



COMILLAS
UNIVERSIDAD PONTIFICIA

ICAI

ICADE

CIHS

FACULTAD DE DERECHO

**CONSECUENCIAS FISCALES DE LA
ECONOMÍA DIGITAL.**
Incidencia de la intangibilidad en el IVA y en
los Impuestos sobre la Renta.

Autor: Jimena Garrote Díaz
5º E-3 Analytics
Derecho Fiscal

Director: Antonio Palou Bretones

Madrid

Abril de 2021

ÍNDICE DE CONTENIDOS

INTRODUCCIÓN	3
LISTADO DE ABREVIATURAS Y SIGLAS	5
Abreviaturas	5
Siglas	5
LA ECONOMÍA DIGITAL	7
Definición: ¿Qué es la economía digital?	7
<i>Un revulsivo ya anunciado (Don Tapscott)</i>	7
<i>Definición, estructura y entorno de la economía digital</i>	7
<i>La digitalización de la economía: cristalización en la práctica</i>	10
Consecuencias de la digitalización: nuevas realidades económicas	11
<i>El eCommerce: motor y consecuencia de la globalización</i>	11
<i>La otra cara del eCommerce: las plataformas de pago</i>	12
<i>La pesadilla del sistema bancario tradicional: las FinTechs. Criptomonedas y micropagos.</i>	13
<i>El gran protagonista de esta nueva era: el Big Data</i>	15
<i>Las redes sociales: el poder de los datos en la publicidad</i>	17
<i>La revolución industrial en la era digital: Industria 4.0</i>	18
Repercusiones jurídicas de un nuevo paradigma económico	19
<i>Concepto tradicional de bien (Código Civil)</i>	19
<i>Sobre la naturaleza jurídica del dato y la intangibilidad</i>	21
<i>Inoperancia del establecimiento permanente</i>	23
EFFECTOS FISCALES DE LA DIGITALIZACIÓN	25
Incidencia de la intangibilidad en impuestos directos e indirectos	25
<i>¿Qué retos ha supuesto el eCommerce para la legislación del IVA?</i>	26
<i>¿Cómo gravar rentas intangibles a contribuyentes deslocalizados? Un concepto de establecimiento permanente destruido por las nuevas realidades digitales.</i>	29
Materializar lo intangible: ¿cómo evitar que la digitalización esquive la fiscalidad?	32
<i>Un legislador fiscal europeo volcado con la incidencia del comercio electrónico en el IVA</i>	33

<i>Una redefinición del concepto de establecimiento permanente protagonizada por el componente digital</i>	36
<i>El establecimiento de un nivel mínimo de imposición independiente de la localización de la actividad</i>	37
<i>La creación de una Base Imponible Común Consolidada del Impuesto sobre Sociedades: la BICIS</i>	38
<i>Otras propuestas</i>	39
La solución del corto plazo: la Tasa Digital	41
<i>La “Tasa Google” española</i>	41
<i>La “Tasa Gafa” francesa</i>	42
<i>La “DST” inglesa</i>	42
<i>La creación de un nuevo tipo de impuesto para tapar las lagunas legales: ¿una solución eficaz?</i>	43
CONCLUSIONES	44
BIBLIOGRAFÍA	47
Legislación	47
Jurisprudencia	48
Obras Doctrinales	49
Recursos de Internet	50

I. INTRODUCCIÓN

En 2019, la conocida plataforma digital de entretenimiento, *Netflix*, paga en impuestos, en España, lo equivalente a lo ingresado en la AEAT por un trabajador cuyo salario anual bruto no supera los 24.000 euros. Pero ¿cómo es posible que una empresa que ingresa en un año 19 millones de euros solo pague en impuestos 3.146 euros? La realidad es que la digitalización de la economía ha avanzado a una velocidad sin precedentes en las últimas décadas, dejando obsoleto un sistema fiscal que había sido pensado para gravar el consumo y las rentas en base a los modelos de negocio tradicionales y los bienes de carácter material, contexto desglobalizado en el cual, tenía cabida un sistema de recaudación en el país de origen. Habiéndose transformado la forma en la que se desarrolla el comercio internacional, en base a unos medios y modelos de negocio caracterizados por su componente digital, *ergo* intangible, las grandes tecnológicas han conseguido articular mecanismos, cuyo leitmotiv es la deslocalización de la actividad, para tratar de evadir impuestos en la medida de lo posible. De este modo, Netflix facturó en 2018, mediante su filial LOS GATOS ENTRETENIMIENTO ESPAÑA, que basa su actividad en la producción de contenidos, y está íntegramente participada por la empresa estadounidense *Netflix*, 498.461 euros, de los cuales 2.682 euros fueron destinados al pago de impuestos. Su otra filial española, LOS GATOS SERVICIOS DE TRANSMISIÓN ESPAÑA, participada también al completo por la empresa holandesa de *Netflix*, y enfocada en el marketing, las relaciones públicas y el desarrollo del negocio, ingresó en 2018 40.461 euros, pagando tan solo 464 euros de impuestos. Es evidente que en la citada trama, los principales ingresos de la plataforma, es decir, los relativos a las suscripciones por parte de los usuarios españoles a la plataforma, no tributan en el país en el cual nacen.

Por otro lado, hoy en día, son múltiples las empresas que generan más valor por los datos que poseen que por el desarrollo de su principal actividad, lo cual ha dado lugar a un mercado presidido por el dato, concepto completamente ignorado por la normativa fiscal actual. ¿Por qué en la cadena de valor que acaba en el consumidor final, toda transacción que contribuya al citado valor lleva aparejada la imposición de un tipo impositivo (del

IVA), y sin embargo, al infinito valor aportado en la actualidad por los datos y su análisis, no le está permitido participar en la citada cadena?

Los anteriores ejemplos nos llevan a preguntarnos cuáles son las carencias que el vigente sistema fiscal presenta frente al establecimiento en el mundo de un nuevo tipo de economía, plenamente construida por la digitalización, no solo de los medios utilizados en el comercio, sino también de los modelos de negocio.

Con el objetivo de responder a la citada problemática, trataremos de dibujar con la mayor precisión posible, el ámbito ocupado en la economía por la digitalización, así como su estructura y consecuencias prácticas, para más tarde analizar los instrumentos que la vigente normativa fiscal ofrece, y las razones por las cuales éstos se muestran incapaces de en ellos subsumir las nuevas realidades digitales. Finalmente, expondremos las soluciones que, en este sentido, han sido propuestas por los distintos organismos nacionales e internacionales, con el fin de evaluar su eficacia en la práctica.

La metodología empleada con el fin de cumplir los anteriores objetivos ha consistido en el estudio exhaustivo de los distintos cuerpos doctrinales y jurisprudenciales existentes en relación a la problemática que aquí nos ocupa, así como de la vigente legislación europea. Por otro lado, ha adquirido especial relevancia, en lo que a metodología se refiere, la lectura diaria, en los últimos meses, de artículos de prensa y libros, que, de algún modo, podían relacionarse con la digitalización de la economía y sus efectos fiscales, así como la visualización de entrevistas en plataformas como *Youtube*, en las cuales la mencionada temática estaba presente. La investigación realizada a través de los medios aquí aludidos ha sido completada con la progresiva disertación de ideas y reflexiones personales, en torno a las conclusiones que iban adquiriendo protagonismo a raíz de la información proporcionada por los primeros.

II. LISTADO DE ABREVIATURAS Y SIGLAS

1. Abreviaturas

art.: artículo

núm.: número

etc.: etcétera

2. Siglas

AEAT: Agencia Estatal de Administración Tributaria

IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido

IS: Impuesto sobre Sociedades

UE: Unión Europea

EEUU: Estados Unidos de América

UK: Reino Unido

EAU: Emiratos Árabes Unidos

CC: Código Civil

LIVA: Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido

LIS: Ley del Impuesto sobre Sociedades

BOE: Boletín Oficial del Estado

DO: Diario Oficial de la Unión Europea

LIRNR: Ley del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes

TAI: Territorio de Aplicación del Impuesto

TJUE: Tribunal de Justicia de la Unión Europea

TFUE: Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea

FMI: Fondo Monetario Internacional

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos

IBEX 35: Índice Bursátil Español

BICCIS: Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades

GILTI: *Global Intangible Low-Taxed Income* - imposición mínima a los intangibles en EEUU.

G7: Grupo de los 7 (conformado por Alemania, Canadá, EEUU, Francia, Italia, Japón y el Reino Unido).

DST: *Digital Services Tax* - Impuesto Digital Inglés.

GAFSA: *Google, Amazon, Facebook, Apple* - Impuesto Digital Francés.

RRSS: Redes Sociales

IoT: *Internet of Things* - Internet de las Cosas

AI: *Artificial Intelligence* - Inteligencia Artificial

FEDEA: Fundación de Estudios de Economía Aplicada

III. LA ECONOMÍA DIGITAL

A. Definición: ¿Qué es la economía digital?

En primer lugar, resulta esencial proporcionar al lector una definición lo más precisa y exhaustiva posible del concepto que dota de sentido a este trabajo: la economía digital.

a. *Un revulsivo ya anunciado (Don Tapscott)*

En efecto, la tecnología digital ha logrado revolucionar la economía tradicional hasta el punto de cambiar su apellido, lo cual nos adelantaba el empresario Don Tapscott, a finales del siglo pasado, siendo pionero en la definición del concepto, en su obra *La Economía Digital: Promesa y Peligro en la Era de la Inteligencia en Redes. (1995)*. Pese a que, en aquella época, la digitalización era poco más que un *nasciturus*, Tapscott ya fue capaz de predecir la radical influencia que en lo sucesivo tendría Internet sobre las estructuras corporativas tradicionales. La aparición de dispositivos inteligentes como los *Smartphones* aún estaba lejos de producirse, y ello no impidió que el citado autor llevase a cabo un pertinente análisis de los efectos que podrían derivarse de las múltiples aplicaciones de la inteligencia en redes (*network intelligence*) a la sociedad. Y aunque parece relativamente más sencillo visualizar cómo las redes sociales iban a cambiar la manera en la que los seres humanos nos relacionamos, más ardua labor era imaginarse que la economía, tal y como la concebimos desde los inicios de la sociedad capitalista, fuera a experimentar tan sorprendente transformación.

b. *Definición, estructura y entorno de la economía digital*

Expuesto lo anterior, seguirá el lector preguntándose cuál es la exacta definición de la economía digital, y, aunque, la exactitud es en el mundo de los conceptos tan relativa como el tamaño de *Micromégas* en su galaxia, parece que existe consenso en la actualidad al referirse a ella como aquella rama de la economía que estudia, a través de Internet, el

costo marginal nulo de activos intangibles. Se trata de una definición compleja, sin duda, pero lo cierto es que el concepto que aquí nos ocupa trata de abarcar una realidad extremadamente complicada de definir, justamente por la intangibilidad que caracteriza al propio Internet. Cuando hablamos de este último, ¿qué escenario espacio-temporal consigue trazar nuestro imaginario? Nos cuesta entender el funcionamiento interno de la tecnología digital, porque, como su propio nombre indica, en puridad, son sólo dígitos. ¿Cómo puede nuestro cerebro aprehender que lo que antes era una habitación llamada archivo, en la cual se almacenaban cientos o miles de datos, ahora es un lugar intangible llamado “nube”, en el cual se almacenan cientos de millones de datos? Al final, la faceta más práctica del cerebro humano le lleva a dibujar un enorme almacén situado en las nubes, del mismo modo que se imagina el creyente a un gran hombre en el cielo cuando piensa en su Dios. Y, aunque el contenido de la anterior frase esté viciado de un inmenso simplismo, esta nos lleva a la igualmente simple realidad en torno a la cual crece la economía digital: comprender el complejo funcionamiento interno de la tecnología digital carece de relevancia mientras el funcionamiento externo de ésta resulte tan intuitivo, tan sencillo. ¿Quién no sabe utilizar un *Smartphone* para realizar un pago a través de una banca virtual, o, cuán complicado le puede resultar a un individuo realizar una compra a través de un *eCommerce*?

La tecnología digital es el arma que permite al vago inmolar: tan potente como fácil de usar. Sin embargo, y en línea con lo anteriormente expuesto, la comprensión de su estructura interna requiere especial afán, y sobre todo, un vasto conocimiento tecnológico y matemático, siendo estos dos últimos, ámbitos carentes de relevancia en el presente trabajo. Por ello, nos limitaremos a esquematizar la tecnología digital por medio de los agentes que en ella adquieren especial protagonismo: el núcleo digital, los proveedores digitales, y, finalmente, las aplicaciones digitales. El primero hace referencia a tres elementos: en primer lugar, los proveedores de tecnologías físicas, tales como los semiconductores o los procesadores, por otro lado, los dispositivos que hacen posible el software, sirviéndonos en este sentido, a título de ejemplo, los teléfonos inteligentes o los ordenadores, así como los algoritmos que en ellos funcionan, y, finalmente, la infraestructura de apoyo que permite que los citados dispositivos puedan acceder a Internet. El segundo elemento hace referencia a los proveedores que proporcionan productos y servicios digitales, siendo ejemplo de éstos, los pagos móviles o las

plataformas de comercio electrónico (*eCommerce*) previamente mencionadas, además de las soluciones de aprendizaje automático (*Machine Learning*). En último término, logramos cerrar este esquema con el elemento de la tecnología digital con el cual nosotros, en calidad de usuarios, más familiarizados estamos: las aplicaciones digitales o *apps*, las cuales, en términos generales, utilizan los productos y servicios mencionados para transformar la forma en la que, una determinada empresa, lleva a cabo su negocio: todo banco posee ahora una app de banca virtual, del mismo modo que todo medio de comunicación explota su negocio en la actualidad mayormente a través de su aplicación digital. Cabe aquí mencionar que incluso la Administración del Estado ha tratado de digitalizarse a lo largo de la última década - aunque con notable menor eficacia que los entes del sector privado, y ello pese al elevadísimo presupuesto del que el Gobierno ha dotado a sus entes para llevar a cabo esta labor de digitalización (aplicaciones digitales como la de la Fábrica de Moneda y Timbre podrían llegar a poner en duda que los ordenadores puedan ocupar menos de medio metro cuadrado...).

