



FACULTAD DE DERECHO

**ECONOMÍA DIGITAL Y SU
TRIBUTACIÓN. CONVENIENCIA DE
ALCANZAR UN IDSD EUROPEO.**

Autor: Marina del Carmen Canga Ruiz

5º E3 Analytics

Derecho Tributario

Tutor: Ramón Casero Barrón

Madrid

Abril 2021

RESUMEN

El presente Trabajo de Fin de Grado tiene por objeto mostrar cómo la nueva era digital ha incidido en la sociedad, concretamente, en el Derecho Tributario.

Las Tecnologías de la Información y la Comunicación (en adelante, TIC) han significado la emergencia de nuevos modelos de negocio que vienen a sustituir a los tradicionales. El nacimiento de estas formas de negocio implica la necesidad de revisión de las normas fiscales para su adecuación a las características del mercado actual. Esta actualización se enfrenta a una serie de dificultades, especialmente en lo referente a dos características básicas de la economía digital: el predominio de activos intangibles y la ausencia de presencia física. En la práctica, esta inadecuación normativa se traduce en la apertura de posibilidades de planificación fiscal a favor de los modelos de negocio digital y en perjuicio de los tradicionales.

Con el fin de dar solución a los problemas planteados, se inició hace años la revisión de las normas de fiscalidad internacional tanto en el seno de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante, OCDE) como en la Unión Europea (en adelante, UE).

A la espera de alcanzar una solución global ralentizada por la falta de consenso internacional, cada vez son más los países que proponen medidas unilaterales provisionales con el fin de afrontar el fraude y la evasión fiscal. En este sentido, bajo el titulado “*Ley Sobre Determinados Servicios Digitales*” se analiza el impuesto aprobado por el Gobierno español.

Aunque esta medida se presenta como una solución válida a corto plazo, la facilidad que otorga el comercio electrónico para la realización de transacciones comerciales de carácter internacional nos lleva al planteamiento de la siguiente pregunta: “¿*Regular la economía digital de manera unilateral resulta sostenible o es necesario llegar a un consenso a nivel europeo?*”

Por último, en la elaboración de este Trabajo de Fin de Grado se seguirá el proceso propio de la investigación académica. De esta forma, siguiendo un método deductivo, se llevará a cabo una revisión exhaustiva de la literatura y de la normativa, para posteriormente poder realizar un análisis y elaborar conclusiones.

ABSTRACT

The present Final Degree Project aims to show how the new digital era has affected society, specifically, Tax Law.

Information and communication technologies have meant the emergence of new business models that replace traditional ones. The birth of these forms of business implies the need to review the current tax rules to adapt them to the new characteristics of the market. This update faces several difficulties, especially regarding two basic characteristics of the Digital Economy: the predominance of intangible assets and the absence of physical presence. In practice, this regulatory inadequacy translates into possibilities for tax planning in favor of digital business models and to the detriment of traditional ones.

In order to solve the problems mentioned above, the revision of the rules on international taxation began years ago within the Organization for Economic Cooperation and Development and the European Union.

While waiting to reach a global solution slowed down by the lack of international consensus, more and more countries are approving provisional unilateral measures in order to tackle fraud and tax evasion. In this sense, under the title "*Law on Certain Digital Services*" the new tax approved by the Spanish Government is analyzed.

This measure is presented as a valid short-term solution, but the ease that electronic commerce provides for carrying out international commercial transactions leads us to pose the following question: "*Is it sustainable to regulate the digital economy unilaterally or is it necessary to reach a consensus at the European level?*"

Finally, the preparation of this Final Degree Project has been done according to the process of academic research and following a deductive method. In first place, an exhaustive review of the literature and the regulations will be carried out in order to subsequently analyze and draw conclusions.

ABREVIATURAS

TIC: Tecnologías de la Información y la Comunicación

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico

UE: Unión Europea

BEPS: Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios

UNCTAD: Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Comercio y Desarrollo

G20: Grupo de los 20

IS: Impuesto sobre Sociedades

LIS: Ley sobre el Impuesto de Sociedades

IRNR: Impuesto sobre la Renta de No Residentes

LRNR: Ley sobre el Impuesto sobre la Renta de No Residentes

GAFAM: Google, Apple, Facebook, Amazon y Microsoft

CE: Comisión Europea

TFUE: Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea

TJUE: Tribunal de Justicia de la Unión Europea

G20: Grupo de los 20

SDA: Servicios Digitales Estandarizados y Automáticos

GLoBE: Global Antibase Erosión Tax

OMC: Organización Mundial del Comercio

EM: Estado Miembro

IP: Protocolo Internet

IDSD: Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales

TAI: Territorio de aplicación del Impuesto.

BICCIS: base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades

IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido

ITF: Impuesto sobre Transacciones Financieras

LGT: Ley General Tributaria

ÍNDICE

I. INTRODUCCIÓN.....	7
II. CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS.....	9
III. INCIDENCIA DE LA ECONOMIA DIGITAL EN EL SISTEMA TRIBUTARIO.....	11
1. RETOS FISCALES DE LA ECONOMÍA DIGITAL	11
2. PROBLEMÁTICA CONSECUENTE EN LA PRÁCTICA.....	15
2.1. Caso Apple.....	16
2.2. Caso Amazon.....	20
2.3. Reacción de los modelos de negocio tradicionales	22
IV. PRONUNCIAMIENTOS DE LA OCDE	23
1. ANTECEDENTES	23
2. ENFOQUE EN DOS PILARES.....	26
V. PRONUNCIAMIENTOS DE LA COMISION EUROPEA	36
1. ANTECEDENTES	36
2. PAQUETE DIGITAX.....	38
VI. MEDIDAS UNILATERALES TOMADAS POR LOS ESTADOS.....	42
1. MEDIDAS A NIVEL EUROPEO.....	42
2. LEY ESPAÑOLA SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES	44
2.1. Contexto.....	44
2.2. Contenido.....	46
VII.ESPECIAL MENCION A LA BASE IMPONIBLE.....	50
VIII. CONCLUSIONES	55
IX. BIBLIOGRAFÍA.....	57

I. INTRODUCCIÓN

Remitiéndonos al aforismo latino “*ubi societas, ubi ius*” que puede traducirse como “*donde hay sociedad, hay Derecho*”, afirmamos la interdependencia que existe entre la Sociedad y el Derecho. Esta estrecha relación radica en la propia naturaleza del mismo, que es eminentemente social: “*el Derecho es creado por la sociedad y, consecuentemente, forma parte de ella*”¹.

Por tanto, solo puede estudiarse efectivamente un ordenamiento jurídico si no se pierde de vista el contexto social en el que está inmerso. De esta forma, con el fin de analizar la necesidad de revisión del Derecho Tributario vigente, debemos de partir del estudio del contexto social actual.

En los últimos años, la irrupción de las TIC ha supuesto una revolución sin precedentes. En este sentido, el desarrollo de estas tecnologías ha tenido efectos relevantes en todos los ámbitos sociales. De esta manera, conceptos como “*la sociedad de la información*” y “*la globalización*” tratan de referirse al proceso mediante el cual las TIC afectan al planeta en su conjunto.

La consolidación de las TIC ha desembocado en una transformación de la sociedad donde la mayor parte de las actuaciones están sometidas a digitalización. En lo referente a la economía global, la revolución de las TIC ha abaratado, potenciado y estandarizado las tecnologías, provocando una mejora en los procesos comerciales y un impulso de la innovación en todos los sectores. La digitalización ha dejado de ser una opción y se ha convertido en una necesidad para la supervivencia de las empresas del siglo XXI².

En este sentido, la economía digital representa una oportunidad para todos los negocios y organizaciones de crecer y conseguir mayores niveles de productividad. Sin embargo, exige un proceso de transformación siendo necesaria la implantación de una cultura digital y de una estrategia de comunicación.

Este trabajo parte de esta revolución tecnológica real que está transformando la organización económica de la sociedad global. Nos encontramos en un contexto en el que la inadecuación de los sistemas tributarios a la realidad económica tiene como

¹ Villacís, E. (2011). *El Derecho y la Sociedad*. (Vol. 1) Universidad ECOTEC, p.1

² Palacios, L. Z. (2016). *Industria de la comunicación y economía digital: Guía básica del Dircom* (Vol. 449). Editorial UOC.

consecuencia la pérdida de ingresos fiscales debido a la obsolescencia de determinados conceptos³.

Por tanto, esta revolución se traduce en la inadecuación del Derecho Tributario al contexto social actual siendo necesaria la adaptación de la normativa tributaria vigente. En este sentido, resulta fundamental la consolidación de un sistema tributario adecuado y flexible a las características de la economía digital que garantice una adecuada tributación de las transacciones comerciales y de las empresas que operan íntegramente a través de las redes. Adicionalmente, debe de asegurarse que la tributación sea justa, esto es, proporcionada a la actividad económica desarrollada. De esta forma, la adaptación legislativa debe de evitar la penalización de estas actividades con tipos impositivos más elevados o con un mayor número de tributos, pero también tiene que asegurar que los negocios digitales no se benefician de la deslocalización⁴.

Con el fin de dar solución a la problemática existente, se inició hace años la revisión de las normas de fiscalidad internacional. En este sentido, destacamos la elaboración del Proyecto de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios (en adelante, BEPS) en el seno de la OCDE y las recomendaciones y propuestas de Directiva de la UE. Junto con el estudio de la evolución de las diferentes propuestas internacionales, se abordan los problemas fiscales derivados de la desmaterialización de la economía y se estudian las medidas que intentan poner solución a los desajustes tributarios internacionales.

Sin embargo, como consecuencia del estancamiento de las iniciativas europeas, un creciente número de países de todo el mundo ha ido adoptando medidas unilaterales a la espera de una solución consensuada, entre ellos, España.

En este Trabajo de Fin de Grado se analizará la viabilidad de estas medidas unilaterales como solución a corto plazo. También, se estudiará la problemática actual que suscita entorno a la base imponible y se reflexionará sobre la conveniencia de que la UE lleve a cabo una reestructuración de su sistema tributario con el fin de hacer frente a la problemática existente.

³ Álamo Cerrillo, R. (2019). *Un cambio de criterio en la tributación de la economía digital*. Revista Quincena Fiscal num. 20/2019 parte Estudios. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor.

⁴ Álamo Cerrillo, R. *op.cit.* Introducción

II. CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS

La economía digital es una realidad en constante evolución, lo cual dificulta la elaboración de una definición concreta. Con el objetivo de clarificar este término procedemos al análisis de varias definiciones que ponen el acento en diferentes aspectos de la economía digital.

Para encontrar el origen del término debemos de remontarnos al año 1996 con uno de los libros con más repercusión a nivel internacional escrito por Don Tapscott, *“The digital economy: promise and peril in the age of networked intelligence”*. Se trata de una de las primeras obras que muestra como Internet repercute en la forma en que se hacen los negocios y, por ende, en la economía⁵.

Desde el año 2000 hasta el año 2010 el uso de Internet incrementó de una manera sorprendente. En esta década, diversos autores comenzaron a plantearse el origen de una economía de Internet. De esta manera, las definiciones propuestas evolucionan incluyéndose el análisis de distintas políticas y tecnologías digitales, y el crecimiento de las TIC y las empresas digitales⁶.

Según señala la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Comercio y Desarrollo (en adelante, UNCTAD) en los últimos años se ha trasladado el foco de interés a la digitalización, es decir, a la transición que llevan a cabo las empresas por medio del uso de tecnologías, productos y servicios digitales⁷. En este sentido, es importante señalar que la digitalización está afectando progresivamente a más sectores.

Desde un punto de vista económico, nos remitimos a la definición propuesta por Palacios, conforme a la cual la economía digital es un fenómeno emergente que está impulsando la transformación de todos los sectores de la economía, ofreciendo una plataforma global donde personas y entidades virtuales compiten, pero también buscan información, se comunican y comparten contenidos⁸.

⁵ Tapscott, D. (1996). *La economía digital: promesas y peligros en la era de la inteligencia en red* (Vol. 1). Nueva York, McGraw-Hill.

⁶ Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Comercio y Desarrollo (UNCTAD). (2019). *Informe sobre la Economía Digital. Creación y captura de valor: repercusión para los países en desarrollo*. Publicación de Naciones Unidas, p. 3. Obtenido el 7 de diciembre de 2020 de <https://cutt.ly/ihQ84ch>

⁷ Brennen, S., & Kreiss, D. (2014). *Digitalization and digitization. Culture digitally*, p.8. Culture digitally, Obtenido el 19 de marzo de 2021 de <https://cutt.ly/1xtCNAd>.

⁸ Palacios, L. Z., *op.cit.*, p. 15

Finalmente, partiendo de un enfoque de repercusión global, retomamos las palabras de Pedreño Muñoz que sostiene que la digitalización no solo está ligada a la tecnología sino a la inversión en talento y a un cambio cultural empresarial y social de gran entidad⁹.

Conjugando los elementos esenciales identificados por las definiciones anteriores, proponemos la siguiente definición: *“la economía digital es el resultado de un proceso de transformación desencadenado por las TIC que se traduce en un cambio sociocultural, y que afecta a todos los sectores de la economía provocando el origen de nuevas formas de negocio”*.

Debido a la rápida y amplia extensión de la economía digital, resulta necesario identificar una serie de características que permitan delimitar y diferenciar la economía digital del resto de las economías a efectos fiscales. A continuación, siguiendo el pensamiento de la OCDE, se identifican algunas de sus características principales¹⁰:

- **Carácter evolutivo.** El rápido progreso tecnológico ha caracterizado desde un principio a la economía digital y ha sido artífice de toda una serie de nuevas tendencias y potenciales avances.
- **Movilidad.** Concretamente se refiere a la movilidad de los intangibles, los usuarios y las funciones comerciales.
- **Remisión de datos.** Favorecida por el incremento del potencial informático, la inmensa capacidad de almacenamiento y la reducción del coste de almacenaje de datos.
- **Efectos de la red.** Se refiere al hecho de que las decisiones de los usuarios puedan repercutir directamente en el beneficio obtenido por otros usuarios.
- **Proliferación de modelos de negocio multilaterales.** Son modelos de negocios en los que diversos grupos de personas interactúan a través de un intermediario, incidiendo las decisiones de cada grupo en los resultados para los grupos restantes en base a las externalidades positivas o negativas generadas.
- **Tendencia hacia el monopolio u oligopolio.** Los operadores que intervienen tienden a tener una mayor dimensión y poder, dificultando la existencia de competencia real.

⁹ Pedreño Muñoz, A. (2017). *La digitalización y la economía global. Visión general*. Información Comercial Española, ICE: Revista de economía, nº 897.

¹⁰ OCDE/G-20. *op.cit.* pp.17

- **Volatilidad.** Se ve favorecida por la agilización de los intercambios comerciales, la rápida evolución tecnológica, y la constante evolución de las demandas de los clientes.

Adicionalmente, la economía digital ha provocado una aceleración de la propagación de cadenas de valor mundiales. De esta manera, el progreso tecnológico e informático, la disminución de barreras arancelarias y cambiarias, y la transición hacia una economía de bienes y servicios digitales han facilitado a las empresas la adopción de modelos de negocio mundiales centralizados a nivel regional o mundial¹¹.

III. INCIDENCIA DE LA ECONOMÍA DIGITAL EN EL SISTEMA TRIBUTARIO

1. RETOS FISCALES DE LA ECONOMÍA DIGITAL

La revolución tecnológica ha protagonizado el siglo XXI desembocando en fuertes transformaciones en todos los ámbitos sociales. De esta manera, se ha convertido en un elemento clave para el desarrollo económico y social de los estados. Al conjunto de estas transformaciones acontecidas como resultado de la irrupción de las TIC, se ha denominado “*Sociedad de la Información*” entendiéndose como tal: “*el conjunto de transformaciones económicas y sociales producidos como resultado de las tecnologías de la información y la comunicación. Donde la gestión, la calidad y la velocidad de la información se convierten en factor clave de la competitividad, condicionando la economía en todas sus etapas*”¹².

Con el objetivo de adaptarse a esta nueva realidad, las empresas centran sus esfuerzos en el aprovechamiento de los beneficios que ofrecen las TIC para aumentar la rentabilidad de los recursos disponibles. En este sentido, las empresas están transformando sus cadenas de suministro y demanda, y su organización interna. Igualmente, los gobiernos también están aprovechando las oportunidades que brindan estas nuevas tecnologías para reestructurar el modelo de prestación de servicios y la forma de interactuar con los ciudadanos y empresas. Finalmente, las TIC también forman parte del día a día de los

¹¹ OCDE/G-20. *op.cit.* pp.15-16

¹² Comisión de las Comunidades Europeas (CCE, 1993). *Crecimiento, competitividad y empleo. Los retos y pistas para entrar en el siglo XXI*. Oficina de publicaciones oficiales de las Comunidades Europeas, p. 99. Obtenido el 7 de diciembre de 2020 de <https://cutt.ly/DhO7Hkw>

ciudadanos, quienes han visto modificados sus patrones de consumo y gasto, con una mayor presencia de las nuevas tecnologías¹³.

