiscales>

Para entenderlo mejor, podemos hablar del caso de Google. Google es una empresa que basa sus operaciones europeas en Irlanda por ser el país europeo en el que menos impuesto de sociedades tienen que pagar. Inicialmente, Google llegó a Irlanda en 2003 con 100 empleados. A día de hoy, tiene alrededor de 7.000 solo en Irlanda. De acuerdo con Bloomberg, en 2017 registró un beneficio de 1.2 billones de euros sobre unos ingresos de 32.200 millones de euros y la empresa pagó 167 millones de euros en impuestos de sociedades, lo que equivale aproximadamente a un 1%. Irlanda ha intentado esquivar los esfuerzos realizados por otros estados europeos con el fin de unificar el impuesto de sociedades. El problema no es tanto el porcentaje de ingresos que pagan, sino que estas políticas fiscales llevadas a cabo por países como Irlanda crean desigualdades entre Estados ya que fomentan que las empresas multinacionales se trasladen a Irlanda. La Comisión de Competencia de la Unión Europea tuvo que intervenir, no por un tema puramente fiscal, sino porque entendió que las ventajas y subvenciones fiscales que se estaban otorgando a este tipo de empresas estaban dañando el principio de neutralidad de mercado, y consiguientemente perjudicaban el principio de libre competencia y circulación de la UE. A raíz de ello, la Comisión está vigilando la forma de operar de Google a través de Alphabet, que utiliza su actividad en Irlanda para aminorar su carga fiscal.

Esta opinión da pie a lo que vamos a debatir en el siguiente epígrafe. Las empresas pueden escoger su ubicación libremente en función de criterios como la carga fiscal. No obstante, es esencial que las empresas que deseen ubicarse en países con tipos impositivos inferiores lo hagan cumpliendo con todos los requisitos. Otra cosa es la problemática suscitada en torno a las empresas tecnológicas. Como todavía no existen criterios que determinen de forma precisa como gravar su actividad y el valor que generan, estas pagan en media alrededor de la UE tipos impositivos menores que las empresas tradicionales, y, por tanto, debe existir un método que trate por igual a todas las empresas para que compitan en las mismas condiciones. En torno a ello se ha pronunciado la OCDE en el documento que vamos a comentar en el siguiente epígrafe en el que debatiremos sobre las soluciones que se ofrecen para determinar criterios que graven por igual la actividad de las empresas.

Parece importante precisar varios aspectos:

Primero: Cada país es libre de determinar su política tributaria.

Segundo: Tener una fuente de ingresos en un paraíso fiscal no es ilegal²¹, lo que si es ilegal es tener o una cuenta o una empresa sin informar a las autoridades, así como no declarar los ingresos o resultados que hayan generado las empresas en aquellos países. De acuerdo con Wildo Moya, profesor de Derecho Económico y Comercial de la Universidad Católica de Chile, en países como el nuestro, es decir, España, es considerado delito el hecho de no declarar la existencia de cuentas o empresas *offshore* y no pagar impuestos por ellas.

5. HACIA DONDE VAMOS.... OCDE - BEPS:

5.1 OCDE: ABORDANDO LOS DESAFÍOS FISCALES DE LA ECONOMÍA DIGITAL

En primer lugar, conviene explicar que papel tiene la OCDE en el seno de la Unión Europea. De acuerdo con el Ministerio de Exteriores²², la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico es un organismo internacional de carácter intergubernamental del que forman parte treinta y siete países miembros. En ella, los países miembros tratan retos económicos o sociales para poder buscar la manera más adecuada de afrontarlos de forma conjunta. A su vez, también tienen una serie de objetivos que marcan sus pautas de trabajo entre los que destaca analizar el desarrollo económico y social y aquellas políticas que afectan a los Estados Miembros. A nivel práctico, la OCDE realiza recomendaciones e informes que sirven tanto a los Gobiernos de los Estados miembros como a sus Administraciones Públicas para tomar decisiones que inciden en sus políticas nacionales. En este sentido, cabe hacer una precisión, y es

²¹Llorente, A. (2016). ¿Cuándo es legal tener una cuenta en un paraíso fiscal?. BBC, obtenida el 21/03/2020 de

https://www.bbc.com/mundo/noticias/2016/04/160406_paraíso_fiscal_offshore_panama_papers_cuenta_ilegal_all

²²Ministerio De Asuntos Exteriores, Unión Europea Y Cooperación, ¿Qué es la OCDE?. <http://www.exteriores.gob.es/RepresentacionesPermanentes/OCDE/es/quees2/Paginas/default.aspx>

que la OCDE da recomendaciones, pero esas recomendaciones no son vinculantes. No obstante, los países que son miembros y que firman un convenio de la OCDE si que están obligados, pero siempre que lo firmen.

Queremos introducir una propuesta que se hizo en 2019 en una publicación denominada “*Addressing the tax challenges of the digitalisation of the economy*” o en Castellano, “Abordando los desafíos fiscales de la digitalización de la economía”. Este documento es de consulta pública y se hizo a raíz de un informe denominado “*Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018*”. Una de las conclusiones más importante de este primer informe fue el hecho de que sus miembros se pusieron de acuerdo para revisar el impacto de la digitalización den la economía en las reglas para ubicar los beneficios. Lo que se trata es de buscar una solución consensuada para responder a los nuevos retos fiscales que han surgido a raíz de la planificación fiscal abusiva de estas empresas.

Lo primero que se ha dado por supuesto es el hecho de que la digitalización de la economía ha facilitado que las empresas aprovechen los resquicios jurídicos existentes en el sistema actual para reducir su carga fiscal. Además, todo ello se ha presentado previamente en el trabajo ya que se han mostrado datos que representan algunos de los mecanismos que estas empresas emplean, así como cifras que demuestran que estas empresas pagan menos impuestos que las tradicionales.

En el informe previamente mencionado, se analizó el beneficio que supuso a nivel fiscal la aplicación del *Base Erosion and Profit Shifting Project* (BEPS), y es que un gran número de países han logrado implementar varias de las propuestas introducidas, lo que estaba generando un impacto positivo en la economía. Por ejemplo, algunas empresas tecnológicas a raíz del BEPS han repatriado algunos de sus activos intangibles más valiosos. Además, otros grupos digitalizados han cambiado sus modelos de distribución que antes estaban basados en ventas remotas, a distribuidores locales en respuesta al *BEPS Action 7*.

Finalmente, el informe proveyó de un análisis profundizado sobre los modelos de negocio en el contexto de la digitalización. Todo ello ha permitido identificar tres características que están frecuentemente presentes en algunos de los modelos de negocio que están altamente digitalizados:

Primero: *Scale without mass*. Este concepto se refiere al poder que tiene la digitalización para aumentar el tamaño de una empresa sin hacerlo con activos tangibles. Ello afecta a la distribución de los derechos fiscales a lo largo del tiempo reduciendo así el número de jurisdicciones en las que se puede hacer valer un derecho fiscal sobre las ganancias de una empresa.

Segundo: *A heavy reliance on intangible assets*, es decir, el hecho de que las empresas tecnológicas tengan una actividad predominantemente basada en activos intangibles implica que las reglas tradicionales para ubicar los ingresos provenientes de activos intangibles se tambaleen y por tanto exista incertidumbre sobre donde ubicar las fuentes de los ingresos.

Tercero: *Data and user participation*. Esta última característica se refiere a la participación de los usuarios y los datos generados por su actividad. Cuando una empresa está altamente digitalizada y su actividad se centra en explotar tanto los datos como el contenido generado por los usuarios y esos usuarios son ciudadanos de un país en el que estas empresas no tienen presencia alguna, existe un vacío legal, puesto que el valor generado a estos usuarios no está siendo gravado.

