



FACULTAD DE DERECHO

**FISCALIDAD DE LA ECONOMÍA DIGITAL DESDE UN
PUNTO DE VISTA INTERNO Y EXTERNO (ESPAÑA,
UNIÓN EUROPEA Y ESTADOS UNIDOS)**

Juan Vidri Salgado

4º, E1

Derecho Financiero y Tributario

Eva María Gil Cruz

Madrid
Junio, 2019

ÍNDICE

RESUMEN DEL TRABAJO	3
ABSTRACT	4
1. INTRODUCCIÓN	6
1.1. Objeto del trabajo	8
1.2. Metodología de la investigación	9
2. CONCEPTO DE ECONOMÍA DIGITAL	11
3. COMPONENTES DE LA ECONOMÍA DIGITAL	12
4. BASES Y MODELOS DE COMERCIO ELECTRÓNICO	13
5. FUNDAMENTACIÓN DE LA TRIBUTACIÓN DEL COMERCIO ELECTRÓNICO	14
6. PERSPECTIVA GLOBAL	18
6.1. Derecho comparado (Estados Unidos – Unión Europea).....	25
6.2. Derecho interno (España).....	33
7. SUPUESTO PRÁCTICO	38
7.1. Estados Unidos.....	39
7.2. Unión Europea	41
7.3. España	42
8. CONCLUSIONES	43
BIBLIOGRAFÍA.....	46
ANEXO DE LEGISLACIÓN	48
ANEXO DE JURISPRUDENCIA	49

RESUMEN DEL TRABAJO

Con la intención de poder comprender de una mejor manera este trabajo, es necesario hacer una serie de referencias al comercio electrónico. Se entiende por comercio electrónico, el desarrollo de actividades comerciales por vía electrónica, las cuales se basan bien en la cesión de productos, la prestación de servicios o el intercambio de datos, realizadas todas ellas a tiempo real.

Estas actividades se desarrollan entre empresas, consumidores y Administraciones Públicas, aunque existen una gran variedad de tipos de comercio electrónico, el que actualmente tiene más peso es el comercio *online* o *e-commerce*.

Este trabajo tiene como objetivo analizar tributación de este nuevo tipo de comercio desde distintos escenarios. En concreto desde el punto de vista de la legislación de Estados Unidos, la Unión Europea y España. Para ello, se realizarán comentarios sobre la situación en cada uno de los escenarios distintos escenarios. Posteriormente se emitirán una serie de conclusiones sobre el análisis de la legislación.

Palabras clave: Tributación, Fiscalidad Internacional, Comercio Electrónico, Economía Digital, Regulación.

ABSTRACT

With the intention of being able to understand in a better way this project, it is necessary to make some references about electronic commerce. Electronic commerce could be defined as the commercial activities taking place through different electronic ways. These activities can be based in the transfer of products, the service delivery or the data exchange, taking place all of them in real time.

These activities are developed between companies, final costumers, and Public Administrations. Even there are different types of electronic commerce the most important one now a day, is the online commerce or e-commerce.

The objective of this project is to analyze the applicable taxation to this new type of commerce from different stages. Specifically, from the point of view of the United States, the European Union and the Spanish legislation. For the purpose, comments on the actual situation on the different scenarios will be introduced. Conclusions from the analysis will be made at the end.

Key words: Taxation, International Tax, Electronic Commerce, Digital Economy, Legislation.

SIGLAS Y ABREVIATURAS UTILIZADAS

CDI – Convenio de Doble Imposición

CE – Comisión Europea

CNMC – Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia

IRPF – Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

IS – Impuesto de Sociedades

IVA – Impuesto sobre el Valor Añadido

MCDI – Modelo de Convenio de Doble Imposición

OCDE – Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico

OMC – Organización Mundial del Comercio

PE – Parlamento Europeo

PIB – Producto Interior Bruto

pymes – pequeñas y medianas empresas

1. INTRODUCCIÓN

La importancia del comercio electrónico a día de hoy es innegable. Si analizamos los últimos datos aportados por la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia (CNMC), el primer trimestre de 2018 se considera el más fuerte de la historia, habiendo generado en este periodo el comercio *online* más de 8.900 millones de euros. Si nos fijamos en el Producto Interior Bruto (PIB) de otros países europeos observamos que, en algunos de ellos, este tipo de comercio alcanza hasta el 7,2% del mismo. Por otra parte, más de un tercio de la población somos considerados potenciales clientes del comercio electrónico, ya que se nos puede catalogar como internautas. Además, las previsiones de futuro son que este nuevo modelo de comercio siga creciendo a un ritmo y hasta niveles muy altos. Estos datos, son una muestra de la importancia que tiene realizar un estudio detallado, sobre qué efectos puede tener la aparición de este nuevo modelo de negocio en la economía y más concretamente en el sistema fiscal.



The screenshot shows a website interface with a navigation bar at the top containing links for Ecommerce, Digital, Innovación, Management, Marketing, Pymes, Fintech, and Conoce DIR&GE. The main article title is "El ecommerce español crecerá a doble dígito hasta 2022", dated 4 de julio de 2018. Below the title is a large image of hands using a laptop and a credit card. To the right is a "Contenidos Top" section with four video thumbnails and their titles: "DIR&GE Vídeo Noticias eCommerce - Tercera semana de Mayo de 2017", "Manuel de Dios, Director de Canal en Citrix. Think Tank 'La...'", "Keynote Xavier Sabrià de Nacex. Think Tank DIR&GE 'Problemáticas y soluciones...'", and "10 claves para conocer el perfil del consumidor en 2015". At the bottom right, there is a pricing box showing "180,89€ en 4 cuotas = 47,06€" with a large number "4" in the center.

Desde el punto de vista fiscal el comercio electrónico supone un gran reto. En pocos años, este nuevo comercio ha revolucionado el mundo de los negocios, un ejemplo de ello es que hoy en día encontramos grandes empresas que no se plantean abrir puntos de venta físicos, tal y como ocurría anteriormente, sino que operan y pretenden seguir haciéndolo en el futuro al 100% a través de internet.

Internet se encuentra presente a día de hoy en todos los sectores de actividad. A través del mismo, podemos acceder a todo tipo de bienes y servicios, como pueden ser viajes, música, productos perecederos o prensa, entre muchos otros.

COMPANÍAS

Lidl se sube al carrito online



EXPANSION

La consecuencia directa de este crecimiento es el nacimiento de nuevos problemas, como pueden ser por ejemplo la evasión y el fraude fiscal. Para evitarlos, es necesario acoplar la fiscalidad que un su día se pensó para el que hoy conocemos como comercio tradicional a este nuevo tipo de comercio. Este es sin duda, uno de los mayores retos que hasta el día de hoy a planteado en el marco legislativo la aparición del comercio electrónico.



1.1. Objeto del trabajo

Tras lo expuesto en los apartados previos se procede a explicar a continuación cuales son los objetivos del trabajo, los problemas que se plantean y la aplicación práctica del mismo.

Para entender el comercio electrónico creo que es necesario tener en cuenta dos conceptos muy presentes hoy en día, como son la globalización y la crisis, aunque este último pueda parecer que ya ha quedado más atrás en el tiempo. Una de las consecuencias de que se hayan juntado estas dos circunstancias en un mismo momento histórico, ha sido el auge del *e-commerce*. Actualmente, vivimos en un mundo globalizado en el que la crisis en su día también se vio globalizada, y de la que los empresarios han tratado de salir a través de nuevas formas de negocio en las que valerse de esa globalización. Hoy en día, las empresas pueden, como consecuencia de los distintos avances políticos o técnicos entre otros, realizar sus actividades en más de un país sin que ello suponga un esfuerzo económico desorbitado. El comercio electrónico ha proporcionado a los empresarios, la oportunidad de ampliar su territorio de actuación de una manera más sencilla. Pensemos por ejemplo en cuanto tardaba en internacionalizarse una empresa hace un siglo, y cuantas empresas prestan hoy en día servicios a lo largo de todo el mundo, contando muchas de ellas con menos de una década de vida. Se tratará de explicar de una manera resumida, los conceptos básicos, así como los componentes de la economía digital. Con estas breves nociones claras, se podrá posteriormente abordar el objeto central del trabajo de una manera mucho más precisa.

La intención de este trabajo, es entonces, realizar una breve introducción a la economía digital para posteriormente exponer el escenario en el que actualmente se encuentra la fiscalidad de la economía digital. Una vez establecidos y consolidados estos conceptos se expondrá el marco en el que se mueve la normativa sobre fiscalidad del comercio electrónico en Estados Unidos, la Unión Europea y España. Una vez expuesto el marco normativo, se realizará el análisis de los tres escenarios en base a un supuesto práctico. Partiendo del análisis se elaborarán una serie de conclusiones que supondrán el final del trabajo.

1.2. Metodología de la investigación

Este trabajo de fin grado, titulado “Fiscalidad de la economía digital desde un punto de vista interno y externo (España, Unión Europea y Estados Unidos)” es fruto del estudio de diversas fuentes.

Por una parte, se ha realizado un análisis de las leyes, los reglamentos, las directivas y otros documentos de igual importancia publicados respecto a esta materia en los tres escenarios en los que se centra el trabajo, Estados Unidos, la Unión Europea y España. Esto ha supuesto la base sobre la que se desarrolla el trabajo, por ser parte indispensable para el estudio de esta materia. De cara a obtener la información más actualizada posible al respecto, se han consultado todo tipo de bases de datos, destacando entre ellas las digitales. Esto ha sido algo muy necesario ya que al ser un tema de actualidad se encuentra sujeto a cambios repentinos.

Además, se ha recurrido a otro tipo de fuentes como pueden ser monografías, páginas web, artículos publicados por expertos fiscales o manuales teóricos. Estas fuentes han sido consultadas tanto en formato físico como digital. De entre todas ellas tienen gran importancia, la página web de la Agencia Tributaria española o la web Fiscalidad & Economía Digital. La primera, por ser desde el punto de vista español la autoridad administrativa en todos los temas relativos al sistema fiscal. La segunda, por recoger gran parte de las novedades y multitud de artículos centrados en el fenómeno de la economía digital y más concretamente en el ámbito fiscal. Gracias a estas fuentes se puede llegar a generalizar, analizar, sintetizar, interpretar o evaluar las fuentes a las que anteriormente se ha hecho referencia, como son leyes, normativas o directivas. Las referencias a todas estas fuentes pueden encontrarse en la bibliografía del trabajo.

Por último, para una mejor comprensión de lo analizado en el trabajo, se ha optado por incluir un supuesto práctico en el que se analice cada uno de los escenarios, de esta manera se expondrá de una manera más clara la teoría analizada. Se trata de la mejor manera de que quede reflejada la aplicación práctica de lo estudiado al mundo real. Este supuesto práctico ha sido en cualquier caso elaborado por el autor del trabajo.

Es necesario añadir, que este trabajo durante su elaboración ha sido supervisado por una tutora especializada en materia fiscal.

2. CONCEPTO DE ECONOMÍA DIGITAL

Podríamos referirnos a ella coloquialmente como “la economía de internet”. La economía digital se refiere a una economía basada en el uso de tecnología digital. Se dio a conocer en el que fue el libro más vendido del año 1.995 *Economía Digital; promesa y peligro en la era de la inteligencia en las Redes* de Don Tapscott¹. Se considera uno de los primeros libros en los que se muestra como internet puede cambiar el modo tradicional en el que se hacen los negocios. En esta nueva economía, las redes sociales y la infraestructura en comunicación, proporcionan una plataforma global sobre la cual personas y organizaciones, crean estrategias, interactúan, se comunican, colaboran y buscan información. Una de las definiciones que se le ha dado a la economía digital ha sido la de "adaptación de todas las ramas de la economía (empresas, familias, gobiernos,...) a las nuevas posibilidades de las tecnologías de la información y el conocimiento"². Debido al alto impacto de esta nueva manera de hacer negocios, las empresas tradicionales evalúan activamente la forma de responder a los cambios que se han producido como consecuencia del desarrollo de la economía digital. Para las empresas, la sincronización de estas respuestas es algo esencial. Un ejemplo lo encontramos en los bancos, los cuales tratan de innovar a través del uso de herramientas digitales para mejorar la forma tradicional de su negocio. Por otra parte, los gobiernos también están invirtiendo en infraestructura que apoye este nuevo tipo de comercio, por ejemplo, una empresa australiana tiene como objetivo para el año 2026, proporcionar un servicio de banda ancha con una velocidad de descarga de un gigabyte³ por segundo que se encuentre disponible para el 93% de la población, con el fin de que se pueda realizar así cualquier tipo de pago vía internet.

