



COMILLAS
UNIVERSIDAD PONTIFICIA

ICAI

ICADE

CIHS

FACULTAD DE DERECHO

**EL ACUERDO GLOBAL SOBRE EL MARCO
DE TRIBUTACIÓN DE LAS
MULTINACIONALES: ANTECEDENTES,
CONTENIDO Y OBJETIVOS**

Autor: Marina Esperanza Piedras Roca

5ºE3-C

Derecho Tributario

Tutor: Prof. D. Antonio Palou Bretones

Madrid
Abril, 2022

RESUMEN

Este trabajo comienza por analizar la rápida digitalización de la economía en los últimos años, lo cual ha cambiado la manera de hacer negocios, permitiendo ofrecer bienes y servicios a cualquier persona, en cualquier lugar del mundo. No obstante, además de sus ventajas, también se exponen los múltiples desafíos generados por la digitalización, entre los que destaca la necesidad de adaptar la fiscalidad internacional a esta nueva forma de captar ingresos por grandes empresas sin presencia física alguna.

Es por esto por lo que la OCDE, en colaboración con más de 130 países, está centrando sus esfuerzos en rediseñar las normas de tributación internacional a través del Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios desde 2013, con el fin de que los ingresos empresariales se repartan de forma más equitativa globalmente. Asimismo, desde 2021, para que este Plan de Acción se aplique de manera consistente y coordinada, se ha acordado una nueva solución basada en dos pilares cuyo fin es que se pague una cantidad justa de impuestos por parte de las multinacionales, independientemente del lugar donde operen u obtengan sus beneficios.

Finalmente, se concluye con una estimación del impacto presupuestario que estas nuevas medidas aprobadas en 2021 pueden llegar a tener, con una reasignación de ingresos tributarios superior a 125 miles de millones de dólares como consecuencia de la aplicación del Pilar Uno; y un incremento de los ingresos gravables de más de 150 miles de millones anuales como consecuencia del Pilar Dos, relativo a la imposición de un impuesto mínimo global del 15%.

Palabras clave: digitalización, BEPS, multinacionales, tributación internacional, impuesto mínimo global, pilares.

ABSTRACT

This paper begins by analysing the rapid digitisation of the economy in recent years, which has changed the way business is done, allowing goods and services to be offered to anyone, anywhere in the world. However, in addition to its advantages, it also outlines the many challenges generated by digitalisation, including the need to adapt international taxation to this new way of capturing revenue by large companies without any physical presence.

Therefore, the OECD, in collaboration with more than 130 countries, has been focusing its efforts on redesigning international taxation rules through the Base Erosion and Profit Shifting Action Plan since 2013, in order to ensure that corporate income is shared more equitably globally. Furthermore, from 2021, for this Action Plan to be implemented in a consistent and coordinated manner, a new two-pillar solution has been agreed upon to ensure that a fair amount of tax is paid by multinationals, regardless of where they operate or make their profits.

Finally, it concludes with an estimate of the budgetary impact that these new measures approved in 2021 may have, with a reallocation of revenues of more than \$125 billion as a result of the implementation of Pillar One; and an increase in taxable revenues of more than \$150 billion per year as a result of Pillar Two, related to the imposition of a global minimum tax of 15%.

Key words: digitalisation, BEPS, multinationals, international taxation, global minimum tax, pillars.