En todo caso, la estructura formada por los tres elementos descritos no es sino la base sobre la cual ha podido construirse el concepto de economía digital, y, en lo que a esta concierne, ¿a qué nos referimos exactamente cuando decimos que estudia el costo marginal nulo de activos intangibles? A *grosso modo*, la respuesta es que Internet ha permitido que se pueda crear riqueza en base a activos intangibles cuyo coste marginal es prácticamente nulo. Esto quiere decir que si un emprendedor hoy en día decide crear una *startup* (es decir, una empresa de nueva creación basada en tecnología), invertirá un notable importe en la creación y desarrollo de su software, en su aplicación digital, en su marca, y en otros activos intangibles, pero, una vez realizada esa inversión, no tendrá prácticamente ningún coste por “producir una unidad más”. De este modo, desaparecen muchas de las barreras que, en épocas anteriores, obstaculizaban enormemente el emprendimiento, de forma que, lo que antes parecía un mercado gobernado por los monopolios, es ahora una competencia perfecta en la cual reinan la originalidad y la funcionalidad por encima del capital. Es cuando menos irónico, que, la creación de riqueza, haya dejado -al fin- de tener como indispensable requisito previo la posesión de la misma (como dicen los financieros, *money makes money*), dando lugar al nacimiento de una nueva era, en la cual, el crecimiento de una empresa no está supeditado a la inyección constante de liquidez, o a la capitalización, sino al valor del intangible de base,

o en otras palabras, a la utilidad para la sociedad de un determinado modelo de negocio, y a la eficacia con la cual se ha desarrollado el software sobre el cual éste funciona.

c. La digitalización de la economía: cristalización en la práctica

Una vez introducido este nuevo contexto, originado por la digitalización de la economía, conviene especificar las cristalizaciones que ha tenido en la práctica, dado que son éstas las que han logrado desestabilizar y descontextualizar las reglas fiscales internacionales y nacionales, siendo este descuadre el *leitmotiv* del presente trabajo. En efecto, la economía digital ha originado el nacimiento de nuevas realidades, las cuales pueden ser enfocadas desde dos perspectivas: tangible e intangible. ¿A qué nos referimos con lo anterior? Básicamente, existe una consecuencia obvia, predecible, y directa: la economía tradicional sigue siendo la misma, es decir, se siguen intercambiando bienes o servicios por un precio con el objetivo de generar riqueza, pero, son los medios los que se ven sustituidos. Un ejemplo de lo anterior es la venta de ropa: previa aparición de la digitalización, los medios para vender ropa eran obligatoriamente tangibles, dado que la única manera de comprar una camiseta era ir a un establecimiento físico, escoger tu prenda, y pagar *in situ* por ella. Hoy en día, la compraventa de ropa sigue teniendo como objeto, inevitablemente, un bien tangible, pero ya no es necesario personarse en una tienda para llevar a cabo la operación, dado que puede realizarse a través de su página web o *app*. Esta nueva realidad, protagonizada por la ejecución por medios digitales de contratos tradicionales, se denomina *eCommerce* o comercio electrónico, y es, sin lugar a duda, y por el momento, la aplicación práctica más popularizada de esta nueva rama de la economía. La perspectiva referida como “intangible”, por su lado, haría referencia a realidades revestidas de una mayor complejidad, dado que abarca modelos de negocio cuyo nacimiento únicamente ha podido tener lugar a raíz de la digitalización. Un ejemplo de esto son las plataformas de *streaming* (retransmisión en directo), como *Netflix* o *HBO*, o las aplicaciones digitales basadas en el análisis masivo de datos (*Big Data*), como *Uber* o *Glovo*, por no hablar de las redes sociales, basadas en la distribución de contenido digital.

En definitiva, podríamos decir que la economía digital se caracteriza por tener un ámbito de extensión especialmente amplio, y una capacidad de expansión sin precedentes. Por ello, dedicaremos el siguiente apartado a tratar de estudiar con mayor profundidad las nuevas realidades originadas por este fenómeno económico, con el fin de comprender los motivos por los cuales la fiscalidad internacional está enfrentándose actualmente a una crisis normativa.

B. Consecuencias de la digitalización: nuevas realidades económicas

Como comentábamos en el precedente apartado, la digitalización de la economía ha desencadenado la aparición de nuevas realidades, tanto en el ámbito tangible como en el intangible, cuyas especificidades requieren, en ambos casos, un mayor grado de análisis.

a. *El eCommerce: motor y consecuencia de la globalización*

En primer lugar, merece especial mención el nuevo *modus operandi* que ha desarrollado el comercio internacional: el ya citado *eCommerce*. Este último es, sin duda, a la vez consecuencia y motor de la globalización. En efecto, la creación de un punto virtual de encuentro entre ofertantes y demandantes, desprovisto de limitaciones espacio-temporales, o en otras palabras, accesible para cualquier ciudadano del mundo, a cualquier hora del día, es sinónimo inequívoco de globalización. Pudiendo un ciudadano español comprarse una sudadera de su marca americana favorita, a un precio asequible, y sin tener que desplazarse del sofá para encontrarla y comprarla, ¿para qué iba a recorrerse las tiendas de su barrio en busca de otra que probablemente no sea tan de su agrado?

El comercio electrónico consiste, así pues, en la digitalización de los procesos de transacción y distribución de bienes, posibilitando, por primera vez, a cualquier empresa del mundo, a un coste fijo relativamente bajo, y un coste marginal casi nulo, el acceso ubicuo de sus productos. La innovación no reside en este caso en el desarrollo de un nuevo

modelo de negocio, sino en la adaptación de los clásicos modelos al nuevo paradigma socio-económico, a través de nuevos medios de carácter electrónico.

Resulta notablemente destacable, dentro del *eCommerce*, el lugar que está ocupando el intercambio de servicios. No es de extrañar que numerosos servicios, y en concreto, los proporcionados por profesionales liberales, o formulado de otro modo, aquellos en los cuales el único bien de inversión es el cerebro humano, hayan percibido la digitalización como una magnífica oportunidad para expandirse. A título de ejemplo, los servicios prestados por una gestoría contable y fiscal, la cual operaba tradicionalmente en un ámbito local, con clientes de la zona con los que estaba obligada a mantener una relación directa, pueden ahora partir de una plataforma digital interactiva, accesible desde cualquier punto del globo con acceso a la red - con independencia de que los especialistas en fiscalidad española raramente vayan a serlo también en todas las demás normativas fiscales del mundo, haciendo que la plataforma adquiera una utilidad práctica únicamente en el panorama nacional. Esto hace que una gestora de origen sevillano pueda ahora operar en toda España sin moverse de su sede, lo que, en una época pre-digitalización, le hubiera supuesto unos costes de personal, mobiliario, y establecimiento, probablemente inasequibles, en contraposición al coste único de desarrollo y mantenimiento de la plataforma.

b. La otra cara del eCommerce: las plataformas de pago

En definitiva, nos encontramos con un terreno de juego más grande, y por ende, un juego que ofrece más posibilidades, pero ¿cuáles son los componentes de ese terreno que han hecho posible ampliar la oferta? En líneas generales, los jugadores y el árbitro, o, volviendo al léxico pertinente en la materia que nos compete, las plataformas de los *eCommerce* en sí (páginas webs, RRSS, etc.) y los servicios de pago que pitan el inicio y fin del partido, sin los cuales no podría ejecutarse ningún contrato a través de medios electrónicos, como resulta evidente. Así describe el *eCommerce* un estudio realizado en 2017 sobre el crecimiento moderado del comercio minorista online en los EAU, según el cual, el mercado del *eCommerce* funciona en base a los dos agentes citados, es decir, las

plataformas de *eCommerce* en sí, y las plataformas de pago que posibilitan la ejecución del contrato establecido entre el comerciante y el usuario¹.

De facto, los servicios de pago se han convertido en uno de los grandes hitos de la economía digital. El pionero en este área fue *Paypal*, que surgió a finales de los años 90 para ofrecer un método de pago alternativo a la banca tradicional, a través de un sistema que permitía operar en línea por primera vez. Desde entonces, han surgido múltiples modelos de negocio en torno a los pagos en línea, creando todo un sector dentro de lo que hoy en día se conocen como *FinTechs*. Éstas hacen referencia, como se puede deducir de su nombre, a entidades financieras tecnológicas, cuyo principal objetivo es ofrecer al usuario un abanico de alternativas a la banca tradicional, lo que, como era de esperar, ha provocado el inicio de una guerra contra la última. En la actualidad, prácticamente todos los bancos han optado por contraatacar convirtiéndose ellos mismos en *FinTechs*.

c. *La pesadilla del sistema bancario tradicional: las FinTechs. Criptomonedas y micropagos.*

¿Y qué lugar ocupan las citadas *Fintechs* en la economía digital? Resulta complicado encontrar un ejemplo más oportuno para cristalizar la realidad a la que nos hemos referido anteriormente como intangible: las *FinTechs* son modelos de negocio completamente nuevos, sin precedentes, cuyo nacimiento es fruto de la digitalización de la economía. ¿Quién hubiera pensado hace un par de siglos que el dinero, concebido como un elemento tangible, representativo de valor, que adquiere la forma de algún tipo de metal, podría acabar siendo reemplazado por una tarjeta de plástico? Probablemente algún loco. Ahora bien, ni tan siquiera un loco podría haber imaginado que el dinero, representado por alguna de las monedas oficiales del mundo (dólar, euro, etc.), fuese a entrar en competición con una moneda digital, inventada por un individuo o entidad privada, denominada criptomoneda. En 2009, un tal Satoshi Nakamoto -por supuesto, otro loco,

¹ A.Seetharaman, Indu Niranjan, A.S. Saravanan y Dinakaran Balaji, "A Study of the Moderate Growth of Online Retailing (eCommerce) in the UAE", 2017 (disponible en <https://acceso.comillas.edu/http/web.a.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?vid=0&sid=36f40d18-8b53-4f5a-a74b-aca6c14b3070%40sessionmgr4006> ; última consulta el 8/04/2021).

aunque se dice que detrás de ese pseudónimo hay más de un individuo-, lanza al mercado la primera criptomoneda bajo el nombre de *Bitcoin*, un medio electrónico con capacidad para asegurar transacciones, controlar la creación de unidades tradicionales y verificar la transferencia de activos, en base a un sistema de criptografía, que garantiza un altísimo nivel de seguridad. Desde entonces, parece que la locura ha empezado a tener acogida en la sociedad -léase locura irónicamente, como sinónimo de genialidad-, y han surgido muchas otras monedas, de las cuales resulta destacable el *Ethereum*, una criptomoneda que sirve de plataforma para la programación de contratos inteligentes. Esto ha supuesto una auténtica revolución en la industria -aunque en el resto del mundo aún no haya generado el efecto esperado-, dado que podría suponer la destrucción de la burocracia, por ejemplo, siendo los contratos inteligentes programas informáticos que ejecutan de forma automática un determinado acuerdo entre dos o más partes que quieren obligarse a cumplirlo, deshaciéndose de intermediarios de cualquier tipo. Las criptomonedas están basadas en la tecnología *blockchain* (cadena de bloques), la cual estructura datos en bloques a los cuales se les añade metainformación correspondiente al anterior bloque, haciendo que la información contenida en un determinado bloque solo pueda ser editada o eliminada modificando la contenida en todos los bloques posteriores, convirtiendo el *blockchain* en un sistema a prueba de hackers.