La economía digital está en plena expansión, cada vez son más los sujetos que participan en ella a través de sus actividades diarias. Se trata de utilizar todos los recursos tecnológicos disponibles aplicándolos a una idea de negocio con el fin de optimizar tanto los procesos como los beneficios. La consecuencia directa, es el desarrollo de un mercado global que abre la puerta a múltiples oportunidades, favoreciendo el desarrollo de nuevas ideas innovadoras, y promoviendo las alianzas entre diferentes empresas y sectores del

¹ Ejecutivo considerado una eminencia en temas relativos al impacto de la tecnología en los negocios y en la sociedad.

² “Qué es la economía digital”, *UniMOOC emprende* (disponible en <https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/48573/1/M%C3%A1s%20contenido%20L1.pdf>; última consulta 23/12/2018)

³ Se trata de una unidad de medida en informática que normalmente suele indicar velocidad de descarga o capacidad de almacenaje.

mercado. Expertos y consumidores coinciden en que la economía digital será un canal complementario al comercio tradicional de gran importancia, algo que se puede comprobar ya hoy en día.

Se entenderá mejor el concepto si lo vemos a través de un supuesto real. Pensemos en Ole Kirk creador de la compañía de juguetes *Legó*⁴. Durante los últimos años, la compañía ha estado perdiendo dinero como consecuencia de la aparición de nuevos juegos en el mercado. Para solucionar el problema, ha decidido incorporarse a la economía digital. Para ello ha optado por diferentes estrategias como son, el desarrollo de videojuegos basados en sus juguetes, e incluso, ha llegado a plantearse dar a sus clientes la oportunidad de fabricar sus propias piezas mediante la impresión en 3D. Gracias a estas ideas, ha conseguido incrementar su beneficio operativo en un 10%, siendo a día de hoy la segunda compañía que más factura de su industria.

El resumen de lo anteriormente citado nos llevaría a la siguiente definición de economía digital “empleo de la red como plataforma global para la creación de riqueza, y la distribución y consumo de bienes y servicios cuyo objetivo es cubrir las necesidades de la sociedad”⁵.

3. COMPONENTES DE LA ECONOMÍA DIGITAL

Una vez fijado el concepto de economía digital, es importante tener claro quiénes son los actores que forman parte de la misma. Podríamos establecer entonces tres componentes principales.

Por un parte, las Tecnologías de la Información y la Comunicación (TICs). Hace referencia a toda aquella tecnología que se utiliza para manejar las telecomunicaciones, los medios de difusión, los sistemas inteligentes de gestión de edificios, los sistemas de transmisión y procesamiento audiovisuales y las funciones de control y supervisión basadas en internet.

Además, tenemos a los usuarios, parte fundamental, ya que son los que hacen posible que cualquier economía se sostenga. Dentro de este grupo encontramos empresas, personas o

⁴ Se trata de una compañía juguetera de origen danés cuyo producto más conocido son los bloques de construcción.

⁵ Héctor Fernández, “Economía digital: claves y retos de la era de internet”, *ECONOMÍATIC*, 24/01/2018 (disponible en <https://economyatic.com/economia-digital/>; última consulta 23/12/2018)

instituciones. Podríamos definirlos como aquellos que demandan y ofertan los productos y servicios.

Por último, pero no menos importante, se encuentra internet, es decir, una infraestructura de red de banda ancha que permite la conexión entre quien oferta y quien demanda el producto o servicio.

Además, hay que añadir, que estos componentes mantienen una relación muy estrecha con otro tipo de agentes, como pueden ser el gobierno que regula sobre la materia, internet o la World Wide Web⁶, toda la infraestructura eléctrica, la industria de las telecomunicaciones y del *e-business* y del *e-commerce*, los proveedores de servicios *online*, los sistemas de gestión de información y conocimiento o las tecnologías emergentes entre muchos otros.

4. BASES Y MODELOS DE COMERCIO ELECTRÓNICO

Para comprender de una mejor manera como se fiscaliza este novedoso tipo de comercio, es conveniente tener una idea sobre cómo funciona el mismo. El punto de partida es internet, y en concreto los servidores, que podríamos definir como, ordenadores que almacenan la información que permite el acceso por parte de los usuarios a la red. Las empresas que comercian a través de la red, solicitan a un proveedor de internet que les proporcione una página web, contenida en estos servidores, en la que poder ofertar sus productos o servicios.

La consecuencia directa, es que los usuarios pueden acceder a la página web del anunciante desde cualquier parte del mundo en la que exista conexión a internet. Lo único que necesitan, es introducir la dirección de la página web en internet, la cual se conoce normalmente como "dominio". Una vez en la página web, pueden adquirir el producto o servicio que se oferte mediante pago con tarjeta, pago por monedero electrónico, o pago por transferencia electrónica, puede producirse a través de otros medios, aunque estos suelen ser los métodos más comunes.

Podemos encontrar otro tipo de contratación electrónica algo más compleja. Se observa solamente en determinados sectores económicos, debido a su especialidad. Consiste en el

⁶ Sistema interconectado de páginas web públicas accesibles a través de internet, la World Wide Web es una de las muchas aplicaciones construidas sobre internet.

intercambio de documentación normalizada, entre las aplicaciones informáticas de los miembros de las asociaciones de dichos sectores. Este tipo de contratación electrónica se denomina, "Transmisión electrónica de datos" o "Sistema EDI".

Tres son los actores principales del comercio electrónico: las empresas, los consumidores, y las Administraciones Públicas. Entre estos sujetos surgen distintos tipos de relaciones de las que se desprenden los tres tipos básicos de este nuevo comercio electrónico.

Por una parte encontramos el comercio entre empresas, conocido también como "*business to business*" o "B2B". Por otra, tenemos el comercio entre empresas y consumidores, también denominado "*business to consumers*" o "B2C". Por último, existe el comercio entre empresas y Administraciones Públicas, "*business to Administrations*" o "B2A".

Podemos observar la importancia que tienen las empresas ya que pueden ser bien usuarias, si ofertan o adquieren productos, bien proveedoras, si proporcionan las herramientas o servicios que dan soporte al comercio electrónico.

Los consumidores pueden además ser parte en otras dos modalidades de comercio electrónico. La primera, cuando se produce una venta o prestación del bien o servicio directamente entre consumidores, hablaríamos así de comercio directo entre consumidores. La segunda, cuando se produce un intercambio económico entre ciudadanos y Administraciones Públicas, un ejemplo claro es el pago de impuestos vía internet.

Es importante realizar una distinción entre las modalidades de comercio electrónico en base al modo de entrega de bienes o servicios. Hablamos así de comercio electrónico *online* y *offline*. El primero, permite al consumidor final disponer de su producto en formato digital a través de la red. La principal característica es que tanto el pedido como el pago se realiza de forma telemática. En el segundo, sin embargo, el pedido del bien se realiza a través de internet, pero la entrega se produce bien por vía telemática bien por medios tradicionales.

5. FUNDAMENTACIÓN DE LA TRIBUTACIÓN DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

La continua digitalización de las relaciones económicas, así como el desarrollo de las tecnologías de la información y la comunicación, traen consigo nuevos retos en cuanto a la adecuada calificación y tributación de las operaciones provenientes de este nuevo tipo de comercio, así como el control sobre las obligaciones tributarias vinculadas.

Habiéndose esforzado en un primer momento los organismos internacionales, regionales y nacionales en el refuerzo del control tributario con el objetivo de frenar las nuevas formas de fraude asociadas a la economía digital, en el actual contexto internacional se busca la revisión y adaptación de las normas actualmente vigentes en materia tributaria. El motivo de ello, es que los principios y reglas en vigor, estarían suponiendo a los Estados renunciar a gravar operaciones que tienen conexión con su jurisdicción, por producirse estas a través de medios digitales. Sin embargo, el proceso de adaptación debe tener siempre presente el principio de neutralidad fiscal, según el cual los impuestos deben alterar lo menos posible las decisiones de los agentes económicos.

Desde el punto de vista de la imposición directa, en concreto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y el Impuesto de Sociedades (IS), la gran complejidad de las operaciones virtuales puede resultar en que las rentas sean calificadas de una manera equivocada o inadecuada, o en que la valoración de activos intangibles en operaciones vinculadas resulte errónea, lo que tiene como consecuencia la creación de una gran inseguridad jurídica y de conflictos tributarios. De esta manera, aparecen nuevos retos relacionados con los nuevos modelos de negocio virtual como pueden ser el *Cloud Computing*⁷ o la impresión en 3D. Se utiliza el capital intangible como vehículo de erosión de bases imponibles hacia territorios en los que existe una nula o muy baja imposición, gracias a su inmaterialidad. Con el objetivo de evitar estas situaciones surge la necesidad de elaborar una respuesta global y uniforme sobre dos puntos. Por una parte, es necesario neutralizar el abuso de la red de Convenios de Doble Imposición mediante la implantación de las herramientas necesarias. Por otra parte, se deben actualizar aquellas normas relativas a los precios de transferencia⁸ de operaciones comerciales sobre activos intangibles como pueden ser derechos de propiedad intelectual o industrial. En relación a este último punto, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico

⁷ Consiste en un suministro de recursos informáticos según petición a través de internet y con un modelo de pago acorde con el uso.

⁸ Precio pactado por dos empresas asociadas al transferirse, entre ellas, bienes, servicios o derechos.

(OCDE) ha realizado un movimiento para eliminar los regímenes tributarios especiales o *Patent Box*, además de la competencia fiscal existente entre Estados.

Analizando la fiscalidad indirecta, en concreto el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), observamos que de las operaciones comerciales que se realizan a través del comercio electrónico surge el problema de exención de IVA en el país de destino, siempre que el bien transmitido sea de escasa cuantía o pertenezca a una materia concreta, como pueden ser determinados servicios financieros. Esta circunstancia, puede suponer que una compañía opte por vender sus productos a través de internet con la intención de ahorrarse la repercusión del IVA al consumidor, pudiendo ofrecer así un precio menor al de los empresarios que venden sus productos en puntos de venta físicos, resultando esta situación en una distorsión del marco competencial.

Dentro de la fiscalidad indirecta es conveniente hacer un análisis de algunos conceptos. En primer lugar es bueno tener claro que se entiende por “establecimiento permanente” desde un punto de vista fiscal, para ello es necesario acudir al artículo 5 del Modelo de Convenio de Doble Imposición⁹ (MCDI), pudiendo definirlo como, el lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad. En los comentarios al documento mencionado anteriormente, se fijan tres notas que han de darse en la definición general de establecimiento permanente. Estas son, la existencia de un lugar de negocios, que debe ser fijo, y a través del cual se deben llevar a cabo las actividades de la empresa. Según la OCDE, el primero incluye cualquier local o instalación que sea utilizado para la actividad económica de la empresa, sin fijarse en la exclusividad o no para dicho fin. El segundo, ha sufrido variaciones y se ha flexibilizado, por lo que a día de hoy no se le presta tanta importancia al factor del anclaje físico, sino más bien al hecho de que aun habiendo una permitida movilidad se produzca en cierto grado la permanencia dentro del territorio estatal. El último de ellos, simplemente exige que el espacio físico se utilice efectivamente para el desarrollo de una actividad empresarial.