ÍNDICE

LISTADO DE SIGLAS Y ABREVIATURAS.....	- 1 -
I. INTRODUCCIÓN.....	- 2 -
1. OBJETO.....	- 2 -
2. METODOLOGÍA.....	- 2 -
3. ESTRUCTURA DEL TRABAJO.....	- 3 -
II. LA DIGITALIZACIÓN DE LA ECONOMÍA.....	- 5 -
1. CONCEPTO.....	- 5 -
2. EVOLUCIÓN.....	- 6 -
3. LA ECONOMÍA DIGITAL EN ESPAÑA.....	- 8 -
4. EL COMERCIO ELECTRÓNICO O E-COMMERCE.....	- 11 -
III. ESTRATEGIAS DE LAS EMPRESAS MULTINACIONALES PARA OPTIMIZAR LA TRIBUTACIÓN DIRECTA E INDIRECTA.	- 15 -
1. RETOS QUE SUPONE LA DIGITALIZACIÓN DE LA ECONOMÍA PARA LA FISCALIDAD.....	- 15 -
2. TRIBUTACIÓN DIRECTA.....	- 17 -
2.1 Impuesto de Sociedades.....	- 17 -
2.2 Renta de no residentes.....	- 19 -
3. TRIBUTACIÓN INDIRECTA.....	- 20 -
3.1 IVA.....	- 20 -
IV. PROPUESTAS DE LA OCDE Y DE LA UNIÓN EUROPEA PARA LIMITAR LOS POSIBLES ABUSOS FISCALES DE LAS EMPRESAS MULTINACIONALES.....	- 23 -
1. EL PLAN DE ACCIÓN BEPS.....	- 23 -
1.1 Creación y objetivos.....	- 23 -
1.2 Acciones.....	- 24 -
1.3 Implementación.....	- 25 -
1.4 La insuficiencia del Plan de Acción BEPS.....	- 28 -
2. EL DISEÑO DE LA POLÍTICA FISCAL DE LA OCDE A TRAVÉS DE LOS PILARES I Y II.....	- 30 -
2.1 Introducción.....	- 30 -
2.2 La adopción del acuerdo de junio de 2021.....	- 30 -
2.3 La adopción del acuerdo de octubre 2021.....	- 31 -
2.4 Pilar I: Unified Approach.....	- 33 -
2.5 Pilar II: Global Anti Base Erosion.....	- 35 -
V. EL IMPUESTO ESPAÑOL SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES.....	- 37 -
1. CONTEXTUALIZACIÓN.....	- 37 -
2. ELEMENTOS NORMATIVOS DEL IMPUESTO.....	- 37 -
2.1 Concepto de servicio digital.....	- 37 -

2.2	Naturaleza y objeto del impuesto	- 39 -
2.3	Territorio de aplicación.....	- 39 -
2.4	Hecho imponible y supuestos de no sujeción.....	- 40 -
2.5	Sujeto pasivo del impuesto	- 42 -
2.6	Base imponible	- 42 -
2.7	Tipo impositivo y cuota íntegra	- 44 -
2.8	Riesgo de doble imposición	- 44 -
3.	ANÁLISIS ECONÓMICO DEL IMPUESTO ESPAÑOL SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES: SU IMPACTO EN LA ECONOMÍA ESPAÑOLA	- 44 -
VI.	<i>NUEVOS IMPUESTOS EN LOS PAÍSES DE LA UNIÓN EUROPEA PARA GRAVAR LA ECONOMÍA DIGITAL.....</i>	- 46 -
1.	DEBATE ENTRE LOS ESTADOS MIEMBROS RESPECTO A LA IMPLEMENTACIÓN NACIONAL DE LAS MEDIDAS PROPUESTAS POR LAS INSTITUCIONES MULTILATERALES.....	- 46 -
2.	LOS IMPUESTOS ESPECÍFICOS ADOPTADOS POR LOS PAÍSES DE LA UNIÓN EUROPEA	- 46 -
2.1	Introducción	- 46 -
2.2	Los diferentes tipos de impuestos adoptados por los países de la Unión Europea ..	- 48 -
VII.	<i>IMPACTO FISCAL Y ECONÓMICO DE LAS NUEVAS FIGURAS TRIBUTARIAS.....</i>	- 50 -
1.	ESTIMACIÓN DEL IMPACTO RECAUDATORIO	- 50 -
2.	ESTIMACIÓN DE OTROS EFECTOS: PIB, EMPLEO E INVERSIÓN EN ESPAÑA	- 52 -
VIII.	<i>CONCLUSIONES</i>	- 53 -
IX.	<i>BIBLIOGRAFÍA</i>	- 55 -
1.	Legislación	- 55 -
2.	Jurisprudencia.....	- 55 -
3.	Doctrina	- 55 -
4.	Recursos de Internet.....	- 60 -