Internet se ha convertido en una herramienta clave para las transacciones económicas siendo, en la actualidad, innecesaria la presencia física de los compradores y los vendedores. La emergencia de este nuevo mercado digital, con características totalmente distintas al mercado tradicional preexistente, conlleva la falta de adecuación de la legislación tributaria siendo imprescindible una reforma fiscal que no pierda de vista la realidad actual.

En este sentido, Zdravko Marić, presidente croata del Consejo Europeo, afirma que *“la digitalización ha modificado profundamente el modo de funcionamiento de las empresas, lo que nos obliga a adaptar nuestras normas, en particular en el ámbito de la fiscalidad. Se trata de un problema mundial que requiere una solución mundial”*¹⁴.

Por todo lo anterior, es necesaria una actualización de los sistemas fiscales que, como se indicará a continuación, no está exenta de dificultades.

Muchos de los conceptos y definiciones fiscales hayan quedado obsoletos desde el punto de vista del comercio electrónico. Mientras que el modelo tradicional de negocio se basa en bienes tangibles, en el comercio electrónico la mayor parte de los elementos de creación de valor son bienes intangibles. Adicionalmente, este tipo de negocios no se caracterizan por la presencia física, sino que el comercio electrónico se desarrolla en un ciberespacio que se deslocaliza rápidamente. Esta última característica tiene que ver con el concepto de “establecimiento permanente” y su falta de adecuación con la realidad de los negocios digitales.

Tradicionalmente, las rentas obtenidas de la actividad empresarial están gravadas por el Impuesto de Sociedades (en adelante, IS). Según la Ley del Impuesto de Sociedades¹⁵ (en adelante, LIS) son contribuyentes del impuesto los sujetos recogidos en su artículo 7 siempre y cuando sean residentes en territorio español. Como la mayoría de las multinacionales que ofrecen servicios tecnológicos no son residentes en España, tributan por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante, IRNR).

¹³ Álamo Cerrillo, R. *op.cit.* La trascendencia fiscal de la Economía Digital

¹⁴ Marić Z. (Presidencia croata del Consejo, 2020). Fiscalidad digital. Consejo Europeo. Obtenido el 7 de diciembre de 2020 de <https://cutt.ly/vhQ5eOR>

¹⁵ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades

Remitiéndonos al artículo 1 y 13 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante, LIRNR)¹⁶ este tributo grava la renta obtenida en territorio español, mediante establecimiento permanente situado en España, por las personas físicas y entidades que no sean residentes en él.

Puesto que España es miembro de la OCDE, en materia de tributación internacional, debemos remitirnos al Modelo de Convenio para quitar la doble imposición en los impuestos sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE¹⁷ resultando especialmente relevantes sus artículos 5 y 7. En este sentido, el artículo 7, al igual que el artículo 13 LIRNR, señala: “*Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él*”. Por su parte, el artículo 5 define el concepto de “establecimiento permanente” como un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

En definitiva, la necesidad de revisión del concepto de “establecimiento permanente” es uno de los principales retos de la economía digital porque las transacciones de las empresas digitales tienen lugar en un ciberespacio y no en un territorio concreto. Consecuentemente, la mayoría de las empresas digitales pueden operar en países sin necesidad de un establecimiento permanente¹⁸.

Difícil control por parte de las autoridades gubernamentales. El proceso de producción, distribución y consumo de bienes y servicios digitalizables se realiza íntegramente a través de la red, imposibilitando el control por las autoridades. En este sentido, solo pueden analizarse los flujos de información digitalizada y, como no se puede detectar su carácter comercial, tampoco se puede determinar el valor económico de la operación¹⁹.

Facilidad que otorga el comercio electrónico para la realización de transacciones comerciales de carácter internacional. En estos casos, además de tener que identificar

¹⁶ Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

¹⁷ OCDE (2017a). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version*. Obtenido el 10 de diciembre de 2020 de <https://cutt.ly/Kz4W4wh>

¹⁸ OCDE (2015). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*. OCDE/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OCDE Publishing, París. Obtenido el 7 de diciembre de 2020 de <https://cutt.ly/QhWwkK8>

la transacción comercial, hay que determinar qué Estado ostenta la potestad tributaria sobre la misma²⁰.

Los medios electrónicos facilitan la contratación telemática con independencia de las fronteras geográficas y sin perjuicio de la brecha digital existente entre diferentes regiones del mundo²¹.

Creación de valor a partir de los datos. Esta modalidad de creación de valor no se prevé el sistema tradicional del impuesto²². Resulta complicado determinar el valor de los datos de los usuarios puesto que: i) normalmente al capturarlos, el usuario los cede gratuitamente, ii) no hay un proceso de distribución de ese valor entre territorios. Según algunos autores, sería lógico considerar que se genera allí donde esté el usuario²³.

Caracterización. Los convenios siguen una metodología analítica, aplicando tratamientos diferenciados en función de las diversas categorías de renta. Los nuevos modelos de negocio de la economía digital plantean dudas a la hora de caracterizar las rentas generadas en sus transacciones.

La inadecuación de la normativa fiscal a las características especiales de las transacciones comerciales electrónicas y la disparidad de normas tributarias existentes en diferentes jurisdicciones se traduce en planificaciones fiscales agresivas con la consiguiente evasión fiscal. Este fraude fiscal atenta directamente contra la integridad del Estado de Bienestar puesto que supone la pérdida de ingresos por las Autoridades tributarias²⁴.

Como señala Álamo Cerrillo, la adaptación de los actuales sistemas tributarios ha de realizarse teniendo en cuenta las características propias del comercio electrónico y sin obviar la rapidez con la que evolucionan las TIC, puesto que es necesario que las modificaciones normativas permanezcan de manera estable en el tiempo.

Remitiéndonos al trabajo de De Miguel *“el régimen normativo de esta realidad social debe partir de la transformación de ciertos paradigmas tradicionales del Derecho, lo que exige no solo revisar los términos en que deben ser aplicadas a los nuevos hechos*

²⁰ Álamo Cerrillo, R. *op.cit.* La trascendencia fiscal de la Economía Digital

²¹ Madrid Parra, A. (2019). *Mercado Digital en la Unión Europea. Desarrollo del comercio electrónico en el mundo*. Editorial Aranzadi.

²² OCDE (2015). *op.cit.* p. 15-18

²³ González de Burgos, V. y González de Frutos, U (2020). *Luces y sombras del impuesto digital*. revista de Contabilidad y Tributación. CEF, 451, pp. 5-38.

²⁴ Álamo Cerrillo, R. *op.cit.* La trascendencia fiscal de la Economía Digital

instituciones jurídicas preexistentes, sino también incorporar al Derecho nuevos valores y criterios culturales propios de la era de la información”²⁵.

En definitiva, la resolución del problema de la fiscalidad de la economía digital requiere profundas reformas del marco regulatorio debido, fundamentalmente, a tres razones: i) insuficiencia financiera para las economías donde no radican empresas tecnológicas, porque la digitalización está progresivamente desplazando bases imponibles hacia empresas sin conexión con el terreno, ii) injusticia contributiva debido a que la carga impositiva se redistribuye a figuras como el trabajo, el consumo o los tributos verdes²⁶, iii) propicia la competencia desleal, pues las empresas tradicionales, soportan costes de producción más altos y también una mayor carga fiscal²⁷.

Con el objetivo de valorar qué tributación resulta más adecuada para la economía digital, procederemos a realizar una revisión de las propuestas para el establecimiento de una fiscalidad justa que han sido elaboradas por la OCDE y por la UE, desde el año 2010 hasta la actualidad.

2. PROBLEMÁTICA CONSECUENTE EN LA PRÁCTICA

En la actualidad, algunas de las empresas digitales con mayor peso son: Google, Apple, Facebook, Amazon y Microsoft. El conjunto de estas empresas se conoce popularmente como grupo GAFAM y se caracterizan por dominar el mercado de la tecnología y obtener unos ingresos elevadísimos.

No obstante, aprovechando la inadecuación de la normativa fiscal a las características de estos nuevos modelos de negocio, es habitual que estas empresas lleven a cabo planificaciones fiscales agresivas con la consiguiente evasión fiscal.

El siguiente gráfico muestra la evolución de la capitalización de mercado de las empresas que conforman el grupo GAFAM. Como se puede observar, en la última década todas las empresas integrantes han experimentado un crecimiento exponencial.

²⁵ De Miguel Asensio, P.A. (2015). *Derecho privado de Internet*. p. 115. Editorial Aranzadi.

²⁶ OCDE. (2015) *op.cit.* p. 98

²⁷ González de Burgos V. & González de Frutos U. *op.cit.* p. 12

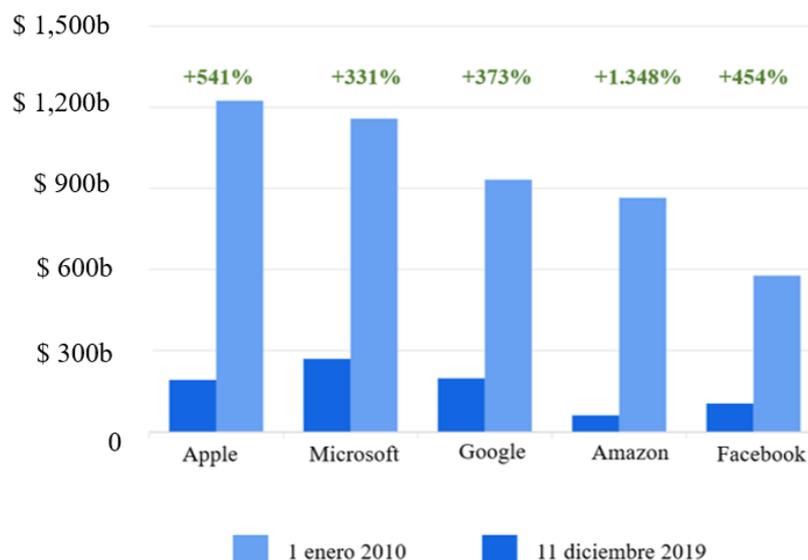


Figura 1: Década de crecimiento del grupo GAFAM. Capitalización de mercado de Apple, Microsoft, Google, Amazon y Facebook.

Unidad: billones de dólares

Fuente: elaboración propia en base a datos obtenidos de Statista²⁸

La OCDE y la UE, entre otros, han prestado especial atención a las prácticas fiscales y a la tributación de las empresas incluidas en este grupo. Con el fin de entender la problemática consecuente en la práctica, procedemos al análisis del Caso de Apple y el Caso de Amazon.

2.1. Caso Apple

Desde el año 2012, la Comisión Europea (en adelante, CE) viene investigando los *tax rulings*, es decir, acuerdos fiscales entre los contribuyentes y la administración fiscal por los que se determina, previamente a la liquidación del impuesto, cómo se deben valorar durante un periodo de tiempo determinado las operaciones con otras entidades del mismo grupo.

En este sentido, la CE emitió una Decisión el 30 de agosto de 2016 respecto del caso Apple que destaca por ser la más cuantiosa, estimando que la cantidad a recuperar por Irlanda giraba en torno a los 13.000 millones de euros²⁹. A continuación, analizamos la Decisión de la CE en el Caso Apple y la posterior sentencia del Tribunal General.

²⁸ Felix Richter (2019). *A decade of Growth for GAFAM*. Statista. Obtenido el 19 de marzo de 2021 de <https://cutt.ly/hxtuT9F>

²⁹ Uría Menéndez. (2020). *El Tribunal General anula la Decisión de la Comisión Europea en el caso Apple*. Obtenido el 7 de diciembre de 2020 de <https://cutt.ly/fhQ6yYx>

La Decisión en el Caso Apple³⁰ evaluó dos *tax rulings* (1991 y 2007) concedidos a dos sociedades por parte de la administración fiscal de Irlanda: Apple Sales International y Apple Operations Europe. Ambas son sociedades constituidas en Irlanda pero que forman parte del grupo Apple estando, en última instancia, controladas por la matriz estadounidense, Apple Inc.

La CE afirma que tanto las actividades de Apple Sales International consistentes en la compra de productos de Apple de fabricantes de equipos de todo el mundo para su posterior venta en Europa, como las actividades de producción de determinadas líneas de ordenadores llevadas a cabo por Apple Operations Europe, debían de estar gravadas en Irlanda. Sin embargo, la mayoría de las ganancias se asignaban internamente a una oficina central que, realmente, no tenía su sede en ningún país³¹.

Por tanto, los beneficios obtenidos de actividades que se realizaban con carácter local, pero se facturaban desde las sucursales irlandesas no quedaban sometidos al IS en Irlanda. En consecuencia, la mayoría de los beneficios permanecieron libres de impuestos, quedando solo una pequeña parte gravada en Irlanda siendo la tasa impositiva de los beneficios generados por Apple Sales International en 2014 de solo 0.005%. La siguiente visualización muestra las consecuencias prácticas de los *tax rulings* concedidos por Irlanda a Apple:

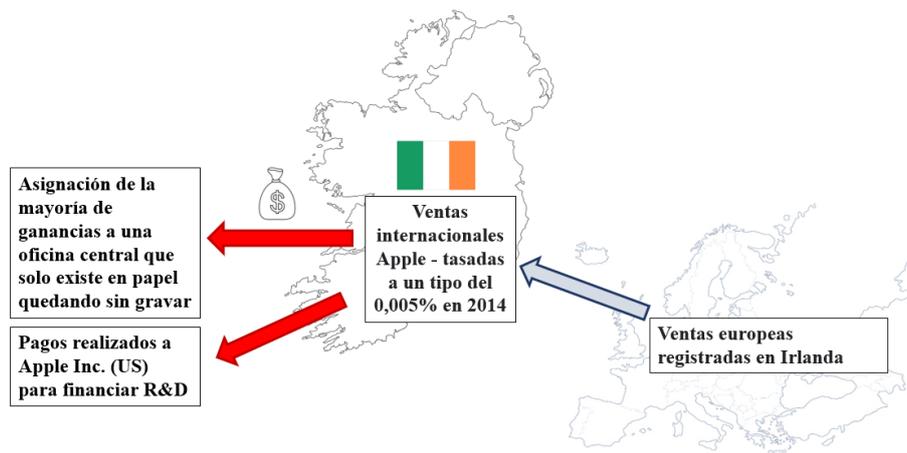


Figura 2: Irlanda concedió un trato preferente e ilegal a Apple
Fuente: elaboración propia a partir de la Decisión de la Comisión de la Unión Europea

³⁰ Comisión Europea (2016). Decisión 2017/1283 de 30 de agosto de 2016. Caso Apple & Irlanda. Obtenido el 7 de diciembre de 2020 de <https://cutt.ly/hhQ6a9P>

³¹ Según apunta la Comisión, la oficina central no tenía ni locales ni empleados, consistiendo sus actividades únicamente en reuniones ocasionales de la junta. Además, aclara que los únicos beneficios que se pueden atribuir a esta sede son en términos de intereses.

La crítica de la CE se centraba en que los *tax rulings* se traducían, en la práctica, en un sistema de imputación de gastos y beneficios que no se adecuaba a las directrices de la OCDE sobre precios de transferencia ni era coherente con los criterios de valoración a precio normal de mercado³². En este sentido, la CE precisa que, aunque la legislación irlandesa en ese momento no recogiese ni las directrices de la OCDE ni el estándar de plena competencia, eran herramientas adecuadas para la aplicación del artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante, TFUE)³³.

Por tanto, la CE considera que, si se hubiesen aplicado correctamente los principios, la totalidad de beneficios procedentes de las actividades de venta deberían haberse atribuido a las sucursales y haberse sometido al IS irlandés.

En definitiva, la CE llegó a la conclusión de que las dos resoluciones fiscales emitidas por Irlanda a Apple eran ilegales puesto que habían reducido sustancial y artificialmente el pago de impuestos por parte de Apple en Irlanda desde 1991. Esta decisión fue recurrida por Irlanda y Apple ante el Tribunal General³⁴, invocando motivos de carácter general y otros dirigidos a denunciar la aplicación incorrecta de los criterios jurisprudenciales en el caso concreto.

En la Sentencia del 15 de julio de 2020 el Tribunal reconoce, con carácter general, el marco de análisis de la CE, pero recuerda que recae sobre ella la carga de la prueba de todos los elementos constitutivos de una ayuda de Estado, es decir; (i) el origen estatal de los recursos, (ii) existencia de una ventaja competitiva, (iii) selectividad de la medida, y (iv) distorsión en el comercio y la competencia. En particular, el Tribunal determina que la CE debe demostrar no solo la existencia de un error metodológico en el *tax ruling*, sino también que este error confiere una ventaja selectiva a la empresa. Es decir, la CE debe probar que, de no haberse cometido el error, la empresa destinataria del *tax ruling* hubiese sido sometida a una tributación superior³⁵.

La decisión de la CE se basa en tres líneas de argumentación que el Tribunal General rechaza una a una.

³² Concretamente se refiere al estándar de plena competencia.