En todo caso, las monedas electrónicas son otro guerrero más del reino de las *FinTechs* en la guerra contra los bancos tradicionales. Estamos en la era de la libertad por antonomasia, y ello implica que el individuo busque deshacerse de instituciones como los bancos centrales, preguntándose por qué razón ha de ser un banquero el que controle su dinero a cambio de una comisión, cuando la tecnología ha permitido que existan sistemas igual o más organizados, con mayor nivel de seguridad, pero en los cuales el control está en manos del usuario. Bueno, y del que inventó el sistema. Y, de los *minions* del que inventó el sistema (también conocidos como minadores). De cualquier modo, es preferible dejar de lado este último debate, y volver al asunto que nos ocupa en este párrafo: las *FinTechs*. Los micropagos son también reseñables, en este sentido, dado que nacieron a raíz de la necesidad de diversas páginas web y aplicaciones móviles, de realizar cobros de importes inferiores a 5 euros (o equivalente), lo cual resultaba inasequible considerando las comisiones de los bancos. Un ejemplo es el cobro de un precio equivalente a un euro por participar, a través de una web de juegos en línea, en un sorteo

de un *iPhone*, valorado en 1100 euros: si el servicio de pago cobra a su vez una comisión de 25 céntimos, al empresario no le sale rentable el negocio, por lo que prefiere amontonar los pagos hasta que reducir el coste, generando retraso en éstos. Sin embargo, gracias a la aparición del concepto de micropagos, es posible realizar pagos de montos reducidos, sin necesidad de acumulación, ya que el avance tecnológico ha permitido que aparezcan *FinTechs* con costes marginales lo suficientemente bajos como para cobrar comisiones de aproximadamente 5 por ciento más 5 céntimos, como es el caso de *Paypal*. Otras entidades financieras como *Revolut*, han logrado convertirse en el banco digital de millones de jóvenes, sin ser propiamente un banco, ya que han diseñado una plataforma que permite almacenar dinero, realizar transferencias, o cambiar de divisa, con tan solo un *click*, a cambio de... cero comisión. ¿Y cómo es esto posible? ¿Qué riqueza genera la empresa si nadie le paga en dinero? Como veremos más adelante, la respuesta a esta pregunta, y en líneas generales, este fenómeno de las *FinTechs*, gira en torno al principal protagonista de la economía digital: el dato.

d. *El gran protagonista de esta nueva era: el Big Data*

El análisis masivo de datos, también conocido como *Big Data*, ha sido, sin lugar a duda, el detonante en la aparición de las nuevas realidades digitales. Los avances tecnológicos han permitido, en los últimos 50 años, pasar de una escalabilidad vertical, a una escalabilidad horizontal, permitiendo así que el número de datos almacenable sea prácticamente infinito -aunque aún no ha avanzado tanto la tecnología como para que lo sea-. ¿Qué significa esto? Cuando aparecieron los primeros ordenadores, y con ellos, los primeros *hardwares*, la capacidad de almacenamiento dependía intrínsecamente de la potencia del *hardware*, es decir, de la capacidad de memoria del disco duro y de la calidad del procesador. Así pues, cuando se agotaba la memoria, la única manera de escalar era comprando un *hardware* de mayor tamaño, lo que, evidentemente, fijaba un límite a la escalabilidad. No obstante, este problema desaparece con el surgimiento del sistema de escalabilidad horizontal, basado en repartir el trabajo de procesamiento y almacenamiento entre varios nodos o servidores, los cuales forman una red conocida como *cluster*, administrada por un servidor primario, y a la cual se pueden integrar gracias a un determinado *software*. En el momento en el que la capacidad de procesar del *cluster* se

ve limitada, se añaden más nodos, lo que permite una escalabilidad prácticamente carente de techo. En resumen: frente al limitado procesamiento de datos del pasado, en la actualidad se pueden procesar bases de datos de tamaño inimaginable, lo que, a través de eficientes algoritmos, permite realizar estadísticas extremadamente precisas, desencadenando la era de la personalización y parametrización.

¿Quién no es usuario hoy en día de plataformas como *Netflix* o *Spotify*? O, ¿qué tarado se sube en un taxi, pudiendo esperar un minuto, a un *chauffeur*, vestido de negro, que conduce un elegante coche igualmente negro, te llamará por tu nombre y te ofrecerá agua, toallitas higiénicas, o incluso la elección de la música y del nivel de aire acondicionado, y para colmo, a un precio en ocasiones equivalente a un tercio del que te hubiera fijado el taxista? La respuesta es, o debería ser -en mi opinión-, nadie. Tanto los datos proporcionados por el usuario de forma directa, como los cedidos indirectamente a través de las cookies, permiten a las empresas crear inmensas bases de todo tipo de datos, logrando, por un lado, la personalización de los servicios para cada usuario, y por el otro, la parametrización del mercado y la construcción en base a ello de nuevos, y más atractivos, modelos de negocio. Es el caso de *Netflix*, o *HBO*, plataformas de *streaming* que han provocado la muerte del cine, y en especial, de los formatos físicos de video (DVD, etc.), al cimentar su modelo de negocio sobre una parametrización del mercado basada en la edad, los gustos, o el país, presentando al usuario, por importes inferiores a diez euros mensuales, ofertas provistas de la posibilidad de ver en línea, o incluso descargar para ver *offline*, desde cualquier dispositivo, cientos de películas y series, y ajustadas a cada perfil. Un escenario parecido se plantea, en el ámbito de la música, con plataformas como *Spotify*, cuyo algoritmo es capaz de analizar los datos emitidos por cada usuario, estableciendo un determinado patrón en torno a los gustos musicales de éste, el cual actualiza semanalmente, y todo esto, a nivel global, es decir, con música proveniente de cualquier artista del globo. Se preguntará el lector a estas alturas cómo es posible que un negocio pueda expandirse a ese nivel desde su nacimiento, y la respuesta es la ya mencionada en este trabajo: el coste del algoritmo de *Spotify* fue prácticamente único -el de desarrollo de la plataforma-, mientras que el coste marginal no existe, pudiendo aceptar a un número de usuarios relativamente infinito.

e. Las redes sociales: el poder de los datos en la publicidad

Otras de las grandes protagonistas de la economía digital, también fieles usuarias del *Big Data*, son las populares redes sociales. Desde la aparición de *Facebook*, a finales del siglo pasado, son muchas las redes sociales que han ido superando a la anterior en popularidad, a través de la introducción de nuevas funcionalidades. En el presente momento, la red social con más usuarios del mundo es *Instagram*, cuyo modelo de negocio se basa en la distribución, por parte de los usuarios, de contenido audiovisual en todas sus formas (fotos, videos, videos en directo, etc.). No obstante, puede que, en el momento en el que el lector esté leyendo este trabajo, el reinado de *Instagram* haya sido reemplazado por el de *TikTok*, red social consistente en compartir vídeos cortos, normalmente musicales o humorísticos, con el resto de usuarios. Esta red social es sin duda discípula de *Youtube*, plataforma que lleva casi dos décadas proporcionando al usuario la posibilidad de compartir y de visualizar vídeos, eso sí, con un formato más amplio y la opción de alcanzar duraciones extensas - en contraposición a *TikTok*. La reciente cuarentena causada por el Covid-19, ha traído, por su parte, una nueva red social, denominada *Twitch*, y cuyo contenido es, en esencia, el mismo que el de *Youtube*, con la especialidad de permitir únicamente la emisión de ese contenido en directo. Dicho de otro modo, y como no podía ser de otra manera, el ciudadano del siglo XXI se ha cansado de ver la televisión tradicional, supeditada, una vez más, a un sistema burocrático, y, ha decidido crear su propia plataforma de entretenimiento, provista de tantos canales como usuarios quieran emitir contenido. Finalmente, resulta destacable *LinkedIn*, una red social de trabajadores, que, en base al análisis de los datos de cada usuario, permite conectar a ofertantes de trabajo con aquellos que lo demandan. Cabe destacar que, el nivel de influencia de estas redes en la sociedad ha alcanzado un grado lo suficientemente notable como para desembocar en la aparición de una nueva profesión, conocida como *influencer*, a través de la cual, un usuario se convierte en un medio de publicidad para las marcas, dispuestas a pagar ingentes cantidades a aquellos que más seguidores tienen. En todo caso, una vez más, nos encontramos con modelos de negocio, extremadamente atractivos para el usuario, tanto por su contenido, como por su precio -dado que, en el caso de las redes sociales, directamente no existe-, lo cual nos redirige, tal y como veremos en el siguiente apartado, al protagonista de esta película: el dato.

f. La revolución industrial en la era digital: Industria 4.0

Finalmente, y con objeto de realizar una última aproximación a la economía digital, cabe mencionar brevemente el fenómeno conocido en la actualidad como “Industria 4.0”, término que hace alusión a la transformación digital experimentada por la industria. En efecto, mientras el *Big Data* hace su magia sobre el sector industrial de la economía, logrando la automatización y digitalización de las fábricas, con el apoyo de otras tecnologías, como el *IoT*, el *Cloud Computing*, o la impresión 3D -cuya profundización carece de relevancia en este trabajo-, nacen nuevas industrias a raíz de la digitalización, como la de la inteligencia artificial o *AI*, que busca la creación de máquinas dotadas de inteligencia, como es el caso de los vehículos autónomos, en los cuales, el conductor es el propio coche.²

Expuesto todo lo anterior, podemos empezar a comprender la razón por la cual se habla de un nuevo paradigma económico, y ello, pese a haber mencionado únicamente en términos generales las nuevas realidades acaecidas con motivo de la digitalización económica. En este sentido, y como veníamos adelantando a lo largo del presente apartado, el principal motor de esta transformación no es otro sino el dato, y, sin embargo, éste parece haberse convertido, al mismo tiempo, en un activo, un bien, un valor. Y, como resulta lógico, si la manera de jugar cambia radicalmente, las reglas del juego vigentes se hundan en sus propias lagunas. Por ello, dedicaremos el siguiente y último apartado de este epígrafe a analizar las repercusiones jurídicas del nuevo modelo económico que ha revolucionado el panorama socioeconómico actual.

² Universidad de Deusto, “Industria 4.0: la 4º revolución industrial”, 2015 (disponible en <https://www.youtube.com/watch?v=Z2DK6QJX1rs> ; última consulta el 8/04/2021).

C. Repercusiones jurídicas de un nuevo paradigma económico

a. *Concepto tradicional de bien (Código Civil)*

El Código Civil español dedica su artículo 333 a definir los bienes como aquellas cosas susceptibles de apropiación. Pese a mencionar únicamente las categorías de bien mueble e inmueble en la citada definición, los bienes incorporeales se consideran comprendidos en ésta, y ello se deduce del artículo 1464, que dispone, en lo relativo a la entrega de la cosa vendida, que los bienes incorporeales se entenderán entregados cuando se otorgue escritura pública, o bien, en el momento en el cual se pongan a disposición del comprador los títulos de pertenencia. Resulta evidente, tras lo expuesto en los anteriores apartados, que la definición que nuestro CC ofrece del concepto de bien presenta una notable descontextualización, y ello no solo por hacer tan breve mención a la intangibilidad en el ámbito de los bienes, sino -y en especial- por basar la definición de éstos únicamente en la movilidad o inmovilidad que de ellos pueda desprenderse. En efecto, si el artículo 334 enumera taxativamente los bienes inmuebles, y el artículo 335 establece que los bienes muebles son todos los que no aparezcan en la lista de bienes inmuebles del artículo anterior, y “en general todos los que se pueden transportar de un punto a otro sin menoscabo de la cosa inmueble a que estuvieran unidos”, resulta complicado subsumir el concepto de *software*, por ejemplo, en alguna de las citadas categorías, y por ende, de una definición de bien que solo permite categorizar éste como mueble o inmueble. El *software* es considerado, no obstante, un bien jurídico en sí mismo, al margen de cualquier *hardware* o bien inmueble, y ello en virtud de la autonomía propia que se le asocia desde hace más de una década.³

La Ley del IVA, por su parte, otorga, en su artículo 8, la consideración de entrega de bienes, a toda transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluyendo expresamente en esta categoría las distintas modalidades de energía. Añade, más tarde,

³ Christian Hess Araya, “La Dimensión Jurídica del Software. Naturaleza, Tutela Jurídica, Contratos y Responsabilidad”, 1º edición electrónica, 2007 (disponible en <https://derechoinformatico.cl/catalogo/downloads/dimension.pdf> ; última consulta el 8/04/2021).

en su art. 9. Dos. 7º, que también se considera entrega de bienes “el suministro de un producto informático normalizado efectuado en cualquier soporte material”. Así pues, establece una distinción entre los productos informáticos que no precisan de ninguna modificación sustancial para ser utilizados por cualquier usuario, y aquellos parametrizados o confeccionados previo encargo de éste, cuyo suministro la LIVA asocia a una prestación de servicios.⁴

Del mismo modo, el artículo 25 de la Directiva del IVA establece una enumeración meramente enunciativa de las operaciones que pueden ser objeto de una prestación de servicios, ocupando el primer lugar de esta lista la cesión de bienes incorporeales, representadas o no por un título, lo cual resulta especialmente llamativo.⁵ Al fin y al cabo, ¿se asemeja más la venta de un bolígrafo al suministro de gas que a la venta de una *app* de fotografía? Ambos son bienes susceptibles de apropiación, y, sin embargo, la legislación europea se empeña en supeditar la inclusión de los bienes incorporeales -y en concreto, de los softwares y creaciones descargadas en internet- dentro de la compraventa de mercaderías, a la posibilidad de que puedan ser adquiridos en soporte material (DVD, CD-ROM, etc.).⁶ De facto, las Directivas 2019/770 y 2019/771 de la UE surgen precisamente con el fin de incorporar el elemento digital a la regulación relativa a los contratos de suministro de servicios y compraventa de bienes -respectivamente-, incidiendo de nuevo en la naturaleza tangible y mueble que ha de poseer un bien para ser considerado como tal, independientemente de que contenga o no contenido digital. En particular, la Directiva 2019/771 se limita a “actualizar” el concepto de bien del siguiente modo: “[...] se entenderá por [...] 5) «bienes»: a) todo objeto mueble tangible; el agua, el gas y la electricidad se considerarán bienes en el sentido de la presente Directiva cuando se pongan a la venta en un volumen delimitado o en cantidades determinadas; b) **todo objeto mueble tangible que incorpore contenidos o servicios digitales o esté interconectado con ellos de tal modo que la ausencia de dichos contenidos o servicios**

⁴ Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE 29 de diciembre de 1992 ; última actualización publicada el 31 de diciembre de 2020).