Sin embargo, la problemática viene suscitada por el hecho de que entre los países miembros de la OCDE existen distintas perspectivas sobre la naturaleza de esos retos y particularmente en el hecho de que hasta que nivel estos retos deben implicar cambios en las normas fiscales internacionales. Las perspectivas de los países se han agrupado en distintos grupos; por un lado, aquellos que consideran necesario un cambio en las reglas fiscales sobre ubicación de beneficios y por otro quienes consideran que no era necesario llevar a cabo ningún tipo de medida que no fueran las propuestas en el BEPS.

5.2 PROPUESTAS PARA AFRONTAR LOS RETOS

Existen distintas propuestas, aunque todas ellas tienen el mismo objetivo: reconocer, desde diferentes perspectivas, el valor creado por la actividad de una empresa o la participación en jurisdicciones de usuarios/mercados que no se reconoce en el marco actual de asignación de beneficios.

5.2.1 La propuesta de participación de usuario

Esta propuesta plantea que el principal generador de valor de determinadas empresas digitalizadas reside en tener una participación activa de sus usuarios, ya que ello contribuye a la creación de su marca, a la generación de datos valiosa y al desarrollo de una masa crítica de usuarios para establecer poder de mercado. Las empresas que se pueden abarcar dentro de esta propuesta son:

- **Las redes sociales:** En este caso, se considera que las plataformas sociales generan ingresos por los anuncios que publican a sus usuarios. Además, estas plataformas también se benefician del papel que tienen sus usuarios en crear una red más amplia. Su principal estrategia de negocio reside en cultivar y activar una base de usuarios para fomentar que estos contribuyan con contenido y pasando tiempo en sus plataformas. Redes sociales tales como Instagram obtienen información sobre los usuarios y los anuncios que les publican son considerados como de los más efectivos del mercado.
- **Motores de búsqueda:** En este caso se controlan los datos de los usuarios y en función de lo que se haya obtenido las plataformas individualizan su contenido mejorando su experiencia e igual que en el caso anterior vendiendo anuncios específicos a sus características.
- **Marketplaces online:** En estas plataformas los usuarios compran bienes y servicios y posteriormente los valoran de forma pública dando *feedback* directo a las plataformas.

Esta participación de usuarios genera a las empresas un valor significativo ya que además de generar ingresos por la venta de publicidad, lo hacen con una base de usuarios ubicados por todo el mundo y sin pagar los impuestos relativos al país del usuario. Lo que se propone por tanto es ubicar fiscalmente estas actividades empresariales en función del país desde el que las use el usuario.

De este modo, las reglas de ubicación del beneficio se modificarían y ello implicaría para algunas empresas que una parte de su beneficio se ubicara en aquellos países en los que tienen una base de usuarios activa y participativa independientemente de donde tengan ubicada su sede. La problemática de esta propuesta reside en el hecho de calcular los

precios de transferencia ya que la metodología tradicional siempre se ha basado en el lugar en el que las empresas generaban factores productivos.

Para solucionar este problema, la OCDE propone un mecanismo de cálculo siguiendo un procedimiento según el cual tras determinar donde se han producido la mayor parte de los beneficios, se utilicen los beneficios residuales para aplicarles una tasa relativa al valor generado a sus usuarios. Esa tasa se ubicará en función del país de los usuarios permitiendo de ese modo que todas las jurisdicciones en las que participen estas empresas tengan un derecho para cobrarles una tasa.

Por tanto, con este mecanismo el beneficio atribuido a las actividades rutinarias de las multinacionales continuaría determinándose con las reglas tradicionales, mientras que la parte de los beneficios no rutinarios se ubicarían a las jurisdicciones en las que están ubicadas los usuarios.

Lo beneficioso de esta propuesta reside en reducir las disputas entre países basadas en sus diferentes perspectivas sobre el valor generado a sus ciudadanos y además se podría combinar con otras resoluciones para minimizar las controversias adicionales y la doble imposición internacional.

5.2.2 La propuesta de “marketing intangibles”

Esta es la segunda propuesta que se discutió en el foro de la OCDE. Como la anterior, cambiaría las reglas de ubicación de beneficios. No obstante, a diferencia de la propuesta de la participación de usuario no es objeto de aplicación para las empresas altamente digitalizadas ya que abarca a un número de empresas mucho más amplio con el objetivo de responder de manera generalizada al impacto que ha tenido la digitalización en la economía.

Esta propuesta abarca aquellas situaciones en las que las empresas o grupos de empresas pueden llegar a una jurisdicción, bien de forma remota o a través de una presencia local limitada, de manera que pueda desarrollar una base de usuarios y clientes, así como otros intangibles relacionados con el marketing.

El nexo con la jurisdicción se manifiesta de dos diferentes formas. En primer lugar, algunos intangibles de la comercialización, como la marca y el nombre comercial, se

reflejan en las actitudes favorables en la mente de los clientes y así se puede ver que se han creado en la jurisdicción del mercado. En segundo lugar, otros intangibles de comercialización, como los datos de los clientes, las relaciones con los clientes y las listas de clientes se derivan de actividades dirigidas a los clientes y usuarios en la jurisdicción del mercado, lo que apoya el tratamiento de esos intangibles como creados en la jurisdicción del mercado.

Se entiende que se crea un nexo entre la actividad de las empresas y las jurisdicciones a través de estos mecanismos y por tanto lo que se busca es cambiar las reglas de ubicación de beneficios para ubicarlos en los países con los que existan estas conexiones (ser consistente con el principio tributario de ubicación de beneficios). Lo que pretenden es ubicar este beneficio basándolo en este caso en el valor que crean las empresas a sus usuarios, bien mediante la creación de una imagen de marca positiva presente en las mentes de los clientes o bien en el tratamiento que hacen estas empresas de los datos generados por sus usuarios. Hay que distinguirlo de la concepción que tienen los usuarios de la marca independientemente de que las empresas lleven o no a cabo actividades de marketing como, por ejemplo, el hecho de que en un país exista una situación de crecimiento económico y ello beneficie a las empresas. Ello es porque, aunque estos aspectos de la demanda evidentemente tengan relevancia económica, no son relevantes para la ubicación de los beneficios bajo el marco jurídico tradicional, que está basado en la determinación de como las diferentes actividades de la empresa contribuyen a generar beneficios.

Parece relevante distinguir a los intangibles de marketing²³ de los intangibles de comercio tradicionales puesto que, a diferencia de los intangibles de marketing, se considera que

²³ La definición de los intangibles de marketing en el TPG de la OCDE incluye: "listas de clientes, relaciones con los clientes y datos de mercado y de clientes patentados que se utilizan o ayudan a comercializar y vender bienes o servicios a los clientes". Los negocios altamente digitalizados han revolucionado la disponibilidad y la profundidad de los micro datos utilizables sobre los clientes, los clientes potenciales, incluyendo sus intereses y preferencias. Esos datos sobre los consumidores suelen adquirirse a cambio de servicios gratuitos, como funciones de búsqueda gratuitas, correos electrónicos gratuitos, etc. La propuesta de los intangibles de comercialización conceptualizaría la adquisición de esos

los intangibles de comercio no poseen de manera similar un vínculo funcional intrínseco con las jurisdicciones del mercado. Una patente utilizada para construir un motor de automóvil eficiente le permitirá alcanzar el mismo kilometraje en un país que en otro, y lo hace independientemente de quién lo fabricó o quién lo compró.