LISTADO DE SIGLAS Y ABREVIATURAS

- BEPS: *Base Erosion and Profit Shifting* (erosión de bases imponibles y traslado de beneficios).
- EP: establecimiento permanente.
- GloBe: propuesta *Global Anti Base Erosion*.
- IRNR: Impuesto sobre la Renta de no residentes.
- LGT: Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- LIDSD: Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales.
- LIS: Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.
- LIVA: Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.
- PYME: pequeñas y medianas empresas.
- Servicios TRE: servicios referidos a telecomunicaciones, radiodifusión, televisión y servicios prestados por vía electrónica.
- SOCIMI: Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión Inmobiliaria.
- STC: sentencia del Tribunal Constitucional
- TAI: territorio de aplicación del impuesto.
- TIC: tecnologías de la información y comunicación.
- UE: Unión Europea.

I. INTRODUCCIÓN

1. OBJETO

El objetivo de este Trabajo de Fin de Grado es exponer y argumentar la necesidad de establecer un nuevo marco fiscal internacional para las multinacionales. Esta medida surge por la preocupación de que estas compañías redirijan sus beneficios a países de baja tributación para reducir su carga impositiva. Dicho objetivo se ilustrará mediante la demostración del impacto del comercio digital en los principios jurídicos tributarios, previo estudio del impuesto español sobre determinados servicios digitales y del panorama europeo frente a la tributación de la economía digital.

2. METODOLOGÍA

El estudio del tema propuesto comenzará con un análisis de la evolución del comercio electrónico, a fin de destacar su creciente importancia y su impacto en el PIB. Asimismo, se analizarán los impuestos digitales en España y en el resto de la Unión Europea (en adelante, UE). De estos resultados, se extraerán conclusiones para luego definir los objetivos del posible acuerdo global sobre la tributación de las multinacionales.

Para realizar este estudio se tomará como base el acuerdo adoptado por más de 135 países el pasado 8 de octubre de 2021. De esta forma, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante, OCDE) avanza en su ambicioso e innovador objetivo de lograr que las multinacionales tributen más. Sin embargo, son muchos los que opinan que el acuerdo no va lo suficientemente lejos.

Por último, respecto de la selección de datos, los siguientes puntos resumen las principales fuentes de las que se han obtenido los datos para este trabajo, sin perjuicio de que las diversas fuentes se citarán a lo largo del texto:

- Los datos relativos al impuesto español sobre determinados servicios digitales han sido obtenidos de la Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales.
- Para analizar el acuerdo global sobre la tributación de las multinacionales en el marco de la UE, así como sus objetivos, se ha utilizado la Declaración facilitada por la OCDE a la que se adhirieron 130 países y jurisdicciones el pasado 1 de julio de 2021. A esta se la ha denominado *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy*.

Asimismo, también se han tenido en cuenta la normativa de la Unión Europea relativa a la fiscalidad de las empresas, destacando la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior; y las directrices de la OCDE para empresas multinacionales sobre cuestiones tributarias.

- Para los datos sobre los ingresos fiscales que se percibirían de aplicarse las medidas fiscales internacionales, se ha utilizado un estudio llevado a cabo por el Observatorio Fiscal de la Unión Europea, basado en las estadísticas de julio 2021 del informe por países publicado con la OCDE.

3. ESTRUCTURA DEL TRABAJO

El presente trabajo se estructura dividido en nueve partes, comenzando con el objeto y la metodología usada. En segundo lugar, se repasa la evolución de la economía y el concepto de economía digital. La rápida expansión de las Tecnologías de la Información y la Comunicación ha dado lugar a la denominada economía digital, gracias a la cual cada vez se necesitan menos establecimientos de venta físicos, dado que se caracteriza por desarrollarse a través de Internet, facilitándose las transacciones comerciales de carácter internacional. No obstante, el desarrollo económico y tecnológico de la sociedad implica que los sistemas tributarios actuales queden obsoletos, por lo que resulta necesario que sean objeto de revisión y modificación.