⁵ Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al Sistema Común del Impuesto sobre el Valor Añadido (DO 11 de diciembre de 2006 ; última modificación publicada el 11 de diciembre de 2020).

⁶ Isabel Lorente Martínez, “Compraventa Internacional de Mercaderías y Litigación Internacional. Conceptos Clave en el Art. 7.1.b) guión primero del Reglamento Bruselas I-BIS”, publicado en la Revista de Derecho Patrimonial núm. 51/2020 parte Doctrina. Artículos. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor, 2020.

digitales impediría que los bienes realizasen sus funciones (en lo sucesivo, «bienes con elementos digitales»)⁷. Podrá observar el lector que, en puridad, existe poca actualización con respecto al concepto de bien definido en el CC por el legislador español de 1889, limitándose el legislador europeo de 2019 a incorporar los “elementos digitales” a los objetos muebles tangibles.

b. Sobre la naturaleza jurídica del dato y la intangibilidad

Expuesto lo anterior, y observado el propósito del legislador europeo de dejar inalterada la noción tradicional de bien, en la cual éste se vincula expresamente a los objetos tangibles, cabe preguntarse cuál es la naturaleza jurídica del dato. En efecto, y en línea con lo comentado en el epígrafe precedente, las nuevas realidades surgidas en base a la digitalización de la economía tienen como epicentro el dato, no sólo por los modelos de negocio nacidos del análisis de datos, sino porque, hoy en día, el valor en datos de ciertas empresas ha superado con creces el de su capitalización. ¿Qué inversor se hubiera creído, hace un par de décadas, que una multinacional americana del tamaño de *American Airlines* valdría cuatro veces más en datos que por su capitalización bursátil en sí? Probablemente, y una vez más, tan sólo algún loco. Y, sin embargo, en 2020, la base de datos de los clientes de *American Airlines* fue valorada en 31.5 billones de dólares, frente a una capitalización bursátil que no llegó a alcanzar los 8 billones.⁸

Y, si una empresa puede ser valorada en datos, ¿supone su intangibilidad un impedimento para subsumirlo en la naturaleza jurídica de bien? Nadie parece cuestionar que el dinero tradicional sea un bien mueble y fungible, y ello, aunque esté dentro de una tarjeta de crédito, dado que se puede ir a un cajero e imprimirlo para observar su tangibilidad. Las

⁷ Directiva (UE) 2019/771 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de Mayo de 2019, relativa a Determinados Aspectos de los Contratos de Compraventa de Bienes, por la que se modifican el Reglamento (CE) núm. 2017/2394 y la Directiva 2009/22/CE y se deroga la Directiva 1999/44/CE (DO 22 de mayo de 2019 ; última actualización publicada el 26 de noviembre de 2019).

⁸ Douglas B. Laney, “Your Company’s Data May Be Worth More Than Your Company”, *Forbes*, 22 de julio de 2020 (disponible en <https://www.forbes.com/sites/douglaslaney/2020/07/22/your-companys-data-may-be-worth-more-than-your-company/?sh=647547ba634c> ; última consulta el 8/04/2021).

criptomonedas, sin embargo, están ocasionando mayores problemas en cuanto a su consideración jurídica, y ello, al igual que los datos, se debe al elemento incorporeal.

Cabe, en consecuencia, preguntarse si, en una era en la cual la desmaterialización de muchos bienes es directamente dependiente de la velocidad alcanzada por la tecnología en el proceso de digitalización, posee algún tipo de sentido negar la irrelevancia de la tangibilidad en lo que al comercio de bienes y servicios se refiere. En este sentido, adquieren especial trascendencia las Conclusiones del Abogado General Sr. Evgeni Tanchev, en respuesta a la petición de decisión prejudicial planteada por la *Supreme Court of the United Kingdom* en el Asunto *The Software Incubator Ltd. contra Computer Associates UK Ltd.*, girando una de las cuestiones planteadas en torno a la posibilidad de calificar un software suministrado electrónicamente como “mercancía”, a efectos de la Directiva Europea de Agentes Comerciales.⁹ Apunta pertinentemente el Sr. Evgeni, que, de la génesis de la citada directiva, se puede observar la intención que tuvo el Consejo de la UE a la hora de emplear el término “mercancías”, en el sentido amplio del mismo, el cual haría referencia al objeto de operaciones comerciales, sin circunscribirse necesariamente a los objetos muebles y tangibles. Así lo ha definido en reiteradas ocasiones el TJUE: “De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que debe entenderse por «mercancías», en el sentido del artículo 28 TFUE, apartado 1, los productos que pueden valorarse en dinero y que, como tales, pueden ser objeto de transacciones comerciales”.¹⁰ Es evidente, en este sentido, que productos digitales como los *softwares*, independientemente del medio que los soporte, pueden subsumirse en la anterior definición, lo cual serviría a los fines de armonización y libre competencia perseguidos constantemente por la UE, siendo este uno de los argumentos empleados por el Abogado General en las referidas Conclusiones: “The Software Incubator estima artificial considerarlo «mercancía» si se suministra en un disco pero no si se facilita mediante descarga. [...] tal diferenciación generaría una distorsión de la competencia en

⁹ Directiva 86/653/CEE del Consejo, de 18 de diciembre de 1986, relativa a la Coordinación de los Derechos de los Estados Miembros en lo referente a los Agentes Comerciales Independientes (DO 31 de diciembre de 1986).

¹⁰ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Novena), de 18 de noviembre de 2020, “Techbau SpA contra Azienda Sanitaria Locale AL.”, Asunto C-299/19, *Sobre la Cuestión Prejudicial*, Apartado 51 [versión electrónica - base de datos EUR-lex. Ref. 62019CJ0299]. Fecha de la última consulta: 8 de abril de 2021.

el mercado interior, pues un empresario podría eludir sus obligaciones derivadas de la Directiva 86/653 suministrando sus productos de forma electrónica”.¹¹

Aparece, de este modo, la primera gran problemática de este trabajo: si una definición obsoleta del término “mercancía” puede suponer el debacle del mercado interior europeo, generando un desequilibrio entre los distintos agentes comerciales en base a algo tan poco sustancial como es el tipo de soporte empleado, ¿qué clase de fiasco puede ocasionar, para la libre competencia entre los distintos Estados Miembros de la UE, que, el concepto de entrega de bienes del IVA, por ejemplo, no comprenda los bienes intangibles? Si la finalidad del mentado impuesto es gravar al consumidor cuando se produce una entrega o prestación a título oneroso, sustancialmente, ¿en qué difiere la venta de un dato de la venta de un botellín de vidrio, si ambos tienen la misma incidencia en la creación de valor del producto final?

c. Inoperancia del establecimiento permanente

Desde los inicios de la digitalización, la intangibilidad ha despistado al legislador lo suficiente como para que éste se haya decantado, frecuentemente, por ignorar su existencia. Sin embargo, es justamente este carácter intangible, protagonista de las nuevas realidades que están transformando la economía tradicional, el origen de uno de los mayores fracasos hasta ahora experimentados por el legislador fiscal, en su misión de reflejar la riqueza generada por un país, a través de una recaudación de impuestos que considere fiel y eficazmente cada fuente de obtención de valor. Y es lógico: ¿cómo reflejar de forma fidedigna el valor generado, en un determinado país, por una empresa, cuya principal fuente de ingresos proviene de un elemento tan intangible como una suscripción *online*? Desde luego, difícilmente va a ser esto posible, cuando un concepto tributario tan crucial a la hora de gravar las rentas empresariales, como el de establecimiento permanente, obvia categóricamente la intangibilidad, lo cual podemos observar en la definición que de éste hace la AEAT: “Se considera que una persona física

¹¹ Conclusiones del Abogado General Sr. E. Tanchev, presentadas el 17 de diciembre de 2020, “The Software Incubator Ltd contra Computer Associates Ltd”, Asunto C-410/19 [versión electrónica - base de datos EUR-Lex. Ref. 62019CC0410]. Fecha de la última consulta: 8 de abril de 2021.

o jurídica opera mediante **establecimiento permanente** en territorio español cuando por cualquier título disponga, de forma continuada o habitual, de **instalaciones o lugares de trabajo** de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad [...] **Se entenderá que constituyen establecimiento permanente las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales y las obras de construcción, instalación o montaje** cuya duración exceda de seis meses”.¹² Se preguntará el lector, qué cabida tiene un lugar como la nube en la citada definición. Pues bien, la realidad nos muestra que, por el momento, no tiene ninguna. Si una empresa como *Netflix*, es capaz de generar un inmenso valor, en nuestro país, por tener en éste un considerable número de suscriptores, los cuales pagan rigurosamente su cuota mensual a cambio del catálogo de películas y series, nacionales e internacionales, que esta plataforma de *streaming* les ofrece, y sin embargo, el hecho de no asociar esas suscripciones a alguno de los establecimientos físicos que posee en España, permite que el IS español no grave su principal fuente de ingresos, está claro que nuestro fisco puede dar su misión por fracasada.

En definitiva, podemos observar, que, son las nuevas realidades originadas por la digitalización, y expuestas a lo largo del presente epígrafe, y en concreto, el componente intangible que adquiere en ellas protagonismo, la principal causa de desestabilización del sistema fiscal, no solo nacional, sino también internacional. Tal y como adelantábamos en el párrafo anterior, pilares fundamentales para la recaudación de tributos, y en concreto, el establecimiento permanente en el IS, cuya razón de existir era gravar las rentas generadas en España por empresas no residentes en territorio español, han visto su eficacia morir a raíz del nacimiento de estas nuevas realidades. Y, aunque la tecnología sea inevitablemente más veloz que la ley -como es lógico-, una vez comprobada la

¹² Agencia Tributaria, “Modelo 200. Declaración del Impuesto sobre Sociedades”, 11.9.1.1. Definición de Establecimiento Permanente (disponible en https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Manuales_Folletos_y_Videos/Manuales_de_ayuda_a_la_presentacion/Ejercicio_2018/Ayuda_Modelo_200/11_Especialidades_de_cumplimentacion_del_modelo_200/11_09_Contribuyentes_por_el_impuesto_sobre_la_renta_de_no_residentes_EP/11_09_01_Especialidades_de_tributacion_y_de_cumplimentacion_del_modelo_200/11_09_01_01_Definicion_de_establecimiento_permanente/11_09_01_01_Definicion_de_establecimiento_permanente.html ; última consulta el 8/04/2021).

ineficacia de un instrumento legal, es necesario indagar en los avances tecnológicos, en el cambio socio-económico, para responder lo antes posible, desde el punto de vista legal, y así evitar desequilibrios excesivos en la economía, y elusiones fiscales que desestabilicen el sistema más de lo que éste puede asumir. Por ello, dedicaremos el siguiente epígrafe a analizar con mayor profundidad las problemáticas consecuencias fiscales de la digitalización de la economía, para posteriormente tratar de estudiar las distintas soluciones planteadas por el panorama nacional e internacional.

IV. EFECTOS FISCALES DE LA DIGITALIZACIÓN

A. Incidencia de la intangibilidad en impuestos directos e indirectos

El epígrafe anterior tenía como objeto delimitar con la mayor precisión posible el paradigma dibujado por las nuevas realidades digitales, pero ¿qué relevancia tiene tal delimitación en el plano fiscal? La respuesta a esta pregunta, tal y como adelantábamos anteriormente, gira en torno a la incapacidad del vigente sistema fiscal para hacer frente al constante cambio experimentado por la economía. En efecto, si logramos comprender cuál es, *a priori*, el alcance del nuevo sistema económico será más sencillo localizar las carencias o fallos de unos instrumentos fiscales, que, hasta hace un par de décadas, lograban cubrir, *a grosso modo*, el perímetro trazado por el anterior panorama económico. Así pues, una vez constatadas las dos grandes repercusiones jurídicas de la digitalización, esto es, el desfase de un concepto de bien que obvia lo incorporal, y la dificultad para localizar fuentes de riqueza no materializables, parece necesario analizar los efectos que éstas han tenido sobre tributos como el IVA, o los impuestos sobre la renta. En todo caso, conviene recordar que, en el caso del IVA, la aparición del *eCommerce* y de los productos digitales, ha supuesto el aposentamiento de una nebulosa sobre la diferenciación entre la entrega de bienes y la prestación de servicios. Por otro lado, en lo referente a los impuestos sobre la renta, nótese la magnitud que ha de poseer un cambio de paradigma económico para conseguir la destrucción de un pilar, tan fundamental para el sistema fiscal internacional, como ha sido, hasta el presente momento, el concepto de establecimiento

permanente. Aunque, partiendo de una legislación fiscal que ha optado reiteradamente por rehusar el componente intangible, es probable que el partido no lo haya jugado el cambio de paradigma en solitario.

a. *¿Qué retos ha supuesto el eCommerce para la legislación del IVA?*

Con el fin de examinar, en un primer momento, las dificultades encontradas por la normativa del IVA a la hora de gravar eficazmente el consumo, estudiaremos los distintos problemas que la LIVA y la Directiva europea del IVA suscitan frente a la regulación del *eCommerce*.