Debido a la disconformidad de varios Estados ante el hecho de que los servicios solamente pudiesen ser gravados en el territorio en el que se prestaban cuando se atribuyesen a un establecimiento permanente en dicho territorio, se propuso una

⁹ Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio (disponible en: <http://www.gerens.cl/gerens/ModeloConvenioTributario.pdf>; última visita 23/12/2018)

modificación del artículo 5 del MCDI, con el objetivo de aumentar la potestad tributaria de los Estados fuente de las prestaciones de servicios. En el año 2008 el Comité de la OCDE de Asuntos Fiscales, admitió la posibilidad de que los Estados incluyesen una cláusula alternativa en sus CDI relativa a la fiscalidad de la prestación de servicios de manera continuada en el tiempo. En los comentarios al MCDI, se detalla la finalidad de dicha cláusula, afirmando que se busca gravar de igual manera que a un establecimiento permanente, la presencia física de personas en un Estado en el que desarrollan un servicio, aunque no exista para ello un lugar fijo de negocios. Por tanto, dicha cláusula permite exigir tributar como establecimiento permanente, los supuestos en los que una persona física se encuentre presente en el otro Estado en el que preste los servicios, más de 183 días en conjunto durante un periodo de 12 meses, siempre y cuando más del 50% de la actividad de la empresa durante los mismos 12 meses se haya prestado en el otro Estado a través dicha persona física. Lo que sucede entonces, es que se fija un nuevo supuesto de establecimiento permanente el cual se encuentra directamente vinculado con una cierta presencia física y un determinado volumen de actividad. Además, se permite gravar también aquellas situaciones en las que se presten servicios relacionados con un mismo proyecto u otro vinculado a través de las mismas personas físicas en el otro Estado, y se cumpla el requisito mencionado anteriormente de los 183 días. El principal problema se puede observar en la aplicación práctica, ya que es difícil demostrar que se cumplen los requisitos exigidos, como pueden ser la justificación de la permanencia efectiva de las personas, la determinación de la cantidad imputada por el servicio, o incluso la determinación del proyecto.

Las plataformas digitales son una fuente de polémica desde el punto de vista fiscal, pues se duda sobre los impuestos a los que hacen frente estas compañías. Desde el sector del comercio tradicional, o físico, siempre se ha criticado que no pagan las tasas que les corresponden. El gran incremento del comercio electrónico, ha supuesto que los países se planteen un cambio en la fiscalidad aplicable a estas plataformas. El problema surge debido a que muchas de las empresas de este sector, tienen su sede fiscal en aquellos países que ofrecen una menor tributación, por lo que sus ingresos son gravados en países como Holanda o Irlanda, pero no en aquellos países en los que de verdad se consumen sus productos, como podría ser España. Lo cual, no quiere que decir que no paguen impuestos, pero el problema está en determinar si los pagan en la medida en que deberían hacerlo. Por ello, lo que se busca es poner orden a este respecto. El principal problema se

encuentra en la complejidad del entramado de la venta a distancia, ya que en ella intervienen multitud de actores de diversos Estados. Podemos decir, que la fiscalidad en la venta a distancia no es algo para nada sencillo, ya que una plataforma de comercio electrónico, puede hacer de nexo entre personas que se encuentren cada una en una punta del mundo. A día de hoy, las empresas tributan por el IS, independientemente de que vendan en un establecimiento físico u *online*, el cual grava los beneficios que tiene una compañía. Por otra parte las compañías con establecimiento permanente, además tributan por los beneficios atribuibles a ese espacio. El problema se encuentra, en que estas plataformas mediante el uso de ingeniería fiscal, consiguen tributar por la mayor parte de sus beneficios en aquellos lugares que cuentan con tipos impositivos más bajos, reduciendo así su tributación, en el resto de lugares donde realizan actividades, al mínimo.

Es necesario realizar un análisis sobre la base del carácter plurinacional que tiene la economía digital, ya que podríamos decir que esta no entiende de fronteras. Esta característica supone un problema de cara a las actuaciones y procedimientos tributarios, que de algún modo pueden ser salvados mediante el uso de las tecnologías de la información y la comunicación. La creación de una ventanilla única virtual para el pago del IVA o *One-stop Shop* parecer ser una de gran importancia de cara al cumplimiento de las obligaciones tributarias indirectas en las operaciones entre empresas y consumidores o *business to consumers*. Por ello desde el año 2015, en la Unión Europea, las operaciones de comercio electrónico *B2C* se encuentran sujetas a imposición indirecta en el país del consumidor, en base al tipo de gravamen vigente en dicho Estado. La empresa tiene además la obligación de ingresar este tributo a través de la ventanilla única virtual. Este paso dado por la Unión Europea, es muy importante de cara a establecer en un futuro mecanismos mundiales con el objetivo de evitar pérdidas en la recaudación del IVA u otros impuestos indirectos. Además, el intercambio de información entre administraciones tributarias puede ser de gran ayuda para facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y así localizar comportamientos fraudulentos.

6. PERSPECTIVA GLOBAL

Una vez fijados los conceptos básicos sobre economía digital, ya se está en una posición ventajosa para abordar la regulación de este nuevo tipo de comercio en Estados Unidos, la Unión Europea y España. Como se verá a continuación, no es un tema sencillo ni

tampoco sobre el que haya una posición unánime ni por parte de los Estados ni por parte de los expertos en la materia.

A continuación, se realizará un análisis de derecho comparado entre la regulación en Estados Unidos y la Unión Europea, finalmente se estudiará la legislación española al respecto.

De cara a realizar un correcto análisis sobre esta materia, es necesario primero situarnos ante el panorama desde un punto de vista de global, es decir, analizar la fiscalidad de la economía digital desde una perspectiva mundial. Como se ha adelantado anteriormente, no hay un consenso entre Estados sobre cómo debe de regularse este nuevo fenómeno. La consecuencia directa de ello, ha sido que a día de hoy todavía no se puede hablar de que exista una legislación armonizada respecto a la fiscalidad de la economía digital a nivel mundial. Es importante apuntar, que sí que se plantea una legislación a este nivel, debido a que este tipo de economía, como sabemos, permite a las empresas vender desde un único punto en el que se encuentren establecidas, a todas las partes del mundo en las que haya acceso a internet.

Aunque la OCDE ha elaborado multitud de informes relativos a la tributación del comercio electrónico, destacan los siguientes: *Electronic commerce: the challenges to tax authorities and taxpayers*¹⁰, *The Emergence of Electronic Commerce, Overview of OECD's Work*¹¹ y el Informe elaborado en el simposio en Turku (Finlandia), el 18 de noviembre de 1997.

Todos ellos recogen, en resumen, los principios o criterios de los que cada legislador debe servirse en materia de regulación fiscal del comercio electrónico. Los principios enunciados son los siguientes: equidad; para evitar diferencias económicas entre el comercio electrónico y otros tipos de comercio, simplicidad; para reducir al máximo los costes administrativos y de cumplimiento normativo, seguridad jurídica; para asegurar los elementos constitutivos de la imposición a los sujetos pasivos, eficiencia y eficacia; para evitar la evasión y el fraude fiscal y por último proporcionalidad y justicia, para garantizar que los tributos impuestos son proporcionados y justos.

¹⁰ Mr. R. N. Mattson "ELECTRONIC COMMERCE: THE CHALLENGES TO TAX AUTHORITIES AND TAXPAYERS" (disponible en <http://www.oecd.org/tax/treaties/1923232.pdf>;))

¹¹ Committee for information, computer and communications policy measuring electronic commerce, "The Emergence of Electronic Commerce, Overview of OECD's Work" (disponible en <https://www.oecd.org/sti/2093249.pdf>;))

A día de hoy podemos encontrar empresas *online* y particulares que operan exclusivamente a través de internet, y que han despertado la necesidad de un nuevo marco regulatorio para hacer efectiva la fiscalidad de esta economía digital que se sustenta en internet. Existen grandes plataformas digitales operando a lo largo de todo el mundo. Están en todas partes, y muchas veces cuentan con una estructura societaria muy bien organizada que les permite aprovecharse de la competencia tributaria que existe actualmente entre los distintos Estados, para reducir su carga impositiva, tributando así lo menos posible.

En el caso de Europa podemos encontrar Irlanda, Luxemburgo u Holanda como destinos preferidos de las grandes multinacionales. Las compañías se establecen en estos países, que gozan de una carga impositiva reducida, pagando allí sus impuestos, y no en los países donde de verdad se encuentran sus clientes finales o donde realizan realmente su actividad. Estas situaciones, son un claro reflejo de la insuficiencia de las actuales normas internacionales de tributación. Es una práctica conocida por las autoridades estatales y que en algunos casos ha sido castigada por organismos como la Comisión Europea (CE), como el reciente caso en el que Bruselas impuso a Apple una multa de 13.000 millones de euros¹². Los países desarrollados, en los que se ha establecido este nuevo sistema de negocio, buscan un acuerdo global con el que combatir esta considerada *mala praxis* y atajar así la fiscalidad de internet.

Son innumerables la cantidad de transacciones transfronterizas *online* que se pueden producir a día de hoy por minuto, abarcando estas todas las modalidades de negocio que vimos anteriormente (*B2B*, *B2C*, *C2C*, *B2A*). Todas ellas tienen un interés fiscal, pero sin embargo no existe una regulación homogénea al respecto, lo que ha llevado a crear situaciones de trato discriminatorio y distorsiones tributarias entre las distintas haciendas nacionales de los Estados. Estas situaciones han llevado a los países a pensar que es necesario tratar este tema con soluciones coordinadas, basadas en la neutralidad, la eficiencia, la seguridad jurídica, la sencillez, la efectividad, la justicia y la flexibilidad. En ello se encuentran actualmente trabajando organizaciones como la Unión Europea, la

¹² “Bruselas multa con 13.000 millones a Apple por evasión fiscal”, *La Razón*, 30 de agosto de 2016 (disponible en <https://www.larazon.es/economia/la-ce-ordena-a-irlanda-cobrar-13-000-millones-a-apple-de-impuestos-no-pagados-GH13417203>; última consulta 27/12/2018)

Organización Mundial del Comercio (OMC), el G20 o la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

A modo enunciativo, podemos decir que a día de hoy la Unión Europea ha apostado por un Mercado Único Digital¹³, del que se beneficien tanto empresas como consumidores. Encontramos en la recaudación del Impuesto sobre el Valor Añadido un claro ejemplo, esta reforma tiene como objetivo reducir el fraude del IVA por transacciones que se produzcan a distancia. Para ello, se ha dado hasta finales de 2020 a los veintiocho Estados miembros de la Unión Europea para trasponer la normativa comunitaria¹⁴ que fue aprobada a finales del año 2017. Podemos resaltar de la citada normativa del IVA aspectos como la creación de un nuevo portal para las ventas a distancia desde terceros países, la libertad de registro a efectos de IVA en cada uno de los Estados miembros, el pago del IVA en el Estado miembro del comprador, la supresión del IVA aplicada a pequeños envíos procedentes de terceros países o la opción para pequeñas y medianas empresas (pymes) de acogerse a la legislación nacional de IVA para determinadas operaciones transfronterizas.

Más allá de la Unión Europea, existe también un acuerdo general sobre la necesidad de abordar el problema de la tributación de la economía digital de una manera global, debido a las características de este nuevo tipo de comercio. Sin embargo, ha existido y todavía está latente, una falta de consenso para fijar cuales deben de ser los criterios que sirvan de guía a estas nuevas políticas fiscales. La OCDE revela una gran brecha existente entre dos grandes bloques, uno liderado por Estados Unidos y que cuenta con el apoyo de los países que ofrecen a las multinacionales la opción de una baja tributación en la Unión Europea, y otro formado por algunas de las grandes potencias de la Unión Europea como Francia, Alemania, Italia o España.

El principal problema se encuentra en aclarar cómo se debe definir en la actividad *online* el concepto de "establecimiento permanente", ya que este supone la base a día de hoy de que una empresa deba someterse a la fiscalidad de un país u otro.

¹³ Comisión Europea "Mercado único digital" (disponible en: https://ec.europa.eu/commission/priorities/digital-single-market_es; última consulta 23/12/2018)

¹⁴ Agencia Tributaria, "Directiva 2006/112/CE (directiva IVA), actualizada a 1 de enero de 2019" (disponible en http://web.uservers.net/ayuda/soluciones/dominios/que-es-una-direccion-ip_NTk.html);

La postura de Estados Unidos respecto a esta materia, es que una compañía debe de pagar impuestos allí donde genera valor. Por otra parte, se encuentra el bloque que defiende que, puesto que el negocio de estas compañías depende de la interacción con los clientes que solicitan sus servicios o productos desde cualquier parte del mundo, estas empresas deben de tributar en cada uno de los países donde se establecen estas conexiones. Existe así un interés por parte de los Estados que configuran este último bloque, para que las empresas paguen impuestos en sus países por los beneficios que provengan de las conexiones producidas dentro de sus territorios.