³³ Referente a la incompatibilidad con el mercado interior de ciertas ayudas otorgadas por los estados

³⁴ Tribunal General (Sala 7ª Ampliada). Sentencia de 15 de julio de 2020. Caso Irlanda & Apple. Obtenida el 7 de diciembre de 2020 de <https://cutt.ly/lhQ6R78>

³⁵ Uría Menéndez. *op.cit.* p. 6

En primer lugar, la CE afirma que existe una ventaja selectiva porque todos los beneficios deberían haberse atribuido a las sucursales en Irlanda. No obstante, el Tribunal afirma que la CE erró sobre los criterios relevantes en Derecho irlandés, en consecuencia, no se demuestra que los ingresos en cuestión corresponden con las actividades y funciones de la sucursal. Por consiguiente, tampoco queda probada la existencia de una ventaja selectiva³⁶.

En segundo lugar, la CE afirma la existencia de una ventaja selectiva como consecuencia de la inadecuación del método utilizado para determinar los beneficios de las sucursales irlandesas. Aunque el Tribunal reconoce, con carácter general, la inadecuación del método da la razón a las partes recurrentes por la falta de acreditación por parte de la CE de que estos errores hubieran dado lugar a una menor tributación efectiva alegando que el mero error metodológico no basta para demostrar la existencia de una ventaja selectiva³⁷.

Finalmente, la última línea argumental de la CE se refiere al carácter discrecional de la ventaja selectiva materializada por la concesión de los *tax rulings*. En este sentido, el Tribunal considera que la mera existencia de discrecionalidad no es suficiente para demostrar una ventaja selectiva y que la comparación con otros 11 *tax rulings* tampoco es prueba de ello al referirse a circunstancias muy distintas.

El Tribunal concluye que la CE no ha demostrado la existencia de una ventaja selectiva conferida por los *tax rulings*, y anula la Decisión. Sin embargo, precisa que la CE puede superar los obstáculos identificados en la Sentencia mediante una investigación en mayor profundidad en la que demuestre y cuantifique efectivamente la ventaja que confieren los errores metodológicos derivados del *tax ruling*³⁸.

La CE recurrió la Sentencia ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE), pero aún no se ha publicado la respuesta. Por tanto, estamos a la espera de si el TJUE respalda la posición adoptada por el Tribunal General o confirma la interpretación de la CE.

³⁶ Uría Menéndez. *op.cit.* p.6

³⁷ Uría Menéndez. *op.cit.* p.6

³⁸ Uría Menéndez. *op.cit.* p.9

2.2. Caso Amazon

El 24 de junio de 2014 se inició un largo proceso de solicitud de información y de investigación formal por parte de la CE respecto de las autoridades luxemburguesas y Amazon. Finalmente, el 4 de octubre de 2017, la CE emitió una Decisión³⁹ relativa a la ayuda estatal ejecutada por Luxemburgo en favor de Amazon (*tax ruling*). Donde se estudió la legalidad de la estructura de Amazon durante los ejercicios transcurridos desde el 1 de mayo de 2006 hasta el 30 de junio de 2014.

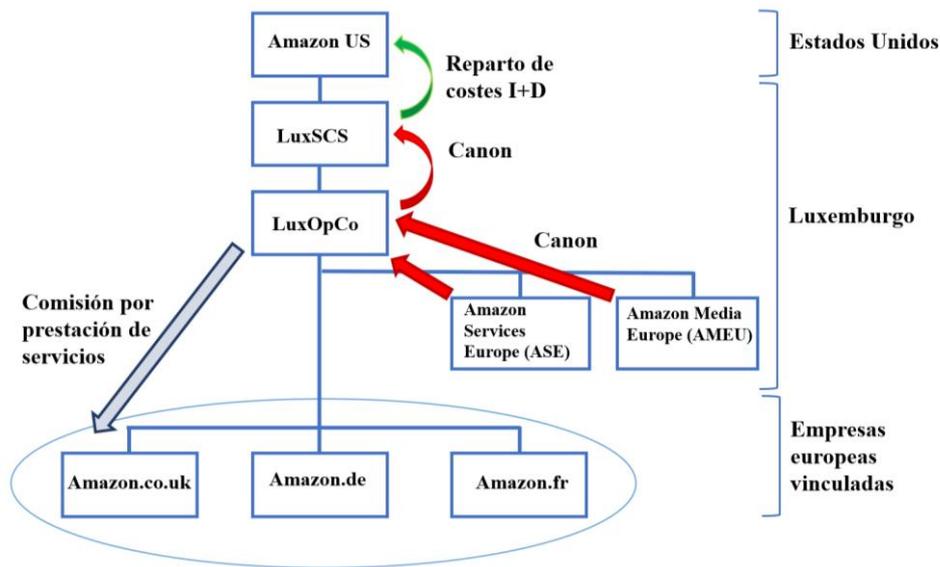


Figura 3: Estructura de las entidades europeas de Amazon entre 2006 y 2014

Fuente: elaboración propia a partir de la Decisión de la Comisión⁴⁰

En el año 2003 Luxemburgo dictó una resolución fiscal que permitió a Amazon trasladar la mayor parte de sus beneficios de una empresa del grupo Amazon que estaba sujeta a impuestos en Luxemburgo (Amazon UE) a otra empresa que no estaba sujeta a impuestos (Amazon Europe Holding Technologies)⁴¹.

En base al principio del trato en condiciones de igualdad, las transacciones entre empresas integrantes de un mismo grupo deben valorarse de forma que se refleje la realidad económica. Sin embargo, los resultados de la investigación de la CE demostraron que el

³⁹ Comisión Europea (2017b). *Decisión 2018/859 de la Comisión de 4 de octubre de 2017 relativa a la ayuda estatal ejecutada por Luxemburgo en favor de Amazon*. Obtenida el 30 de enero de 2021 de <https://cutt.ly/JktYXSH>

⁴⁰ Comisión Europea (2017). *op cit.* p.10

⁴¹ Comisión Europea (2018a). *Informe de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones, sobre la política de competencia*. Obtenido el 17 de febrero de 2021 de <https://cutt.ly/5k8zA9j>

nivel de los pagos de cánones, aprobado por la resolución fiscal, estaba inflado y no reflejaba la realidad económica.

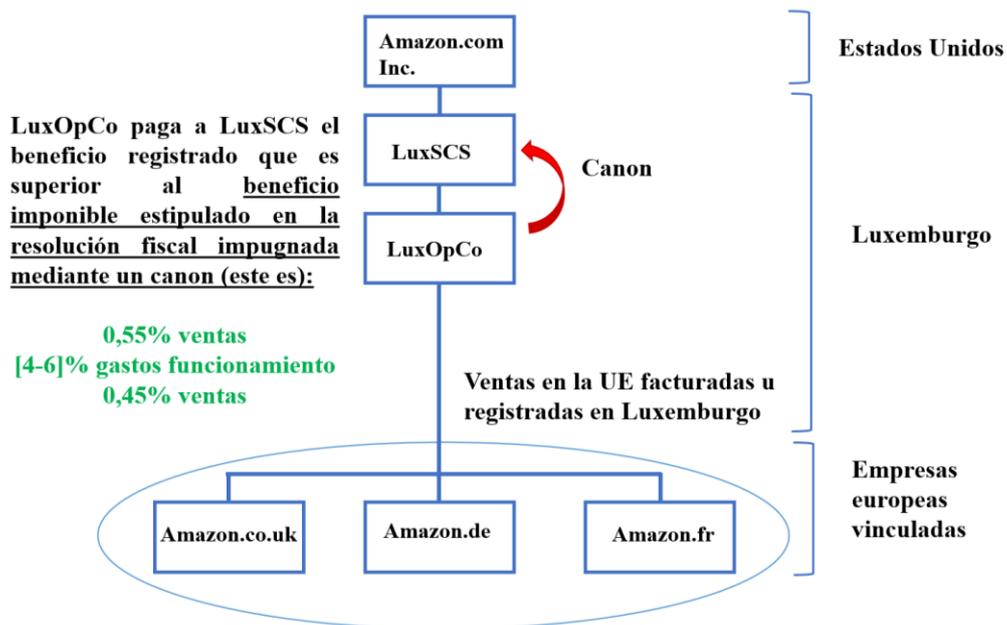


Figura 4: Estructura de las entidades europeas de Amazon entre 2006 y 2014, incluido el acuerdo sobre el pago del canon
Fuente: elaboración propia a partir de la Decisión de la Comisión⁴²

La consecuencia de esto es que, en base a esta resolución, Amazon evitó el pago de impuestos sobre casi tres cuartas partes de los beneficios obtenidos de todas las ventas de Amazon en la UE.

Por consiguiente, la CE concluyó que la resolución fiscal concedía una ventaja económica selectiva a Amazon, puesto que empresas en las mismas condiciones que Amazon (esto es, con sede en Luxemburgo y sujeta al mismo Derecho tributario nacional) habrían estado obligadas a pagar cuatro veces más impuestos que Amazon por los mismos beneficios. Por tanto, tal y como afirma la CE: *“la resolución fiscal otorgó a Amazon una ventaja competitiva que no estaba al alcance de empresas comparables y dio lugar a ayudas estatales ilegales.”*

Puesto que la solución fiscal dictada por Luxemburgo estuvo en vigor desde 2003 hasta 2011, la CE estimó que la cantidad a recuperar de Amazon por Luxemburgo era de 250 millones de euros por impuestos no pagados, más los intereses correspondientes. Esta

⁴² Comisión Europea (2017). *op cit.* p.22

cantidad se corresponde con el periodo de ocho años durante el cual Amazon se basó en la resolución fiscal para determinar su obligación tributaria correspondiente al IS en Luxemburgo.

Finalmente, la CE se dirige a las autoridades fiscales de Luxemburgo para que determinen el importe exacto, basándose en el método establecido en la Decisión.

2.3. Reacción de los modelos de negocio tradicionales

La inadecuación de la normativa fiscal a la realidad de las empresas digitales se traduce en un fomento de la competencia desleal viéndose fuertemente perjudicados los modelos de negocio tradicional. En este sentido, las empresas tradicionales soportan una mayor carga fiscal.

Consecuentemente, el comercio electrónico está amenazando con desplazar al tradicional provocando la reacción de empresas como El Corte Inglés que se ven fuertemente afectadas por esta injusticia contributiva. En este sentido, en el año 2018 se leía: El Corte inglés se planta frente a Amazon: “*No puede ser que nosotros paguemos impuestos y ellos no*”⁴³. Si analizamos la situación dos años después, la realidad es que “*El Corte Inglés venderá o cerrará 25 centros comerciales*”⁴⁴.

Si se tienen en cuenta los datos que figuran en el Registro Mercantil⁴⁵, en el ejercicio 2018 Facebook, Amazon y Apple pagaron conjuntamente un total de 14,7 millones de euros en concepto de impuesto sobre sociedades. Por su parte, Ence, la empresa de menor dimensión del IBEX 35, pagó prácticamente la misma cantidad, esto es, 14,4 millones de euros. Estos datos llaman aún más la atención si tenemos en cuenta que la cifra de negocios en el año 2018 de Ence fue de 428 millones de euros, mientras que Facebook, Amazon y Apple, en su conjunto, superaron los 1.000 millones de euros en el mercado español. Es decir, los grandes tecnológicos tributaron a un tipo efectivo del 1,47% mientras que Ence a un 3,36%. Esta diferencia es abismal, sobre todo si tenemos en cuenta las enormes cantidades de dinero que están en juego.

⁴³ El Mundo. (7 de marzo de 2018). *El Corte Inglés se planta frente a AMAZON: “No puede ser que nosotros paguemos impuestos y ellos no”*. Obtenido el 13 de diciembre de 2020 de <https://cutt.ly/vjcG4b7>

⁴⁴ El Correo de Andalucía. (22 de enero de 2020). *El Corte Inglés venderá o cerrará 25 centros comerciales*. Obtenido el 13 de diciembre de 2020 de <https://cutt.ly/PjcG26z>

⁴⁵ El independiente (27 de enero de 2020). *La empresa más pequeña del Ibex paga tantos impuestos como Amazon, Google y Facebook juntas*. Obtenido el 14 de febrero de 2021 de <https://cutt.ly/8kVPNy0>

Resulta evidente, por tanto, que la desventaja fiscal a la que están sometidos los negocios tradicionales afecta directamente a su capacidad competitiva y les obliga a tomar decisiones, como la mencionada anteriormente, para reestructurar sus negocios.

En definitiva, la normativa fiscal de la economía digital debe ser revisada con el fin de poder atenuar esta injusticia impositiva que atenta directamente contra principios fundamentales como el de la plena competencia.

IV. PRONUNCIAMIENTOS DE LA OCDE

1. ANTECEDENTES

La planificación fiscal era una cuestión que preocupaba enormemente y, como consecuencia de ello, en el año 2013 los ministros de finanzas del grupo de los 20 (en adelante, G20), pidieron a la OCDE que desarrollase un plan de actuación para abordar los problemas mencionados de manera coordinada e integral. Tomando este momento como punto de partida, procedemos al estudio de la evolución de los avances en el seno de la OCDE en materia de lucha frente a los efectos perjudiciales de la tributación de la economía digital.



Figura 5: Evolución de los hitos más relevantes acontecidos en el seno de la OCDE sobre la tributación de la economía digital.

Nota: el color rojo indica que el hito en cuestión se estudia en profundidad en el epígrafe 4.2.

Fuente: Elaboración propia

En julio del año 2013, la OCDE publicó un **Plan de Acción**⁴⁶ sobre BEPS que identificaba las quince acciones que se consideraban necesarias para hacer frente a los desafíos de la economía, entre las que se incluía la economía digital. Este Plan de Acción

⁴⁶ OCDE (2013). *Action plan on Base Erosion and Profit Shifting*. OCDE Publishing. Obtenido el 7 de diciembre de 2020 de <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>

contó con mucho apoyo y en septiembre de 2013 se creó el **Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital**, órgano auxiliar del Comité de Asuntos Fiscales, en el que participaban los países del G20 que no pertenecían a la OCDE. En abril de 2014, el Grupo de Expertos emitió una **Nota explicativa**⁴⁷ que centraba sus esfuerzos en dos medidas: i) la modificación de las exenciones al establecimiento permanente recogidas en el artículo 5.4 del Modelo de Convenio para quitar la doble imposición en los impuestos sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE⁴⁸ y ii) la configuración de un nexo basado en una presencia digital significativa.

A continuación, en el año 2015, la OCDE publicó el **Informe Final BEPS sobre la Acción 1**⁴⁹ que busca, en exclusiva, el estudio de los problemas planteados por la economía digital. La Acción 1 limitó sus esfuerzos a tres cambios: (i) Modificar la lista de excepciones del artículo 5.4 del Modelo de Convenio OCDE con el objetivo de asegurar que todas las excepciones están restringidas a actividades de carácter preparatorio o auxiliar, (ii) la introducción de un nuevo criterio de antifragsmentación y (iii) la actualización de la definición de establecimiento permanente para evitar la elusión de pago de impuesto a través de las actividades preparatorias o auxiliares⁵⁰.

Según señalan algunos autores, el éxito del Plan de Acción fue cuestionable pues incluso después de implementar las reformas, las multinacionales han continuado estructurando sus negocios mediante distribuciones locales de riesgo limitado, pagando de esta forma una tributación mínima en la jurisdicción de mercado, al tiempo que continúan transfiriendo un volumen desproporcionadamente alto de beneficios a entidades del grupo establecidas en territorios rentables desde el punto de vista fiscal⁵¹.

El Grupo de Expertos continuó sus estudios con el fin de publicar en 2020 un nuevo informe que analizase la evolución de la economía digital. No obstante, como consecuencia de las propuestas fiscales unilaterales de distintos países, la OCDE presentó

⁴⁷ OCDE (2014). *Nota explicativa OCDE 2014, Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios*. OCDE Publishing. Obtenido el 7 de diciembre de 2020 de Recuperado de <https://cutt.ly/XhWqJcF>

⁴⁸ OCDE (2017a). *op cit.*

⁴⁹ OCDE (2015). *op.cit.*

⁵⁰ Pujalte Méndez-Leite, H. (2018). *Evolución de las propuestas de la OCDE y de la UE*. Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales n°9. Editoria I Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor.

⁵¹ González de Burgos V. & González de Frutos U. *op cit.* p. 15

el 16 de mayo de 2018 un **Informe Provisional**⁵² que recogía los trabajos realizados desde 2014. Este Informe clasifica la postura de los 110 miembros del Marco Inclusivo en tres grupos. El primer grupo lo conforman los países que están satisfechos con el sistema tributario existente y consideran que no se necesita ninguna acción. Por su parte, el segundo grupo está formado por los estados que consideran necesario adaptar la regulación actual y crear una nueva definición de nexo a través de la presencia económica digital significativa. Finalmente, el tercer grupo se refiere a los países que creen que toda modificación ha de aplicarse con carácter generalizado a toda la actividad económica y no sólo al comercio electrónico. En este sentido, destacamos la postura de Estados Unidos, que es partidario de realizar un cambio radical de enfoque que sitúe las reglas de localización de beneficios directamente en el país de destino para todas las actividades económicas, esta postura dificulta que se llegue a un consenso internacional⁵³.