La digitalización está transformando la forma en que funciona nuestra economía. El impacto de la digitalización y los cambios más amplios en los modelos empresariales y las cadenas de valor, incluidos los menores costos de comunicación y transporte, han aumentado las oportunidades de que una empresa moderna llegue e interactúe con los clientes de un mercado determinado, ya sea a distancia o a través de una presencia física limitada que no atraiga derechos fiscales sustanciales en la jurisdicción del mercado. Por ejemplo, los minoristas que trabajan *online* y que no tienen ninguna presencia física o sólo una pequeña presencia física en un país pueden desarrollar una gran base de usuarios y clientes en ese país y saber más sobre las preferencias de compra de esos usuarios y clientes que una librería local a la vuelta de la esquina. Lo mismo ocurre cada vez más con muchas empresas de bienes de consumo de marca, ya sea porque se relacionan directa y digitalmente con sus clientes o porque lo hacen a través de la intermediación de empresas altamente digitalizadas, o ambas cosas.

Para entender esta propuesta debemos considerar el impacto que tiene en tres patrones. El primero es que los negocios que están altamente digitalizados perciben sus beneficios de ventas y actividades de marketing que tienen como objetivo un país concreto en el que no tienen presencia fiscal. En estas situaciones, la propuesta ayudaría a ubicar los beneficios no rutinarios atribuibles al uso de intangibles de marketing relacionados con el país incluso en ausencia de una presencia imponible dentro de las reglas existentes hoy en día. En el contexto de las empresas altamente digitalizadas, esos intangibles de

datos como una inversión en intangibles de comercialización (es decir, listas de clientes y similares) que luego se monetizarían mediante la venta u otro tipo de suministro de esos datos a terceros como parte de un modelo de negocio publicitario o se utilizarían para mejorar las ventas de bienes y servicios propios. Además, estos consumidores que se enfrentan a las empresas digitalizadas habrán invertido a menudo en el posicionamiento de la comunidad y de la marca en general, a fin de mejorar su apreciación subjetiva por parte de sus usuarios.

marketing pueden abarcar por ejemplo aquellos intangibles que han sido generados por operar con un servicio de búsqueda gratuito, email gratuito, o almacenamiento gratuito. Esta propuesta a su vez cambiaría las reglas de conexión para garantizar a las jurisdicciones el derecho de recibir una tributación por el beneficio que perciben las empresas que ofrecen estos servicios incluso si no están ubicadas en el país en cuestión.

El segundo factor es donde los negocios altamente digitalizados de las mismas características tienen presencia local, pero la utilizan para operar como un *long range dependence (LRD)*. Esta propuesta pretende que parte o todo el beneficio no rutinario ubicable a intangibles de marketing asociados con la jurisdicción fueran tributables en esa jurisdicción.

Finalmente, el último factor es para aquellos negocios que vendan productos al consumidor que no hayan sido tradicionalmente pensados como altamente digitalizados y que operen de forma remota o a través de una estructura LRD. Esta propuesta contempla que los cambios en la ubicación de los beneficios en situaciones de empresas que estén altamente digitalizadas necesitan que se aplique de forma equivalente a estructuras utilizadas en los negocios B2C tradicionales. Lo que se pretende es que esta propuesta pueda llegar también a los negocios tradicionales para tener una aplicación global a todas las empresas.

Por tanto, esta propuesta modificaría las reglas existentes de ubicación de beneficios para requerir que los beneficios residuales de los grupos multinacionales atribuibles a los intangibles de marketing se ubicaran a esa jurisdicción. Todo el resto de los ingresos, tales como los atribuibles a intangibles relacionados con tecnología generados por la investigación y el desarrollo de ingresos atribuibles a funciones rutinarias, incluidas las actividades de marketing rutinarias y las funciones de distribución, continuarían ubicándose, basándose en los principios tradicionales de ubicación de beneficios. Esto es porque las reglas tradicionales han demostrado producir resultados consistentes con los objetivos de alinear los beneficios susceptibles de ser imponibles con el valor creado por las empresas. La propuesta asume que en muchos casos el tipo de grupo de empresas multinacionales al que se aplica esta norma de asignación especial ya tendrá una presencia imponible en la jurisdicción del mercado, pero acepta que habrá casos en que se asignará un derecho de imposición a la jurisdicción del mercado en los casos en que no exista tal

derecho en virtud de las normas tributarias internacionales en su forma actual, teniendo en cuenta consideraciones de cumplimiento y de costes administrativos.

Parece relevante indagar en la metodología que se emplearía para ubicar los beneficios residuales entre intangibles de mercado y otros factores productivos generadores de riqueza. Una forma de abordarlo sería aplicando los principios tradicionales de precios de transferencia. En primer lugar, tanto los intangibles de marketing como la contribución de cada uno de ellos a la generación de beneficios necesitarían ser determinados bajo dos asunciones:

- La asunción de que los intangibles de marketing se han asignado respetando la normativa vigente
- La asunción de que los intangibles de marketing se han asignado a una jurisdicción.

Este cálculo podría crear un ajuste resultante de la diferencia entre los dos valores, es decir, entre la contribución total de los intangibles de mercado y la contribución concreta a ese mercado. Para entenderlo mejor podemos poner el ejemplo de un intangible “Know How”, puede tener un margen de beneficio medio del 6% pero aplicado a un país en desarrollo el beneficio se sitúa en un 20%; aquí se requeriría un ajuste del 14% que incidiría en el incremento del margen de beneficios y que afectaría a la imposición aplicable.

De forma alternativa, la ubicación se podría hacer mediante un análisis de beneficios realizada de una forma más técnica. Como en el caso de cualquier división de beneficios residuales, esto requeriría una serie de pasos que incluyen la determinación de los beneficios pertinentes, la determinación de las funciones rutinarias y su compensación, la deducción de los beneficios rutinarios de los beneficios totales y, por último, la división de los beneficios restantes o "residuales". A este respecto, hay diferentes formas de determinar los beneficios rutinarios a efectos de calcular la cuantía de los ingresos no rutinarios que han de someterse a la división de beneficios, que van desde un análisis completo de los hechos y circunstancias de los precios de transferencia hasta un enfoque más mecánico (por ejemplo, un recargo sobre los costes) En segundo lugar, y una vez que se determine la cuantía de los ingresos rutinarios y se resten de los beneficios totales, existen diferentes formas de determinar la parte de los beneficios no rutinarios o

residuales atribuibles a los intangibles de comercialización, que van desde, por ejemplo, los métodos basados en los costes (por ejemplo, los costes incurridos para desarrollar intangibles de comercialización frente a los costes incurridos para I+D e intangibles comerciales) hasta enfoques más formulados (por ejemplo, utilizando porcentajes de contribución fijos, que pueden diferir según el modelo de negocio).

Una vez se haya determinado la cantidad de ingresos atribuibles a los intangibles de marketing se comenzaría a ubicarlos a cada jurisdicción de mercado de acuerdo con los parámetros que se acuerden, tales como las ventas o los ingresos. En este contexto de ingresos de grupos multinacionales activos en la industria de publicidad, en la que están presentes muchos negocios digitales, se ubicaría no en función de la residencia de quien paga, sino en función de los clientes a los que se dirigen los anuncios.

Para responder a la preocupación de que la aplicación de la propuesta pueda dar lugar a una controversia importante y a una doble imposición para las empresas, la propuesta debería ofrecer a los contribuyentes la posibilidad de una certeza temprana sobre la tributación según este enfoque e incluir un fuerte componente de solución de controversias.