Posteriormente, se analizan aquellas estrategias seguidas por las empresas multinacionales para optimizar su tributación, destacando la elusión fiscal, el abuso en la utilización de los Convenio de Doble Imposición, así como el vacío de contenido de los establecimientos permanentes (en adelante, EP) en su contexto normativo actual. Entre los distintos conceptos tributarios que han de evolucionar, este último es de los más importantes, dado que el hecho de que exista o no un EP en un Estado, elemento esencial a la hora de determinar quien ostenta la potestad tributaria, ha perdido peso con la nueva realidad económica. La inadecuación de este concepto tributario está dando lugar a importantes pérdidas de recaudación, por lo que ha sido objeto de estudio y análisis, tanto por parte de las principales organizaciones internacionales, como de las distintas jurisdicciones.

En el cuarto apartado, que constituye el núcleo de este trabajo, se exponen las dos propuestas de la OCDE y de la UE para limitar los posibles abusos fiscales de las empresas multinacionales: el Plan de Acción BEPS y los Pilares I y II. Y es que cada vez estamos más cerca de contar con una nueva fiscalidad que gravará a las empresas multinacionales y plataformas digitales que, hasta ahora, habían logrado evadir buena parte de sus impuestos.

En el siguiente bloque, se hace tanto un estudio sobre el impuesto español sobre determinados servicios digitales, como el de otros países comunitarios. Al fin y al cabo, la creación de un impuesto digital es el inicio del proceso de adaptación a esta nueva economía digital y globalizada, pero resulta ser, en todo caso, insuficiente.

A continuación, se analiza el impacto fiscal y económico de las nuevas figuras tributarias a nivel global y nacional; y, finalmente, se extraen las principales conclusiones de este trabajo.

II. LA DIGITALIZACIÓN DE LA ECONOMÍA

1. CONCEPTO

En los últimos años, el creciente uso de las tecnologías de la información y comunicación (en adelante, TIC) han transformado la actividad económica y, aunque representan una oportunidad para acelerar el crecimiento económico y mejorar la calidad de vida de millones de personas, también ha derivado en numerosos casos de fraude y evasión fiscal, así como una significativa brecha digital, entendida como la desigualdad generada por la imposibilidad de conectarse a la economía digital por insuficiencia de recursos. En este sentido, el exsecretario de las Naciones Unidas, Kofi Annan, explica lo siguiente:

“Mucha gente carece de muchas cosas como, por ejemplo: trabajo, habitación, alimentación, cuidados de salud y agua potable. Si hoy los privamos del acceso a los servicios de telecomunicaciones básicas esto es tan grave como las otras privaciones y en realidad reduce las oportunidades para encontrarles solución”¹.

En cuanto a la definición de “economía digital”, a grandes rasgos, se entiende como la adaptación de la actividad económica a las nuevas posibilidades de las TIC. La OCDE, por su parte, la define como “el resultado de un proceso de transformación desencadenado por las TIC” y explica como esta revolución “ha abaratado y potenciado las tecnologías, al tiempo que las ha estandarizado ampliamente, mejorando así los procesos comerciales e impulsando la innovación en todos los sectores de la economía”².

Una vez situados en esta nueva realidad empresarial, podemos diferenciar, como indica ESCRIBANO³, las empresas tradicionales de aquellas que han surgido como consecuencia de la economía digital. Ambos modelos de negocio se han visto afectados por las nuevas tecnologías y han aprovechado para acceder a nuevos mercados en los que cabe la posibilidad de obtener beneficios sin necesidad de estar presente de manera física.

¹ Norris, P., *Digital divide: civic engagement, information poverty, and the Internet worldwide*, Cambridge University Press, Cambridge, 2001, p.40.