En el Informe, la OCDE reconoce que consensuar e implementar una solución global va a requerir tiempo y, por tanto, contempla como medida temporal la creación de un Impuesto Especial Sobre los Servicios Electrónicos⁵⁴ sujeto al cumplimiento de una serie de requisitos como su vigencia temporal, evitar la doble imposición, restringir su alcance a determinados negocios digitales...

Tras una reunión⁵⁵ del Marco Inclusivo acontecida en enero de 2019, tuvo lugar la publicación de una **Declaración Política**⁵⁶ que centraba el nuevo debate internacional en torno a dos pilares centrales esperando que fuesen la base para el consenso. En este sentido, el director del Centro de Política y Administración Fiscal de la OCDE afirmaba: *“La comunidad internacional ha dado un paso muy significativo hacia la resolución de los retos fiscales derivados de la digitalización”*⁵⁷.

⁵² OCDE (2018). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. OECD Publishing, Paris. Obtenido el 7 de diciembre de 2020 de <https://cutt.ly/bhWw6Ze>

⁵³ Pujalte Méndez-Leite, H. *op cit*. Propuestas de la OCDE

⁵⁴ OCDE (2018a). *op cit*. pp. 1-6

⁵⁵ OCDE (2019a). *La comunidad internacional ha realizado importantes progresos frente a los desafíos fiscales derivados de la digitalización*. OCDE Publishing. Obtenido el 8 de diciembre de 2021 <https://cutt.ly/LhW1tPn>

⁵⁶ OCDE (2019b). *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy- Policy Note. As approved by the Inclusive Framework on BEPS on 23 January 2019*. OCDE Publishing. Obtenido el 8 de diciembre de <https://cutt.ly/KhW10Ag>

⁵⁷ OCDE (2019a). *op cit*.

En mayo de 2019, el Marco Inclusivo adoptó un **Programa de Trabajo**⁵⁸ donde se subrayó la necesidad de llegar a un acuerdo sobre los términos generales de la estructura de un enfoque unificado en enero de 2020 para poder alcanzar una solución consensuada a finales del mismo año. Como consecuencia del carácter urgente de la cuestión, el Secretariado elaboró una **Propuesta para un Enfoque Unificado**⁵⁹ con el fin de aunar el apoyo de todos los miembros del Marco Inclusivo, identificando las características principales:

- Delimitación del ámbito de aplicación a modelos de negocio con un fuerte componente digital comprendiendo los negocios orientados al consumidor.
- Creación, para los negocios sujetos, de un nuevo nexo basado en el nivel de ventas que no esté condicionado por la presencia física.
- Creación de una nueva norma de atribución de beneficios para los contribuyentes, con independencia de si desempeñan funciones de comercialización o distribución físicamente en el país o de si venden a través de distribuidores no vinculados⁶⁰.
- Aumento de la seguridad jurídica fiscal de los contribuyentes y administraciones, mediante un sistema de tres niveles.

2. ENFOQUE EN DOS PILARES

En enero de 2020, la OCDE publicó una **Declaración del Marco Inclusivo sobre BEPS** referente al **enfoque en dos pilares para solucionar los desafíos que supone la digitalización de la Economía**⁶¹. A continuación, procedemos al análisis de este último proyecto de la OCDE basado en la definición de dos pilares básicos.

2.1. **Pilar 1: un nuevo derecho de jurisdicción para los países del mercado**

Se refiere a la atribución de derechos de imposición y pretende la revisión de la normativa fiscal, incluyendo las reglas tradicionales sobre precios de transferencia y del principio

⁵⁸ OCDE (2019c). *Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*. OCDE Publishing, París. Obtenido el 17 de marzo de 2021 de <https://cutt.ly/Rz4xvVW>

⁵⁹ OCDE (2019d). *Propuesta del Secretariado para un Enfoque unificado bajo el primer pilar. 9 de octubre – 12 de noviembre de 2019*. OCDE Publishing. Documento para consulta pública. Obtenido el 8 de diciembre de 2020 de <https://cutt.ly/ghW9E7K>

⁶⁰ Aunque la propuesta conserva gran parte de las normas actuales de precios de transferencia, las completa con soluciones para casos concretos.

⁶¹ OCDE (2020). *Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - January 2020*, OCDE/G20 Inclusive Framework on BEPS. Obtenido el 18 de diciembre de 2020 de <https://cutt.ly/ihZYX49>

de plena competencia, y reconsiderando las reglas del nexo y las relativas a la atribución de beneficios⁶². La Declaración propone un mecanismo basado en tres elementos.

2.1.1. Importe A

El importe A propone asignar una parte del beneficio residual de las empresas multinacionales a los países de mercado usando un enfoque basado en fórmulas. De esta manera, se pretende crear un establecimiento permanente virtual que permita recaudar el IS de empresas digitales que participan significativa y continuamente en la vida económica de un país, sin necesidad de infraestructura local u operaciones en el territorio. Para ello, primero, debe determinarse una base de mercado, es decir, la proporción de ese beneficio residual a repartir al mercado. Luego, debe asignarse la alícuota a cada una de las jurisdicciones participantes⁶³.

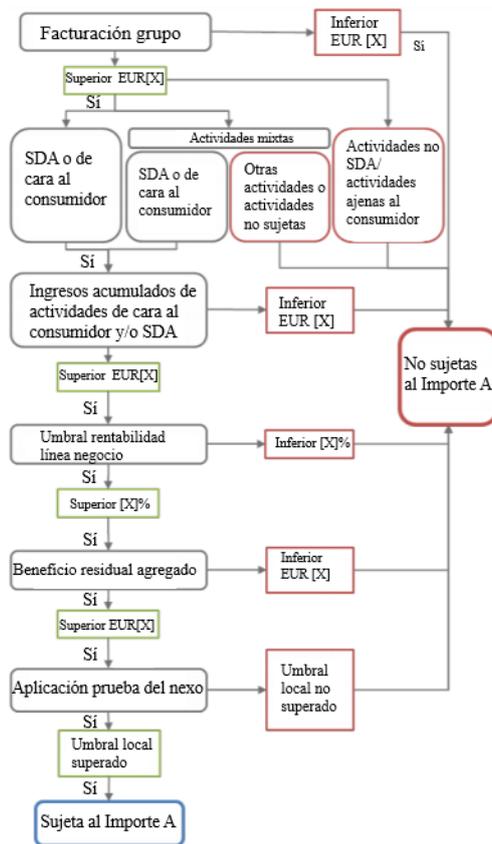


Figura 6: Sujeción al Importe A.

Fuente: Elaboración propia en base al informe de la OCDE⁶⁴.

Nota: Servicios Digitales Estandarizados y Automáticos (en adelante, SDA)

⁶² González de Burgos V. & González de Frutos U. *op cit.* pp. 17-23

⁶³ González de Burgos V. & González de Frutos U. *op cit.* pp. 17-23

⁶⁴ OCDE (2020). *op cit.* p. 26

Con el fin de determinar la sujeción de las rentas al Importe A, primero debemos realizar el test de facturación⁶⁵. De esta manera, los cálculos deben empezar en los estados financieros consolidados⁶⁶, siendo necesario que la contabilidad de las entidades intragrupo se exprese usando la misma base contable y moneda⁶⁷. Conviene precisar que la propuesta recoge una regla independiente a los precios de transferencia y se apoya en una fórmula de reparto que excluye los factores relacionados con los *input* tomando en consideración únicamente la cifra de ventas digitales. De esta forma, en los negocios tradicionales las ventas que realice la empresa a través del establecimiento permanente siguen las reglas de asignación de beneficios a través de los precios de transferencia.

Pese a que aún no se ha determinado el umbral mínimo, se espera que se fije en 750 millones coincidiendo con el valor mínimo que determina la obligación de presentar el informe país-país⁶⁸.

Una vez superado este umbral, debe de hacerse el test de actividad⁶⁹, de manera que solo estarán sujetas al Importe A los SDA, y los negocios digitales orientados al consumidor. En el caso de multinacionales con dos o más ramas de actividad donde unas estén incluidas en el ámbito objetivo, pero otras no, se produce una sujeción parcial cuando la parte sujeta supere un cierto umbral de rentas que aún está pendiente de determinar.

Después, debe de superarse el umbral mínimo de rentas a nivel del grupo, de manera que solo si los ingresos del grupo exceden el umbral mínimo de euros europeo son tomadas en consideración en el cálculo de la sujeción al Importe A. Además, la línea de negocio debe de superar también el umbral de rentabilidad que fija un porcentaje mínimo. Ambos umbrales, están a la espera de su determinación.

A continuación, solo si la cantidad de beneficio residual agregado tomado en consideración supera un límite europeo, se procede al cálculo y reasignación del importe. Conviene precisar que, la interpretación del concepto beneficio residual no es pacífica. En base a la propuesta y tomando como referencia el método de distribución del resultado fijado en las Directrices de la OCDE⁷⁰, se deduce que el reparto de beneficio de las

⁶⁵ Tiene que ver con el ámbito subjetivo

⁶⁶ OCDE (2020). *op cit.* p. 13

⁶⁷ OCDE (2017b). *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia* Pp. 156 y ss. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

⁶⁸ González de Burgos V. & González de Frutos U. *op cit.* pp. 17-23

⁶⁹ Este test tiene que ver con el ámbito objetivo

⁷⁰ OCDE (2017b). *op cit.* p. 158

empresas digitales operaría detrayéndose una retribución mínima para funciones rutinarias y distribuyendo el importe resultante, que es el beneficio o pérdida residual, entre todas las jurisdicciones en las que haya nexo de mercado⁷¹. La OCDE propone una fórmula simplificada que se basa en considerar que existe superbeneficio cuando el beneficio antes de impuesto sea superior al 10% -20% del volumen de operaciones⁷².

Para garantizar que la asignación del beneficio residual sea justa deben realizarse la diferenciación digital⁷³ que permite la distinción en función de los segmentos de la empresa. Para calcularlo habría que partir de una cifra de beneficio por segmento de actividad y sustraer las rentas atribuibles a las funciones rutinarias respectivas, lo cual plantea dos problemas. El primero de ellos es de carácter administrativo y se refiere a la ordenación de la información financiera. Por su parte, el segundo problema es la valoración de transacciones intragrupo, puesto que los precios de transferencia afectarán a la determinación del beneficio, en detrimento de la seguridad jurídica y pudiendo generar tensiones entre países beneficiarios.

Finalmente, si el importe supera el umbral mínimo establecido en cada jurisdicción, la renta queda sujeto al Importe A, procediéndose a la división del beneficio entre las jurisdicciones de mercado y la jurisdicción de residencia de la matriz.

La propuesta de Importe A constituye una gran innovación sobre el esquema tradicional al asignar rendimientos al país de la fuente aun sin presencia física o agentes autorizados para contratar⁷⁴. Sin embargo, no está exenta de dificultades, como las que recogemos a continuación:

- **Su impacto recaudatorio se ve significativamente limitado por las exclusiones.** Si bien es cierto que el pilar 1 en su importe A otorga relevancia fiscal al grupo y lo convierte en un sujeto pasivo único, el importe de rentas que se canalizan por el modelo unitario-formulario es muy reducido⁷⁵.
- **Problemas de doble imposición al partir de cuentas financiero-fiscales** que ya han determinado sus beneficios e ingresado las cuotas, siendo necesario

⁷¹ González de Burgos V. & González de Frutos U. *op cit.* pp. 17-23

⁷² Estos umbrales aún están por determinar, no están en el documento de consulta de 30 de enero pero sí en las estimaciones de impacto que publicó posteriormente (OCDE, 13 febrero de 2020)

⁷³ OCDE (2020). *op cit.* p. 13-15

⁷⁴ González de Burgos V. & González de Frutos U. *op cit.* pp. 17-23

⁷⁵ No llega al 10% del beneficio residual de las multinacionales.

desfiscalizar una proporción equivalente al beneficio predeterminado y definir un sistema nuevo.

- **Tensiones político-administrativas entre jurisdicciones** resultando conveniente la aprobación de un sistema de reglas y un acuerdo internacional sobre la fórmula de distribución.
- La OCDE propone la creación de un cuerpo de expertos internacionales que actúen por delegación ejerciendo las **funciones de control** sobre los importes. Esto requiere el alcance de un acuerdo internacional y la elaboración de una base jurídica en cada país.
- Esta nueva perspectiva sintética de la creación de valor **incrementa los incentivos a la manipulación estratégica de los factores de producción por las multinacionales y al comportamiento estratégico** por los países pudiendo estos crear tipos de gravamen diferenciados al beneficio rutinario y residual⁷⁶.

2.1.2. *Importe B.*

La OCDE⁷⁷ se refiere al importe B como el rendimiento fijo para las actividades de distribución y marketing definidas. De esta manera, basándose en la normativa habitual de precios de transferencia, el importe B pretende estandarizar la remuneración de los distribuidores aplicando un margen fijo como una presunción *iure et iure*. Este margen debe aplicarse independientemente de que estén constituidos como una subsidiaria o como un establecimiento permanente tradicional, siempre que realicen las actividades mencionadas. Estas actividades se refieren únicamente a actividades rutinarias de distribución que se compensan mediante el beneficio ordinario, de manera que no están comprendidas en el Importe A⁷⁸.

La finalidad general del Importe B es: i) Simplificar las reglas de precios de transferencia, ii) Reducir los costes de cumplimiento para los contribuyentes, iii) Aumentar la seguridad jurídica sobre el precio de las transacciones, y iv) Reducir las controversias entre autoridades tributarias y contribuyentes

⁷⁶ González de Burgos V. & González de Frutos U. *op cit.* pp. 17-23

⁷⁷ OCDE (2020). *op cit.* p. 16-17

⁷⁸ La delimitación de las actividades de distribución básicas o rutinarias, las exclusiones y el margen de retribución requiere de un acuerdo general, pero no necesariamente cambios a los tratados, porque el mecanismo se apoya en la aplicación de los precios de transferencia, recogidos por el artículo 9 de los existentes.

Se espera que este modelo de rentabilidad fija permita a las administraciones tributarias y contribuyentes hacer un uso más eficiente de los recursos, liberando a las administraciones de destinar esfuerzos a comprobar actividades de escaso valor añadido⁷⁹ y centrándose en casos de alto riesgo donde exista un potencial de recaudar importantes ingresos fiscales.

Para asegurar que el resultado del Importe B sea justo y coherente con el principio de libre competencia, tiene que ser diferente para cada nivel de funcionalidad, tipo de actividad y región⁸⁰. Además, debe de garantizarse que no se produce una doble imposición de las actividades en cuestión en el Importe C, mediante la elaboración de definiciones claras sobre estas actividades. La OCDE propone la elaboración de una definición positiva basada en criterios cualitativos y factores cuantitativos, junto con una lista de actividades y entidades que estuviesen fuera del alcance.

2.1.3. *Importe C.*

Al igual que el Importe B, este importe viene determinado por la normativa habitual de los precios de transferencia. Sin embargo, el Importe C se refiere a otras funciones de distribución y cubre cualquier beneficio adicional cuando las funciones de los países exceden la actividad de referencia compensada en el importe anterior⁸¹.

En las primeras redacciones de la propuesta, el Importe C integraba exclusivamente los valores determinados por la actividad comprobadora de la administración, pero finalmente la versión final de 30 de enero de 2020 establece que el importe C también integra las rentas que deben declararse en periodo voluntario.

Uno de los problemas que plantean los ajustes por actuaciones administrativas del Importe C es que origina situaciones de doble imposición porque las regularizaciones de intangibles de comercialización provocan alteraciones en la distribución originaria de la multinacional afectando también al Importe A. Reajustar los beneficios implica modificar el importe del beneficio residual, su asignación territorial y, probablemente, devolver parte del impuesto pagado a las jurisdicciones que lo hayan ingresado.

Este recurso fiscal requiere que se lleven a cabo cambios en los tratados fiscales en base a dos razones: sustantiva y procedimental. La primera se refiere a la imposibilidad de

⁷⁹ OCDE (2020). *op cit.* p. 16

⁸⁰ González de Burgos V. & González de Frutos U. *op cit.* p. 23

⁸¹ OCDE (2020). *op cit.* p. 8

gravamen de rentas empresariales de no residentes sin establecimiento permanente, y la segunda a un marco de aplicación multilateral del nuevo recurso fiscal. En fin, la OCDE está promoviendo un verdadero tratado multilateral⁸² que tendría que superponerse a los tratados bilaterales existentes y regular en su totalidad el importe A. Llama la atención que la OCDE promueva un verdadero acuerdo multilateral respecto del importe C, pero pretenda mantener las relaciones bilaterales en el resto de los casos. En un contexto de economía globalizada, lo lógico es que todas las relaciones fiscales internacionales se rijan por un tratado multilateral, el cual limitaría la complejidad, las dificultades de administración y la dispersión de los tratados bilaterales⁸³.