Las medidas para combatir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (*BEPS*)¹⁵ han resultado ser una de las grandes bases sobre las que el G20, la OCDE y otros países no miembros de estas organizaciones han trabajado para combatir las estructuras fiscales, que permiten a las multinacionales beneficiarse del resquebrajado panorama tributario actual. En concreto, la Acción 1 de *BEPS, Digital Economy: Addressing the tax challenges of the digital economy*, se encuentra especialmente dirigida a abordar los desafíos de la economía digital sirviéndose de estrategias y recomendaciones específicas.

Ante la magnitud del problema, los Estados han mantenido reuniones desde hace años, de las que todos han sacado en claro, la necesidad de un tratamiento fiscal internacional, la imposibilidad de crear un régimen de tributación específico para la economía digital como un todo por la necesidad que existe de analizar cada negocio concreto, y la importancia de los derechos de propiedad intelectual y de los datos y su tratamiento. Como se puede ver, las dos primeras ideas se encuentran directamente relacionadas con el objeto de este trabajo.

La OCDE publicó el pasado 29 de enero de este mismo año, una nota en la que anunció importantes avances en materia de tributación de la economía digital. Estos avances tienen su base en los consensos alcanzados por el *Inclusive Framework on BEPS*¹⁶, del cual forman parte 129 Estados. Todos ellos, colaboran en el desarrollo e implantación de

¹⁵ OCDE, “Base Erosion and Profit Shifting”, (disponible en <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm>; última consulta 30/01/2019)

¹⁶ OCDE “About the Inclusive Framework on BEPS” (disponible en: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm>; última consulta 23/12/2018)

las múltiples medidas del *Plan de Acción BEPS* elaborado por la OCDE y dirigido a atajar de una manera coordinada esta cuestión.

Esta nota, además de asumir que la digitalización de la economía conlleva la exigencia de un profundo cambio de las reglas por las que hasta hoy en día se ha regido la fiscalidad internacional del comercio, haciendo un especial énfasis en el concepto de establecimiento permanente y la atribución de rentas al mismo, admite que esta necesaria transformación puede requerir la necesidad de replantear de una manera radical el sistema de precios de transferencia. Entendidos estos como: "el precio que pactan dos empresas para transferir bienes o servicios"¹⁷.

El documento de la OCDE incluye cuatro propuestas fundamentadas o divididas en dos pilares. Todas ellas sugieren la necesidad de que se produzcan cambios profundos en las normas que actualmente rigen la tributación de empresas que actúan, gracias a la digitalización, en distintos lugares del mundo.

El primero de los pilares, plantea la reconsideración de la capacidad impositiva de cada país en función de dónde se entienda creado el valor. Para ello, se proponen tres posibles nexos de conexión, para la atribución de potestad tributaria sobre los beneficios de la economía digital, guardando todos ellos relación con el país en el que se considere creado el valor. En primer lugar tenemos, el de localización de los usuarios de estos negocios altamente digitalizados, en segundo lugar, el del Estado donde tiene lugar la generación y desarrollo de intangibles de marketing necesarios para el desarrollo de estas actividades, y por último, aquel que se centra en el concepto de presencia digital significativa.

El primer nexo de conexión, también conocido como "*User participation proposal*", nace bajo la inspiración de soluciones europeas y descansa sobre una atribución de beneficios en función del valor que crean los propios usuarios en ciertos modelos de negocio digitales. Su ámbito de aplicación sería algo reducido, pues se pretende limitar a negocios como redes sociales, motores de búsqueda o plataformas de venta *online*.

La segunda propuesta, o "*Marketing intangible proposal*", es la que puede tener consecuencias de mayor alcance, además de ser la más favorable al ser respaldada por

¹⁷ Cecci Barron, "Precios de Transferencia ¿qué son y para qué sirven?", *Contador Contado*, 12/05/2015 (disponible en: <https://contadorcontado.com/2015/05/12/precios-de-transferencia-que-son-y-para-que-sirven/>; última consulta 10/01/2019)

Estados Unidos. Esta propuesta, supone un ajuste en favor de la jurisdicción de mercado o destino que procedería tanto en caso de modelos de negocio digitales como en otros en los que los intangibles comerciales, como pueden ser las propias marcas de negocio, serían considerados, en cierta medida y hasta cierto punto, en aquel mercado en el que sean utilizados.

Por último, la tercera propuesta identificada también como “*Significant economic presence*”, alude a la presencia económica como establecimiento permanente, siendo necesaria para ello una modificación del artículo 5 del modelo de convenio de la OCDE, en el que se define este concepto en el ámbito de la tributación internacional.

El segundo pilar, se plantea como una alternativa al primero. Hay que apuntar, que se trata de una solución fuertemente influenciada por las últimas reformas fiscales que han tenido lugar en Estados Unidos en los últimos años. Lo que se propone, es reforzar la capacidad impositiva de los países en todos aquellos casos en los que se produzca la situación de que la otra jurisdicción, entendida esta como la del Estado en el que se tenga presencia física conforme es entendida hoy en día la compañía digital, aplique tipos impositivos realmente reducidos sobre los beneficios de empresas que se encuadran dentro del sector de la economía digital. El objetivo final de esta medida, es luchar contra la deslocalización de beneficios. Se busca evitar así, que las empresas se beneficien de la reducida o nula tributación que ofrecen algunos países. Para ello, se plantea la posibilidad de desarrollar una normativa que faculte al Estado en el cual se han producido los beneficios, a gravar estos beneficios sujetos a baja tributación en el Estado en que tenga su residencia la compañía, y además a complementar la normativa anterior, con una regla que niegue la posibilidad de deducirse los gastos generados como consecuencia de los pagos de personas físicas o jurídicas que se sitúan en territorios que se consideran de baja tributación.

Este documento, considerado de suma importancia, ha sido calificado como un reflejo de los progresos que se han producido en la comunidad internacional respecto a los desafíos que ha planteado y sigue planteando la digitalización de la economía en el ámbito de la fiscalidad internacional. La OCDE se ha marcado como objetivo, presentar una solución completa a este problema para el año 2020, una solución que pueda ser utilizada por todos los Estados para alcanzar una correcta actualización de las normas fiscales internacionales.

6.1. Derecho comparado (Estados Unidos – Unión Europea)

En 1996, se publicó el estudio *Selected Tax Policy of Global Electronic Commerce*¹⁸ elaborado por el Tesoro de Estados Unidos¹⁹. Este documento, aglutina las pautas fiscales que deben gobernar la contratación electrónica. El informe sostiene tres principios.

En primer lugar, el principio de neutralidad. Defiende que todas las transacciones que se produzcan de manera electrónica y puedan ser consideradas similares a las que se produzcan mediante otros tipos de comercio tradicional, deben tributar de una manera similar a estas últimas. Lo que protege, es la no discriminación entre aquellas transacciones que se realizan de manera electrónica y aquellas que se realizan de manera tradicional. La consecuencia directa de esto último, es que no se incentiva el cambio de naturaleza de estas transacciones ni el cambio de localización de quienes las realizan.

En segundo lugar, el principio de aplicación de la normativa de fiscalidad internacional. Esto debe hacerse siempre que sea posible, pues la mejor manera para evitar casos de Doble Imposición Internacional²⁰ es el uso de aquellas reglas y métodos generalizados en el ámbito del Derecho Tributario Internacional.

En último lugar, el principio de generalidad y flexibilidad. El objetivo que se esconde detrás de este principio, es evitar que la evolución tecnológica en el comercio electrónico, pueda suponer la superación de una normativa que no se encuentre elaborada bajo unos conceptos lo suficientemente generales. Es decir, que el uso de unos conceptos demasiados estrictos en la normativa fiscal que regula este campo tenga como resultado su traspaso, debido a la rápida evolución tecnológica.

Como apunte, destacar la creación en 1998 de la Comisión asesora en materia de comercio electrónico (AEAC), formada por la Administración Federal, treinta gobernadores de Estados Unidos y empresas de venta *online*.

A finales de febrero de este mismo año, Estados Unidos declaró su voluntad de alcanzar un acuerdo en el seno de la OCDE sobre tributación digital antes de que finalice este año

¹⁸ Department of the Treasury Office of Tax Policy, "Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce", Noviembre de 1996 (disponible en <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Documents/Report-Global-Electronic-Commerce-1996.pdf>.)

¹⁹ Autoridad encargada de emitir el dinero de Estados Unidos junto con los sellos de correo, además dirige las finanzas federales y supervisa los bancos nacionales y las instituciones de ahorro.

²⁰ Situación que se produce cuando se pagan impuestos dos veces en distintos Estados por un mismo hecho imponible en el mismo periodo impositivo.

2019. Además, añadió que apoyará en el G7 que se establezca un mínimo global para el impuesto de sociedades.

El secretario norteamericano del Tesoro de Estados Unidos, Steve Mnuchin, recalcó la oposición de su país al modelo que Francia aprobará sobre tributación a las grandes compañías que operan a través de internet, con el que grabará la cifra de negocio que estas empresas logren dentro de su territorio. Por su parte, el gobierno francés anunció que se encuentra predispuesto a anular esta tasa si se llega finalmente a un acuerdo global dentro del seno de la OCDE. Francia es una de las grandes partidarias de resolver esta cuestión dentro de la OCDE, pero hasta entonces está dispuesta tal y como ha demostrado a aplicar su propia tasa a la economía digital dentro de sus fronteras.

Para explicar la fiscalidad de la economía digital en Estados Unidos, el mejor punto de partida es la reciente sentencia de 21 de junio de 2018 *South Dakota v. Wayfair*²¹, la cual ha supuesto un enorme cambio jurisprudencial, en un sistema common law como es el norteamericano. Dicha sentencia establece que un Estado federado, está capacitado para gravar las ventas que se produzcan dentro de su territorio a consumidores finales en la imposición sobre el consumo. Pudiendo por tanto exigir a la empresa vendedora, el pago del impuesto, aunque esta carezca de una presencia física, tal y como está regulada a día de hoy en el marco de la fiscalidad internacional, en el territorio de dicho Estado federado por realizar su actividad a través de Internet.

En Estados Unidos se encuentra vigente el conocido como *sales tax*, un tributo que grava las ventas de bienes y las prestaciones de servicios a consumidores finales dentro del territorio norteamericano. La jurisprudencia consolidada del Tribunal Supremo de los Estados Unidos hasta el fallo contenido en la sentencia anteriormente mencionada era muy clara, un Estado federado no podía exigir este impuesto a las empresas que careciesen de un nexo suficiente con dicho Estado, recalando que este nexo en cualquier caso exigía necesariamente la presencia física por parte de la empresa dentro del territorio

²¹ Sentencia del Tribunal Supremo de EE.UU. de 21 de junio de 2018 *South Dakota v. Wayfair* (disponible en: https://www.supremecourt.gov/opinions/17pdf/17-494_j4el.pdf)

estatal. Esta doctrina se sostenía en los fallos contenidos en las sentencias *Bellas Hess* (1967)²² y *Quill* (1992)²³ dictadas por el mismo Tribunal Supremo de Estados Unidos.

La doctrina anterior del Tribunal Supremo encontraba su base en la conocida como *Dormant Commerce Clause*, en concreto en el principio de unidad de mercado, este se opone a que ninguna empresa operando en Estados Unidos pueda quedar obligada a cumplir obligaciones fiscales en diferentes Estados. Sin embargo, parece ser que esta doctrina era errónea en base a dos motivos. En primer lugar, suponía una limitación injustificada a la potestad tributaria de los Estados Federados al no permitirles cobrar el tributo, y en segundo lugar, buscando evitar una distorsión había creado otra de mayor tamaño.

Actualmente, en el comercio a través de internet, no se puede entender que un empleado o un almacén supongan un nexo suficiente para existir presencia física, ni que la falta de ellos suponga la ausencia de esta, por actuar la empresa mediante una página web o a través de los medios tecnológicos que diseña. Por tanto, a día de hoy, una empresa puede tener presencia física, entendida esta de un modo diferente al que ha predominado tradicionalmente en el marco de la tributación internacional, a través de los ordenadores de sus clientes cuando vende sus productos, a través de una web que usa cookies o cuando sus clientes se descargan su aplicación informática en el ordenador. La consecuencia es que, debido a esta presencia virtual estamos obligados a olvidar aquella jurisprudencia que se basa en la concepción tradicional que se tenía sobre el concepto de presencia digital, que es parte del problema, y que no contaba con que los mayores minoristas del pasado serían en el futuro operadores virtuales o digitales que comerciarían a través de internet.