Siendo el IVA un impuesto indirecto que recae sobre el consumo a través del gravamen de tres hechos imposables, consistentes en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales, las adquisiciones intracomunitarias de bienes, y las importaciones de los mismos, y teniendo en cuenta que el citado impuesto sólo grava las operaciones que se entiendan acaecidas en territorio español, resulta preceptiva la localización del lugar de realización del hecho imponible. ¿Qué sucede entonces cuando un determinado producto se compra electrónicamente? La aparición del comercio electrónico ha provocado la deslocalización de la actividad económica, dado que opera en un ciberespacio en el cual no existe una realidad física localizable.¹³ Esto supone un evidente problema si se tiene en cuenta que, una empresa que opere en España únicamente a través de internet, puede fácilmente, a través de un sistema en el cual sea complicado rastrear las transacciones, deslocalizar su actividad, impidiendo que se grave el consumo realizado en esa plataforma por residentes españoles. Y, siendo complicado localizar el hecho imponible, lógicamente también lo es ubicar e identificar al sujeto pasivo, agrandándose aún más el conflicto si se considera la deslocalización a efectos del sistema de devolución de los no residentes.

¹³ D. Domingo Carbajo Vasco, “Reflexiones sobre Comercio Electrónico y Fiscalidad”, 2000 (disponible en <https://www.navarra.es/NR/rdonlyres/A9E2F1DC-194F-42CE-A9F5-C8AF054D34AD/79593/carbajo.pdf> ; última consulta el 8/04/21).

En efecto, y en línea con lo expuesto hasta ahora, estamos ante un nuevo tipo de comercio en el cual la reina por antonomasia es la intangibilidad, haciendo extremadamente complicada, en ocasiones, la diferenciación entre una entrega de bienes y una prestación de servicios: ¿cuál es la naturaleza jurídica de una operación consistente en la venta, a través de medios electrónicos, de una *app* de juegos? Si nos atenemos a la literalidad del artículo 8 de la LIVA, nos vemos obligados a descartar que se trate de una entrega de bienes, dado que, por un lado, el bien en cuestión no es corporal, y por otro, no ha sido suministrado en soporte material, y, sin embargo, sí que estaríamos ante un producto informático normalizado, ya que, de ninguna manera la aplicación varía en función de las exigencias previas del consumidor, ni se ajusta más tarde a sus necesidades, siendo la oferta de juegos la misma independientemente del usuario. Así pues, estaríamos ante una entrega de bien calificada obligatoriamente como prestación de servicios, lo cual no solo es incoherente desde el punto de vista teórico, sino que, además, puede derivar en una vulneración del principio de neutralidad, en el caso de que la carga fiscal aplicable a dos operaciones sustancialmente iguales difiera únicamente por razón del empleo de medios electrónicos. A título de ejemplo, el artículo 91.Dos.1.2° LIVA permite la aplicación de un tipo impositivo superreducido a la venta de cuadernos de dibujo, a excepción de artículos o aparatos electrónicos, lo cual plantea dos problemas: en primer lugar, ¿en qué difiere, a efectos del IVA, la venta de un cuaderno de dibujo en formato físico de la de un cuaderno de dibujo electrónico?, y, por otro lado, ¿qué coherencia puede hallarse en la categorización de la venta material de un cuaderno como entrega de bienes, frente a la venta de un cuaderno de dibujo virtual, que tome la forma de una *app* móvil, y que sea calificada de prestación de servicios? ¿Tendría la segunda operación que tributar al tipo general sólo porque el soporte no sea tangible? Desde luego, en términos de coherencia, el legislador fiscal no se ha lucido al actualizar la normativa del IVA.

Otro problema motivado por el tratamiento del *eCommerce* en la vigente regulación del IVA es el relacionado con las compras masivas por el usuario, a través de internet, de productos gravados por los Impuestos Especiales, sobre todo cuando se realizan por medio de pequeños envíos con franquicia aduanera y a los cuales son aplicables ciertas exenciones en el IVA. Es el caso de las importaciones de bebidas alcohólicas que logren

encontrar cobertura bajo la exención del artículo 21.2.b) de la Ley de Impuestos Especiales.¹⁴

Resulta de especial interés, en lo referente a los instrumentos fiscales vigentes y su aplicación al *eCommerce*, la solución que ha querido hallar el legislador al invertir el sujeto pasivo en el caso de los servicios prestados por vía electrónica. Recordemos que, a efectos del IVA, el sujeto pasivo es el empresario o profesional que realiza la entrega de bienes o prestación de servicios (artículo 84 LIVA). De este modo, si el problema del comercio electrónico reside en la deslocalización del sujeto pasivo, es evidente que invertirlo, de tal forma que se consideren obligatoriamente prestados en el territorio de aplicación del impuesto los servicios categorizados como electrónicos, siendo indiferente a estos efectos que el prestatario sea un empresario o profesional establecido en el TAI, obliga a localizar el consumo en el territorio del usuario. Esta regla, establecida por el artículo 70 LIVA, responde a la lógica de la globalización, dado que el sistema del IVA se ideó originalmente en base a una tributación en el país de origen, que obedecía a un consumo de naturaleza doméstica. Actualmente, un *eCommerce* holandés cuya facturación a usuarios establecidos en España, haya excedido, en el año precedente, un importe equivalente a 10.000 euros está obligado a liquidar el IVA español. Sin embargo, se trata de una solución especialmente costosa para las *startups* afectadas, que se ven obligadas a cubrir unos costes de cumplimentación complicados de asumir en numerosas ocasiones.

Finalmente, cabe mencionar las dificultades encontradas por la AEAT con ocasión de la desmaterialización de la gestión tributaria. Evidentemente, se trata del menor de los problemas, y, de facto, debería ser un avance que las facturas, los libros contables, y el resto de documentación relevante a efectos fiscales, pueda registrarse de forma digital, y, sin embargo, la gestión tributaria se ha visto entorpecida por la todavía insuficiente digitalización de los medios a disposición de la AEAT. Lamentablemente, solo podemos

¹⁴ Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE 29 de diciembre de 1992 ; última actualización publicada el 31 de diciembre de 2020).

esperar y confiar en una mayor eficacia por parte del Estado a la hora de invertir el dinero público.

b. ¿Cómo gravar rentas intangibles a contribuyentes deslocalizados? Un concepto de establecimiento permanente destruido por las nuevas realidades digitales.

En el ámbito de los impuestos sobre la renta, las consecuencias de la digitalización, y en especial, de su componente intangible, revisten una mayor complejidad, tal y como veníamos adelantando a lo largo del presente trabajo. El problema no es, en este caso, la confusión de dos clases de operación distintas, cuya consecuencia puede ser la vulneración del principio de neutralidad, como en el caso del IVA, sino que, aquí, directamente, nos encontramos con operaciones cuya existencia no es ni tan siquiera apreciable por parte de nuestro ordenamiento jurídico. ¿Cuál es la renta gravable en las operaciones llevadas a cabo por una plataforma de *streaming* como *HBO*? En puridad, se trata de una suscripción anual, pagadera mensualmente, que permite al usuario ver indefinidamente todo un catálogo de películas y series, lo cual podría asimilarse a una membresía *premium* en un videoclub de antaño, y, sin embargo, la completa desmaterialización de las películas y series ha derivado en serias dificultades a la hora de calificar la naturaleza de la renta.

Lejos de ser el asunto de la calificación el más gravoso entre los que aquí nos ocupan, resulta preferible dedicar una mayor consideración al verdadero motivo por el cual las rentas nacidas de los negocios digitales se escapan del campo de visión del fisco: la deslocalización. ¿Cómo segregar los ingresos generados por *HBO* -siguiendo con el ejemplo anterior- en España, de los generados por la tecnológica en nuestro país vecino, o en un país del opuesto hemisferio, si su sistema informático está deslocalizado, haciendo imposible ubicar la procedencia de los usuarios? El verdadero reto para la fiscalidad internacional gira justamente en torno a la imposibilidad de identificar a los usuarios, y, por ende, localizar la fuente de riqueza susceptible de ser gravada, dado que las tecnológicas están optando por tributar en base a un mecanismo que les permite declarar sus ingresos en países de baja tributación, bajo la premisa de que su principal actividad se ha llevado a cabo en ese territorio. Estos sistemas de desvío de impuestos a sistemas

fiscales más benevolentes son conocidos en Europa como “sándwich holandés” o “doble irlandés”, expresiones que hacen referencia, respectivamente, a la baja tributación existente en los Países Bajos o en Irlanda, que permite a las tecnológicas establecer su principal actividad económica en la sede que poseen en estos países, desviando así el pago de impuestos. ¿Qué rentas declara entonces *HBO* en España, por ejemplo? En 2019, la plataforma de *streaming* estadounidense registró 4,6 millones de euros en ingresos, de los cuales, 3,7 millones fueron un pago realizado por *HBO Nordic AB*, matriz de la multinacional en Europa, a su filial española, bajo el concepto de prestación de servicios de promoción y marketing. El millón de euros restante fue ingresado igualmente bajo ese mismo concepto, por *HBO Portugal* y *HBO CE*, lo cual nos lleva a preguntarnos si la empresa pretende hacernos creer que no obtuvo absolutamente ningún ingreso en España por suscripciones, siendo *HBO* una plataforma por suscripción.¹⁵

Nos encontramos, de este modo, con un sistema fiscal internacional que, en la época de mayor esplendor de la globalización, presenta una preocupante incapacidad para evitar algo tan desproporcionado como que las empresas tecnológicas con mayor facturación a nivel internacional, abonen en impuestos hasta un 12 por ciento menos que la media de sociedades del IBEX 35.¹⁶ Y, si enormes compañías digitales que cuentan con miles de clientes en España, como *TripAdvisor*, *Facebook*, *Twitter*, *Airbnb* o *HBO* pueden pagar menos de un millón de euros en impuestos, en el mismo año en el que Inditex tuvo que abonar 980 millones de euros en concepto de IS, y en el cual, incluso la empresa del IBEX 35 que menor importe tuvo que abonar en lo relativo a este impuesto, Técnicas Reunidas, pagó 8 millones de euros, está claro que la carencia legislativa en cuanto al sector digital reviste especial gravedad. Pero ¿qué tan profunda laguna legal permite a los grandes peces tecnológicos bucear con tal agilidad por debajo de los vigentes instrumentos fiscales? La respuesta estriba, una vez más, en la obstinación del legislador por obviar el componente

¹⁵ Alberto R. Aguiar, “HBO solo pagó en España algo más de 100.000 euros en impuestos y facturó más de 4,5 millones de euros en 2019, pero sin contar las suscripciones”, Business Insider, 26 de octubre de 2020 (disponible en <https://www.businessinsider.es/hbo-espana-solo-pago-100000-euros-impuesto-sociedades-espana-743631> ; última consulta el 9/04/21).

¹⁶ Adrián Francisco Varela, “29,5 millones de euros frente a 17.600 millones: cuántos impuestos pagan las tecnológicas en España en comparación con el Ibex 35”, Business Insider, 17 de septiembre de 2020 (disponible en <https://www.businessinsider.es/cuanto-pagan-impuestos-grandes-tecnologicas-respecto-ibex-35-718563> ; última consulta realizada el 9/04/21).

intangibles en la articulación de sus normas. En efecto, multinacionales tecnológicas como las hasta ahora mencionadas, siendo la mayoría estadounidenses, no tributan en territorio español a través del IS, dado que, tal y como establece el artículo 7 de la LIS, éste es aplicable a las sociedades residentes en España.¹⁷ ¿Qué instrumento prevé entonces la norma para las entidades que no residen en territorio español, pero que, sin embargo, obtienen rentas en éste -como es el caso de la mayoría de las *tech companies*-? Es precisamente aquí donde aparece la ya citada figura del establecimiento permanente, a través de la cual, se fija un domicilio fiscal en España a aquellas entidades que, pese a no residir en el país, operan en él al establecer la gestión y dirección de su actividad en algún lugar de su territorio. Así lo expresa el tenor literal del artículo 11 de la LIRNR, insistiendo en la necesidad de ubicar la actividad en un determinado “lugar”.¹⁸ De facto, el artículo 13 de la citada ley hace aún mayor hincapié en el carácter físico y tangible que ha de poseer el lugar en cuestión, enumerando de forma exhaustiva todos aquellos espacios que constituyen el concepto de establecimiento permanente, lista en la cual, desde luego, la nube virtual, no consta.