Esta solución propuesta por la OCDE es audaz pero no está exenta de problemas como los que se indican a continuación; i) la propuesta aboga por mantener el concepto de establecimiento permanente y los precios de transferencia, como consecuencia, las nuevas normas se superponen sobre un sistema que ya de por sí es complejo, ii) la imprecisión del concepto de beneficio residual y la incertidumbre acerca del tratamiento de las pérdidas, se traduce en inseguridad jurídica, iii) emergencia de oportunidades de planificación como consecuencia de la limitación del ámbito objetivo a servicios digitales estandarizados y automáticos, y a los negocios digitales orientados al consumidor, iv) dificultades administrativas tanto en lo referente a la contabilidad de las multinacionales con dos o más ramas de actividad, como en lo relativo a los mecanismos de aplicación para las administraciones, v) la imperfecta asignación de flujos, puesto que las ventas, que son la clave de distribución del importe A, no capturan todo el valor creado, vi) su carácter monopolizado por los países desarrollados y su escaso atractivo para los países en desarrollo, vii) su escaso potencial recaudatorio consecuencia del elevado número de exclusiones del beneficio residual, y viii) su carácter inestable⁸⁴. En fin, esta propuesta presenta una solución cuya sostenibilidad parece complicada.

⁸² OCDE (2020). *op cit.* p. 20

⁸³ Lepard, B. (1999). *Is the United States obligated to drive on the right? A multidisciplinary inquiry into the normative authority of the contemporary international tax law using the Arm's Length Standards as a case study.* Duke Journal of comparative & International Law, p. 62. Obtenido el 19 de enero de <https://cutt.ly/pjPCWAT>

⁸⁴ González de Burgos V. & González de Frutos U. *op cit.* p. 23-26

2.2. Pilar 2: El Global Anti-base Erosión Tax

En enero de 2019⁸⁵, se presentó la propuesta de *Global Antibase Erosión Tax* (en adelante, GLoBE) y en febrero⁸⁶ del mismo año se publicó un documento aclaratorio sobre el componente internacional de la medida sometiéndose en marzo a una consulta pública. Como consecuencia de los numerosos comentarios recibidos, en mayo, se planteó un programa de trabajo⁸⁷, se publicó un borrador⁸⁸, en diciembre se celebró nuevamente una consulta y en enero de 2020 se llevaron a cabo una serie de actualizaciones.

Este pilar se inspira en los impuestos anti-BEPS anglosajones que incluyen un conjunto de normas coordinadas para retrotraer las bases expatriadas. Este impuesto se completa con otra regla que impide la deducibilidad de pagos que erosionan la base, protegiendo especialmente a los países de la fuente⁸⁹.

En definitiva, este pilar pretende hacer frente al problema de planificación fiscal existente a través de las siguientes reglas⁹⁰:

- **Inclusión de rentas.** Esta regla protege fundamentalmente al país de la matriz, obligando a las sociedades a integrar en sus bases rentas transferidas a entidades vinculadas si ese ingreso no está sujeto a un gravamen mínimo efectivo en el lugar de residencia de esas entidades vinculadas. Para esto, sería necesario acordar el tipo mínimo de gravamen y el procedimiento a seguir para comprobar si se ha pagado la tasa mínima, lo cual plantea dificultades si tenemos en cuenta los diferentes sistemas contables.
- **Cambio de método de exención a imputación.** Se trata de otra regla que garantiza la imposición en origen, y supone la implantación del método de deducción en residencia de las cuotas efectivamente soportadas. En este caso, únicamente sería necesario modificar los tratados que concedan la utilización del método de exención o de ambos.

⁸⁵ OCDE (2019b). *op cit.* pp. 1-4

⁸⁶ OCDE (2019e). *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy. Public consultation document, 13 Feb, 1 March 2019*. Obtenido el 19 de enero de <https://cutt.ly/bjPZqEl>

⁸⁷ OCDE (2019c). *op cit*

⁸⁸ OCDE (2019f). *Public consultation document Global Anti-Base Erosion Proposal (“GloBE”) – Pillar Two, 8 November 2019 – 2 December 2019*. Obtenido el 19 de enero de <https://cutt.ly/KjPZSmf>

⁸⁹ González de Burgos V. & González de Frutos U. *op cit.* p.27-29

⁹⁰ González de Burgos V. & González de Frutos U. *op cit.* p.27-29

- **Pagos que erosionan la base.** Esta regla favorece a las jurisdicciones de residencia, puesto que, en definitiva, niega la deducibilidad de los pagos realizados a entidades del grupo que tributen por debajo del umbral mínimo.
- **Sometido a impuesto.** Esta norma supone denegar los beneficios del traslado siempre y cuando las rentas no se hayan gravado o lo hayan hecho a un tipo efectivo muy bajo, en la otra jurisdicción.

En base a estas reglas, quedaría confirmada una base a la cual se aplicaría el tipo de gravamen GloBE.

En definitiva, el pilar 2 aboga por el establecimiento de una tributación mínima sobre la inversión de salida lo cual protege las bases imponibles de las jurisdicciones matriz y tiene efectos favorables para las jurisdicciones fuente siempre y cuando sean territorios fiscalmente normales. Además, este pilar propone la exigencia de una tributación mínima a la salida de rentas en los países importadores de capital. Ambos tributos, existen en la actualidad, pero no son eficientes, de manera que una mejora de ellos resulta conveniente. En fin, esta propuesta resulta positiva y no afecta a la estabilidad del sistema fiscal internacional⁹¹.

Sin embargo, el diseño del GloBE no está exento de dificultades pues se tienen que cumplimentar las normas de los tratados y respetar las libertades fundamentales de la UE. Además, entraña complicaciones técnicas siendo necesaria la implementación de un orden de prelación o de aplicación subsidiaria para evitar la doble imposición⁹².

3. SITUACIÓN ACTUAL DE LA PROPUESTA

Del 8 al 9 de octubre de 2020 tuvo lugar una reunión del Marco Inclusivo de la OCDE publicándose nuevamente una Declaración. En este sentido, los 137 países y jurisdicciones que conforman el Marco Inclusivo acordaron que el enfoque basado en dos pilares que se ha venido desarrollando desde 2019, ofrece una base sólida para alcanzar un acuerdo en el futuro.

No obstante, también se señaló que tanto la pandemia de COVID-19 como las diferencias políticas, habían ralentizado las negociaciones. Adicionalmente, indicaron los problemas

⁹¹ González de Burgos V. & González de Frutos U. *op cit.* p.27-29

⁹² González de Burgos V. & González de Frutos U. *op cit.* p.27-29

políticos y técnicos pendientes de solventar. Por tanto, convinieron seguir trabajando para alcanzar un acuerdo a mediados de 2021⁹³.

Además, los participantes aprobaron presentar a consulta pública un nuevo Plan General del Pilar Uno del proyecto. Este Plan establece nuevas normas del nexo y una manera nueva de compartir las potestades tributarias entre países, con el fin de que las multinacionales tributen en los lugares en los que operan de manera sostenida y significativa, a pesar de carecer de presencia física.

También, se aprobó la presentación de un nuevo Plan General del Pilar Dos del proyecto, que establecería un impuesto mínimo mundial que ayudaría a todos los países a solventar el resto de los problemas relativos a la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

Gurría, Secretario General de la OCDE, afirmó: *“Está claro que es necesario aprobar urgentemente nuevas normas para garantizar la justicia y la equidad de nuestros sistemas tributarios y para adaptar la arquitectura fiscal internacional a modelos empresariales nuevos y cambiantes. Si no se logra una solución mundial consensuada, el riesgo de que aumente la descoordinación y unilateralidad de las medidas será real, y aumentará progresivamente. Es imprescindible que completemos este trabajo. Si no lo hacemos, se corre el riesgo de que las guerras de impuestos se transformen en guerras comerciales en un momento en el que la economía mundial ya se está resintiendo considerablemente”*⁹⁴.

El 21 y 22 de noviembre se celebró la cumbre G20 donde los dirigentes reafirmaron su apoyo al proceso de reforma de la Organización Mundial del Comercio (en adelante, OMC). En este sentido, Charles Michel, presidente del Consejo Europeo, mostró su apoyo afirmando: *“Aprovechemos esta oportunidad para configurar juntos la economía mundial del siglo XXI de un modo limpio, ecológico, saludable, seguro y resiliente. Se lo debemos a las generaciones futuras”*⁹⁵.

⁹³ OCDE (2020b). *La comunidad internacional renueva el compromiso de hacer frente a los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía*. Obtenido el 21 de diciembre de 2020 de <https://cutt.ly/2jPXKHe>

⁹⁴ OCDE (2020b). *op cit*.

⁹⁵ Consejo Europeo (2020). Consejo de la Unión Europea. Reuniones. *Cumbre del G-20, 21, y 22 de noviembre de 2020*. Obtenido el 21 de diciembre de <https://cutt.ly/ujPX7uz>

V. PRONUNCIAMIENTOS DE LA COMISION EUROPEA

1. ANTECEDENTES

En el año 2013 la CE unió sus esfuerzos con el objetivo de alcanzar una solución a nivel internacional referente a la tributación de la economía digital. A continuación, explicamos la evolución de las propuestas de la CE.



Figura 7: Evolución de los hitos más relevantes acontecidos en el seno de la CE sobre la tributación de la Economía Digital.

Nota: el color rojo indica que el hito en cuestión se estudia en profundidad en el epígrafe 5.2.

Fuente: Elaboración propia

En octubre de 2013, la CE emitió una **Decisión**⁹⁶ por la que se creó el **Grupo de Expertos en Fiscalidad de la Economía Digital** cuyo objetivo principal era la identificación de los problemas derivados de la economía digital y la valoración de alternativas para garantizar la protección de las bases imponibles de los EM y el principio de justicia fiscal.

En 2014, este Grupo de expertos presentó un **Informe sobre la Tributación de la Economía Digital**⁹⁷ que abogaba por una adaptación de la normativa existente y retomaba los principios de neutralidad, claridad y simplicidad, establecidos por la OCDE con el fin de eliminar los obstáculos fiscales del comercio transfronterizo. Además, el Informe detectó en el Proyecto BEPS unas áreas que consideraba prioritarias para la UE. Sin embargo, pese a los esfuerzos del Grupo de Expertos, su principal aportación fue el

⁹⁶ Comisión Europea (2013). *Decisión de la Comisión de 22 de octubre de 2013 por la que se constituye el grupo de expertos de la Comisión sobre tributación de la Economía Digital*. Diario Oficial de la Unión Europea. Obtenida el 8 de diciembre de 2020 de <https://cutt.ly/RhW7Jc8>

⁹⁷ Comisión Europea (2014). *Commission expert group on taxation of the digital economy, Report*. Taxation and Customs Union. Obtenido el 8 de diciembre de 2020 de <https://cutt.ly/PhW766W>

enfoque que dieron a su informe: un análisis de la viabilidad de las propuestas y aportaciones de los trabajos sobre BEPS de la OCDE⁹⁸.

En septiembre de 2017 la CE presentó una **Comunicación**⁹⁹ con el fin de impulsar la consecución de un sistema impositivo justo y eficaz en la UE para el Mercado Único Digital, en la que señalaba dos retos fundamentales: i) actualizar el marco fiscal internacional (reto principal) y ii) gravar los beneficios donde se genera el valor (reto subyacente). Adicionalmente, la CE señala que los principales objetivos que deben guiar este enfoque son: la equidad, competitividad, integridad del Mercado Único, y sostenibilidad.

En febrero de 2018, la CE emitió un **Primer Borrador**¹⁰⁰ en el que se presentaba una solución a corto plazo y otra a largo plazo. La primera se refería a la aplicación de un impuesto indirecto anual y con un tipo fijo del 1-5%, aplicable a las compañías digitales con ingresos totales superiores a 750 millones de euros e ingresos anuales dentro de la UE superiores a 10 millones de euros. Con respecto a las medidas a largo plazo, la UE recuerda la necesidad de actualizar el concepto de establecimiento permanente y las reglas de localización del beneficio. Sin embargo, las expectativas de que se alcance este consenso internacional son muy bajas, fundamentalmente por la oposición de Estados Unidos que no considera necesaria la creación de un régimen fiscal especial para este tipo de negocios¹⁰¹.

Después de que la CE hubiese presentado un conjunto de medidas sobre la fiscalidad digital y de que los Estados Miembro (en adelante, EM) hubiesen cambiado sus impresiones, la Presidencia del Consejo presentó en mayo de 2018 una **Hoja de Ruta**¹⁰² sobre el camino a seguir en relación con la fiscalidad digital.

En noviembre el Consejo celebró un **Debate de Orientación** que se centró en dos elementos fundamentales: i) el ámbito de aplicación del impuesto, coincidiendo la mayoría de los EM con la propuesta de la CE, y ii) la cláusula de extinción de la Directiva,

⁹⁸ Pujalte Méndez-Leite, H. *op cit.* Propuestas de la Unión Europea.

⁹⁹ Comisión Europea (2017a). *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo: Un sistema impositivo justo y eficaz en la Unión Europea para el Mercado Único Digital*. [COM (2017) 547 final] Obtenido el 8 de diciembre de 2020 de <https://cutt.ly/ehEwzK5>

¹⁰⁰ Comisión Europea (2018b). *Taxation of digital activities in the single market*. Draft 26/02/2018

¹⁰¹ Pujalte Méndez-Leite, H. *op cit.* Propuestas de la Unión Europea.

¹⁰² Consejo de la Unión Europea (2018). *Note*. 9052/18, FISC 216. Bruselas, 23 mayo 2018. Obtenido el 20 de diciembre de 2020 de <https://cutt.ly/HjPB1eu>

entendiendo que esta debía estar vigente hasta que se alcance un acuerdo global sobre la fiscalidad de la economía digital en el ámbito de la OCDE¹⁰³.

Posteriormente, en mayo de 2019, la OCDE publicó una **Hoja de Ruta** para una solución fiscal digital global adoptando un programa de trabajo para alcanzar un nuevo acuerdo global para gravar las empresas multinacionales. El objetivo anunciado por la OCDE en esta hoja de ruta era: i) llegar a un acuerdo político sobre la arquitectura para las reformas de la fiscalidad digital en enero de 2020, y ii) realizar un informe final al término del mismo año¹⁰⁴.

Finalmente, el noviembre de 2020, el Consejo Europeo publicó un **Documento** donde se detenía en “*challenges arising from the digitalisation of the economy*”, recordando la voluntad de la UE y de sus EM de estudiar las posibilidades de implementar el acuerdo global que se alcanzará en la OCDE. No obstante, indica que, si no se alcanzaba un consenso internacional a mediados de 2021, la cuestión será abordada a nivel comunitario¹⁰⁵.

2. PAQUETE DIGITAX

Finalmente, la CE publicó el 21 de marzo de 2018, el **Paquete DIGITAX** que incluye una Propuesta de Directiva sobre medidas a largo plazo¹⁰⁶, otra sobre medidas a corto plazo¹⁰⁷ y una Recomendación¹⁰⁸ a los EM.

En este sentido, **la Propuesta de Directiva sobre medidas a largo plazo** reconoce que no va a ser sencillo llegar a un consenso mundial sobre estas medidas, pero pretende contribuir a los trabajos en curso de la OCDE y servir de ejemplo para influir en los debates internacionales sobre una solución a nivel mundial. Además, llama la atención

¹⁰³ Consejo Europeo (2020). *op cit.*

¹⁰⁴ Consejo Europeo (2020). *op cit.*

¹⁰⁵ Consejo de la Unión Europea (2020). *Outcome of proceedings*. Bruselas, 27 de noviembre de 2020. Obtenido el 19 de enero de <https://cutt.ly/jjPNjPF>

¹⁰⁶ Comisión Europea (2018c). *Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa*. Obtenida el 8 de diciembre de 2020 de <https://cutt.ly/PhEWJV7>

¹⁰⁷ Comisión Europea (2018d). *Propuesta de Directiva del Consejo relativa al Sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales*. Obtenida el 8 de diciembre de 2020 de <https://cutt.ly/6hEWhQ>

¹⁰⁸ Comisión Europea (2018e). *Recomendación de la Comisión de 21/03/2018 relativa a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa*. Obtenida el 8 de diciembre de 2020 de <https://cutt.ly/ohEW4wq>

que la fecha de su entrada en vigor sea el 1 de enero de 2020 por ser la misma que la Directiva sobre medidas a corto plazo.

En relación con el ámbito de aplicación, se aplica a las entidades independientemente del domicilio fiscal del IS, ya sea en un EM o en un tercer país. En este último caso, si el tercer país tiene un convenio para evitar la doble imposición con el EM en cuestión, la Directiva solo se aplica si el Convenio recoge disposiciones similares¹⁰⁹.

La Directiva apuesta por una ampliación del concepto de establecimiento permanente¹¹⁰, afirmándose su existencia, a efectos del IS, cuando haya una presencia digital significativa a través de la cual se realiza total o parcialmente el negocio. En este sentido, la CE entiende que para que haya una presencia digital significativa en un EM durante un periodo impositivo, la actividad tiene que consistir en la prestación de servicios digitales a través de una interfaz digital. Además, deben de cumplirse una o varias de las siguientes condiciones referidas a un EM durante un periodo impositivo concreto: (i) los ingresos obtenidos por los servicios digitales a usuarios superen los 7 millones de euros, (ii) el número de usuarios sea superior a 100.000 y/o (iii) el número de contratos para la prestación de los servicios digitales sean superiores a 3.000¹¹¹.