5.2.3 La propuesta de “presencia económica significativa”

Es la última propuesta y su razón de ser viene motivada por la perspectiva de que la digitalización de la economía y otros avances tecnológicos han permitido a los negocios estar altamente involucrados en la vida económica de un país sin una presencia física significativa.

Desde este punto de vista, una presencia fiscal en un país aparecería cuando una empresa que no sea residente tenga una presencia económica significativa basada en factores que evidencian la existencia de interacciones con esa jurisdicción mediante tecnologías digitales y otros métodos automatizados. La generación de beneficios de forma regular en esa zona geográfica es el factor básico pero dichos ingresos no serían suficientes para establecer un nexo. Solamente cuando se combinen con otros factores serían los ingresos utilizados potencialmente para establecer un nexo fiscal con el país. Bajo este contexto, uno o varios de los siguientes factores pueden ser considerados relevantes para constituir

una interacción significativa con una jurisdicción vía tecnología digital que implique presencia económica significativa:

1. La existencia de una base de usuarios con una consiguiente entrada de datos
2. Un volumen de contenido digital derivado de la jurisdicción
3. Facturación y cobro en moneda local o con una forma de pago local
4. Mantenimiento de una web en el lenguaje local
5. Asunción de que se realice la última entrega de los bienes a los clientes o una provisión por la que la empresa efectúe servicio de postventa o de reparación y mantenimiento.
6. Realización de labores de marketing y de ventas en el país con el fin de atraer a consumidores.

El método que se pretende introducir con esta propuesta es el basado en el *fractional apportionment method*²⁴. Este método determinaría la totalidad de los beneficios del grupo y luego utilizaría un conjunto de claves de asignación -presumiblemente incluyendo algunas que captan la actividad digital a distancia- para repartir los beneficios entre los diferentes países en los que opera el grupo.

Se requiere la realización de los siguientes pasos:

1. Definir la base imponible para dividirla
2. La determinación de las claves de asignación para dividir esa base imponible
3. La ponderación de estas claves de asignación

La base imponible podría determinarse aplicando el tipo de beneficio global del grupo de empresas multinacionales a los ingresos (ventas) generados en una jurisdicción determinada. La base imponible se prorratearía teniendo en cuenta factores como las ventas, los activos y los empleados. Además, esta propuesta contempla que para las

²⁴ Hartley, A. (2019). *OECD to consider worldwide fractional apportionment*.

Internationaltaxreview. Obtenido el 25/03/2020 de

<https://www.internationaltaxreview.com/article/b1fn11dyl8mz6d/oecd-to-consider-worldwide-fractional-apportionment>

empresas en las que los usuarios contribuyan significativamente al proceso de creación de valor, los usuarios también se tendrían en cuenta en el prorrateo de los ingresos.

5.3 COMENTARIOS SOBRE LAS PROPUESTAS

Desde el punto de vista fiscal, las tres propuestas requieren que se realicen cambios en las reglas de ubicación de beneficios. Todas tienen en común el hecho de que argumentan sobre la necesidad de replantear el concepto tradicional de establecimiento permanente, y no solo se plantean el problema, sino que ofrecen soluciones.

Además, estos planteamientos no solo se han considerado en la OCDE sino que, si indagamos un poco más podemos encontrar opiniones como la de Diego Zuluaga²⁵ que considera que las propuestas realizadas por la OCDE en las propuestas del BEPS podrían generar costes e incertidumbre a las empresas multinacionales. Además, el problema más importante es la dificultad de implementarlas en especial en los países en desarrollo. Lo que este autor propone es reemplazar el impuesto de sociedades a un impuesto cobrado a por los dividendos distribuidos a los accionistas.

Las propuestas que se hacen a nivel de la OCDE tienen una fundamentación jurídica muy buena ya que, respetando siempre la legalidad y con el objetivo de reducir la elusión fiscal, establece distintos criterios que permitan de una forma mucho más completa abarcar todas aquellas actividades creadas por las empresas altamente digitalizadas. Si lo analizamos de manera separada, podríamos definir dos impuestos esenciales a los que tienen que hacer frente las empresas:

Por un lado, el Impuesto sobre Sociedades, y por otro el Impuesto sobre el Valor Añadido. Creo que las propuestas de la OCDE se centran más en el Impuesto sobre Sociedades que en el IVA puesto que lo que pretenden es asignar parte de los beneficios obtenidos por las empresas tecnológicas al pago de este impuesto, de manera que se pueda cuantificar mediante los criterios que se proponen, como contribuyen los usuarios a la generación de ese valor. A su vez, y en relación con el IVA, ya comentamos en el apartado 3 los mecanismos que se habían implementado a nivel europeo, tales como la mini ventanilla

²⁵ Zuluaga, D. (2016). *Why Corporation Tax Should be Scrapped*

única, que parecen estar haciendo posible la armonización de este impuesto alrededor de los países de la Unión Europea.

Parece evidente, por tanto, la necesidad de encontrar una solución para afrontar e implementar al menos a nivel europeo mecanismos que eliminen el criterio de establecimiento permanente en el Impuesto sobre Sociedades ya que de acuerdo con Adrián Francisco Varela,²⁶ su recaudación a nivel nacional sufrió una bajada de un 44,6% a raíz de las exenciones por doble imposición y la compensación de bases negativas. Este impuesto, pese a no ser con el que más ingresos recauda la Hacienda Pública es muy importante y ha de ser actualizado para dar soluciones.

De acuerdo con Tideman y Plassman²⁷ existen cuatro costes de eficiencia: los costes administrativos asociados con la aplicación de la ley y la recaudación por parte de las autoridades públicas; los gastos de cumplimiento relacionados con la determinación de la cantidad adeudada en concepto de impuestos, la presentación de la documentación pertinente, así como los recursos dedicados a la evasión y elusión de impuestos; los costos de desmoralización derivados de la percepción de que los impuestos son injustos; y la carga excesiva de los cambios de comportamiento como resultado de los impuestos.

En el caso del impuesto sobre sociedades, estos costes son desproporcionadamente altos puesto que los beneficios que son susceptibles de imposición son difíciles de definir, están sujetos a la discreción y por tanto dan lugar a disputas. Esto es especialmente frecuente en el caso de empresas multinacionales, que tienen sus partes productivas ubicadas en muchos países distintos. La complejidad y la variedad de sus actividades hacen que la tasación de sus impuestos gaste tanto tiempo como recursos. Es más, de acuerdo con

²⁶Francisco Valera, A. (2019). Esto es lo que recauda exactamente el Estado con los principales impuestos: así han evolucionado desde 2007. Business Insider. Obtenido el 25/03/2020 de <https://www.businessinsider.es/cuanto-recauda-estado-impuestos-irpf-iva-sociedades-417937>

²⁷ Tideman, N. y Plassmann, F. (2015). *Sources of Public Revenue that Make Nations Richer*. Wiley Blackwell

HMRC, el IS es uno de los más costosos de coleccionar en el Reino Unido a 0,76 céntimos por libra recolectada.

La razón por la que los costes de *compliance* son elevados residen en el hecho de que las empresas multinacionales que estén o bien con sede en España o con subsidiarias en el territorio nacional implica la necesidad de cumplir con códigos fiscales que son constantemente cambiantes. A su vez, los ingresos potenciales para estas empresas por el hecho de evitar el pago de impuestos son mayores, por el hecho de ser empresas de elevada dimensión y de tener la posibilidad de ubicar sus beneficios en otros países.