La nueva doctrina dictada por el Tribunal Supremo de los Estados Unidos, queda alineada de una manera casi perfecta con la evolución seguida en el seno de la Unión Europea sobre la cuestión de la tributación digital en la imposición directa. Tradicionalmente, la fiscalidad internacional sobre las rentas se ha basado en una tributación en el Estado de residencia, excepto cuando ha existido un establecimiento permanente en un Estado distinto. Este establecimiento permanente ha exigido siempre la existencia de una

²² Sentencia del Tribunal Supremo de EE.UU. de 23 de febrero de 1967 *National Bellas Hess v. Department of Revenue* (disponible en: [https://supreme.justia.com/cases/federal/us/386/753/;](https://supreme.justia.com/cases/federal/us/386/753/))

²³ Sentencia del Tribunal Supremo de EE.UU. de 26 de mayo de 1992 *Quill Corp. v. North Dakota* (disponible en: <https://www.law.cornell.edu/supct/html/91-0194.ZO.html;>)

presencia física, sin embargo, en los últimos años se ha abierto un debate importante sobre las condiciones bajo las que se debe considerar la existencia de presencia física, es decir, sobre qué factores deben de determinar si existe o no presencia física por parte de una compañía en un Estado diferente al de su residencia. La propuesta de directiva de la Comisión Europea de 21 de marzo de 2018, habla de "presencia digital significativa" como nueva forma de establecimiento permanente. Este enfoque coincide con los criterios establecidos por el Tribunal Supremo de Estados Unidos, que recalca que la aparición de la economía digital trae consigo la necesaria reinterpretación de lo que debe entenderse por presencia física como nexo de conexión que justifique la sujeción a los impuestos de un Estado u otro.

La posición de la Unión Europea puede parecer bastante clara respecto a este tema, y por eso defiende tres ideas clave. La primera, el rechazo de nuevos impuestos. Defiende que no se requieren nuevos tributos sino la adaptación de los ya existentes, como puede ser el caso del Impuesto sobre el Valor Añadido. La segunda, el cambio en la calificación de las operaciones económicas. Se deben considerar como prestaciones de servicios las transacciones que se realizan de manera electrónica. Por último, la neutralidad de las operaciones. No se debe castigar ni premiar un tipo de comercio u otro, sino que la legislación debe permanecer neutral a este respecto.

En Europa, la incertidumbre respecto a cómo se debe tratar el tema de la fiscalidad de la economía digital no es menor que la que se puede observar en Estados Unidos. La tributación de las grandes tecnológicas se encuentra actualmente en el punto de mira. A mediados del mes de diciembre del año 2018 los eurodiputados votaron dos proyectos legislativos con el objetivo de adaptar la tributación de las empresas digitales y gravar los ingresos que se obtienen mediante la prestación de servicios en línea.

El destino final al que se pretende llegar mediante dichos informes, es a la introducción de un sistema tributario común en el que los Estados miembros tengan la capacidad de gravar las ganancias que las empresas, con presencia digital significativa, pero sin presencia física en su territorio, generan dentro del mismo. Como ya sabemos, la economía mundial ha pasado por una fase de digitalización, de la que han surgido nuevos modelos de negocio. Sin embargo, seguimos contando con unas normas fiscales respecto a la tributación internacional de las empresas que datan del siglo XX. Concluyen los proyectos legislativos, que esto supone la imposibilidad de captar el alcance de estas

empresas que prestan servicios digitales, para las que la presencia física no es un requisito a la hora de prestar sus servicios.

A día de hoy, la Comisión Europea trabaja de manera regular y muy estrechamente con la OCDE, para buscar una solución al problema de la fiscalidad en la economía digital. Mientras esta no llegue, el Parlamento Europeo (PE) es partidario de establecer un sistema común que permita gravar los servicios digitales.

Los distintos proyectos legislativos presentados ante el PE son dispares entre sí. Se analizarán los presentados más recientemente. El primero, presentado por un eurodiputado socialista holandés, tiene como objetivo adaptar la tributación de las grandes empresas multinacionales que ofrecen servicios digitales como pueden ser motores de búsqueda, redes sociales o mercados en línea, las cuales debido a su amplio ámbito de actuación generan ingresos en todo el mundo. El segundo, presentado por un eurodiputado polaco del Partido Popular Europeo, propone que la presencia digital de una compañía en un Estado miembro se valore en función de, si genera más de 7 millones de euros en ingresos en dicho Estado, si cuenta con más de 100.000 usuarios en el país o si firma más de 3.000 contratos anuales por la prestación de servicios digitales dentro del citado territorio.

Por su parte, y sobre el análisis de los mencionados proyectos legislativos, los ministros de finanzas de la Unión Europea adoptaron lo que se conoce como una “propuesta diluida” que en ningún caso entrará en vigor antes del año 2021. Es importante tener en cuenta, que, aunque este sea un tema que se debate asiduamente en el Parlamento Europeo, este organismo en ningún caso tiene un papel vinculante, ya que una decisión como esta exige unanimidad por parte del Consejo Europeo.

Los ministros de economía y finanzas de la Unión Europea, han debatido en varias ocasiones sobre la aplicación de una tasa a las grandes multinacionales digitales, algo que no ha contado con la total aprobación de Estados Unidos o de algunas de las mayores empresas tecnológicas europeas. De estas reuniones parece haber salido un nuevo gravamen cuya estructura podríamos decir que parece estar en cierto modo avanzada.

Con el objetivo de limitar la estrategia que siguen las multinacionales tecnológicas para trasladar artificialmente sus beneficios a países como Irlanda o Luxemburgo, la CE plantea introducir un impuesto que grave la facturación de las grandes empresas digitales

y que compense las sumas de dinero que estas no estarían ingresando en relación con el pago del impuesto de sociedades. El borrador de directiva presentado propone un recargo del 3% sobre los beneficios que estas empresas obtengan por ventas o servicios prestados en cada Estado comunitario. Además, se fija como base para poder exigir este tributo que la compañía en cuestión facture más de 750 millones de euros anuales a nivel mundial, debiendo de estos ser facturados en Europa más de 50 millones de euros, y que cuenten con más de 100.000 usuarios.

Como ha quedado patente los sistemas tributarios tradicionales, aún vigentes hoy en día, no han sido capaces de gravar los beneficios que las multinacionales tecnológicas obtienen en territorios distintos a aquellos en los que se encuentran establecidas. El principal problema ha sido la incapacidad de estos sistemas para establecer un nexo efectivo que someta a estas compañías a la tributación dentro de su país por lo que estas generen dentro de las fronteras del mismo. Ya hace aproximadamente dos años, la Comisión Europea presentó *Una Agenda Europea para la Economía Colaborativa*²⁴, en este documento se reconocía la importante creación de riqueza que suponía el tema de la digitalización de la economía y se advertía de la necesidad de desarrollar una fiscalidad acorde a este nuevo fenómeno dentro de la Unión Europea.

Como se ha mencionado anteriormente, la CE presentó entonces en marzo de 2018 dos propuestas de directivas con el objetivo de abordar el tema de la fiscalidad de la economía digital, y así conseguir el objetivo de que sea gravada de manera equitativa por cada Estado miembro. La primera, con el objetivo de redefinir el concepto de establecimiento permanente, y con la finalidad última de que los beneficios sean efectivamente gravados en el lugar en el que ha sido creado el valor. La propuesta de la Comisión se sustenta sobre la base de que los Estados miembros introduzcan en sus ordenamientos nacionales el concepto de “presencia digital significativa”, apareciendo así un nexo entre la compañía digital y el impuesto de sociedades en el país donde esta presencia tiene lugar. La segunda, que responde a las peticiones de varios Estados miembros, cuenta con una visión más cortoplacista, y supone la implantación de un nuevo impuesto con un tipo de gravamen fijo sobre los ingresos de aquellas compañías operando dentro de la economía digital. Se pide, que este abarque las principales actividades de la economía digital, y que

²⁴ Comisión Europea, “Una Agenda Europea para la economía colaborativa”, 02/06/2016 (disponible en: [http://bases.cortesaragon.es/bases/ndocumenVIII.nsf/e86600a24e054a61c12576d2002e551c/f679d0bc08e6d3bcc12582890039ab52/\\$FILE/COM_2016_356_FI_COMMUNICATION_FROM_COMMISSION_TO_INST_ES_V2_PL_851616.pdf](http://bases.cortesaragon.es/bases/ndocumenVIII.nsf/e86600a24e054a61c12576d2002e551c/f679d0bc08e6d3bcc12582890039ab52/$FILE/COM_2016_356_FI_COMMUNICATION_FROM_COMMISSION_TO_INST_ES_V2_PL_851616.pdf));

actualmente no están siendo gravadas en la Unión Europea. El tributo queda configurado como un impuesto indirecto, cuya recaudación depende de cada Estado miembro y tiene como objetivos no gravar ni a las pymes ni *startups* y evitar la fragmentación del mercado europeo. Algunos expertos consideran que hasta que no se produzca una verdadera armonización del Impuesto de Sociedades, la creación de un tributo aplicable al mercado digital con un tipo de gravamen idéntico para toda la Unión Europea puede ser una decisión acertada.

Con el objetivo de evitar la toma de decisiones unilaterales por parte de los Estados miembros, y frente a la falta de consenso internacional del proyecto OCDE/BEPS en materia de fiscalidad de la economía digital, la Unión Europea se ha propuesto liderar el cambio en esta materia a través de, la *Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa*²⁵, 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*²⁶, y la *Recomendación de la Comisión relativa a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa*. Como se puede observar, las dos primeras propuestas son las mencionadas anteriormente, profundizándose ahora en su análisis.

El objetivo perseguido por la primera propuesta, es redefinir lo que se entiende actualmente por establecimiento permanente en la legislación tributaria tradicional. Se propone cambiar este término por el de presencia digital significativa. Esta tendrá lugar cuando la actividad de las empresas consista total o parcialmente en la prestación de servicios digitales a través de una interfaz digital con presencia humana mínima. Además, la empresa que preste los servicios deberá de tener unos ingresos superiores a 7 millones de euros por los servicios prestados en el Estado miembro, deberá contar con más de 100.000 usuarios que contraten sus servicios digitales o deberá tener suscritos más de 3.000 contratos con usuarios de dicho país. A efectos de calcular los datos anteriores se deberá tener en cuenta el periodo impositivo. Para determinar la localización de un

²⁵ Comisión Europea, “Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa”, 21/03/2019 (disponible en: https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:3d33c84c-327b-11e8-b5fe-01aa75ed71a1.0023.02/DOC_1&format=PDF;)

²⁶ Comisión Europea, “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”, 21/03/2019 (disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A52018PC0148;>)

usuario atenderemos a la dirección IP²⁷ para los dos primeros casos y a la residencia fiscal para el último. Como ya se ha comentado, esta propuesta se configura a largo plazo y se pretende incorporar a la *Propuesta para hallar una Base Imponible Común Consolidada del Impuesto sobre Sociedades*²⁸ (BICCIS) a nivel europeo.

La segunda propuesta, que se plantea como una opción provisional hasta que se haya producido una reforma integral en la regulación actual, busca establecer un sistema tributario común sobre determinadas actividades digitales. En concreto sobre, la inclusión en una interfaz digital de publicidad dirigida a los usuarios de dicha interfaz, la puesta a disposición de los usuarios de una interfaz digital multifacética para localizarse entre sí y que les permita facilitar las entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes entre ellos, y por último la transmisión de datos recopilados que hayan sido generados por actividades desarrolladas en interfaces digitales. El tributo, pretende configurarse como un impuesto indirecto, con un tipo de gravamen fijo del 3%, que grave los ingresos brutos generados por determinadas multinacionales digitales con una fuerte contribución de valor por parte de los usuarios una vez se haya deducido el IVA y otros impuestos similares. Este tributo, como se comentó anteriormente, solamente sería exigible a compañías con más de 750 millones de euros de ingresos anuales, proviniendo 50 millones de euros de su actividad en la Unión Europea. Contaría con un periodo impositivo y devengo anual, existiría una única declaración-autoliquidación a presentar en uno de los Estados miembros, y la recaudación se redistribuiría posteriormente entre los Estados miembros.