Con respecto a la determinación de los beneficios imputables a la presencia digital significativa o en relación con la misma, debe utilizarse el método de la distribución del beneficio salvo que se demuestre la conveniencia de implementar otro método. Adicionalmente, los factores de distribución podrán incluir los gastos referentes a la investigación y desarrollo y comercialización, así como el número de usuarios y los datos recopilados por EM¹¹².

La **Recomendación de la CE**¹¹³ propone a los EM que negocien las adaptaciones necesarias en sus convenios en materia de doble imposición con jurisdicciones no pertenecientes a la UE. Esta modificación debe de recoger la definición de presencia digital significativa mencionada anteriormente con la única salvedad de que en esta ocasión los umbrales relativos a los ingresos, usuarios y contratos se dejan a decisión de los Estados firmantes del Convenio de Doble Imposición. Igualmente, se prevé que para

¹⁰⁹ Artículo 2 de la Propuesta de Directiva sobre medidas a largo plazo

¹¹⁰ Artículo 1 de la Propuesta de Directiva sobre medidas a largo plazo

¹¹¹ Artículo 4 de la Propuesta de Directiva sobre medidas a largo plazo

¹¹² Artículo 5 de la Propuesta de Directiva sobre medidas a largo plazo

¹¹³ Comisión Europea (2018e). *op cit.*

la determinación de los beneficios se aplique el método de distribución. Finalmente, se recomienda que las disposiciones tengan en cuenta las definiciones, condiciones y reglas establecidas en la Propuesta de Directiva para medidas a largo plazo, y se recoge la obligación de informar a la CE sobre las medidas que se adopten.

La **Propuesta de Directiva sobre medidas a corto plazo**¹¹⁴ se divide en cinco capítulos y surge como consecuencia de la proliferación de diversas medidas unilaterales adoptadas por distintos EM. En este sentido, la CE asegura que *“La descoordinación de las medidas adoptadas por los EM de forma individual amenaza con fragmentar todavía más el mercado único y falsear la competencia, obstaculizando el desarrollo de nuevas soluciones digitales y la competitividad de la Unión en su conjunto”*. Por tanto, a través de esta Directiva la CE da una serie de pautas con el fin de establecer un sistema común del impuesto sobre los servicios digitales¹¹⁵.

En primer lugar, la Directiva considera las cifras de negocios procedentes de determinados servicios digitales¹¹⁶, una vez deducidos el IVA y otros gravámenes similares. Por su parte, se entiende que son sujetos pasivos del impuesto en cuestión aquellas entidades que cumplan con dos condiciones: (i) que el total de los ingresos mundiales comunicados durante el ejercicio financiero supere los 750 millones de euros y que (ii) el total de los ingresos imposables obtenidos dentro de la UE durante el ejercicio financiero supere los 50 millones de euros. En este sentido, los ingresos imposables se reconocen siguiendo el criterio de exigibilidad y no el de caja¹¹⁷.

Con respecto al lugar de imposición, en base al artículo 5, los ingresos imposables obtenidos por una entidad durante un periodo impositivo se consideran obtenidos en un EM si los usuarios del servicio imposable están situados ahí durante ese periodo. Todo esto, independientemente de que los usuarios hayan realizado una contribución pecuniaria a la generación de los ingresos. Conforme a la Propuesta, el EM donde se emplee el

¹¹⁴ Comisión Europea (2018d). *op cit.*

¹¹⁵ Artículo 1 de la Propuesta de Directiva sobre medidas a corto plazo

¹¹⁶ Artículo 3 de la Propuesta de Directiva sobre medidas a corto plazo: *“A los efectos de la presente Directiva, se considerarán «ingresos imposables» los procedentes de la prestación por una entidad de cada uno de los siguientes servicios: (a) la inclusión en una interfaz digital de publicidad dirigida a los usuarios de dicha interfaz; (b) la puesta a disposición de los usuarios de una interfaz digital multifacética que les permita localizar a otros usuarios e interactuar con ellos, y que pueda facilitar asimismo las entregas de bienes o las prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios; (c) la transmisión de los datos recopilados acerca de los usuarios que hayan sido generados por actividades desarrolladas por estos últimos en las interfaces digitales.”*

¹¹⁷ Artículo 4 de la Propuesta de Directiva sobre medidas a corto plazo

dispositivo de un usuario se determinará por referencia a la dirección de Protocolo Internet (en adelante, IP) del dispositivo o a través de otro método de geolocalización si se prueba su conveniencia.

La cuota a ingresar, que resulta exigible el día laborable siguiente al final del periodo impositivo, se calcula aplicando a la proporción de ingresos imposables un tipo del 3%.

La Directiva recoge una serie de obligaciones para los sujetos pasivos y los EM quienes designarán a la autoridad competente encargada de gestionar las obligaciones. Entre ellas se encuentran la obligación de los sujetos pasivos de notificar electrónicamente al EM de identificación¹¹⁸ de su obligación al pago del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (en adelante, IDSD) en uno o varios EM. Una vez hecho esto, el Estado tiene la obligación de asignar al sujeto pasivo un número de identificación individual en los términos previstos por el artículo 11.

Adicionalmente, los sujetos pasivos deben comunicar electrónicamente al Estado las siguientes circunstancias: i) cese de obtención de ingresos imposables, ii) cese en el cumplimiento de los requisitos para ser sujeto pasivo, iii) extinción o iv) cualquier otro motivo por los que ya no estén obligados por el impuesto. Recibida esta comunicación, los Estados tienen que dar de baja al sujeto en el registro de identificación¹¹⁹.

También, se prevén las obligaciones de realizar la declaración del IDSD y de pago correspondiente. Los EM impondrán obligaciones en materia de contabilidad, llevanza de registros, y tomarán medidas de lucha contra el fraude y medidas de ejecución y control¹²⁰.

¹¹⁸ Aquel al que el sujeto está obligado a pagar el IDSD o, en caso de que el sujeto tenga obligación de pagar a varios EM, aquel que haya elegido

¹¹⁹ Artículo 12 de la Propuesta de Directiva sobre medidas a corto plazo

¹²⁰ Artículo 18 de la Propuesta de Directiva sobre medidas a corto plazo

VI. MEDIDAS UNILATERALES TOMADAS POR LOS ESTADOS

1. MEDIDAS A NIVEL EUROPEO

Como consecuencia de la pandemia de COVID-19 y las diferencias políticas, las negociaciones se han ralentizado, y la OCDE ha acordado aplazar la fecha prevista¹²¹ y seguir trabajando para alcanzar un acuerdo a mediados de 2021¹²².

Ante esta falta de consenso, los países pueden optar por esperar a un acuerdo internacional sobre la economía digital o legislar sin coordinación. Como señalan algunos autores, “*la primera opción sería la deseable, pero este es un juego de suma cero donde lo que ganan unos (los países del mercado) otros pierden (los países de residencia), y estos no parecen estar dispuestos a permitir que se altere el statu quo*”¹²³. Sin embargo, la realidad demuestra que cada vez son más los países, tanto europeos como no europeos, que están implementando medidas unilaterales provisionales con el fin de gravar determinados servicios digitales.

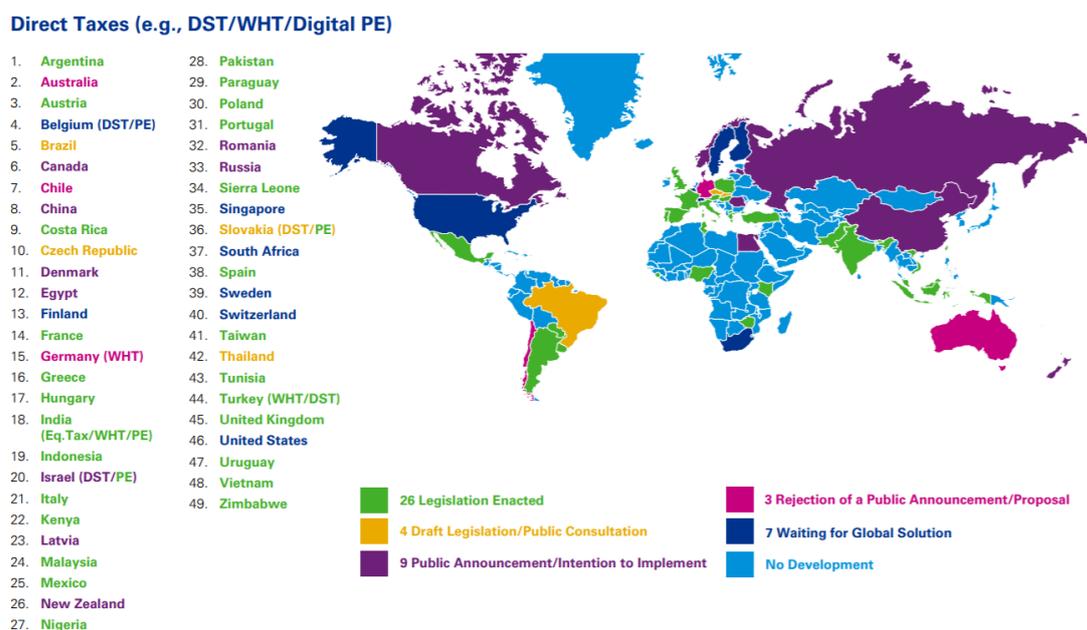


Figura 8: Impuestos sobre Servicios Digitales en el mundo

Fuente: Informe KPMG¹²⁴

¹²¹ Enero de 2020

¹²² OCDE (2020b). *op cit.*

¹²³ González de Burgos V. & González de Frutos U. *op.cit.* p. 13

¹²⁴ KPMG (2021). *Taxation of the digitalized economy*. Developments summary. pp. 1-140. Obtenido el 6 de febrero de 2021 de <https://cutt.ly/zkvioc4>

Actualmente hay 26 países que han ya aprobado un impuesto estatal sobre servicios digitales, cuatro han redactado un borrador de la normativa y nueve han declarado públicamente su intención de llevar a cabo esta iniciativa. Por el contrario, solo siete países continúan a la espera de una solución global.

A continuación, nos detenemos en el estudio de las propuestas IDSD presentadas por países europeos¹²⁵.

País	Entrada en vigor	Tipo impositivo	Base imponible	Ingresos globales	Ingresos nacionales
Austria	01-01-2020	5%	Servicios publicitarios en interfaces digitales o cualquier tipo de software	750 m €	25 m €
Francia	01-01-2019	3%	Servicios de intermediación y de publicidad basados en los datos de los usuarios	750 m €	25 m €
Italia	01-01-2020	3%	Publicidad en línea, intermediación en línea y transmisión de datos.	750 m €	5.5 m €
Polonia	01-07-2020	1,5%	Servicios de medios audiovisuales y comunicación comercial audiovisual	-	-
Portugal	17-02-2021	4%	Comercial audiovisual	-	-
España	16-01-2021	3%	Publicidad en línea, intermediación en línea y transmisión de datos	750 m €	3 m €
Reino Unido	01-04-2020	2%	Plataformas de redes sociales, motor de búsqueda de internet y mercado en línea.	-	25 m €

Figura 9: Impuestos sobre Servicios Digitales europeos
Fuente: elaboración propia en base al Informe KPMG¹²⁶

Conviene hacer una serie de precisiones respecto de la entrada en vigor del impuesto francés. La ley francesa fue firmada y publicada en La Gazette previéndose su carácter retroactivo a partir del 1 de enero de 2019. Sin embargo, el ministro de finanzas francés,

¹²⁵ KPMG (2021). *op cit.* pp. 1-140.

¹²⁶ KPMG (2021). *op cit.* pp. 1-140.

Bruno Le Maire, anunció que Francia había acordado suspender la recaudación del impuesto hasta diciembre de 2020 a cambio de que Estados Unidos pospusiera los aranceles de represalia sobre los productos franceses. En este sentido, el Gobierno de Trump había fijado unos aranceles de hasta el 25% a los productos franceses que se importasen a Estados Unidos, fundamentalmente vinos y marcas de lujo.

Por tanto, el pago correspondiente al ejercicio de 2019 se desplazó para ser cancelado en dos pagos: abril y octubre de 2020. Posteriormente las autoridades francesas comunicaron que ambos pagos se acumularían para diciembre de 2020. En este sentido, el ministro francés afirmó que el impuesto sería recaudado independientemente del resultado de las discusiones de la OCDE reafirmando la necesidad de implementar el impuesto y alegando que, como consecuencia de la pandemia, el acuerdo entre los miembros parece menos probable aún.

En diciembre de 2020, Francia retomó la recaudación del impuesto sobre servicios digitales. Además, el Gobierno del presidente Biden, suspendió la entrada en vigor de productos franceses, afirmando que esta medida se implementará en términos generales y no solo respecto de un país.

Volviendo al estudio de la información facilitada por la tabla anterior, las propuestas unilaterales son muy similares entre sí puesto que guardan coherencia con la propuesta de la Directiva de la CE.

Como se ha mencionado anteriormente, estas actuaciones buscan responder de manera inmediata al problema de planificación fiscal derivado de la falta de tributación de los servicios en cuestión. No obstante, se presentan como medidas provisionales, puesto que realmente se espera que la solución definitiva venga determinada por un consenso internacional. A continuación, nos detenemos en el IDSD aprobado en España.

2. LEY ESPAÑOLA SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES

2.1. Contexto

Como se ha señalado anteriormente, se espera que la consecución de una solución global definitiva a nivel de la UE y de la OCDE no se logre hasta pasado un tiempo. En este sentido, el Consejo de Ministros afirma: *“España apuesta por lograr un consenso a nivel internacional en esta figura y trabaja en el marco de la OCDE y el G20 para lograr ese*

acuerdo. Sin embargo, sin dejar de buscar ese consenso global, hay que avanzar a nivel nacional en esta figura con el compromiso de que, una vez alcanzado un acuerdo internacional, España adaptará su legislación a ese tributo consensuado”¹²⁷.

Nuestro Consejo de Ministros aprobó el Proyecto de Ley del IDSD y lo publicó en el Boletín Oficial de las Cortes Generales el 25 de enero de 2019 aunque eventualmente no se tramitó como consecuencia de la convocatoria de elecciones generales.

El 17 de febrero de 2020 el Consejo de Ministros volvió a aprobar el Proyecto de Ley que crean el Impuesto sobre las Transacciones Financieras y el IDSD señalando que: “*Ambas figuras tributarias van en la línea trazada por la CE, y que también defienden otros organismos internacionales*”¹²⁸. Adicionalmente, se presenta la aprobación de ambos impuestos como iniciativas necesarias para poder adecuar el sistema tributario español a la sociedad y tecnología del siglo XXI, y para que no se vea afectado el Estado de Bienestar.

El Proyecto de Ley tiene su origen en la propuesta de la Directiva comunitaria de marzo de 2018 y cumple con las conclusiones recogidas en el programa BEPS relativo a la lucha contra la erosión de las bases imponibles aprobado por la OCDE¹²⁹.

EL 3 de junio de 2020 el Pleno rechazó la devolución al Gobierno del Proyecto de Ley del ISD. En este sentido, las enmiendas a la totalidad presentadas por los Grupos Parlamentarios Popular, VOX y Ciudadanos, fueron rechazadas con 148 votos a favor y 198 en contra. Con el rechazo de estas enmiendas a la totalidad el Proyecto pasó su primer examen continuando con su tramitación parlamentaria¹³⁰.

Finalmente, el día 7 de octubre de 2020, el Pleno del Senado aprobó el Proyecto de Ley, sin introducir variaciones en el texto remitido por el Congreso de los Diputados¹³¹. Conforme a la Ley 4/2020, de 15 de octubre, del IDSD el impuesto entró en vigor a los

¹²⁷ Gobierno de España. Consejo de Ministros (2020) Proyecto de Ley de los impuestos sobre servicios digitales y sobre transacciones financieras. Recuperado de <https://cutt.ly/3jPND0B>

¹²⁸ Gobierno de España. Consejo de Ministros (2020) *op cit*

¹²⁹ Gobierno de España. Consejo de Ministros *op cit*

¹³⁰ Congreso de los Diputados (2020). Sala de Prensa. Notas de Prensa. *El Pleno rechaza la devolución al Gobierno del Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales* (04/06/2020). Obtenido el 19 de enero de <https://cutt.ly/UjPMj45>

¹³¹ Senado de España (2020). *Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales*. XIV Legislatura. Obtenido el 19 de enero de <https://cutt.ly/kjPMvie>

tres meses de su publicación en el Boletín Oficial del Estado, es decir, el 16 de enero de 2021.¹³²

La implantación de este impuesto es una solución unilateral y provisional para captar una parte del beneficio en el territorio sin necesidad de modificar los tratados y convenios, pero no constituye una medida suficiente para resolver el problema de la economía digital¹³³.