No parece posible que, en la cobertura de las nuevas realidades digitales, pueda suscitar más problemas la normativa vigente relativa a impuestos sobre la renta, y, sin embargo, lo imposible parece ser que los problemas acaben. Dejando de lado lo ya expuesto en relación a la difícil calificación de los nuevos tipos de renta, la imposibilidad de localizar a los usuarios, y por ende, a la renta en sí, o, la complicación a la hora de identificar al sujeto que la percibe - piénsese, a estos efectos, en las sociedades constituidas por *Youtubers* o *Twitchers* para operar en sus respectivos canales de entretenimiento en directo: ¿cuál es la naturaleza jurídica de las rentas que constituyen su fuente de ingresos?, ¿cómo localizar e identificar esa fuente de ingresos?, ¿sus ganancias dependen de la publicidad pagada por las marcas, o del alcance y número de usuarios que congreguen?, ¿cómo ubicar a esos usuarios?, ¿qué jurisdicción es competente? -, la traba más trascendental (que engloba de algún modo al resto) la constituye la comentada destrucción

¹⁷ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE 28 de noviembre de 2014 ; última actualización publicada el 30 de diciembre de 2016).

¹⁸ 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 (BOE 12 de marzo de 2004 ; última actualización publicada el 10 de marzo de 2021).

del concepto de establecimiento permanente. No parece necesario incidir en las nefastas consecuencias que, un sistema fiscal en el cual se escapa gran parte del valor generado en un determinado territorio puede generar en el equilibrio de una economía globalizada.

En todo caso, y a modo de conclusión de este epígrafe, una conceptualización obsoleta, por parte de la normativa fiscal, de las realidades económicas, ha derivado en una serie de prácticas que han provocado una competencia fiscal entre los países con regímenes fiscales más o menos equivalentes, y aquellos que destacan por ser de baja tributación, además de haber obstaculizado la competencia en igualdad de condiciones entre las empresas que operan a través de medios electrónicos, y aquellas que siguen llevando a cabo sus operaciones de forma tradicional. En este sentido, resulta destacable que el legislador fiscal haya tratado rápidamente de poner solución al problema de la intangibilidad en impuestos indirectos como el IVA, invirtiendo el sujeto pasivo, mientras que, las leyes que regulan los impuestos sobre la renta hayan optado, hasta el momento, por mantener su silencio con respecto a la existencia de realidades intangibles. Revistiendo una mayor complejidad esta cuestión conforme continúa adquiriendo magnitud la globalización, el silencio del legislador nacional y comunitario parece tener su razón de ser en la atención que, durante los últimos años, ha estado prestando a organismos e instituciones internacionales, de las cuales, el sistema fiscal internacional, espera una respuesta globalizada. Por ello, dedicaremos el siguiente apartado a exponer las distintas propuestas que, con el fin de poner solución a la cuestión fiscal de la digitalización, han adquirido relevancia a lo largo de los últimos años.

B. Materializar lo intangible: ¿cómo evitar que la digitalización esquivе la fiscalidad?

Una vez establecidos los motivos de inoperancia del vigente sistema fiscal, en lo que respecta el afrontamiento de las nuevas realidades digitales, conviene realizar una breve exposición de las propuestas llevadas a cabo por los distintos organismos internacionales y nacionales, con el fin de analizar su potencial cabida en la cobertura de las lagunas legales actualmente existentes.

a. *Un legislador fiscal europeo volcado con la incidencia del comercio electrónico en el IVA*

Si existe un ámbito, de los abarcados en este trabajo, en el cual, existe una solución cuando menos sencilla, es sin duda el que concierne a los impuestos sobre el consumo y el *eCommerce*. Ya comentábamos con anterioridad cómo la Directiva del IVA ha introducido la inversión del sujeto pasivo (art. 70 LIVA) para solucionar el problema de deslocalización del consumo, eliminando de este modo -relativamente- la distorsión a la libre competencia que propiciaba la normativa anterior. ¿Por qué decimos que se trata de una solución relativa? En primer lugar, porque establece un umbral de 10.000 euros anuales, por debajo del cual, no aplica la regla de inversión. Por otro lado, sigue en vigor la exención aplicable a las importaciones de bienes cuyo valor no supere los 22 euros (art. 34 LIVA), lo cual, como comentábamos antes, teniendo en cuenta la existencia de los micropagos antes comentados, y los bajos costes del comercio electrónico que permiten e incluso incitan al consumidor a realizar decenas de pequeños pedidos en lugar de los grandes pedidos mensuales que se realizaban antaño, supone una traba al equilibrio del sistema fiscal.¹⁹

Sin embargo, cabe insistir en que, el legislador europeo, ha tenido especial interés por corregir y actualizar su propia normativa, en lo referente al IVA, conforme va aumentando la magnitud del *eCommerce*: en enero de 2021, han entrado en vigor una serie de medidas cuyo único objetivo es reforzar la regla de inversión del sujeto pasivo en su anhelo de conseguir que el consumo se grave en el país en el cual se produce efectivamente. Entre ellas, destaca la medida que obliga a las plataformas digitales -que sirven de *marketplace* a los comercios- a recaudar el IVA de las empresas que a través de ellas venden, en aquellos casos en los que el valor intrínseco de los bienes importados de terceros países sea inferior a 150 euros, o cuando se realicen ventas a distancia entre países de la UE por compañías establecidas fuera del territorio comunitario (artículo 14 bis de la Directiva

¹⁹ Jesús Ramos Prieto, Mónica Arribas León, “El Impuesto sobre el Valor Añadido y el Comercio Electrónico. El Régimen Especial aplicable a los Servicios prestados por Vía Electrónica”, Jurisprudencia Tributaria Aranzadi num. 15/2006 parte Estudio, 2006 (BIB 2006/1626).

2017/2455).²⁰ Se trata de una medida que, indudablemente, supone un avance en la lucha contra el fraude de las tecnológicas. Resulta igualmente resaltable la medida que extiende el régimen de mini ventanilla única, conocido como MOSS (*Mini One-Stop Shop*), el cual permite al sujeto pasivo ingresar el IVA de todos los servicios prestados en la UE en un único país miembro de la UE, el llamado Estado miembro de identificación, también a las entregas de bienes (artículos 369 ter y 369 septies de la Directiva 2019/1995).²¹ En línea con lo comentado al respecto de la necesaria reconsideración jurídica del concepto de bien, esto representa, sin duda, un reseñable progreso. Otro instrumento fiscal recientemente diseñado por el legislador europeo en su afán por evitar el fraude en el comercio electrónico, es el que obliga a los proveedores de pago a que “mantengan registros suficientemente detallados de los beneficiarios y de los pagos en relación con los servicios de pago que presten cada trimestre civil a fin de permitir a las autoridades competentes de los Estados miembros llevar a cabo controles de las entregas de bienes y prestaciones servicios que [...] se consideren realizadas en un Estado miembro, con el fin de conseguir el objetivo de lucha contra el fraude del IVA” (artículo 243 ter de la Directiva 2020/284).²²

Pese a los notorios esfuerzos del legislador, no pueden obviarse las evidentes y ya mencionadas carencias que la normativa del IVA sigue teniendo a la hora de regular las nuevas realidades digitales, como la inclusión en un mismo saco, en consideración de prestación de servicios, de todas las ventas de productos digitales que no sean normalizados y carezcan de un soporte material, o el hecho de que los nuevos criterios de localización apliquen solo a determinadas prestaciones de servicios, obviando una vez más las ventas de bienes digitales, o de datos. Se ha hablado, en este sentido, de la creación de una nueva categoría de hecho imponible en el IVA, situada entre las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, con el fin de gravar los “bienes susceptibles de

²⁰ Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del impuesto sobre el valor añadido para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes (DO 29 de diciembre de 2017; última actualización publicada el 18 de agosto de 2020).

²¹ Directiva (UE) 2019/1995 del Consejo de 21 de noviembre de 2019 por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a las disposiciones relativas a las ventas a distancia de bienes y a ciertas entregas nacionales de bienes (DO 2 de diciembre de 2019; última actualización publicada el 18 de agosto de 2020).

²² Directiva (UE) 2020/284 del Consejo de 18 de febrero de 2020 por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a la introducción de determinados requisitos para los proveedores de servicios de pago (DO 2 de marzo de 2020).

conversión a un sistema digital”. Sin embargo, dada la complejidad del asunto, parece prudente esperar a que la UE desarrolle con mayor profundidad y precisión esta idea, antes de proceder a realizar crítica alguna al respecto.

Finalmente, cabe mencionar una solución que ha tenido cierta acogida doctrinal, y que, sin embargo, resulta especialmente discutible: la creación de un impuesto sobre el *bit*, conocido como el *bit tax*. Este impuesto gravaría, en vez de los productos y servicios que conforman el objeto de las operaciones de venta *online*, el impulso electrónico informático o *bit*, es decir, el medio que sujeta esas operaciones. Esto no supondría, sin embargo, un avance con respecto a una legislación en la que no se tiene en cuenta el componente intangible o digital, sino todo lo contrario: ¿qué sentido tiene gravar un medio que no refleja el valor que se pretende gravar, es decir, la capacidad contributiva transmitida? Solo podemos confiar en que esta solución sea ignorada por el legislador europeo en sus próximos proyectos de ley.

Una vez comentadas las soluciones existentes y potenciales, en lo relativo a la imposición sobre el consumo, conviene adelantar que, en cuanto a los impuestos sobre la renta, la labor está siendo más ardua. Por un lado, como comentábamos con anterioridad, el contexto creado en torno a los nuevos tipos de renta nacidos de la digitalización es, sin lugar a duda, mucho más complejo, y, por otro lado, el gravamen de los beneficios obtenidos por las grandes tecnológicas requiere de un mayor esfuerzo internacional de armonización fiscal, lo cual, evidentemente, no es tarea sencilla. Por ello, dedicaremos los siguientes apartados a exponer las distintas propuestas que los organismos internacionales han estudiado para tratar de poner solución a la cuestión que aquí nos ocupa, tanto en el corto como en el largo plazo.

b. Una redefinición del concepto de establecimiento permanente protagonizada por el componente digital

Son muchas las propuestas internacionales que abogan por la redefinición del concepto de establecimiento permanente, en una dirección que opte por situar el eje del asunto en la presencia económica que una empresa tiene en un determinado territorio, en vez de su presencia meramente física. Así, estaríamos ante una concepción mucho más amplia en la cual adquiere importancia la cristalización de la realidad, frente al protagonismo de la formalidad, en un concepto de establecimiento permanente, en el cual, se pretende reflejar el peso económico de una empresa en un determinado territorio, en base a su presencia física en ese lugar. En este sentido, la Comisión Europea propuso, en marzo de 2018, una Directiva que incluyese, con vistas al largo plazo, el establecimiento de normas y disposiciones relativas a la presencia digital de las empresas en la UE. El principal objetivo de esta propuesta fue justamente la creación de un establecimiento permanente digital, que permitiese “reformular las normas relativas al impuesto sobre sociedades de tal forma que los beneficios queden registrados y gravados allí donde las empresas tengan una interacción significativa con los usuarios mediante canales digitales, en lugar de donde generan sus beneficios”.²³

En línea con la citada propuesta de la UE, el FMI se decanta por algo similar al evaluar, en 2019, una alternativa fiscal consistente en la creación de una figura de establecimiento permanente digital, en la cual el requerimiento de presencia física de la empresa sea sustituido por la exigencia de una “presencia económica significativa”, la cual podría medirse en base a diversos criterios, como los ingresos obtenidos o el número de usuarios situados en la jurisdicción en cuestión.

Y, hablando del plano internacional, cabe destacar que Israel ya ha adoptado esta vía del establecimiento permanente virtual, a través de una circular de su Autoridad Fiscal, en la

²³ Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre la propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa [COM(2018) 147 final-2018/0072 (CNS)] y sobre la 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 [COM(2018) 148 final-2018/0073 (CNS)] (DO 10 de octubre de 2018).

cual se establecen las circunstancias que hacen que una renta procedente de la prestación de servicios digitales, de una entidad no residente en Israel, sea gravable en el citado país.

c. El establecimiento de un nivel mínimo de imposición independiente de la localización de la actividad

La propuesta con mayor acogida en el panorama internacional ha sido, sin duda, la consistente en la creación de un tipo mínimo aplicable a las multinacionales tecnológicas, en las distintas jurisdicciones, con independencia del lugar de obtención de la renta. ¿Qué se busca con esto? En líneas generales, se trata de garantizar que las grandes empresas del sector tecnológico tributen por la totalidad de su beneficio, y no solo por el localizable en alguna localización considerada fiscalmente. Es obvio que los mecanismos que han permitido a estas empresas, hasta la fecha, pagar menos impuestos o incluso evadirlos, giran justamente en torno a los juegos de deslocalización que el componente virtual les permite llevar a cabo. Por ello, si se les obliga a tributar un mínimo, en el país que sea, independientemente de que se trate del territorio en el cual han obtenido la renta en cuestión, por lo menos se garantiza que su renta sea objeto de imposición.