² OCDE. (2014). *Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital* (disponible en: <https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf>).

³ Escribano, E. (2019). La tributación de los beneficios de las empresas digitales: soluciones desde la (re) interpretación del concepto de establecimiento permanente y desde su enmienda. Un análisis comparado vis a vis de las propuestas de la OCDE y la Comisión Europea (The Taxation of Profits of Digital Enterprises: Solutions from the (Re) Interpretation of the Permanent Establishment Concept and from Its Amendment. a Comparative Analysis Vis-A-Vis between the Proposals of the OECD and the European Union). *Crónica Tributaria*, (170). pp. 10-12.

Como consecuencia de esta nueva situación, el panorama fiscal internacional ha cambiado, por lo que varios organismos internacionales han iniciado el camino hacia un sistema tributario que consiga corregir el desfase entre el sistema impositivo y estos nuevos modelos de negocio. De lo contrario, el sistema impositivo tradicional provoca una carga impositiva desigual entre los modelos de negocio tradicionales y los digitales⁴. Por último, cabe destacar que la digitalización se presume como un proceso totalmente imprescindible para el crecimiento económico de un país. Así lo muestran los datos del Banco Mundial, los cuales establecen una correlación directa entre el nivel de digitalización de un país y su mayor desarrollo económico⁵.

2. EVOLUCIÓN

Aunque la revolución industrial marcó un punto de inflexión de la historia económica mundial logrando mejorar los estándares de vida, a partir de 1980, el PIB per cápita aumentó a mayor velocidad gracias a la proliferación de las tecnologías digitales. Esta nueva revolución, que hoy en día sigue cambiando las estructuras de la economía, cuenta con innumerables efectos positivos, entre los que destacan el incremento de la actividad económica y la mejora de la calidad de vida.

Todo parte de la invención de internet, lo que permitió interconectar todas las partes del mundo e impulsó la globalización. De hecho, el peso de internet y otros sectores económicos relacionados en el PIB supera el de otros muchos como el de agricultura o educación, convirtiéndose en uno de los principales motores del crecimiento económico. En este sentido, se debe tener en cuenta que no estamos hablando exclusivamente de un impacto en aquellos sectores digitales más puros, sino que la revolución digital se ha materializado en todos los sectores de nuestras economías. Así, según un informe de la OCDE⁶, el capital de las tecnologías de las TIC aumentó el valor añadido del conjunto de sectores de la economía entre 0,4 y 1 puntos porcentuales anuales entre 1995 y 2007⁷.

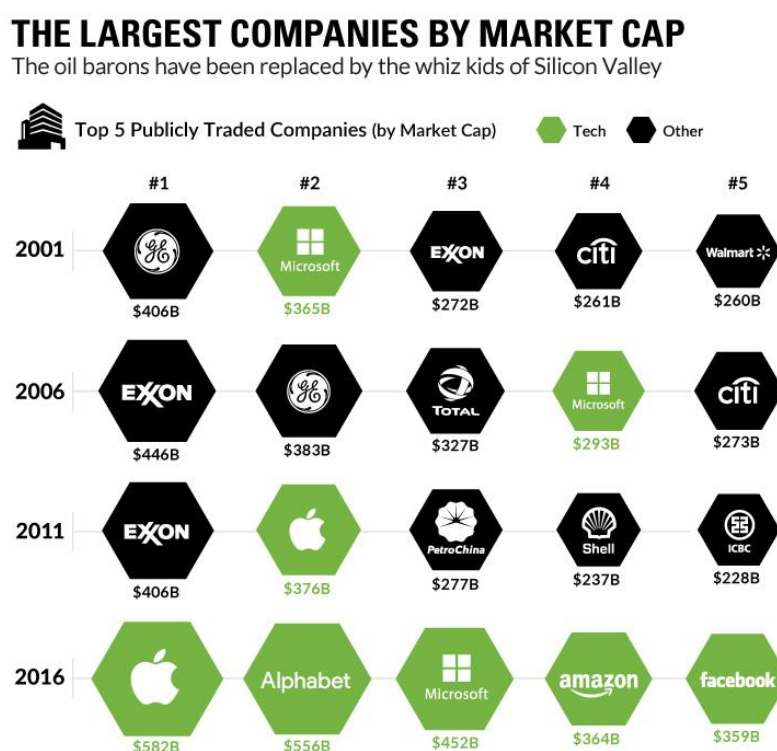
⁴ Rivera Romeral, A. (2021). El Proyecto europeo sobre fiscalidad de la economía digital. *Ene*, 11, 37. pp. 6-7.