6. CASO CONCRETO: GOOGLE. TASA GOOGLE EN ESPAÑA. LEGISLACIÓN QUE LA FUNDAMENTA.

6.1 PROPUESTA DEL PSOE: IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES

De acuerdo con Juan Manuel Ruiz Lobo²⁸ el Consejo de Ministros aprobó el 18 de febrero un Proyecto de Ley para crear la popularmente conocida como “Tasa Google” o, como se denomina en el Proyecto de Ley, Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. Lo que se pretende con esta tasa es gravar algunos servicios digitales con un tipo aplicable del 3%.

El sujeto pasivo de este impuesto son aquellas personas jurídicas que tengan una cifra de negocios que supere los 750 millones de euros y que el importe total de sus ingresos sea superior a los 3 millones de euros. Por tanto, las empresas tecnológicas que estarían obligadas al pago de este impuesto serían empresas como Facebook, Amazon o Google. Del pago de este impuesto quedan excluidas las ventas de bienes o servicios entre usuarios cuando lo hagan en línea o a través de una de las webs que hemos mencionado. Tampoco tendrán que pagarlo los servicios financieros ni las prestaciones digitales que se realicen entre empresas que sean parte de un grupo en el que tengan una participación directa o indirecta del 100%.

²⁸ Ruiz Lobo, JM. El Derecho Responde (CXV): La Tasa Google: ¿en qué consiste y cómo nos afecta?. Burgos: Universidad Isabel I.

En torno a ello se han realizado estudios entre los que destaca uno de PWC²⁹ y en el que afirman que el impacto que este impuesto va a tener será de entre 586 y 662 millones de euros en el bolsillo de los españoles puesto que el precio de estos servicios aumentará. El sujeto pasivo será la Hacienda Pública estatal, y se estima que los ingresos que el gobierno recaudará serán de 950 millones de euros.

La razón de ser de este impuesto reside en el problema planteado en los anteriores epígrafes, es decir, la publicidad que estas empresas dirigen a sus usuarios y que les clasifica para atender de forma específica a sus gustos y preferencias. Esta información, no solo la tienen las grandes empresas, sino que después de ser anonimizada es vendida a otras empresas que la utilizan para conocer de manera acertada a su consumidor. Es evidente que la Unión Europea está planteando distintas propuestas como las que hemos estudiado, pero para que se apliquen es necesario que todos los países de la UE lo aprueben de forma unánime entre los que se encuentran Irlanda y Holanda. Muchos países como España sienten la necesidad de que estas empresas tributen por las actividades que están llevando a cabo en nuestro país, y por la dificultad existente en que todos se pongan de acuerdo. Francia ya se ha adelantado con la Tasa Tobin y lo mismo pretende hacer España con la “Tasa Google”. Desde la OCDE se pretende crear este impuesto a finales de 2020 ya que la mayoría de los países reconocen la necesidad urgente de afrontar los desafíos fiscales creados por los negocios digitales.

La duda es si realmente se va a aprobar puesto que Pierre Moscovici, el comisario de Asuntos Económicos y Monetarios considera que no va a poder seguir adelante por la oposición de países como Dinamarca, Finlandia, Irlanda o Suecia. Como se puede ver en la exposición de motivos del Proyecto de Ley, consideran que la mejor solución sería aprobar una propuesta en el seno de la OCDE revisando el concepto de establecimiento permanente para poder asignar parte del beneficio a los datos y el valor generado por los usuarios de estas empresas. Sin embargo, como parece que la implementación y adopción de estas medidas puede llevar mucho tiempo, España ha decidido sumarse a la iniciativa

²⁹ PWC. (2019). Impacto de un impuesto sobre los servicios digitales de la economía española. Obtenida el 23/03/2020 de

https://ametic.es/sites/default/files//pwc_idsd_final_09012019_es.pdf

comenzada por Francia. La solución no es clara puesto que es evidente que países como España han sufrido la salida de capitales de estas empresas y este dinero no tributa en España cuando debería hacerlo lo que implica que se esté detrayendo del PIB. España se ha adelantado porque hay concienciación al respecto. Incluso en el gobierno del Partido Popular ya se planteó algo similar pero dentro de las propuestas de la OCDE, y lógicamente los países de la UE que se niegan son los que se benefician del sistema actual. Todo esto se terminaría estabilizando en una armonización fiscal del Impuesto sobre Sociedades en la UE para lo que sería necesario eliminar las reglas de la unanimidad y establecer reglas de mayorías reforzadas, que no existen hoy en día. Por tanto, la realidad es que no todos los países están de acuerdo y para que se puedan adoptar medidas de armonización será necesario que se cambien las reglas y que no sea necesaria la unanimidad de todos los países.

6.2 MARCO JURÍDICO DEL IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES

Para comenzar este epígrafe es importante matizar que, pese a que a este impuesto se le llame “tasa”, realmente no lo es ya que el hecho imponible de una tasa es el que consiste en la *utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de Derecho público*. Con estos servicios se beneficia de forma particular al obligado tributario y estos beneficios no son de solicitud voluntaria para los obligados tributarios, es decir, los servicios o actividades no han de ser de solicitud o de recepción voluntaria para los obligados tributarios. Es preciso realizar este matiz puesto que comúnmente se ha dado a conocer esta iniciativa con el nombre de tasa google cuando realmente no lo es.

La Ley General Tributaria, en su art. 2.2 letra c) define los impuestos como sigue:

"Los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente".

Podemos deducir de esta definición que el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales lo es por varias razones. Por un lado, porque su propio nombre lo denomina así,

y por otro porque lo que se pretende con él es albergar aquellos negocios que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente siendo en este caso aquellas actividades por las que las empresas digitales crean valor a sus usuarios o utilizan sus datos para venderlos a terceros.

Para entender mejor aquello que constituye el objeto del impuesto³⁰ estaremos a lo establecido en la exposición de motivos del Proyecto de Ley:

*“Constituyen el objeto del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales las prestaciones de determinados servicios digitales. En concreto, se trata de servicios digitales en relación con los cuales existe una participación de los usuarios que constituye una contribución al proceso de creación de valor de la empresa que presta los servicios, y a través de los cuales la empresa monetiza esas contribuciones de los usuarios. Es decir, los servicios contemplados por este impuesto son **aquellos que no podrían existir en su forma actual sin la implicación de los usuarios**. El papel que desempeñan los usuarios de estos servicios digitales es único y más complejo que el que adoptaba tradicionalmente un cliente de un servicio offline. Al centrarse en los servicios prestados, sin tener en cuenta las características del prestador de los mismos, entre ellas su capacidad económica, el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales no es un impuesto sobre la renta o el patrimonio, y por tanto no queda comprendido en los convenios de doble imposición, según establece el reiterado Informe intermedio del G20/OCDE sobre los retos fiscales derivados de la digitalización. Se configura, por tanto, como **un tributo de carácter indirecto**, que es por lo demás compatible con el Impuesto sobre el Valor Añadido.”*

Por tanto, en el Proyecto de Ley la primera matización que se hace es que no es un tributo directo sino más bien de carácter indirecto. De acuerdo con Antonio Cubero Truyo³¹ un impuesto de carácter indirecto es aquel que pone de manifiesto la capacidad económica

³⁰Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, de 25 de enero de 2019. Fecha de la última consulta: 30 de marzo de 2020 [versión electrónica – base de datos Congreso de los Diputados]

³¹ Cubero Truyo, A. (2019). Curso de Derecho Tributario. Parte Especial. (pp. 719).

indirecta del contribuyente, es decir, a través del consumo de manera menos directa que la obtención de renta o la posesión de un patrimonio. Es conveniente recalcar que lo que está haciendo el Gobierno con esta propuesta es crear un nuevo impuesto en vez de modificar uno existente ya que, lo que se propone en el seno de la OCDE es modificar el Impuesto de Sociedades y ubicar parte de los beneficios de las empresas digitalizadas al país en el que los usuarios hayan utilizado sus servicios, aunque no tengan un establecimiento permanente en ese país.