Aunque la creación de este tipo mínimo ha sido estudiada por varias organizaciones internacionales, como el FMI, destaca la propuesta realizada por la OCDE, en su *Global Anti-Base Erosion Proposal* (“GloBE”), en la que, el principal objetivo, es la fijación de un suelo a la competencia fiscal entre jurisdicciones, bajo la premisa de que la razón por la cual las tecnológicas se ven incentivadas a distribuir estratégicamente sus beneficios, en función de las ventajas fiscales ofrecidas, es justamente la captura de inversores entre distintos países. La citada propuesta incluye cuatro componentes: en primer lugar, una regla de inclusión de rentas, con el objetivo de gravar, en el país de origen de la sociedad en cuestión, las rentas procedentes de sus sucursales y filiales situadas en el extranjero, siempre que éstas tributen, en su país de residencia, a un nivel efectivo de gravamen inferior al tipo mínimo que se fije; en segunda lugar, una regla de pagos infragravados, consistente en denegar una deducción, o imponer una tributación, a los pagos que no hayan estado sujetos al menos al tipo mínimo fijado; por otro lado, una regla de

sustitución (“switch-over rule”), para incorporar en los convenios de doble imposición, de tal forma que, el país de residencia de la empresa matriz en cuestión, tenga la posibilidad de sustituir la cláusula de exención para rentas procedentes de beneficios obtenidos en el extranjero, por el método de imputación, siempre que los beneficios atribuibles a un establecimiento permanente o derivados de inmuebles hayan tributado por debajo del tipo mínimo establecido; y, finalmente, una regla de sujeción a gravamen, que complemente la de pagos infragravados, permitiendo que ciertas clases de renta no sujetas a un tipo mínimo puedan tributar. En todo caso, la OCDE hace especial hincapié en que “el funcionamiento de estas reglas necesitaría contemplarse tanto en la legislación interna de los países, como en los convenios de doble imposición, complementándose con una regla de coordinación para evitar que se produzca una concurrencia en los gravámenes por parte de varias jurisdicciones fiscales”.²⁴

¿Cuál es el problema de esta medida, *a priori* tan atractiva, y potencialmente tan eficaz? Sin duda, el de la armonización entre las distintas jurisdicciones. En efecto, como adelantábamos previamente, los impuestos sobre la renta, y en especial, los impuestos sobre sociedad revisten tal complejidad en su estructura, estando ésta plagada de beneficios fiscales, tanto implícitos como explícitos, que, la fijación del tipo mínimo aplicable resulta, en la práctica, especialmente complicada. Tendremos que ser pacientes, una vez más, para descubrir si la fiscalidad internacional consigue establecer un sistema armonizado en este sentido.

d. La creación de una Base Imponible Común Consolidada del Impuesto sobre Sociedades: la BICCIS

La propuesta más llamativa de la UE, en lo concerniente al IS, es la creación de una base imponible común consolidada sobre el IS, conocida como “BICCIS”, cuyo objetivo es solucionar, a largo plazo, los comentados problemas que la fiscalidad internacional ha de afrontar para lograr una tributación efectiva por parte de los grupos societarios. En este

²⁴ Julio López Laborda, Jorge Onrubia, “Los retos de la fiscalidad societaria en la era de la economía digital: el estado de la cuestión”, Fedea Policy Papers, abril de 2019 (disponible en <http://documentos.fedea.net/pubs/fpp/2019/12/FPP2019-04.pdf> ; última consulta realizada el 9/04/21).

caso, estaríamos ante un instrumento aplicable a todas las sociedades, independientemente de que tengan o no un componente digital.

Esta base se ponderaría en los Estados Miembros, en base a tres factores, todos representativos de la generación de valor empresarial: activos, trabajo -y en concreto, número de empleados y respectivos salarios-, y ventas. La recaudación correspondiente a cada Estado resultaría de aplicar el tipo impositivo nacional, a la fracción correspondiente de la base consolidada.

Además, los precios de transferencia dejarían de utilizarse en las adquisiciones intracomunitarias, lo cual supondría una importante reducción de costes. Sin embargo, la BICCIS no solventaría de forma definitiva los problemas de planificación fiscal agresiva, y la consecuente localización estratégica, ya que abre las puertas a nuevas estrategias de planificación fiscal basadas en la reasignación de los tres factores citados, lo cual supondría, de nuevo, la aparición de distorsiones en el equilibrio fiscal y económico.²⁵

e. Otras propuestas

Otra de las soluciones propuestas, en concreto, por el FMI, es la aplicación de la regla del IVA, de inversión del sujeto pasivo, también al IS. Es evidente que, la principal diferencia entre la eficacia del sistema fiscal aplicable a los impuestos indirectos, y la del establecido para la imposición directa, radica justamente en la existencia en el primero de esa figura de inversión del sujeto pasivo, que permite recaudar el impuesto en el país de destino, rompiendo con la tradicional regla de recaudación en el país de origen, lo cual, en un mundo cada vez más globalizado, adquiere especial sentido. No hay duda de que, prever la posibilidad de recaudar el IS en el cual se genera la renta, independientemente de que la empresa resida o no en él, es cuando menos lógico.

²⁵ Propuesta de DIRECTIVA DEL CONSEJO, de 25 de octubre de 2016, relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS) (DO 25 de octubre de 2016).

Se ha hablado también, en lo relativo a los precios de transferencia, de la potencial sustitución del principio *Arm's Length*, según el cual, en las operaciones entre empresas vinculadas, la fijación de los precios ha de considerar, como mínimo “la distancia de un brazo”, que es la que se dice que dos empresas “desconocidas” mantendrían entre ellas, por reglas de reparto basadas, una vez más en la localización de los usuarios. Se trata, una vez más, de una medida que requiere especial consenso a nivel internacional, así como una estructura cuya construcción reviste especial complejidad. No obstante, cabe pensar que podrían entrar aquí en juego los utensilios del *Big Data*, los cuales, si son capaces de dar lugar a nuevos modelos de negocio, y de desestabilizar el sistema fiscal internacional, también pueden ser usados para dar solución a los problemas acaecidos en consecuencia. De facto, la AEAT ha anunciado, recientemente, que está articulando, a través del *Big Data* y su abanico de posibilidades y aplicaciones, un plan para cazar la elusión fiscal de los *youtubers* y *streamers* que se han mudado a Andorra en los últimos años, país en el cual tributan por su renta a un tipo máximo del 10 por ciento, frente al 47 por ciento español.²⁶

En todo caso, e independientemente de otras propuestas que puedan ser mencionadas, cabe finalizar este apartado insistiendo en el gran problema de todas las soluciones hasta ahora comentadas: la falta de armonización a nivel internacional. Tanto el FMI, como la OCDE y la UE, llevan varios años prometiendo la aportación de una propuesta definitiva, y, sin embargo, la complejidad del asunto que aquí nos compete, y la dificultad de ponerse de acuerdo entre jurisdicciones cuyos sistemas fiscales varían tanto, hace cada vez más difícil la aparición de esta solución armonizada. De hecho, en el G7 presidido por Francia en 2019, los ministros llegaron a un acuerdo en tres puntos -y en particular, destacan el establecimiento del nivel mínimo de tributación antes comentado (de forma parecida al GILTI estadounidense), y una redefinición del punto de conexión fiscal que deje de lado la necesidad de una presencia física en el territorio-, los cuales, según ellos, iban a permitir la conclusión de un acuerdo internacional en enero de 2021. Como era de esperar, en abril de 2021, ese acuerdo sigue sin haber aparecido.

²⁶ Alberto R. Aguiar, “Big data para 'cazar' a los españoles que simulan vivir en el extranjero: cómo Hacienda podría tumbar el plan de los youtubers menos cuidadosos con su marcha a Andorra”, Business Insider, 1 de febrero de 2021 (disponible en <https://www.businessinsider.es/hacienda-big-data-cazar-espanoles-simulan-vivir-extranjero-802305> ; última consulta realizada el 9/04/2021).

C. La solución del corto plazo: la Tasa Digital

En base a la mencionada dificultad encontrada por el panorama internacional a la hora de establecer un sistema fiscal armonizado en lo relativo a la digitalización, los sistemas fiscales nacionales han optado por la entrada en vigor de impuestos sobre los servicios digitales, cuyo objetivo es frenar la evasión fiscal en el corto plazo. En el ámbito europeo, destacan las recientemente reguladas “tasas digitales”, y, en concreto, la “Tasa Google” española, la “Tasa Gafa” francesa, y la “DST” inglesa, aunque cabe comentar que Italia también tiene la suya.

a. La “Tasa Google” española

El 16 de enero de 2021, entró en vigor en nuestro país, la Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, en el que se regula el tributo popularmente conocido como “Tasa Google”. Este impuesto grava con un 3 por ciento los ingresos que procedan de tres actividades -las principalmente llevadas a cabo justamente por la tecnológica por antonomasia, Google-: la prestación de servicios de publicidad *online*, los servicios de intermediación en línea, y la venta de datos generados a partir de información proporcionada por el usuario. Su aplicación recae únicamente sobre las empresas cuya cifra de negocios supere, a nivel mundial, los 750 millones de euros, y los 3 millones de euros en España.

Sin duda, es una solución eficaz para lograr el objetivo que hasta ahora mencionábamos: la obligatoria tributación de las tecnológicas en los países en los cuales operan y generan ingresos. Sin embargo, y a pesar de que el legislativo ha categorizado esta medida de transitoria, Google ya ha anunciado que, a partir del 5 de mayo de 2021, repercutirá esta “tasa digital” en sus anunciantes, cobrando un 2 por ciento a todo aquel que se anuncie en España, independientemente de su localización.²⁷

²⁷ África Semprún, “Google cobrará un 2% más a los anunciantes para compensar la tasa digital”, El Economista, 3 de marzo de 2021 (disponible en <https://www.eleconomista.es/empresas-finanzas/noticias/11083347/03/21/Google-cobrara-un-2-mas-a-los-anunciantes-para-compensar-la-tasa-digital.html> ; última consulta realizada el 9/04/2021).

¿Cuál es el problema de este impuesto? Excluye determinados ingresos nacidos de negocios digitales del hecho imponible, y en concreto, los derivados de la venta de bienes y servicios entre los usuarios en el marco de un servicio de intermediación en línea, o el suministro de contenidos digitales y determinados servicios financieros.

b. La “Tasa Gafa” francesa

Francia, por su parte, ha creado un impuesto digital conocido como “GAFA”, en honor a las principales tecnológicas del sector digital: Google, Amazon, Facebook y Apple. Este tributo, al igual que el español, grava con un 3 por ciento los ingresos brutos de publicidad, los obtenidos por intermediación en plataformas online, así como los de reventa de datos de particulares, y es aplicable a empresas con actividades digitales cuya facturación global supere los 750 millones de euros y su facturación en Francia supere los 25 millones.

Una ventaja de la Tasa GAFA francesa es que lo que se pague a través de este impuesto se deduce de las cuotas del IS. Sin embargo, ha dado lugar a un importante conflicto comercial con EEUU con motivo de una supuesta “discriminación con las empresas tecnológicas americanas”.

c. La “DST” inglesa

En el Reino Unido, el impuesto digital recibe el nombre de “Digital Services Tax” (*DST*), y aplica un 2 por ciento a los ingresos procedentes de ciertos motores de búsqueda, plataformas de redes sociales y puntos de venta online (*eCommerce*), únicamente a aquellas empresas con ingresos procedentes de servicios digitales que superen globalmente las 500 millones de libras, y 25 millones en el Reino Unido. Está vigente desde el 1 de abril de 2020.

No obstante, según un informe de investigación de la *U.S. Trade Representative*, la UK DST discrimina a las empresas estadounidenses, además de ser irrazonable por inconsistente con los principios predominantes de la fiscalidad internacional. El informe tacha asimismo este impuesto de especialmente gravoso para las *covered companies* estadounidenses, al incurrir en gravámenes administrativos, de *compliance*, y de gastos adicionales.

El gobierno del Reino Unido ha anunciado que se trata de un impuesto interino, aunque ya ha previsto una primera revisión de éste para 2025, por lo que hasta entonces parece que hay planes de que se mantenga su vigencia.

d. La creación de un nuevo tipo de impuesto para tapar las lagunas legales: ¿una solución eficaz?

Nos encontramos, así pues, con la entrada en vigor de medidas que tienen, según los ordenamientos jurídicos nacionales, un carácter transitorio, y que, sin embargo, dados los problemas comentados sobre la difícil articulación de un sistema fiscal armonizado a este respecto, no parece que vayan a ser derogadas en el medio plazo.

Sin embargo, y pese a la eficacia que estas medidas puedan tener en el plano de la inmediatez, no cabe obviar que no son sino tapaderas a las lagunas legales existentes en las distintas legislaciones fiscales, nacionales e internacionales. En efecto, lo expuesto en el presente trabajo con respecto al desfase de determinados conceptos jurídicos, como el de bien, o el empeño del legislador por obviar la intangibilidad en todas sus figuras, son problemas que no van a encontrar una solución en la rápida y fácil creación de un impuesto que incluya lo que la normativa general fiscal (LIVA, LIS... y correspondientes directivas europeas) ha sido incapaz de articular.