2.2. Contenido

A continuación, sintetizamos las principales características de la Ley 4/2020, de 15 de octubre del IDSD compuesta por dieciséis artículos y seis disposiciones finales.

- **Naturaleza y territorio de aplicación del impuesto** (art. 1-3)

A pesar de que no han sido pocas las controversias, la Ley afirma la **naturaleza indirecta** del impuesto y cierra el debate a través de una explicación contenida en el tercer punto del Preámbulo: *“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”*.

Es un tributo que se aplica en **todo el territorio español** sin perjuicio de los regímenes tributarios forales en vigor, y de los tratados y convenios internacionales que formen parte del ordenamiento interno.

- **Conceptos y definiciones, hecho imponible, supuestos no sujeción** (art. 4 - 6)

La ley prevé un listado de definiciones que facilitan la comprensión de la norma. Conforme al artículo quinto, están sujetas al impuesto las prestaciones de servicios digitales realizadas dentro del ámbito de aplicación y efectuadas por los sujetos pasivos. La ley grava tres tipos de servicios: i) **Servicios de publicidad en línea** que son aquellos que consistan en la inclusión en una interfaz digital de publicidad dirigida a los usuarios

¹³² Disposición final sexta de la ley 4/2020 del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales.

¹³³ González de Burgos V. & González de Frutos U. *op cit.* p.33

de dicha interfaz. ii) **Servicios de intermediación en línea**, estos servicios ponen a disposición de los usuarios una interfaz digital multifacética que permita a los usuarios interactuar, localizarse o que facilite la realización de entregas o prestaciones. iii) **Servicios de transmisión de datos**, se refieren a las transmisiones onerosas de los datos recopilados acerca de los usuarios, generados por actividades desarrolladas por éstos en las interfaces digitales.

Junto con estas actividades que se encuentran gravadas, la ley prevé **supuestos de no sujeción**. De esta forma quedan excluidos del gravamen del impuesto:

- Entregas de bienes o prestaciones de servicios contratados en línea a través del sitio web del proveedor (que no actúe como intermediario) o que tengan lugar entre los usuarios en el marco de un servicio de intermediación en línea.
- Prestaciones de servicios de intermediación en línea cuando la principal finalidad sea suministrar contenidos digitales o prestar servicios de comunicación o de pago a los usuarios.
- Prestación de servicios financieros o de transmisión de datos, por entidades financieras reguladas.
- Prestaciones de servicios digitales realizadas por entidades del mismo grupo con una participación, directa o indirecta, del 100 por cien.

La nota común de todas las exenciones es que las ventas y los servicios no se someten a tributación, exclusivamente los servicios tecnológicos y de intermediación tecnológica.

- **Lugar de realización de las prestaciones de servicios digitales** (art. 7)

La regla general es que *las prestaciones de servicios digitales se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto cuando algún usuario esté situado en ese ámbito territorial, con independencia de que el usuario haya satisfecho alguna contraprestación que contribuya a la generación de los ingresos derivados del servicio.*

Adicionalmente, la ley recoge un conjunto específico de reglas de localización entendiéndose que un usuario está situado en territorio de aplicación del impuesto (en adelante, TAI):

- En el caso de los servicios de publicidad en línea, si está en TAI en el momento en el que la publicidad aparezca en su dispositivo

- En el caso de los servicios de intermediación en línea en los que exista facilitación de entregas o prestaciones directamente entre los usuarios, cuando en el momento de conclusión de la operación el interfaz digital esté en TAI.
En los demás servicios de intermediación en línea, cuando la cuenta de acceso a la interfaz digital se haya abierto usando un dispositivo que, en el momento de la apertura, se encuentre en TAI.
- En los supuestos de servicios de transmisión de datos, cuando en el momento de generación de los datos, el dispositivo a través del cual se haya accedido a la interfaz digital esté en TAI

En definitiva, la ley opta por determinar el nexo con el TAI en función del lugar en que se hayan utilizado los dispositivos de estos usuarios. Aunque la ley recoge expresamente la dirección del IP como medio de establecer la localización, prevé la posibilidad de utilización de otros instrumentos de geolocalización que puedan resultar más adecuados.

- **Contribuyentes (art. 8)**

El ámbito subjetivo de aplicación del impuesto se circunscribe a personas jurídicas y entidades recogidas en el artículo 35.4¹³⁴ de la Ley General Tributaria (en adelante LGT)¹³⁵, que el primer día del periodo de liquidación superen conjuntamente dos umbrales:

- Importe neto de cifra de negocios superior a 750 millones de euros en el año natural anterior. Este primer umbral limita la aplicación del tributo a multinacionales como las integrantes del grupo GAFAM.
- Importe total de ingresos derivados de servicios sujetos superiores a 3 millones de euros¹³⁶ en el año anterior.

La disposición transitoria única establece que durante el periodo comprendido entre el 16 de enero de 2021 (entrada en vigor) hasta el 31 de diciembre de 2021 se tendrá en cuenta el importe total de los ingresos derivados de las prestaciones sujetas desde la entrada en vigor de la ley hasta la finalización del plazo de

¹³⁴ Artículo 35.4 de la Ley General Tributaria: *“Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición”*

¹³⁵ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. (BOE 12 de diciembre de 2003). Obtenido el 19 de enero de <https://cutt.ly/ZjPME4C>

¹³⁶ Después de aplicar las reglas de determinación de la base imponible

liquidación elevados al año. El motivo subyacente a esta disposición es la imposibilidad de que los contribuyentes determinen el importe de los servicios sujetos el año anterior, pues en este momento no estaban haciendo seguimiento de las transacciones digitales ni contaban con los medios técnicos para la localización de la ubicación de los usuarios.

Este segundo umbral limita la aplicación del impuesto a las empresas con una presencia digital lo suficientemente significativa en España.

La ley precisa que, en los supuestos de entidades que formen parte de un grupo, para determinar si la empresa cumple con los requisitos anteriores, deben de tenerse en cuenta los importes del grupo en su conjunto.

- **Base imponible (art. 10)**

La regla general es que la base imponible está constituida por el importe de los ingresos, excluidos, el IVA u otros impuestos equivalentes, obtenidos por el contribuyente como consecuencia de las prestaciones de servicios digitales sujetas, realizadas en TAI. Además, la ley prevé que, en los supuestos de entidades pertenecientes al mismo grupo, la base imponible se corresponde con el valor normal de mercado.

Finalmente, el artículo recoge unas reglas que deben de tomarse en consideración para asegurar que se grava exclusivamente la proporción de ingresos que se corresponde con usuarios situados en el TAI respecto del número total de usuarios.

- **Devengo, tipo impositivo y cuota íntegra (art. 9, 11, 12)**

El devengo de las operaciones tiene lugar en su momento de prestación, ejecución o efectuación. Sin embargo, en el supuesto de pagos anticipados, se produce en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

Por su parte, el tipo impositivo que debe aplicarse a la base imponible es del 3% obteniéndose la cuota íntegra correspondiente.

- **Gestión del impuesto (art. 14)**

Conforme a la ley, el periodo de liquidación del impuesto coincide con el trimestre natural. Por tanto, el IDSD se establece como un impuesto periódico que se liquida trimestralmente. Puesto que el impuesto entra en vigor el 16 de enero de 2021, la primera autoliquidación debe realizarse en marzo de 2021.

- **Obligaciones formales, infracciones y sanciones, orden jurisdiccional** (art. 13, 15, 16)

El artículo 13 contempla la aprobación de un reglamento de desarrollo del impuesto y determina una serie de obligaciones formales.

La ley se prevé un régimen de infracciones y sanciones mediante una remisión general a la LGT¹³⁷. Adicionalmente, establece un régimen sancionador específico consistente en calificar como infracción tributaria grave el incumplimiento de la obligación de establecer los sistemas, mecanismos o acuerdos que permitan determinar la localización de los dispositivos de los usuarios en el territorio de aplicación del impuesto.

La jurisdicción contencioso-administrativo, previo agotamiento de la vía económico-administrativa será competente para resolver las controversias suscitadas entre la Administración tributaria y los contribuyentes, que versen sobre cualquier cuestión recogida en la presente Ley.

VII. ESPECIAL MENCION A LA BASE IMPONIBLE

Como se ha venido exponiendo, la difícil cuantificación de los bienes intangibles dificulta enormemente la determinación de la base imponible de un impuesto sobre servicios digitales. En este sentido, recientemente se está estudiando la viabilidad de sustituir el criterio de precio de transferencia basado en la libre oferta y demanda, por otros métodos que resulten más fáciles de cuantificar. Para ello, se está volviendo la mirada a las reflexiones tributarias realizadas en las décadas de 1920 y 1930.

- **Breve referencia a los antecedentes históricos**

Ante la creciente problemática suscitada en torno a los problemas de doble imposición y de evasión fiscal en los años 20 del siglo XX, la Sociedad de Naciones convocó a un comité de cuatro economistas para estudiar las normas fiscales con el fin de asegurar que una tributación excesiva no obstaculizase la inversión internacional¹³⁸.

Al pensar en los problemas de su época, los economistas de la década de 1920 hicieron la misma observación que hacen hoy los economistas contemporáneos al pensar sobre las

¹³⁷ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. *op cit.*

¹³⁸ Canadian Tax Journal (2019). Volume 67. Nº4. Pp. 1112-1178. Obtenido el 15 de febrero de 2021 de <https://cutt.ly/skB5mE0>

empresas digitalizadas, es decir, que un dólar producido en la economía global es el producto de múltiples interacciones cooperativas entre estados diseñadas para hacer posibles transacciones internacionales. La producción de valor dependía entonces, como lo hace ahora, en una variedad de estructuras legales y físicas internacionales para permitir el acceso a nuevos mercados, exigibilidad de los contratos, cambio de moneda, intercambio de trabajo y conocimientos técnicos para la compensación en varios estados, etc¹³⁹.

En 1923 los economistas publicaron un informe en el que establecieron un marco para dividir la base impositiva que perdura en la actualidad y que busca definir la jurisdicción para gravar en función de la “lealtad económica”.

El concepto de “lealtad económica” hace referencia a que la base imponible, como producto de la actividad económica, no debe entenderse en términos de las conexiones políticas o sociales del contribuyente con un país, sino por su interacción económica con y dentro de él.

- **Actualidad**

La actual regulación del impuesto sobre sociedades se basa en esas normas concebidas, en su mayoría, a principios del siglo XIX que se fundan en el principio de que se debe tributar por los beneficios allí donde se genere el valor.

Sin embargo, estas normas fueron creadas para regular modelos de negocio tradicionales en los que predomina la presencia física. De esta forma, definen el hecho imponible (dónde tributar) y qué parte de la renta se asigna a cada país (cuánto tributar) fundamentalmente en base a la presencia física en dicho país y sin reflejar el valor creado por la participación del usuario en esa jurisdicción. Los residentes a efectos fiscales solo quedan sujetos a tributación en un país si su presencia equivale a tener un establecimiento permanente allí¹⁴⁰.

Es decir, se determina la tributación de la sociedad en un país y se calculan los beneficios generados por ella que deben atribuirse al mismo en base a un análisis de las funciones, los activos y los riesgos en la cadena de valor del grupo, usando las reglas de precios de transferencia.

¹³⁹ Canadian Tax Journal (2019). *op cit.* pp. 1112-1117

¹⁴⁰ Comisión Europea (2018c). *op cit.* p.2

En relación con los modelos de negocios digitales, estas normas “no pueden aprehender el alcance mundial de las actividades digitales cuando la presencia física deja de ser un requisito para poder prestar servicios digitales”¹⁴¹.

Esto es así porque la economía digital se caracteriza por la predominancia de activos intangibles. *El reto de identificar y valorar activos intangibles, así como determinar su contribución a la generación de valor dentro de un grupo, exige nuevos métodos para atribuir un beneficio que refleje mejor la generación de valor en los nuevos modelos de negocio*¹⁴².

En definitiva, esta falta de adecuación a los nuevos modelos de negocio digital, que presentan características muy dispares respecto a la creación de valor de los modelos tradicionales, se traduce en un falseamiento de la competencia y atenta directamente contra el Estado de Bienestar.

- **Evaluación de las diferentes alternativas**

La discusión actual acerca de si resulta conveniente rediseñar el nexus se caracteriza por tener un fuerte componente político puesto que la modificación afectaría negativamente a unos estados y beneficiaría a otros.

La CE afirma que la propuesta de base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS) sería la solución óptima para garantizar una fiscalidad de las empresas más justa y eficaz en la UE. Sin embargo, reconoce su alcance limitado al ser obligatoria únicamente para grandes multinacionales y al basarse en una definición de establecimiento permanente obsoleta. Adicionalmente, la CE señala la conveniencia de replantear la fórmula de distribución en la BICCIS para reflejar la actividad digital. En definitiva, se presenta la BICCIS como una *base para seguir trabajando en pos de garantizar una fiscalidad justa de las actividades digitales*.¹⁴³.

En el programa de trabajo de la OCDE de 2019, el Pilar 1 tenía como objetivo la revisión de la asignación de beneficios y reglas de nexo a través de uno de los siguientes enfoques: i) participación de usuario, ii) comercialización de intangibles y iii) presencia económica significativa. Estos tres conceptos convergen en el sentido de que cada uno asigna una

¹⁴¹ Comisión Europea (2018c). *op cit*, p. 2

¹⁴² Comisión Europea (2018c). *op cit*. p. 2

¹⁴³ Comisión Europea (2018c). *op cit*. p. 4

porción mayor de ganancias multinacionales a las jurisdicciones del mercado. Lo que les diferencia es la cantidad de redistribución de la base imponible que cada uno contempla¹⁴⁴.

En este sentido, las posiciones de las principales tres jurisdicciones de mercado son:

- **UE:** apuesta por la propuesta de participación del usuario basada en atribuir valor a los datos del usuario, ya sean recopilados para uso interno o para vender a terceros. Estados Unidos ve esta propuesta como una agresión puesto que la mayoría de las principales empresas multinacionales que recaudan, usan y venden datos de esta manera están basados en su territorio.
- **Estados Unidos:** defiende el criterio de marketing de intangibles que supone gravar los derechos basados en la comercialización de intangibles. Esta propuesta no está exenta de dificultades puesto que no es sencillo definir los intangibles de marketing y un plan viable. Sin embargo, Estados Unidos apuesta por esta opción esperando que trasladase las ganancias de Europa a la comercialización de intangibles ubicados en los Estados Unidos.
- **Principales economías emergentes (G24):** abogan por el criterio de presencia económica significativa, propuesto por India, que es el más radical puesto que busca reemplazar el estándar de plena competencia con un “método de distribución fraccional”. Este método se utilizaría para distribuir los beneficios globales entre todos los estados en los que el negocio digitalizado tiene una presencia económica significativa, definida con referencia a varios factores que involucran la interacción con una jurisdicción.

Tanto la participación de los usuarios como las propuestas de marketing de intangibles proponen alterar la asignación de los beneficios residuales, que son aquellos que exceden el rendimiento de rutina esperado para un conjunto dado de transacciones o actividades. Por tanto, se aprecia como existe una batalla entre Estados Unidos y Europa por estos beneficios residuales¹⁴⁵.

¹⁴⁴ Canadian Tax Journal (2019). *op cit.* pp. 1167-1178

¹⁴⁵ Canadian Tax Journal (2019). *op cit.* pp. 1167-1178

Por su parte, el criterio de presencia económica significativa persigue una modificación mucho más sustancial: sustituir el estándar de plena competencia con un “método de distribución fraccional”. Esta es la propuesta con menos expectativas de salir adelante¹⁴⁶.

Como se puede apreciar, alcanzar un consenso viene dificultado porque la reasignación cambia ingresos de algunas jurisdicciones a otras en un esfuerzo por preservar un juego de suma cero para evitar la doble o múltiple tributación.

Remitiéndonos a los datos disponibles de la OCDE y del Banco Mundial de 2017, puede apreciarse que los niveles de consumo globales son muy dispares, siendo los principales mercados de consumidores, con diferencia, Estados Unidos, Europa y China seguidos de Japón, India y Brasil, con Canadá y Australia.

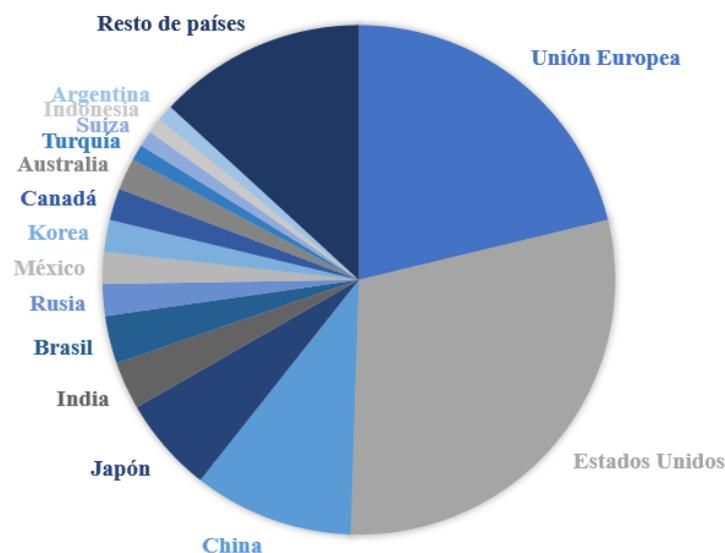


Figura 10: Mercados de consumidores más grandes del mundo.