Al ser un impuesto de carácter indirecto, se origina un problema que tiene una raíz de insuficiencia de tributación de los beneficios, ya que el IS es un impuesto directo, y se transforma en un impuesto indirecto que duplica el hecho imponible previsto en el art. 70 LIVA y concordantes. Técnicamente, es criticable el que a un impuesto con vocación directa se le de un tratamiento indirecto cuando, además, y al final, no se repercute al usuario y lo soportan las empresas, ya sea en la fase mayorista o minorista.

A su vez, en el Proyecto de Ley se enumeran las prestaciones de servicios que va a gravar este impuesto. Son las siguientes:

- *“La inclusión, en una interfaz digital, de publicidad dirigida a los usuarios de dicha interfaz («servicios de publicidad en línea»);*
- *La puesta a disposición de interfaces digitales multifacéticas que permitan a sus usuarios localizar a otros usuarios e interactuar con ellos, o incluso facilitar entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre esos usuarios («servicios de intermediación en línea»);*
- *Y la transmisión, incluidas la venta o cesión, de los datos recopilados acerca de los usuarios que hayan sido generados por actividades desarrolladas por estos últimos en las interfaces digitales («servicios de transmisión de datos»).*”

Quedarán excluidas de su ámbito de aplicación:

“Las entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes que tengan lugar entre los usuarios en el marco de un servicio de intermediación en línea; y las ventas de bienes o servicios contratados en línea a través del sitio web del proveedor de esos bienes o

servicios (las actividades minoristas de «comercio electrónico») en las que el proveedor no actúa en calidad de intermediario, ya que, para el minorista, la creación de valor reside en los bienes y servicios suministrados, y la interfaz digital se utiliza únicamente como medio de comunicación.”

Como podemos ver los servicios que van a ser objeto de este impuesto serán los de publicidad destinada a usuarios de servicios en línea lo que abarcaría a todas las webs online en las que haya publicidad para sus usuarios. También se incluyen las interfaces digitales que pongan en contacto a distintos usuarios, bien con fines sociales o bien a modo de prestación de servicios o entregas de bienes. Finalmente se incluyen todas aquellas que traten los datos generados por los usuarios de sus páginas webs o redes sociales. Por lo que deducimos de esta definición, se entiende que están incluidas todas las redes sociales como Facebook, Twitter, Instagram, o plataformas tipo *Marketplace* como Amazon o AliExpress. No obstante, en un impuesto indirecto que grava el tráfico mercantil, a quien se penaliza es al consumidor final y no a las empresas. A su vez, también se realiza una matización sobre que solo estarán sujetos al impuesto las prestaciones de los servicios definidos anteriormente que se vinculen al territorio nacional ya que es el nexo que justifica la existencia del gravamen. Todo ello se hará ubicando la dirección IP de estas páginas y otros instrumentos de geolocalización de los dispositivos siempre respetando la Ley de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales.

Finalmente, se respetan los principios de legalidad necesarios para la creación de un tributo, y para ello se está elaborando una Ley específica para ello. Se cumple el principio de proporcionalidad al haberse considerado como hechos imposables: *“aquellos que están previstos como tales en la propuesta de Directiva presentada por la Comisión Europea el 21 de marzo de 2018, que son los relativos a aquellos modelos de negocio en los cuales se entiende que los problemas detectados se presentan de forma más exacerbada, sin que se hayan incluido en esa relación de hechos imposables los relativos a otros supuestos también potencialmente perjudiciales.”*

También se respeta el principio de seguridad jurídica al garantizar la coherencia entre el proyecto normativo y el ordenamiento jurídico español, y, finalmente se ha garantizado el principio de transparencia al publicarse en el Boletín Oficial del Estado.

6.3 CONSECUENCIAS DE ESTE POSIBLE IMPUESTO.

Es relevante mencionar que, con anterioridad a la creación de este Proyecto de Ley por parte del gobierno socialista, el gobierno del Partido Popular también hizo una propuesta similar para hacer frente a los nuevos retos planteados por las empresas digitales en el ámbito fiscal. No obstante, existen diferencias relevantes ya que en su momento Cristóbal Montoro ideó un impuesto en función de la iniciativa que se aprobase a nivel europeo. Desde este partido se critica³² que el tributo planteado por el PSOE se dirige a todo el sector tecnológico y ello puede dar lugar a problemas con países como Estados Unidos.

Para este epígrafe, resulta interesante analizar un informe realizado por PWC junto con la Asociación Española de la economía digital y Ametic sobre el impacto de un impuesto sobre los servicios digitales en la economía española³³. Lo que se afirma es que las implicaciones económicas que va a tener son importantes y sobre todo se considera más duro para las empresas que el que se pretende adoptar a nivel europeo debido a el gravamen sobre las operaciones intra-grupo lo que de acuerdo con el informe multiplica el efecto del impuesto a lo largo de toda la cadena de valor dentro de una misma compañía, así como la reducción de los umbrales a los 3 millones de euros. La realidad es que como estas empresas digitalizadas operan a nivel global, se considera que lo más adecuado sería adoptar medidas coordinadas entre los estados para minimizar los efectos adversos sobre el crecimiento económico ya que se lo contrario puede resultar discriminatoria y no ser efectiva.

Es interesante analizar la siguiente tabla realizada por PWC en su informe ya que se compara el IDSD propuesto por el gobierno español en comparación con el planteado en la UE:

³² Europa Press. (2019). El PP no recuperará la 'tasa Google' y rechaza el impuesto a las transacciones financieras. Obtenido el 30/03/2020 de

<https://www.europapress.es/economia/fiscal-00347/noticia-pp-no-recuperara-tasa-google-rechaza-impuesto-transacciones-financieras-20190404140734.html>

³³PWC. (2019). Impacto de un impuesto sobre los servicios digitales de la economía española. Obtenido el 1/04/2020 en

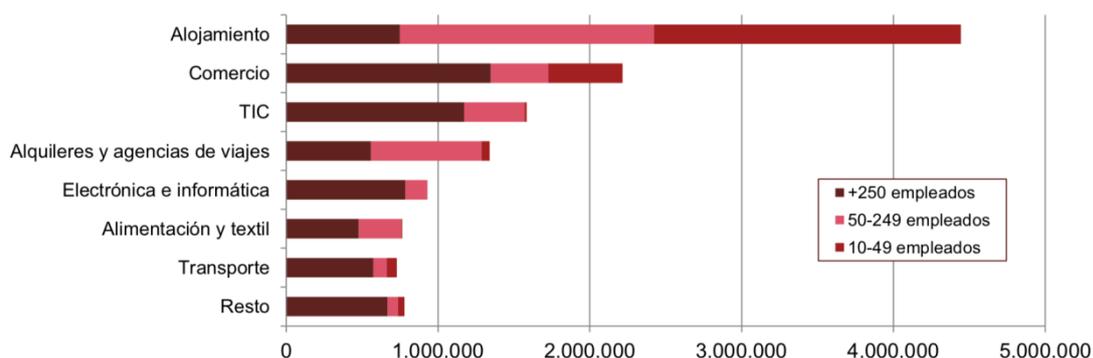
https://ametic.es/sites/default/files//pwc_idsd_final_09012019_es.pdf

	 Anteproyecto de ley España	 Propuesta de Directiva UE
Entrada en vigor	2019	2021 (La trasposición debe hacerse antes del 31 de diciembre de 2019)
Tipo	3%	3%
Ingresos gravados	<ul style="list-style-type: none"> • Servicios de publicidad en línea • Servicios de intermediación en línea • Intermediación de datos de usuarios 	<ul style="list-style-type: none"> • Servicios de publicidad en línea • Servicios de intermediación en línea • Intermediación de datos de usuarios
Umbral global	750 millones de euros	750 millones de euros
Umbral interno	3 millones de euros de ingresos gravados obtenidos en España. Los umbrales se tienen en cuenta a nivel de grupo, si el grupo supera el umbral todas las entidades están sujetas en la medida en que realicen el hecho imponible.	50 millones de euros en la UE.
Operaciones intragrupo	Sí están gravadas. La base imponible será su valor de mercado.	No están gravadas.
Recaudación prevista	1.200 millones de euros anuales.	5.000 millones de euros anuales en toda la UE, 546 millones en España.