El último documento, recomienda y anima a los Estados miembros a que renegocien los Convenios de Doble Imposición que tienen firmados con terceros Estados y que introduzcan en ellos cláusulas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa dentro su territorio.

El problema ante el que se encuentra la Unión Europea, es que para la aprobación de las citadas directivas es necesario el consenso de los Ministros de Economía y Finanzas de todos los Estados miembros, algo que por el momento parece que no se va a producir. Encontramos así, un grupo partidario de la solución cortoplacista, a la que se opone por

²⁷ Acrónimo para “Internet Protocol”. Número único con el que se identifica un ordenador conectado a la red.

²⁸ Comisión Europea, “Propuesta de Directiva relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS)”, 25/10/2016 (disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX:52016PC0683>);

otra parte un grupo que conforman los Estados con una tributación más permisiva con las grandes multinacionales del sector digital. Irlanda, Malta, Luxemburgo, Suecia, Finlandia, Dinamarca, Lituania y Reino Unido rechazan las medidas unilaterales y piden una solución internacional. Francia, España, Portugal, Polonia, Eslovaquia, Bulgaria e Italia son partidarias del impuesto temporal. El resto de Estados miembros se encuentran en posiciones ambiguas. Aunque estos son datos de mayo de 2018 y puede que alguno de los países haya matizado su postura, la realidad es que no existe en ningún caso un consenso respecto a este tema, y a día de hoy parece estar lejos de alcanzarse. La OCDE, por su parte, alertó en su día de los inconvenientes de que se tomen medidas inmediatas y unilaterales por parte de los Estados, y abogó por que estas solamente alcancen a un número limitado de negocios.

Podríamos decir entonces, que mientras Estados Unidos se encuentra más cerca de la postura que defienden los Estados europeos que ofrecen una tributación más atractiva para las grandes multinacionales digitales, el resto de países europeos, enfrentados con esta postura, parece que abogan por tomarse la justicia por su mano y tomar medidas de derecho interno, a la espera de que se tome una decisión y se llegue a una decisión conjunta a nivel global.

6.2. Derecho interno (España)

Se trata de un país, que ha optado por el predominio de la base imponible nacional. Esto permite gravar en España la parte de la renta que genere el comercio electrónico mundial que sea imputable a nuestro territorio.

La razón de que esto sea así, es que España se puede considerar un país poco activo en lo que a tecnología se refiere, pero que, sin embargo, sí recibe muchas filiales de grandes multinacionales extranjeras de base tecnológica, a las que se les exige este tipo de tributos.

La consecuencia de este tipo de gravámenes puede ser negativa, ya que su establecimiento puede suponer una subida de los precios de los negocios *online*.

Como se ha comentado previamente, la economía digital no se diferencia demasiado de la economía tradicional en cuanto a tributación. Es necesario que ambos tipos hagan frente a sus obligaciones fiscales, y para ello es necesario adaptar las categorías fiscales

tradicionales a los nuevos modelos de negocio que ha surgido gracias al papel que ha jugado la digitalización.

La geolocalización, la tendencia al monopolio en casos de plataformas de búsqueda o venta, la gestión de los datos de los usuarios, la gestión y control de los pagos en línea, la volatilidad en general o la publicidad, son particulares propias y relevantes en materia tributaria de los nuevos modelos de negocio digitales.

Es importante analizar el papel que juegan los usuarios en el modelo de negocio de estas empresas. Estos, aportan gran valor a la cadena de suministro de las multinacionales digitales. Sin embargo, como se ha visto anteriormente las empresas estarían desplazando la tributación a países con tipos de gravamen más favorable, en lugar de tributar en los países en los que el usuario ha aportado ese valor. Cuando hablamos de valor, nos referimos a la información que un usuario cede por ejemplo cuando se conecta a internet para comprar un artículo, descargarse música, buscar algún proveedor o registrarse en una red social. Quien opera la página web obtiene de esta manera información y datos que bien puede usar ella de manera directa, bien puede transmitir a proveedores potenciales que la usen para sus fines en el futuro.

Respecto a España podemos afirmar, que España ya ha llegado a una solución temporal unilateral. El pensamiento sobre el que se sustenta esta decisión es que, España no se puede permitir que su sistema recaudatorio se vea dañado mientras que los Estados acuerdan una solución global conjunta a este problema. Por ello, mientras se acaba de fraguar una Directiva relativa a la tributación de terminados servicios digitales a nivel europeo, España ha optado por adelantarse, publicando en octubre del año 2018 el texto del Anteproyecto de Ley de su propio impuesto.

En el marco de este Anteproyecto de Ley se propone tributar a los operadores que presten: servicios de publicidad en línea, servicios de intermediación en línea o servicios de transmisión de datos. En el primero de los casos, en base a la inclusión en una interfaz digital de publicidad dirigida a los usuarios de la primera. En el segundo, por la puesta a disposición a los usuarios de una interfaz multifacética que les permite a estos encontrarse o interactuar. En el último, debido a la transmisión de los datos recopilados de los usuarios de las interfaces digitales que han utilizado. En todos los casos los usuarios se encuentran en España en el momento oportuno. Este tributo quedaría estructurado de la siguiente

manera. Quedarían obligadas a soportarlo aquellas empresas cuya cifra de negocios supere 750 millones de euros el año natural anterior al del pago del impuesto, siempre y cuando los ingresos brutos provenientes de los servicios previamente mencionados superen los 3 millones de euros en España. El tipo de gravamen propuesto en el documento es del 3%. Podríamos decir que el impuesto busca gravar únicamente aquellos ingresos que provienen de usuarios situados dentro del territorio español. Se trata de un impuesto que en ningún caso tiene en cuenta las características propias de la empresa que presta el servicio, entre las que se encuentra por ejemplo la capacidad económica. Según el documento quedarían exentas de tributar por este impuesto aquellas empresas cuyo maco operativo es la venta de bienes o servicios a través de su propia página web, no considerándosele un intermediario sino un simple vendedor que realiza sus ventas de manera *online*. Se presenta como un impuesto indirecto que no tiene en cuenta la capacidad económica, por lo que queda excluido del ámbito de aplicación de los Convenios para Evitar la Doble Imposición, lo que se traduce en que los beneficios obtenidos de estas actividades en España quedarían también sujetos a tributación en el país de residencia del operador sin que exista posibilidad de corrección. Podemos concluir que este Anteproyecto de Ley ha seguido en líneas generales la estructura planteado en la propuesta de directiva a la que se hizo mención en apartados anteriores.

Durante el año 2018 muchas fueron las noticias sobre el camino que debía seguir la fiscalidad de la economía digital. La inestabilidad política en España unida a diversas declaraciones por parte de distintos actores internacionales supuso que en diciembre del mismo año todavía existiese incertidumbre respecto a la decisión de España. Por su parte, el frente liderado por Irlanda y contrario a la fijación de un nuevo tributo ha ido ganando adeptos. Además, el Comité de Finanzas del Senado de Estados Unidos publicó un comunicado advirtiendo sobre la discriminación que supone hacia las empresas estadounidenses la creación de un impuesto digital, animando a los Estados miembros a retrasar acciones unilaterales o europeas hasta que no se llegue a un acuerdo global dentro de la OCDE. Por último, el Servicio Legal del Consejo de la Unión Europea cuestiona el hecho de que se trate de un impuesto indirecto, así como la base legal para su desarrollo.

Ante este panorama, el pasado mes de enero, se aprobó en España un nuevo impuesto que pretende gravar a las grandes empresas relacionadas con el mundo de los servicios digitales. El objetivo final de este tributo, es gravar a las empresas tecnológicas que a través de estructuras societarias evitan el actual marco fiscal y tratar con ello de que las

empresas tributen allí donde generan beneficios. España se ha convertido así, en el primer país de la Unión Europea en aprobar un gravamen de estas características, ya que, aunque como se comentó en puntos anteriores, Francia y Reino Unido tenían intención de establecerlo finalmente han optado por retrasar la medida.

Tal y como se adelantaba en el Anteproyecto de Ley las empresas que quedarán sujetas al pago de este impuesto, serán aquellas que obtengan unos ingresos anuales totales de 750 millones de euros, de los cuales 3 millones provengan de su actividad en España. Con esto se ha basado impedir que este nuevo gravamen afecte a pymes y *startups*. Sí que deberán hacer frente al mismo empresas de la talla de Amazon, Google, Airbnb, Uber o Booking. Por último, se ha fijado un tipo de gravamen fijo del 3% sobre los ingresos provenientes de las actividades de servicios de publicidad *online*, de servicios de intermediación en línea o de la venta de datos generados a partir de los usuarios. Se han establecido además, las sanciones aplicables por la Hacienda española a las empresas que no tributen de manera adecuada por este nuevo impuesto, estableciendo como límite el 0'5% del importe neto de la cifra de negocios del año natural anterior.

En el otro lado, encontramos las actividades que se encuentran exentas. Estas se pueden resumir en, todas aquellas basadas en la venta de productos o servicios, las ventas de servicios contratados a través de internet y determinados servicios financieros. El Artículo 6 del Proyecto de Ley publicado por Hacienda los describe de la siguiente manera: “No estarán sujetas al impuesto: a) las ventas de bienes o servicios contratados en línea a través del sitio web del proveedor de esos bienes o servicios, en las que el proveedor no actúa en calidad de intermediario; b) las entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes que tengan lugar entre los usuarios, en el marco de un servicio de intermediación en línea; c) prestaciones de servicios de intermediación en línea, cuando la única o principal finalidad de dichos servicios prestados por la entidad que lleve a cabo la puesta a disposición de una interfaz digital sea suministrar contenidos digitales a los usuarios o prestarles servicios de comunicación o servicios de pago; d) las prestaciones de servicios financieros regulados por entidades financieras reguladas; e) las prestaciones de servicios de transmisión de datos, cuando se realicen por entidades financieras reguladas; f) las prestaciones de servicios digitales cuando sean realizadas entre entidades

que formen parte de un grupo con una participación, directa o indirecta, del 100 por cien”²⁹.

Recientemente, el Gobierno a informado de que aquellas empresas que finalmente queden sujetas al pago de este impuesto, podrán deducírsele en la base imponible del impuesto de sociedades como otro gasto de la actividad.

Del análisis del texto del Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, el cual consta de 16 artículos y cuatro disposiciones finales, y que no entrará en vigor en ningún caso hasta después de verano ³⁰, podemos sacar algunas reflexiones. La exposición de motivos de este documento, deja clara la intención por parte del legislador las empresas tecnológicas queden obligadas a pagar más impuestos en España “Los modelos de negocio digitales se basan en gran medida en la capacidad para llevar a cabo actividades a distancia, incluso transfronterizas, con escasa o nula presencia física, en la importancia de los activos intangibles, y en el valor de los datos y las contribuciones de los usuarios finales a la creación de valor... Los modelos de negocio digitales se basan en gran medida en la capacidad para llevar a cabo actividades a distancia, incluso transfronterizas, con escasa o nula presencia física, en la importancia de los activos intangibles, y en el valor de los datos y las contribuciones de los usuarios finales a la creación de valor”. La redacción del texto por su parte, puede resultar en algunos puntos ambigua dejando la puerta abierta a que aparte de las multinacionales digitales, tributen también otras empresas más pequeñas de ámbito local. Un claro ejemplo, lo podemos encontrar en que los hechos imposables no se encuentran descritos como tal, sino que el Artículo 5 establece que “Estarán sujetas al impuesto las prestaciones de los servicios digitales realizadas en el territorio de aplicación del mismo efectuadas por los contribuyentes de este impuesto”, y a continuación en el Artículo 6, la ley enumera aquellos supuestos que no están sujetos a tributación, siendo necesario acudir a la exposición de motivos para localizar que actividades son las que realmente quedan grabadas por este impuesto. Además, el Artículo 4 a la hora de definir el concepto “servicios de publicidad en línea” establece que son “los consistentes en la inclusión en una interfaz digital, propia o de terceros, de publicidad dirigida a los usuarios de dicha

²⁹ Proyecto de Ley del impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (BOCG de 25 de enero de 2019) (disponible en: http://www.congreso.es/public_oficiales/L12/CONG/BOCG/A/BOCG-12-A-40-1.PDF);

³⁰ Debido a la convocatoria de elecciones se ha paralizado la tramitación.

interfaz”, cabiendo así la posibilidad de que se grave a las empresas que utilizan publicidad en sus plataformas y ya pagan todos sus impuestos en España.