⁵ World Bank Group. (2016). *Digital Dividends. World Development Report 2016* (disponible en: <https://documents1.worldbank.org/curated/en/896971468194972881/pdf/102725-PUB-Replacement-PUBLIC.pdf>).

⁶ Spiezia, V. (2012). *ICT investments and productivity: measuring the contribution of ICTS to growth*. OECD Journal: Economic Studies, Vol. 2012/1.

⁷ Vidal, A. (2015, 9 julio). *La era digital y su papel en la economía*. CaixaBank Research (disponible en: <https://www.caixabankresearch.com/es/economia-y-mercados/actividad-y-crecimiento/era-digital-y-su-papel-economia>; última consulta 26/02/2022).

De hecho, para ilustrar de manera práctica la evolución de la economía y de los nuevos modelos de negocio, en la imagen siguiente se pueden ver las cinco mayores empresas del Mercado de Valores comparativamente hablando desde el 2001 hasta el 2016, siendo las de color verde compañías digitales y las negras son de otros sectores diferentes. Así, mientras que en 2001 encontramos una eléctrica como la primera (General Electric), una digital como la segunda (Microsoft), una petrolera como la tercera (Exxon), una financiera como la cuarta (Citibank) y una de servicios como la quinta (Walmart); ya en 2016 las cinco mayores empresas del mundo eran digitales: Apple, Alphabet, Microsoft, Amazon y Facebook.



Fuente: Visual Capitalist

Por último, según el informe de la consultora IDC *FutureScape: Worldwide Digital Transformation 2022 Predictions*, las inversiones directas en transformación digital seguirán en plena escalada a nivel mundial. En este sentido, Shawn Fitzgerald, director de investigación de Estrategias de Transformación Digital Mundial de IDC, ha revelado que un 53% de las organizaciones empresariales cuenta con una estrategia de transformación digital, lo que supone un aumento del 42% con respecto a hace tan solo dos años⁸.

⁸ En 2022 más de la mitad del PIB mundial será digital. (2021, 29 octubre). IDG Communications S.A.U. (disponible en: <https://www.computerworld.es/tendencias/en-2022-mas-de-la-mitad-del-pib-mundial-sera-digital>; última consulta 30/01/2022).

3. LA ECONOMÍA DIGITAL EN ESPAÑA

Gracias a un informe realizado por *Boston Consulting Group*⁹, sabemos que el impacto económico de la economía digital se aproximó al 19% del PIB en 2019. Este porcentaje se desglosa en tres componentes: contribución del impacto directo, que incluye el valor generado por la masa salarial, el excedente bruto de explotación y el saldo neto de impuestos de los sectores productores; contribución del impacto indirecto, que incluye la creación de valor aportada por los sectores productores de consumos intermedios demandados por la actividad digitalizada; y, por último, contribución del impacto inducido, que incluye la creación de valor aportada por el incremento de la renta disponible de los trabajadores digitalizados.

Para analizar el impacto directo, se han utilizado los datos reportados por INE. Gracias a ellos, se puede concluir que los sectores con mayor contribución a la economía digital no son aquellos con mayor tamaño en el PIB (alojamiento y restauración, Administración pública, comercio minorista...), lo que demuestra la desigual digitalización de los diferentes sectores. En este sentido, en la contribución al impacto directo destacan sectores como el de telecomunicaciones o el de servicios de tecnologías de la información, ambos representando alrededor de un 1,4% del 9% total del impacto directo.