Las razones por las que la propuesta española generaría una mayor recaudación reside en el hecho de que se incluyen las operaciones intragrupo, se reduce el umbral mínimo de facturación de las empresas en España y porque el gobierno también estima un crecimiento del negocio digital en el próximo año.

Sin embargo, a la hora de considerar su propuesta, parece que el gobierno no ha tenido en cuenta la contribución que algunas plataformas digitales tienen en la economía española. Es muy frecuente que negocios nacionales pongan a la venta sus productos en plataformas *Marketplace* ya que a través de ellas obtienen una solución asequible para venderlos sin necesidad de desarrollar una plataforma propia. A su vez, el consumidor puede acceder a una mayor oferta comparando precios y comprando el producto que considera que tiene la mejor relación calidad-precio. Todos estos intercambios han sido cuantificados por el informe de PWC y suponen un volumen de negocio de 12.800 millones de euros en España, sobre todo en el sector hotelero y de “retail”.

Ventas en marketplaces en España en millones de € (empresas con más de 10 empleados)



Fuente: Encuesta de uso de TIC y Comercio Electrónico en las empresas 2017-2018 (INE) y Análisis PwC

Lo más interesante es que la mitad de las ventas en estas plataformas corresponden a pequeñas y medianas empresas, y un cuarto de sus ventas son fuera de España. Por tanto, lo que se puede concluir es que estas plataformas son una fuente de crecimiento económico y de creación de empleo para pymes en España, que constituyen la mayor masa de empresas en el ámbito nacional.

Como el IDSD pone como foco principal a empresas que llevan a cabo actividades de marketing digital, se hace también un análisis sobre como estas plataformas ayudan a publicitar productos nacionales y sobre todo a proyectar su imagen fuera de España. Todo ello mediante un ahorro de costes en marketing, un acceso a los mercados y la posibilidad de realizar un seguimiento de la actividad de los usuarios.

Por tanto, el impacto que se prevé que va a tener este impuesto en el comercio digital va a afectar tanto a empresas como consumidores puesto que a corto plazo incrementará los costes y disminuirá la actividad de las empresas digitales, e impactará al PIB y al empleo. Este coste del impuesto para las empresas se va a trasladar a los precios pagados por los usuarios de los servicios gravados por el IDSD. A partir del impacto en el beneficio de las empresas se producirá también un impacto en el PIB. Lo que concluyen es que los que van a soportar el coste del impuesto parece que no serán las grandes empresas tecnológicas, ya que estas, van a reflejar el coste en sus usuarios que son tanto consumidores como pymes 100% digitales que a su vez serán gravadas por el impuesto y sufrirán en una mayor medida del incremento del coste al carecer de alternativas a las plataformas gravadas por este impuesto.

Lo que se pretende a nivel europeo con un impuesto sobre los servicios digitales es que las empresas tributen parte de su beneficio en las jurisdicciones en las que este se ha obtenido, y no que sean los usuarios quienes tengan que hacer frente al coste que les supone este impuesto. Lo que genera la creación de un impuesto indirecto en el que los umbrales se reduzcan a una cifra de negocios de 3 millones de euros en un país como España en el que la actividad predominante es de pequeñas y medianas empresas, es una desaceleración económica y en el largo plazo una menor recaudación de la Hacienda Pública por la reducción de los ingresos de estas empresas. A modo de resumen:

- Los impuestos indirectos generan que independientemente del sujeto obligado al pago, sea el consumidor el que soporta el pago del impuesto siempre dependiendo de la elasticidad del precio entre la oferta y la demanda, ya que se reajustan tanto las cantidades vendidas como los precios.
- Las empresas que van a sufrir el efecto de este impuesto van a ser sobre todo las pymes y las empresas que sean al cien por cien digitales ya que no tienen alternativas a utilizar las plataformas que van a ser gravadas con el IDSD.
- Las plataformas digitales tienen márgenes de beneficios digitales muy estrechos siendo estos inferiores al 5% en muchos casos (Amazon 2,3%, Zalando 4,2%).

Por tanto, la recaudación estimada por el gobierno supondrá un impacto negativo de entre 515 y 665 millones de euros en el bienestar de los consumidores. También tendrá además un coste indirecto generado por la Administración Tributaria porque se tendrá que adaptar a los nuevos sistemas.

A largo plazo, las consecuencias que va a tener son:

- Se va a perjudicar al negocio digital respecto de los que no lo sean ya que las digitalizadas venden el 100% de sus productos o servicios a través de las plataformas y las que no lo son los venden con las estructuras que tengan.
- Esta menor digitalización de las pequeñas y medianas empresas va a generar una menor productividad, menos innovación, menos emprendimiento y, por tanto, un menor crecimiento económico
- Va a haber una mayor brecha entre las empresas españolas y las europeas en productividad y tamaño.

- Los ecosistemas digitales fomentan la creación de un entorno competitivo en el que se propicia el emprendimiento que a su vez genera un factor positivo para el crecimiento económico.

7. CONCLUSIONES

1. La globalización, entendida como un proceso en el que tanto la economía como el comercio y la política se han internacionalizado dando lugar a un mundo global en el que los intercambios comerciales se han agilizado y se han eliminado barreras entre países. Todo ello ha dado lugar a cambios importantes en las empresas y su estructura siendo el cambio más importante el de la aparición de la tecnología que ha dejado atrás a las prácticas fiscales tradicionales.
2. En concreto, estos cambios han afectado a dos impuestos; al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre el Valor Añadido. En torno al IS, su sistema de asignación de beneficios basados en el concepto de establecimiento permanente se ha tambaleado ya que, gracias a estas estructuras digitales, las empresas ya no necesitan tener un establecimiento en todos los países en los que tienen clientes o usuarios.
3. En cuanto al IVA, ha existido el mismo problema con aquellas empresas que prestaban servicios desde una sede en un país distinto al nuestro ya que ello ha permitido que solamente los países en los que efectivamente tengan una sede han ingresado el IVA sin tener en cuenta el lugar de residencia del consumidor.
4. En respuesta a ello las autoridades europeas han creado el concepto de la *Mini Ventanilla Única* o *Mini One Stop Shop* para ubicar el IVA al país del usuario que este generando contenido o que está utilizando una plataforma para comprar un servicio o un bien.
5. No obstante, y pese a que los Estados desarrollen mecanismos para favorecer la tributación de estos negocios, las empresas buscan una estrategia fiscal eficiente, para así lograr reducir la carga tributaria y maximizar el ahorro fiscal, algo que es totalmente legítimo. Mediante sistemas tales como los Convenios de Doble Imposición entre Estados o las obligaciones de información las empresas elaboran mecanismos a través de los cuales reducen su carga fiscal de forma abusiva.
6. Como consecuencia de estos mecanismos países como España se ven perjudicados al perder gran parte de sus ingresos tributarios. Uno de los

mecanismos más utilizados por grandes empresas es el comúnmente conocido como el *Double Irish with a Dutch Sandwich*.