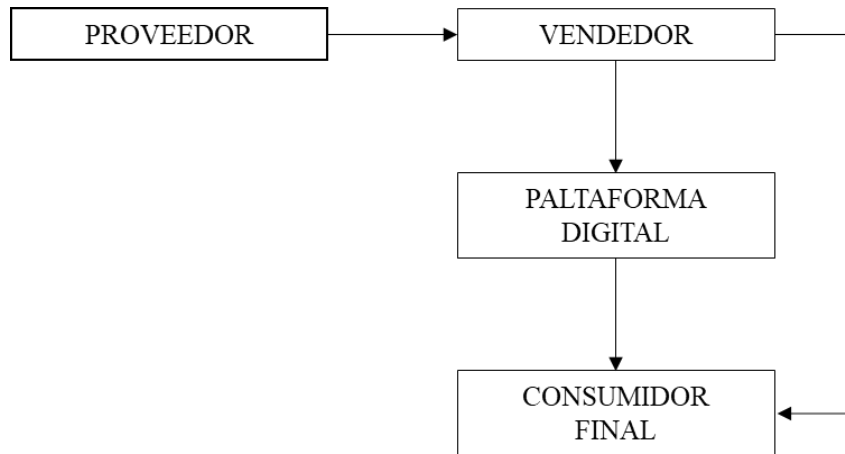
Un dato a destacar ha sido la negativa por parte de Portugal a crear un impuesto similar al español, pese a ser uno de los países partidarios de que se reajuste el sistema tributario a las necesidades de la economía digital. En concreto el partido Centro Democrático Social – Partido Popular ha recordado el negativo impacto de la medida tramitada en el país vecino. Por su parte, representantes de Google ya han advertido a España de las consecuencias negativas que pueden tener este tipo de medidas tanto para la evolución de la economía digital en su territorio como para la captación de inversión extranjera.

A la espera de lo que suceda en las próximas elecciones, se puede advertir una clara discrepancia entre las políticas de la OCDE o la Unión Europea y las de España, en el marco de la fiscalidad de la economía digital. España puede llegar a convertirse en el primer país de la Unión Europea en aplicar este tipo de medidas, enfrentándose directamente con las posturas defendidas por otros socios comunitarios como Irlanda, por grandes potencias mundiales como Estados Unidos e incluso por organizaciones mundiales como la OCDE. Esto es una muestra más de la diversidad de posturas que existen respecto a cómo debe abordarse y este conflicto, y además de mostrar un panorama claramente resquebrajado, evidencia la dificultad de alcanzar un consenso a corto incluso medio plazo.

7. SUPUESTO PRÁCTICO

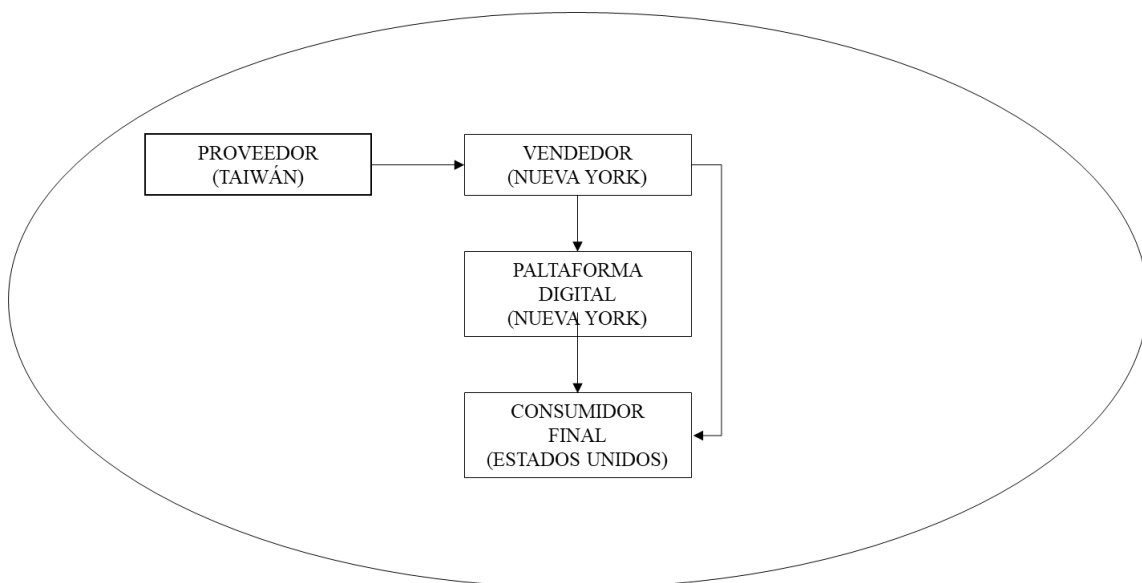
Una vez analizado el panorama actual en el que se encuentra la fiscalidad de la economía digital en los distintos escenarios, la mejor manera de consolidar todo lo comentado es a través de su aplicación práctica. Para ello, a continuación, se realizará un análisis de un supuesto práctico.

Pensemos en una empresa que vende calzado a través de una plataforma digital, es decir en un negocio *B2C*. La empresa en cuestión no fabrica ella misma, sino que importa el producto de un país extranjero, un tercer país. Además, la plataforma digital le cobra un porcentaje en concepto de comisión por las ventas que realiza a través de su servicio.



7.1. Estados Unidos

Pongámonos en la situación de que el vendedor de calzado se encuentra domiciliado en Estados Unidos, en concreto en Nueva York, y que importa el calzado que vende dentro del territorio norteamericano desde Taiwán. Además de tener un punto de venta físico en la Quinta Avenida de Nueva York, vende sus productos a través de una plataforma digital que se encuentra domiciliada en el mismo estado de Nueva York, la cual le cobra a la empresa una comisión del 5% sobre cada venta que se produzca a través de su servicio ¿Cuál sería la fiscalidad de esta operación?



En primer lugar, la empresa vendedora debería hacer frente al impuesto aplicable a las importaciones en vigor en Estados Unidos sobre, en este caso, el calzado proveniente de Taiwán que pretende ser vendido dentro de Norteamérica. Una vez realizado este pago y

con el producto ya en suelo estadounidense, la empresa procedería a venderlo a través de su tienda física y de la plataforma digital.

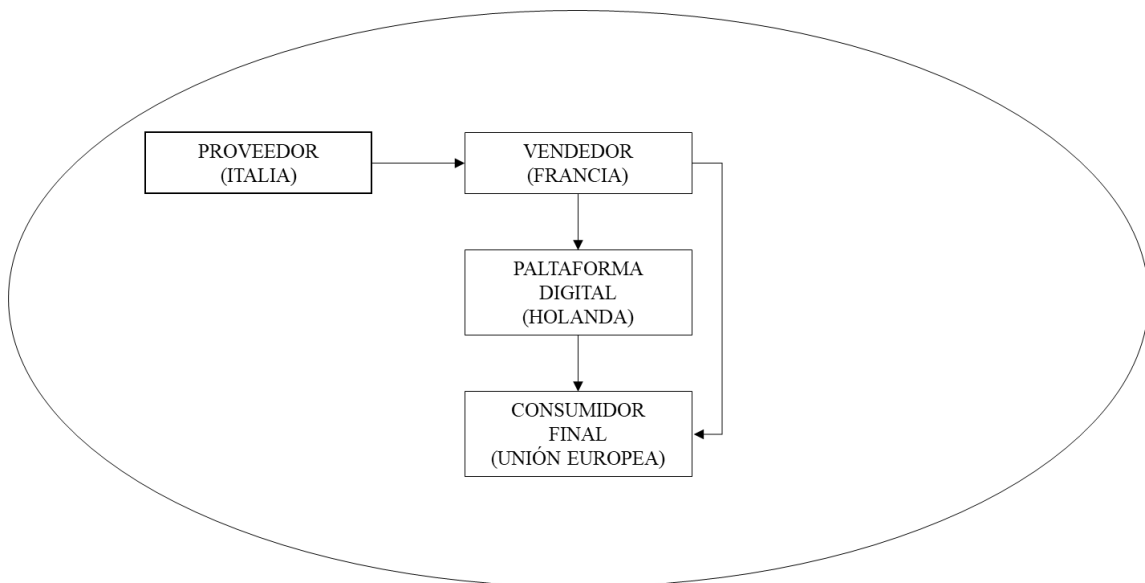
Sobre las ventas que esta realice, debemos hacer una distinción entre, aquellas ventas realizadas dentro del Estado de Nueva York, sobre las cuales se aplicaría un *sales tax*, al que se hizo referencia en apartados anteriores, del 8,875%, y aquellas ventas que se produzcan en otros territorios dentro de Estados Unidos, a las cuales se les aplicaría la tasa correspondiente al *sales tax* en vigor en el estado concreto en el que se produzca la venta. Es importante resaltar, que este impuesto lo paga o soporta el consumidor final, pudiéndose asemejar en este sentido al IVA, aunque las diferencias entre ambos tributos son abundantes. Supongamos que las zapatillas se venden en la plataforma por 200\$ sin incluir el *sales tax*. Entonces, el consumidor final, residente en Nueva York, deberá abonar finalmente 17,75\$ por este tributo, por lo que el pago final que realizaría sería de 217,75\$. Este tributo debería ser recaudado e ingresado por la empresa vendedora en Nueva York, por ser el lugar en el que se ha realizado la venta. Tras la reciente sentencia del caso *South Dakota v. Wayfair*, como ya se ha comentado, la empresa se encontraría además obligada a recaudar este impuesto de sus consumidores finales residentes en otros estados, y a ingresarlo en los mismos en los que aún sin contar con presencia física haya realizado ventas a través de internet.

Debemos avanzar ahora hacia como tributaría la empresa de venta de calzado por sus ventas realizadas dentro del territorio norteamericano. Dicha empresa, como se ha comentado, se encuentra domiciliada en Nueva York, por lo que tributaría en concepto de impuesto de sociedades al 21% por ser la tasa actualmente vigente en Estados Unidos.

Analizada la tributación de la empresa de calzado, la pregunta se encuentra en cómo tributaría la plataforma por los ingresos obtenidos de las comisiones cobradas a la empresa por cada venta realizada a través de su portal. Pues bien, la plataforma digital se situaría como un mero intermediario, por lo que según la legislación norteamericana tributaría al 21% en concepto de impuesto de sociedades, careciendo de importancia para la misma donde se hayan producido las ventas, y sin reposar sobre ella ningún tipo de obligación en la recaudación y pago de algún tributo diferente.

7.2. Unión Europea

Supongamos ahora que el vendedor de calzado se encuentra domiciliado en la Unión Europea, concretamente en Francia, y que compra los productos que posteriormente vende a un fabricante de calzado en Italia. La empresa, cuenta con un punto de venta físico en la Avenida Champs-Élysées de París, y vende además el calzado través de una plataforma digital con domicilio en Holanda, que cobra a la empresa una comisión del 10% por cada venta que se produzca a través de su servicio ¿Cuál sería la fiscalidad de esta operación?



Para empezar, la empresa vendedora de calzado deberá soportar el IVA correspondiente a la compra de calzado al proveedor situado en Italia y, posteriormente, este IVA será repercutido al consumidor final que será quien en última instancia lo soporte. Pongamos entonces que las zapatillas tienen un precio para el consumidor final de 200€, tanto si se adquieren a través de la plataforma como si se hace en el establecimiento físico. Pensemos entonces, en una venta realizada a través de la plataforma a un consumidor final residente en Portugal donde el tipo de gravamen del IVA aplicable es del 23%. El consumidor final, residente en Lisboa, deberá abonar 20€ en concepto de IVA, por lo que pagaría finalmente por el producto 220€. Este IVA que ha soportado finalmente el consumidor deberá ser recaudado e ingresado en la hacienda pública por la empresa vendedora de calzado, en base a las disposiciones legales vigentes.