Además, la falta de armonización puede incluso dar lugar a un mayor desequilibrio, dado que, si únicamente 4 países europeos aplican el impuesto digital, es evidente que las tecnológicas van a responder en perjuicio de los usuarios establecidos en esos países, lo

cual, teniendo en cuenta el objetivo de la fiscalidad internacional consistente en mantener el llamado *Level Playing Field* para evitar que ciertos países tengan una ventaja fiscal competitiva que incite a las empresas a operar mayormente en ellos, supone de todo, menos una solución al problema fiscal de la digitalización.

Así pues, parece oportuno terminar la presente exposición citando las conclusiones de uno de los *lobbies* económicos más influyentes de nuestro país, FEDEA, en su estudio sobre las aquí analizadas propuestas nacionales e internacionales: “Ante la dimensión global del problema, [...] las soluciones multilaterales son en principio preferibles a las que están poniendo en marcha algunos países de forma unilateral. Sin embargo, [...] las medidas unilaterales pueden ser útiles para garantizar una tributación mínima de las empresas y para fomentar acuerdos internacionales”.²⁸

V. CONCLUSIONES

Tras estudiar con profundidad los efectos fiscales de la digitalización de la economía, cabe incidir, en primer lugar, y a modo de conclusión, en la complejidad que posee, en todos los sentidos, el nuevo paradigma económico propulsado por la digitalización, y *por ende*, la traducción jurídica de éste. En efecto, nos encontramos, desde hace más de una década, con un comercio globalizado que no encuentra límites a su extensión -con excepción de la situación creada por el Covid-19-, impulsado por una digitalización que no cesa de expandirse, no solo cuantitativamente, considerando que el número de negocios que se digitalizan crece diariamente, sino, también en términos sectoriales, dado que cada vez son más los ámbitos que encuentran cabida en este proceso de digitalización. Y, lo que, es más, estamos ante un motor que, además de impulsar la globalización, se

²⁸ Adrián Francisco Varela, “7 fórmulas que pueden frenar la elusión fiscal de los gigantes tecnológicos, según uno de los lobbys económicos más influyentes de España”, Business Insider, 11 de diciembre de 2019 (disponible en <https://www.businessinsider.es/7-formulas-frenar-elusion-fiscal-grandes-tecnologicas-544223> ; última consulta realizada el 9 de abril de 2021).

convierte en su razón de ser: el nacimiento de nuevas realidades digitales, tales como las criptomonedas, las plataformas de *streaming*, o las redes sociales, cuya existencia era impensable hace cincuenta años, genera una inevitable vinculación entre agentes de todo el planeta. Y, si hablamos de inevitabilidad, es porque estamos ante nuevos modelos de negocio que existen única y exclusivamente en base a la digitalización, y funcionan única y exclusivamente a través de ella.

De este modo, resulta comprensible que la ley, que siempre avanza tres pasos por detrás de la tecnología -dada la inalcanzable velocidad que ha adquirido ésta en los últimos tiempos-, encuentre notables obstáculos a la hora de contemplar cada una de las nuevas realidades que ésta última nos trae. Sin embargo, lejos de ser la regulación del plano de lo concreto, prescriptiva para que un sistema funcione, el establecimiento y constante actualización de sus pilares y directrices generales sí que lo es. ¿A qué nos referimos con esto? El legislador fiscal lleva siendo consciente de la existencia del componente intangible de esta nueva economía digital desde hace años, y, sin embargo, ha optado por obviarlo en cada una de sus revisiones a la normativa vigente del IS. La vagancia siempre ha sido el peor enemigo del hombre, y, está claro, que, el legislador fiscal nacional y supranacional, no iba a ser menos humano. Optar por el recurso a instrumentos fiscales de carácter transitorio, desarrollables de cero, adheribles cual anexo al catálogo legislativo ya vigente, en lugar de tratar de ahondar detenidamente en las carencias de un sistema desestabilizado por la intangibilidad y sofisticación de lo digital, muestra, sin duda, un empeño y dedicación cuestionables.

Independientemente de que la UE opte por redefinir el concepto de establecimiento permanente en base al componente digital, o por crear una base común consolidada para el IS, es innegable que la solución a la evasión fiscal requiere de un esfuerzo legislativo globalizado. Hasta que el sistema fiscal internacional, en su conjunto, no admita la inclusión del dato en el concepto de bien a efectos de IVA, o la concepción de una imposición sobre la renta que obligatoriamente localice ésta última en base al componente económico, es decir, a la efectiva obtención de un valor en un determinado territorio, independientemente del medio empleado para obtenerlo y del tipo de valor obtenido, dejando atrás las absurdas formalidades que niegan la presencia en el terreno de juego de todo lo que no tiene dimensiones perceptibles por el ojo humano, la articulación de cualquier medida nacional va a ser en vano.

En vísperas de un predecible conflicto entre las tecnológicas estadounidenses y los países europeos que, al igual que España, están decidiendo aplicar a las primeras un impuesto digital, no resulta desorbitado augurar un cierto fracaso a la implementación de este tipo de medida. Sería deseable que, la UE, en cooperación con otros organismos internacionales como la OCDE, dediquen los tiempos que están por venir a lograr la efectiva conclusión de un acuerdo en el cual se asienten las bases de un nuevo sistema fiscal internacional, adaptado a la globalización y a su componente digital. Mientras tanto, podremos seguir sentados en la grada viendo como los *streamers*, los *influencers*, las criptomonedas, y las grandes tecnológicas, le ganan el partido de la evasión fiscal a un equipo tributario que parece estar esperando a que el oponente se meta gol en propia.

VI. BIBLIOGRAFÍA

1. Legislación

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, **del Impuesto sobre el Valor Añadido** (BOE 29 de diciembre de 1992 ; última actualización publicada el 31 de diciembre de 2020).

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, **del Impuesto sobre Sociedades** (BOE 28 de noviembre de 2014 ; última actualización publicada el 30 de diciembre de 2016).

Ley 38/1992, de 28 de diciembre, **de Impuestos Especiales** (BOE 29 de diciembre de 1992 ; última actualización publicada el 31 de diciembre de 2020).

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** (BOE 12 de marzo de 2004 ; última actualización publicada el 10 de marzo de 2021).

Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, **relativa al Sistema Común del Impuesto sobre el Valor Añadido** (DO 11 de diciembre de 2006 ; última modificación publicada el 11 de diciembre de 2020).

Directiva (UE) 2019/771 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de Mayo de 2019, **relativa a Determinados Aspectos de los Contratos de Compraventa de Bienes**, por la que se modifican el Reglamento (CE) núm. 2017/2394 y la Directiva 2009/22/CE y se deroga la Directiva 1999/44/CE (DO 22 de mayo de 2019 ; última actualización publicada el 26 de noviembre de 2019).

Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE **en lo referente a determinadas obligaciones respecto del impuesto sobre el valor añadido para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes** (DO 29 de diciembre de 2017; última actualización publicada el 18 de agosto de 2020).

Directiva 86/653/CEE del Consejo, de 18 de diciembre de 1986, **relativa a la Coordinación de los Derechos de los Estados Miembros en lo referente a los Agentes Comerciales Independientes** (DO 31 de diciembre de 1986).

Directiva (UE) 2019/1995 del Consejo de 21 de noviembre de 2019 por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE **en lo que respecta a las disposiciones relativas a las ventas a distancia de bienes y a ciertas entregas nacionales de bienes** (DO 2 de diciembre de 2019; última actualización publicada el 18 de agosto de 2020).

Directiva (UE) 2020/284 del Consejo de 18 de febrero de 2020 por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE **en lo que respecta a la introducción de determinados requisitos para los proveedores de servicios de pago** (DO 2 de marzo de 2020).

Propuesta de DIRECTIVA DEL CONSEJO, de 25 de octubre de 2016, **relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS)** (DO 25 de octubre de 2016).

Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre la propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa [COM(2018) 147 final-2018/0072 (CNS)] y sobre la 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 [COM(2018) 148 final-2018/0073 (CNS)] (DO 10 de octubre de 2018).

2. Jurisprudencia

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Novena), de 18 de noviembre de 2020, “**Techbau SpA contra Azienda Sanitaria Locale AL.**”, Asunto C-299/19, *Sobre la Cuestión Prejudicial*, Apartado 51 [versión electrónica - base de datos EUR-lex. Ref. 62019CJ0299].

Conclusiones del Abogado General Sr. E. Tanchev, presentadas el 17 de diciembre de 2020, “**The Software Incubator Ltd contra Computer Associates Ltd**”, Asunto C-410/19 [versión electrónica - base de datos EUR-Lex. Ref. 62019CC0410].

3. Obras Doctrinales

A.Seetharaman, Indu Niranjani, A.S. Saravanan y Dinakaran Balaji, “A Study of the Moderate Growth of Online Retailing (eCommerce) in the UAE”, 2017.

Christian Hess Araya, “La Dimensión Jurídica del Software. Naturaleza, Tutela Jurídica, Contratos y Responsabilidad”, 1º edición electrónica, 2007.

Isabel Lorente Martínez, “Compraventa Internacional de Mercaderías y Litigación Internacional. Conceptos Clave en el Art. 7.1.b) guión primero del Reglamento Bruselas I-BIS”, publicado en la Revista de Derecho Patrimonial núm. 51/2020 parte Doctrina. Artículos. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor, 2020.

D. Domingo Carbajo Vasco, “Reflexiones sobre Comercio Electrónico y Fiscalidad”, 2000.

Jesús Ramos Prieto, Mónica Arribas León, “El Impuesto sobre el Valor Añadido y el Comercio Electrónico. El Régimen Especial aplicable a los Servicios prestados por Vía Electrónica”, Jurisprudencia Tributaria Aranzadi núm. 15/2006 parte Estudio, 2006 (BIB 2006/1626).

Julio López Laborda, Jorge Onrubia, “Los retos de la fiscalidad societaria en la era de la economía digital: el estado de la cuestión”, Fedea Policy Papers, abril de 2019.

4. Recursos de Internet

Universidad de Deusto, “Industria 4.0: la 4º revolución industrial”, 2015 (disponible en <https://www.youtube.com/watch?v=Z2DK6QJX1rs> ; última consulta el 8/04/2021).

Douglas B. Laney, “Your Company’s Data May Be Worth More Than Your Company”, Forbes, 22 de julio de 2020 (disponible en <https://www.forbes.com/sites/douglaslaney/2020/07/22/your-companys-data-may-be-worth-more-than-your-company/?sh=647547ba634c> ; última consulta el 8/04/2021).

Agencia Tributaria, “Modelo 200. Declaración del Impuesto sobre Sociedades”, 11.9.1.1. Definición de Establecimiento Permanente (disponible en https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Manuales_Folletos_y_Videos/Manuales_de_ayuda_a_la_presentacion/Ejercicio_2018/ Ayuda_Modelo_200/11_Especialidades_de_cumplimentacion_del_modelo_200/11_09_Contribuyentes_por_el_impuesto_sobre_la_renta_de_no_residentes_EP_/11_09_01_Especialidades_de_tributacion_y_de_cumplimentacion_del_modelo_200/11_09_01_01_Definicion_de_establecimiento_permanente/11_09_01_01_Definicion_de_establecimiento_permanente.html ; última consulta el 8/04/2021).

Alberto R. Aguiar, “HBO solo pagó en España algo más de 100.000 euros en impuestos y facturó más de 4,5 millones de euros en 2019, pero sin contar las suscripciones”, Business Insider, 26 de octubre de 2020 (disponible en <https://www.businessinsider.es/hbo-espana-solo-pago-100000-euros-impuesto-sociedades-espana-743631> ; última consulta el 9/04/21).

Adrián Francisco Varela, “29,5 millones de euros frente a 17.600 millones: cuántos impuestos pagan las tecnológicas en España en comparación con el Ibex 35”, Business Insider, 17 de septiembre de 2020 (disponible en <https://www.businessinsider.es/cuanto-pagan-impuestos-grandes-tecnologicas-respecto-ibex-35-718563> ; última consulta realizada el 9/04/21).

Alberto R. Aguiar, “Big data para 'cazar' a los españoles que simulan vivir en el extranjero: cómo Hacienda podría tumbar el plan de los youtubers menos cuidadosos con

su marcha a Andorra”, Business Insider, 1 de febrero de 2021 (disponible en <https://www.businessinsider.es/hacienda-big-data-cazar-espanoles-simulan-vivir-extranjero-802305> ; última consulta realizada el 9/04/2021).

África Semprún, “Google cobrará un 2% más a los anunciantes para compensar la tasa digital”, El Economista, 3 de marzo de 2021 (disponible en <https://www.eleconomista.es/empresas-finanzas/noticias/11083347/03/21/Google-cobrara-un-2-mas-a-los-anunciantes-para-compensar-la-tasa-digital.html> ; última consulta realizada el 9/04/2021).

Adrián Francisco Varela, “7 fórmulas que pueden frenar la elusión fiscal de los gigantes tecnológicos, según uno de los lobbys económicos más influyentes de España”, Business Insider, 11 de diciembre de 2019 (disponible en <https://www.businessinsider.es/7-formulas-frenar-elusion-fiscal-grandes-tecnologicas-544223> ; última consulta realizada el 9 de abril de 2021).