7. En el seno de la Unión Europea, y de forma más específica en la OCDE, se trata de combatir contra estas prácticas abusivas. En concreto, a lo largo de los años se han celebrado foros de entre los que destaca el BEPS en el que participaron más de 135 países para poner fin a la elusión fiscal y las estrategias que explotan los vacíos legales.
8. A raíz del BEPS se reunieron los países en el foro para hacer frente a los retos fiscales surgidos a raíz de la economía digital. En este último foro se hicieron distintas propuestas entre las cuales se pueden destacar 3, que lograrían frenar las desigualdades fiscales entre empresas tradicionales y empresas digitales. No obstante, para la aprobación de estas medidas es necesaria la aprobación unánime de todos los países miembros y muchos de ellos se niegan por tener una política fiscal que beneficia a estas empresas y de forma consiguiente, a su economía.
9. La necesaria unanimidad ha dado lugar a que muchos países se adelanten y desarrollen sus propios impuestos destinados a empresas tecnológicas. Entre ellos destaca Francia, con la Tasa Tobin, y España, con el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales que está en proceso de ser aprobado por las Cortes Generales.
10. El IDSD ha sido criticado por ser más gravoso para las empresas pequeñas y analizando sus consecuencias resultaría más adecuado si se ajustase lo máximo posible a la propuesta realizada por la Unión Europea. Sus efectos están por ver, ya que se pretende aprobar en los próximos meses pese a haber recibido críticas negativas.
11. Finalmente, merece la pena resaltar en este trabajo que tras analizar el panorama actual, es sin duda necesario adaptar la estructura tradicional del IS o crear un sistema mediante el cual se pueda abarcar a todas las empresas. El objetivo no es aumentar desproporcionadamente el tipo impositivo, sino encontrar la manera más idónea de abarcar a todas las empresas del panorama económico actual sin perjudicar el crecimiento económico y por consiguiente la estabilidad social.

8. BIBLIOGRAFÍA

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE 28 de noviembre de 2014).

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE 29/12/1992)

Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, de 25 de enero de 2019. Fecha de la última consulta: 30 de marzo de 2020 [versión electrónica – base de datos Congreso de los Diputados]

Constitución Española (BOE 29 de diciembre de 1978)

Directiva 2011/16/UE del Consejo de 15 de febrero de 2011 relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE

Art. 70.1.4º y art. 70.1.8º en cumplimiento de la Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017

Lucas, M. y Del Blanco, A. (2018). Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales

ALMUDÍ CID, J.M., BLANCO DALMAU, A., Manual de fiscalidad internacional, Tomo I, 2a Edición, 2004.

ALMUDÍ CID, J.M., BLANCO DALMAU, A., Manual de fiscalidad internacional, Tomo II, 3a Edición, 2007.

Pérez Royo, F. (2018). Derecho Financiero y Tributario Parte General Madrid:Tecnos

Mellado, F. y Argente, J. (2019), Fiscalidad Básica CISS. Doble Imposición. Madrid: Wolters Kluwer

Cubero Truyo, A. (2019). Curso de Derecho Tributario. Parte Especial. Madrid:Tecnos

OCDE. (2013). *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Cyprus*.

OCDE. (2004). *Are the current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce?*

OCDE. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital*

Zuluaga, D. (2016). *Why Corporation Tax Should be Scrapped*

Tideman, N. y Plassmann, F. (2015). *Sources of Public Revenue that Make Nations Richer*. Wiley Blackwell

Ruiz Lobo, JM. El Derecho Responde (CXV): La Tasa Google: ¿en qué consiste y cómo nos afecta?. Burgos: Universidad Isabel I.

Agencia Tributaria. (2019), Definición de establecimiento permanente (ep) a efectos del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR) ¿cuándo se entiende que un no residente actúa en España mediante establecimiento permanente? Obtenido el 2/02/2020 de https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Empresas_y_profesionales/Empresas/Impuesto_sobre_Sociedades/Periodos_impositivos_iniciados_hasta_31_12_2014/No_residentes_con_establecimiento_permanente/Cuestiones_basicas_sobre_tributacion/Definicion_de_establecimiento_permanente_ep_.shtml

CEVIPYME. (2019). Empresas de base tecnológica. Obtenido el 11/01/2020 de http://www.cevipyme.es/herramientas/documentacion/Guiasebt/cevipyme_miniguia2_EBT.pdf

Ministerio De Asuntos Exteriores, Unión Europea Y Cooperación, ¿Qué es la OCDE?. <http://www.exteriores.gob.es/RepresentacionesPermanentes/OCDE/es/quees2/Paginas/default.aspx>

Fernández, E. (2019, 15 de septiembre). Gigantes digitales, impuestos minúsculos. *El Mundo*. Obtenido el 2/02/2020 de <https://www.elmundo.es/economia/empresas/2019/09/15/5d7be3c6fdddf34208b45ad.html>

PWC. (2019). Impacto de un impuesto sobre los servicios digitales de la economía española. Obtenida el 23/03/2020 de https://ametic.es/sites/default/files//pwc_idsd_final_09012019_es.pdf

Portal Institucional Ministerio de Hacienda. (2019). Convenios de doble imposición. Obtenido el 15/02/2020 de https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Normativa%20y%20doctrina/Normativa/CDI/Paginas/CDI_Alfa.aspx

IFSC. (2008). About the IFSC. Obtenido el 5/03/2020 de <https://www.ifsc.ie/page.aspx?idpage=6>

Maqueda, A. (2019). Las multinacionales dejan de declarar 13.500 millones en España. *El País*. Obtenido el 15/03/2020 de https://elpais.com/economia/2019/10/12/actualidad/1570895874_270982.html

Koutsokosta, E. (2019). Bruselas renueva su controvertida lista de paraísos fiscales. Euronews, Obtenido el 10/03/2020 de <https://es.euronews.com/2019/03/11/bruselas-renueva-su-controvertida-lista-de-paraisos-fiscales>

Llorente, A. (2016). ¿Cuándo es legal tener una cuenta en un paraíso fiscal?. BBC, obtenida el 21/03/2020 de https://www.bbc.com/mundo/noticias/2016/04/160406_paraiso_fiscal_offshore_panama_papers_cuenta_ilegal_all

Hartley, A. (2019). *OECD to consider worldwide fractional apportionment*. Internationaltaxreview. Obtenido el 25/03/2020 de <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1fn11dyl8mz6d/oecd-to-consider-worldwide-fractional-apportionment>

Francisco Valera, A. (2019). Esto es lo que recauda exactamente el Estado con los principales impuestos: así han evolucionado desde 2007. Business Insider. Obtenido el 25/03/2020 de <https://www.businessinsider.es/cuanto-recauda-estado-impuestos-irpf-iva-sociedades-417937>

Europa Press. (2019). El PP no recuperará la 'tasa Google' y rechaza el impuesto a las transacciones financieras. Obtenido el 30/03/2020 de <https://www.europapress.es/economia/fiscal-00347/noticia-pp-no-recuperara-tasa-google-rechaza-impuesto-transacciones-financieras-20190404140734.html>