La evaluación de la contribución del impacto directo permite extraer una serie de conclusiones. En primer lugar, que las compras online o *e-commerce* es uno de los principales motores para la economía digital, aportando aproximadamente el 73% del PIB digital. Por otro lado, el auge de las plataformas digitales ha contribuido de manera decisiva a reconfigurar la estructura económica de muchos sectores y mercados, así como a incrementar las eficiencias operativas de las empresas, aumentando de manera directa en el excedente bruto de explotación. Con relación a este último caso, por ejemplo, gracias a la gestión digital del stock en el sector del comercio minorista, se han podido mejorar las ventas offline hasta conseguir aportar 1.320 millones de euros al PIB digital.

En cuanto a la economía digital indirecta, se ha estimado que también contribuye en un 9% al PIB. La contribución de los sectores de actividad al impacto indirecto depende de la capacidad de un sector para demandar la producción de consumos intermedios y, en este caso, también destacan los sectores de telecomunicaciones y servicios de tecnologías

⁹ BCG & Adigital. (2020). *Economía Digital en España* (disponible en: https://www.adigital.org/doc/202006_informe-economia-digital.pdf).

de la información. Esto implica que esta contribución es asimétrica con respecto al impacto directo, existiendo sectores en los que la capacidad de creación de PIB se concentra en el impacto directo (sector inmobiliario o educativo) y, de este modo, se crea de manera directa entre cuatro y siete veces más valor que de manera indirecta. No obstante, existen sectores, principalmente aquellos ligados a la industria como el del automóvil, en los que esta capacidad de creación de PIB es la contraria.

Seguidamente, la contribución del impacto inducido, entendido como el incremento de la renta disponible de los trabajadores, representa un total del 0,6% del PIB. La digitalización de los sectores económicos incentiva la sustitución de mano de obra de poco valor añadido por trabajadores con habilidades digitales. Por otro lado, como la creciente demanda de estos trabajadores no está acompañada de un incremento en la oferta, se puede observar un importante aumento salarial, el cual se da en todos los segmentos de mano de obra, aunque de manera más acentuada en aquellos trabajos que requieren habilidades digitales más avanzadas. De hecho, los salarios medios de los trabajadores españoles se incrementan alrededor de un 22% cada vez que se da un salto de madurez digital en un sector económico.

Así, comparando la situación de España con la de otras muchas grandes economías, nuestro país, con un resultado del 19% en 2020, ocupaba una mejor posición dado que la media de los países comparables se sitúa en torno al 16%. De hecho, pasó de la posición número 17 en el Índice de la Economía y la Sociedad Digitales, a la posición número 11 en 2020. Sin embargo, nos encontrábamos lejos de los líderes digitales a nivel europeo y mundial, destacando Estados Unidos (36,3% en 2021)¹⁰ y China (38,6 por ciento del PIB en 2021)¹¹, aunque tras la crisis generada por la COVID-19, lo digital cada vez acapara más peso en la economía española, pues ha estimulado, por ejemplo, un aumento del 50% del *e-commerce* o el afianzamiento del teletrabajo.

De hecho, a comienzos de 2022, la digitalización se ha convertido en uno de los pilares de la recuperación económica de la UE tras la crisis sanitaria y económica, tal y como se puede observar en el presupuesto de la UE para el periodo 2021-2027, destacando un