Unidad: por gasto de consumo.

Fuente: elaboración propia en base a *Canadian Tax Journal*¹⁴⁷.

En definitiva, un sistema basado en el mercado de consumidores beneficiaría sustancialmente a los países "más ricos" y, en su caso, a algunos emergentes. Por tanto, independientemente de la propuesta que prospere, el resultado será el refuerzo de un nuevo consenso global sobre asignación tributaria que parece destinado a favorecer a las empresas y gobiernos de estados más prósperos.

¹⁴⁶ Canadian Tax Journal (2019). *op cit.* pp. 1167-1178

¹⁴⁷ Canadian Tax Journal (2019). *op cit.* pp. 1167-1178

Lo que realmente se necesita es reconsiderar la estructura general de las reglas que asignan derechos impositivos entre los estados de residencia y origen. Este es un proyecto a largo plazo para construir un sistema fiscal internacional sostenible que requeriría: i) mucho tiempo y esfuerzo, ii) análisis y colaboración de diversas disciplinas y iii) desarrollo, prueba y evaluación de varios modelos que tomen en consideración la equidad¹⁴⁸.

VIII. CONCLUSIONES

La digitalización ha transformado la sociedad universal en todos sus aspectos y la ausencia de adaptación normativa se traduce en una falta de adecuación a la realidad que se pretende regular, produciéndose lagunas legales que abren la puerta a la planificación fiscal.

Partiendo de esta necesidad de cambio, se han revisado los proyectos de la OCDE analizándose su última propuesta que resulta, en su conjunto, insuficiente. En este sentido, conforme al Fondo Monetario Internacional, los beneficios declarados en 2020 por las 100.000 multinacionales más grandes del mundo ascendieron a 5,3 trillones. Esta cifra recoge incluye los beneficios de las multinacionales digitales y de las no digitales, así como los beneficios globales y no únicamente los residuales. Adicionalmente, el importe obtenido habiéndose descontado lo anterior debe desglosarse entre el gravamen mundial anti-BEPS y el nuevo derecho digital. Por tanto, al impuesto digital le correspondería únicamente un 0,7 %, es decir, 17.500 millones., cifra notoriamente baja¹⁴⁹.

El resultado de este estancamiento legislativo es la emergencia de, cada vez más, medidas unilaterales que, en la práctica, no solo resultan ineficaces, sino que además tienen efectos adversos. En este sentido, constituye una amenaza real la posible “avalancha de impuestos locales” que complicarían el panorama actual. Esto es así porque un modelo en el que las relaciones fiscales internacionales están reguladas por medidas unilaterales no es adecuado para una economía globalizada y, por ende, es difícilmente sostenible. Por el contrario, resulta lógico que estas relaciones se rijan por un tratado multilateral limitándose así la complejidad, las dificultades de administración y la dispersión¹⁵⁰.

¹⁴⁸ Canadian Tax Journal (2019). *op cit.* pp. 1167-1178

¹⁴⁹ González de Burgos V. & González de Frutos U. *op cit.* p.33

¹⁵⁰ González de Burgos V. & González de Frutos U. *op cit.* p.33

En este contexto de urgencia y necesidad de cambio, se retoma la pregunta que se planteó al inicio del presente trabajo: “¿Regular la economía digital de manera unilateral resulta sostenible, o es necesario llegar a un consenso a nivel europeo?”

En lugar de esperar a que se alcance un acuerdo multilateral en el seno de la OCDE, la UE debería de tomar la iniciativa cuanto antes y llevar a cabo una reestructuración de su sistema tributario consolidando un proyecto UE que abra el camino a un acuerdo a nivel supraeuropeo.

Para ello, resultaría conveniente la revisión del sistema de votación sobre cuestiones fiscales en la CE, pues a pesar de que los procedimientos de decisión en todas las políticas de la UE han ido evolucionando, las decisiones adoptadas en el ámbito de la fiscalidad se siguen adoptando por unanimidad y a través de un procedimiento legislativo especial.

Como respuesta a esta realidad, en una Comunicación¹⁵¹ de 2019 la CE Europea insistió en la conveniencia de reabrir el debate presentando el voto por mayoría cualificada y el procedimiento legislativo ordinario. Según señala la CE, el TFUE ofrece varias opciones para pasar de la unanimidad al voto por mayoría cualificada como emplear procedimiento de cooperación reforzada, recurrir al voto de mayoría cualificada en determinadas circunstancias en base a los artículos 116 y 325 del TFUE, o finalmente, utilizar las cláusulas pasarela de los Tratados. Sin embargo, a pesar de la conveniencia de esta reforma aún no ha habido avances sobre la cuestión provocando un estancamiento de las iniciativas y reformas fiscales a nivel europeo.

En definitiva, la revisión de la normativa fiscal a nivel internacional es una cuestión primordial que no puede aplazarse más y, al haberse constatado que no va a ser posible alcanzar un acuerdo en el seno de la OCDE próximamente, la UE debe de coger las riendas y demostrar su capacidad de afrontar la problemática actual, aprobando un proyecto europeo que sienta las bases para un acuerdo cada vez más universal.

¹⁵¹ Comisión Europea (2019). *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo Europeo y al Consejo. Hacia una toma de decisiones más eficiente y democrática en materia de política fiscal de la UE*. Estrasburgo, 15.01.2019, 8 final. Obtenido el 14 de febrero de 2021 de <https://cutt.ly/3kVcoFo>

IX. BIBLIOGRAFÍA

1. LEGISLACION

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades

Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

ley 4/2020 del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

2. JURISPRUDENCIA

Amazon.com, Inc. & Subsidiaries, Petitioner V. Commissioner of International Revenue, Respondent, (2017) 148 T.C. No. 8.

Comisión Europea (CE, 2017). Decisión 2017/1283 de 30 de agosto de 2016. *Caso Apple & Irlanda*. Obtenido el 7 de diciembre de 2020 de <https://cutt.ly/hhQ6a9P>

Tribunal General (Sala 7ª Ampliada). Sentencia de 15 de julio de 2020. *Caso Irlanda & Apple*. Obtenida el 7 de diciembre de 2020 de <https://cutt.ly/lhQ6R78>

3. OBRAS DOCTRINALES

Álamo Cerrillo, R. (2019). *Un cambio de criterio en la tributación de la economía digital*. Revista Quincena Fiscal num. 20/2019 parte Estudios. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor.

Brennen, S., & Kreiss, D. (2014). *Digitalization and digitization*. Culture digitally, Obtenido el 19 de marzo de 2021 de <https://cutt.ly/IxtCNAd>.

Canadian Tax Journal (2019). Volume 67. N°4. Pp. 1112-1178. Obtenido el 15 de febrero de 2021 de <https://cutt.ly/skB5mE0>

CEPAL, & Castillo, M. (2013). *Economía digital para el cambio estructural y la igualdad*. pp.9 <https://cutt.ly/KhQ7hr2>

Comisión de las Comunidades Europeas (CCE, 1993). *Crecimiento, competitividad y empleo. Los retos y pistas para entrar en el siglo XXI*. Oficina de publicaciones oficiales de las Comunidades Europeas, p. 99. Obtenido el 7 de diciembre de 2020 de <https://cutt.ly/DhQ7Hkw>

Comisión Europea (2013). *Decisión de la Comisión de 22 de octubre de 2013 por la que se constituye el grupo de expertos de la Comisión sobre tributación de la Economía Digital*. Diario Oficial de la Unión Europea Obtenida el 8 de diciembre de 2020 de <https://cutt.ly/RhW7Jc8>

Comisión Europea (2014). *Commission expert group on taxation of the digital economy, Report*. Taxation and Customs Union. Obtenido el 8 de diciembre de 2020 de <https://cutt.ly/PhW766W>

Comisión Europea (2016). *Decisión 2017/1283 de 30 de agosto de 2016. Caso Apple & Irlanda*. Obtenido el 7 de diciembre de 2020 de <https://cutt.ly/hhQ6a9P>

Comisión Europea (2017a). *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo: Un sistema impositivo justo y eficaz en la Unión Europea para el Mercado Único Digital*. Obtenido el 8 de diciembre de 2020 de <https://cutt.ly/ehEwzK5>

Comisión Europea (2017b). *Decisión 2018/859 de la Comisión de 4 de octubre de 2017 relativa a la ayuda estatal ejecutada por Luxemburgo en favor de Amazon*. Obtenida el 30 de enero de 2021 de <https://cutt.ly/JktYXSH>

Comisión Europea (2018a). *Informe de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones, sobre la política de competencia*. Obtenido el 17 de febrero de 2021 de <https://cutt.ly/5k8zA9j>

Comisión Europea (2018b). *Taxation of digital activities in the single market*. Draft 26/02/2018

Comisión Europea (2018c). *Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa*. Obtenida el 8 de diciembre de 2020 de <https://cutt.ly/PhEWJV7>

Comisión Europea (2018d). *Propuesta de Directiva del Consejo relativa al Sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales*. Obtenida el 8 de diciembre de 2020 de <https://cutt.ly/6hEWVhQ>

Comisión Europea (2018e). *Recomendación de la Comisión de 21/03/2018 relativa a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa*. Obtenida el 8 de diciembre de 2020 de <https://cutt.ly/ohEW4wq>

Comisión Europea (2019). *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo Europeo y al Consejo. Hacia una toma de decisiones más eficiente y democrática en materia de política fiscal de la UE*. Estrasburgo, 15.01.2019, 8 final. Obtenido el 14 de febrero de 2021 de <https://cutt.ly/3kVcoFo>

Consejo de la Unión Europea (2018). *Note*. 9052/18, FISC 216. Bruselas, 23 Mayo 2018. Obtenido el 20 de diciembre de 2020 de <https://cutt.ly/HjPB1eu>

Consejo de la Unión Europea (2020). *Outcome of proceedings*. Bruselas, 27 de noviembre de 2020. 13350/20 FISC 226 ECOFIN 1097. Obtenido el 19 de enero de <https://cutt.ly/jjPNjPF>

Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Comercio y Desarrollo (UNCTAD). (2019). *Informe sobre la Economía Digital. Creación y captura de valor: repercusión para los países en desarrollo*. Obtenido el 7 de diciembre de 2020 de <https://cutt.ly/ihQ84ch>

De Miguel Asensio, P.A. (2015) *Derecho privado de Internet*. p. 115. Editorial Aranzadi.

González de Burgos, V. y González de Frutos, U (2020). *Luces y sombras del impuesto digital*. revista de Contabilidad y Tributación. CEF, 451, pp. 5-38.

Lepard, B. (1999). *Is the United States obligated to drive on the right? A multidisciplinary inquiry into the normative authority of the contemporary international tax law using the Arm's Length Standards as a case study*. Duke Journal of comparative & International Law, p. 62. Obtenido el 19 de enero de <https://cutt.ly/pjPCWAT>

Madrid Parra, A. (2019). *Mercado Digital en la Unión Europea. Desarrollo del comercio electrónico en el mundo*. Editorial Aranzadi.

OCDE (2013). *Action plan on Base Erosion and Profit Shifting*. OCDE Publishing. Obtenido el 7 de diciembre de 2020 de <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>

OCDE (2014). *Nota explicativa OCDE 2014, Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios*. OCDE Publishing. Obtenido el 7 de diciembre de 2020 de Recuperado de <https://cutt.ly/XhWqJcF>

OCDE (2015). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*. OCDE/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OCDE Publishing, París. Obtenido el 7 de diciembre de 2020 de <https://cutt.ly/QhWwkK8>

OCDE (2017a). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version*. Obtenido el 10 de diciembre de 2020 de <https://cutt.ly/Kz4W4wh>

OCDE (2017b). *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia*. pp. 156 y ss. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

OCDE (2018). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. OECD Publishing, Paris. Obtenido el 7 de diciembre de 2020 de <https://cutt.ly/bhWw6Ze>

OCDE (2019a). *La comunidad internacional ha realizado importantes progresos frente a los desafíos fiscales derivados de la digitalización*. OCDE Publishing. Obtenido el 8 de diciembre de <https://cutt.ly/LhW1tPn>

OCDE (2019b). *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy- Policy Note. As approved by the Inclusive Framework on BEPS on 23 January 2019*. OCDE Publishing. Obtenido el 8 de diciembre de <https://cutt.ly/KhW10Ag>

OCDE (2019c). *Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*. OCDE Publishing, París. Obtenido el 17 de marzo de 2021 de <https://cutt.ly/Rz4xvVW>

OCDE (2019d). *Propuesta del Secretariado para un Enfoque unificado bajo el primer pilar. 9 de octubre – 12 de noviembre de 2019*. OCDE Publishing. Documento para consulta pública. Obtenido el 8 de diciembre de 2020 de <https://cutt.ly/ghW9E7K>

OCDE (2019e). *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy. Public consultation document, 13 Feb, 1 March 2019*. Obtenido el 19 de enero de <https://cutt.ly/bjPZqEI>

OCDE (2019f). *Public consultation document Global Anti-Base Erosion Proposal (“GloBE”) – Pillar Two. 8 November 2019 – 2 December 2019*. Obtenido el 19 de enero de <https://cutt.ly/KjPZSmf>

OCDE (2020a). *Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*. OCDE/G20 Inclusive Framework on BEPS. Obtenido el 18 de diciembre de 2020 de <https://cutt.ly/ihZYX49>

OCDE (2020b). *La comunidad internacional renueva el compromiso de hacer frente a los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía*. Obtenido el 21 de diciembre de 2020 de <https://cutt.ly/2jPXXHe>

Palacios, L. Z. (2016). *Industria de la comunicación y economía digital: Guía básica del Dircom* (Vol. 449). Editorial UOC.

Pedreño Muñoz, A. (2017). *La digitalización y la economía global. Visión general*. Información Comercial Española, ICE. Revista de economía, nº 897.

Pujalte Méndez-Leite, H. (2018). *Evolución de las propuestas de la OCDE y de la UE*. Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales nº 9/2018. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor.

Tapscott, D. (1996). *La economía digital: promesas y peligros en la era de la inteligencia en red* (Vol. 1). Nueva York, McGraw-Hill.

Villacís, E. (2011). *El Derecho y la Sociedad*. (Vol. 1) Universidad ECOTEC, p.1

4. RECURSOS DE INTERNET

Congreso de los Diputados (2020). Sala de Prensa. Notas de Prensa. *El Pleno rechaza la devolución al Gobierno del Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales*. Obtenido el 19 de enero de <https://cutt.ly/UjPMj45>

Consejo Europeo (2020). Consejo de la Unión Europea. Reuniones. *Cumbre del G-20, 21, y 22 de noviembre de 2020*. Obtenido el 21 de diciembre de <https://cutt.ly/ujPX7uz>

El Correo de Andalucía (22 de enero de 2020). *El Corte Inglés venderá o cerrará 25 centros comerciales*. Obtenido el 13 de diciembre de 2020 de <https://cutt.ly/PjcG26z>

El independiente (27 de enero de 2020). *La empresa más pequeña del Ibex paga tantos impuestos como Amazon, Google y Facebook juntas*. Obtenido el 14 de febrero de 2021 de <https://cutt.ly/8kVPNyo>

El Mundo (7 de marzo de 2018). *El Corte Inglés se planta frente a AMAZON: “No puede ser que nosotros paguemos impuestos y ellos no”*. Obtenido el 13 de diciembre de 2020 de <https://cutt.ly/vjcG4b7>

Felix Richter (2019). *A decade of Growth for GAFAM*. Statista. Obtenido el 19 de marzo de 2021 de <https://cutt.ly/hxtuT9F>

Gobierno de España. Consejo de Ministros (2020). *Proyecto de Ley de los impuestos sobre servicios digitales y sobre transacciones financieras*. Recuperado de <https://cutt.ly/3jPND0B>

KPMG (2021). *Taxation of the digitalized economy*. Developments summary. Obtenido el 6 de febrero de 2021 de <https://cutt.ly/zkvioc4>

Marić Z. (Presidencia croata del Consejo, 2020). *Fiscalidad digital. Consejo Europeo*. Obtenido el 7 de diciembre de 2020 de <https://cutt.ly/vhQ5eOR>

PWC (2017). *Tax Court in Amazon rejects IRS’s proposed application of income method for pricing cost-sharing buy-in payments*. Obtenido el 7 de diciembre de 2020 de <https://cutt.ly/4hQ59gs>

Senado de España (2020). *Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales*. XIV Legislatura. Obtenido el 19 de enero de <https://cutt.ly/kjPMvie>

Uría Menéndez. (2020). *El Tribunal General anula la Decisión de la Comisión Europea en el caso Apple*. Obtenido el 7 de diciembre de 2020 de <https://cutt.ly/fhQ6yYx>