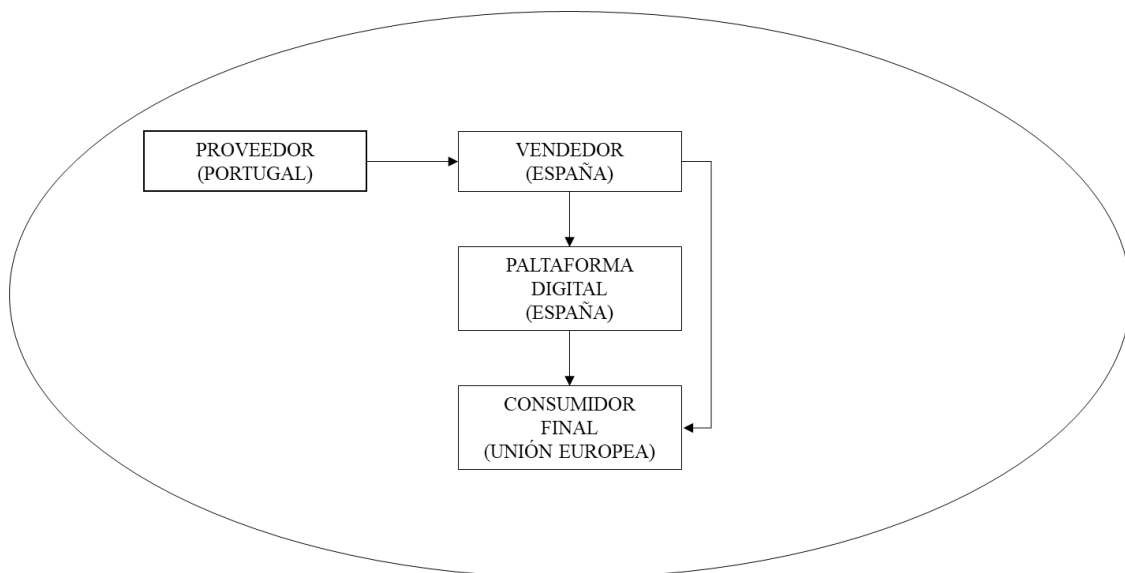
Desde el punto de vista de la empresa vendedora de calzado, esta tributará en concepto de IS en Francia por las ventas realizadas tanto a través del establecimiento físico en

Francia como a través de la plataforma digital en todo el territorio de la Unión Europea, quedando sujeta a un tipo de gravamen del 33,3%.

Si analizamos como tributará la plataforma digital por los beneficios obtenidos de las comisiones cargadas al vendedor por cada venta que se haya producido a través de su servicio, podemos observar que, al estar domiciliada en Holanda, sus ingresos por este concepto tributarán en este país independientemente del lugar de la Unión Europea en el que resida el consumidor final y en el que se haya producido la venta. Por tanto, todos los ingresos obtenidos por la plataforma digital tributarán en este caso a un tipo de gravamen del 20% en Holanda.

7.3. España

Para finalizar, pensemos en una empresa de venta de calzado domiciliada en España, que compra sus productos a un proveedor situado en Portugal, y que aparte de contar con una tienda en la calle Serrano en Madrid, también vende sus productos a través de una plataforma digital domiciliada en España que le cobra una comisión del 7,5% por cada venta que provenga del uso de su servicio ¿Cuál sería la fiscalidad de esta operación?



Como sucedía en el supuesto planteado anteriormente, en primer lugar, la empresa vendedora deberá soportar el IVA correspondiente a la compra de su producto al fabricante de Portugal. Este IVA será posteriormente repercutido al consumidor final que será quien terminará por soportarlo en última instancia. Pensemos entonces en una venta realizada a un consumidor final residente en Francia a través del servicio de la plataforma

digital. Sabemos que el precio de venta es de 200€, tanto si el producto se adquiere en el punto físico como si se hace a través de internet. A este precio es necesario aplicarle el IVA correspondiente a la venta de este tipo de productos vigente en Francia, que para este caso sería del 20%. Como consecuencia, el pago final a realizar por el consumidor sería de 240€, de los cuales 40€ serían en concepto de IVA correspondiendo a la empresa vendedora recaudarlo e ingresarlo en la hacienda pública.

La empresa vendedora por su parte, tributará en España al 25% en concepto de impuesto de sociedades por todas las ventas que haya realizado durante el periodo impositivo, tanto las que se hayan producido en el establecimiento permanente, como las que provengan del servicio prestado por la plataforma digital.

Por último, debemos analizar la tributación de la plataforma digital, quien al igual que sucedía en el supuesto anterior, tributará por todas sus ventas, no importando el lugar en el que se encuentre el consumidor final, en España, aplicándosele el tipo de gravamen vigente en este territorio.

8. CONCLUSIONES

De lo anteriormente tratado podemos obtener una conclusión clara y diversas consecuencias de la misma. La conclusión es que, actualmente nos encontramos ante un escenario realmente fracturado respecto al tema de la fiscalidad de la economía digital. No existe unanimidad ni en la regulación existente actualmente, ni sobre cómo debe evolucionar en el futuro reciente la regulación relativa a la fiscalidad de la economía digital.

Ante esta situación, encontramos beneficiados y perjudicados. Como parte beneficiada, encontramos a las empresas que operan en el sector de la economía digital, que se aprovechan de una manera lícita, de la existencia de diversas regulaciones en los distintos territorios en los que operan, para a través del uso de la ingeniería fiscal, reducir al mínimo su carga impositiva y obtener de esta manera unos beneficios netos mayores. Como parte perjudicada, podríamos decir que se encuentran los Estados que ven reducida la recaudación de impuestos en un sector tan grande y con tanta proyección como es el de la economía digital. Dentro del papel que juegan los Estados, hay que destacar el de aquellos territorios que ofrecen una fiscalidad más atractiva para este tipo de empresas, ya que estos salen claramente beneficiados de la inexistencia de una regulación única

global, monopolizando en su territorio la tributación de las empresas pertenecientes al sector de la economía digital.

Se puede afirmar, que la falta de una regulación global sobre este tema a día de hoy, está resultando en cierta manera beneficiosa para las empresas, por lo comentado anteriormente. Sin embargo, es algo que se puede volver rápidamente en su contra. En caso de no llegarse a alcanzar un acuerdo de manera conjunta entre todos los Estados, cada Estado podría optar por introducir sus propias medidas unilaterales, en base a criterios propios, algo que como hemos visto ya está sucediendo en algunos países, pudiéndose llegar a producir de esta manera un asfixio de la economía digital por la excesiva tributación de las empresas que formen parte del sector, impidiendo de esta manera que se produzca desarrollo del mismo en condiciones de mercado normales.

Desde mi punto de vista, toda solución al problema pasa por abordar la problemática de una manera conjunta, evitando de esta manera la propagación de las ya comentadas medidas unilaterales. Ante un tratamiento conjunto, todas las partes implicadas deben de ceder sobre algún punto. Pienso, que las empresas encuadradas dentro del sector de la economía digital no pueden exigir ser únicamente gravadas en el lugar donde están domiciliadas, debido al alcance global que tienen este tipo de compañías gracias al uso de internet. Pero igualmente opino, que los Estados donde las empresas comercian a través de internet y donde se encuentran sus consumidores finales, no pueden obligar a este tipo de empresas a tributar de la misma manera que lo hace a una empresa que se encuentra operando a través de un establecimiento permanente en dicho territorio. Esto último supondría una doble tributación, primero en el Estado de residencia del consumidor, y segundo en el Estado de residencia del vendedor operando a través de internet.

La razón por la que este problema debe de abordarse de una manera conjunta, es principalmente, que los potenciales clientes de este tipo de compañías se encuentran localizados en todas las partes del mundo gracias a la mundialización de internet. No tiene sentido que cada país imponga sus propias medidas a las empresas que decidan operar en su territorio a través de internet, ya que el problema sería un aumento de la legislación. Esto produciría un choque entre las distintas jurisdicciones cuya principal consecuencia sería la paralización del desarrollo de la economía digital. Se debe impedir, por tanto, que

los países comiencen a regular este sector de ámbito y alcance internacional desde una perspectiva nacional, pues esto no puede llevar más que a incrementar el problema actual.

Debemos, además, atender al carácter urgente del problema. La velocidad a la que evoluciona el mundo digital es incalculable, cada día aparecen nuevos modelos de negocio que tienen como sustento principal internet. Como se ha podido apreciar, son muchos los años y las ocasiones en las que se ha intentado buscar a una solución a este problema. La falta de acuerdos en ningún caso ha resultado en algo positivo, sino que ha supuesto que cada día vayan apareciendo nuevas situaciones ante las que no existe una regulación en materia fiscal internacional y que escapan del marco legal actual.

Es importante también, tratar el contenido que pueda ostentar una posible regulación a nivel global. Después del estudio de la situación actual, creo que en ningún caso se debe optar por una regulación demasiado específica. Como se ha dicho, aparecen nuevos modelos de negocio basados en internet cada día, son innumerables. El optar por una regulación demasiado específica puede suponer que la misma se quede obsoleta, tal y como ha sucedido con la actual regulación sobre fiscalidad del comercio internacional, de una manera realmente precoz, puesto que la digitalización ha evolucionado y previsiblemente evolucionará más rápido que cualquier regulación. Por tanto, se debe optar por favorecer un marco regulatorio amplio en el que se engloben y tengan cabida la totalidad de modelos de comercio electrónico, para posteriormente regular de una manera más concreta cada una de las situaciones que puedan surgir.

Podríamos concluir con las que considero son las notas características sobre el desarrollo de la regulación sobre la fiscalidad de la economía digital, podríamos hablar de una regulación necesaria, global, urgente y amplia.

BIBLIOGRAFÍA

Manuales y monografías:

- Chico, L. y Cazorla, L.M., (2001). Los impuestos en el comercio electrónico. Elcano (Navarra): Aranzadi.
- Hortalá i Vallvé, J. y otros, (2000). La fiscalidad del comercio electrónico. Valencia: CISS, S.A.
- Oliver Cuello, R., (1999). Tributación del comercio electrónico. Valencia: Tirant lo Blanch, “Colección financiera”.

Otras publicaciones:

- Una Agenda Europea para la economía colaborativa (02/06/2016). Comisión Europea.
- Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce (November 1996). Department of the Treasury Office of Tax Policy.
- ELECTRONIC COMMERCE: THE CHALLENGES TO TAX AUTHORITIES AND TAXPAYERS. OCDE
- The Emergence of Electronic Commerce, Overview of OECD’s Work. Committee for information, computer and communications policy measuring electronic commerce.
- Base Erosion and Profit Shifting. OCDE.

Otras fuentes consultadas:

- Página web de la Agencia Tributaria Española - <https://www.agenciatributaria.es/>
- Página web “Fiscalidad & Economía Digital” - <http://www.fiscalidaddigital.net/>
- Página web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas - www.minhap.gob.es
- Página web de la OCDE - www.oecd.org
- Blog “Nuestra Fiscalidad, Departamento Tributario de Garrigues” <http://www.expansion.com/blogs/garrigues/>
- Página web “Economía TIC” <https://economiatic.com/>
- Blog “Fiscalidad Internacional, Legal Today” <http://www.legaltoday.com/blogs/fiscal/blog-fiscalidad-internacional>

ANEXO DE LEGISLACIÓN

Unión Europea:

- Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa, de 21 de marzo de 2019.
- 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, de 21 de marzo de 2019.
- Recomendación de la Comisión relativa a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa, de 21 de marzo de 2019.
- Propuesta de Directiva relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS), de 25 de octubre de 2016.

España:

- Proyecto de Ley del impuesto sobre Determinados Servicios Digitales

ANEXO DE JURISPRUDENCIA

Tribunal Supremo de Estados Unidos:

- Sentencia del Tribunal Supremo de EE.UU. de 21 de junio de 2018 *South Dakota v. Wayfair*.
- Sentencia del Tribunal Supremo de EE.UU. de 23 de febrero de 1967 *National Bellas Hess v. Department of Revenue*.
- Sentencia del Tribunal Supremo de EE.UU. de 26 de mayo de 1992 *Quill Corp. v. North Dakota*.