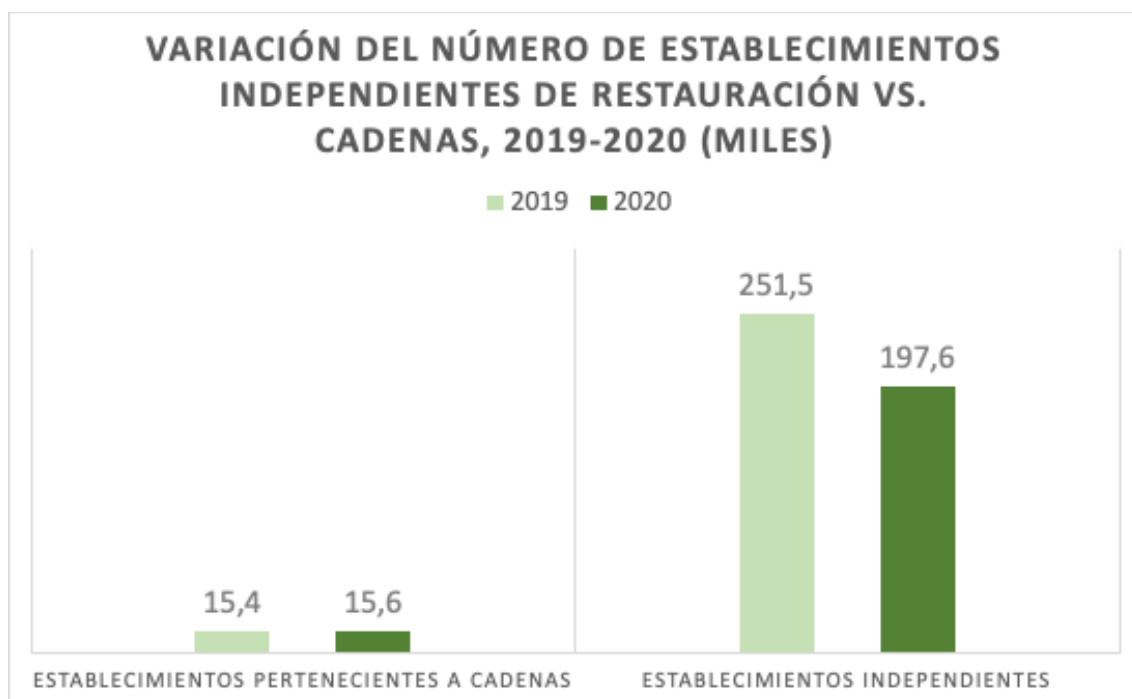
¹⁰ Accenture. (2017). *El Avance de la Economía Digital en Chile. Optimizando las capacidades digitales para multiplicar el crecimiento* (disponible en: https://www.accenture.com/t00010101T000000Z_w_/cl-es/acnmedia/PDF-71/Accenture-Digital-Index-Chile.pdf).

¹¹ China impulsa la economía digital como nuevo motor de crecimiento. (2021, 5 agosto). *Aduana News*, (disponible en: <https://aduananews.com/china-impulsa-la-economia-digital-como-nuevo-motor-de-crecimiento/>).

programa para ampliar y mejorar la conectividad de los países europeos (21.000 millones de euros), así como un programa de transformación digital (7.000 millones de euros).

En nuestro país, hay dos sectores, el de restauración y moda, que reflejan cómo las diferencias digitales entre empresas más grandes y PYMES han tenido un gran impacto, sobre todo durante la crisis del Covid-19.

Con respecto al primero de ellos, las plataformas de *delivery* han sido las grandes protagonistas debido al cierre de los establecimientos y otro tipo de limitaciones (horario, número de personas por mesa, etc.), las cuales han pasado de facturar 605 millones de euros en 2019 a 1.770 millones en 2020, es decir, un aumento del 193% en cuestión de meses. De esta forma, muchas PYMES se han visto obligadas a adaptarse a esta nueva situación porque, de lo contrario, el cierre era inevitable. No obstante, esto no ha evitado que el 21% de los establecimientos independientes cerraran en 2020; cosa que no ha ocurrido en el caso de las grandes cadenas de restauración que, por el contrario, experimentaron un crecimiento del 1,8% en 2020. Las razones por las que las consecuencias han sido más severas para los establecimientos independientes podrían resumirse en: una adaptación tardía a la situación, dificultades para pagar las altas comisiones de este tipo de plataformas y la mayor tendencia de los clientes/usuarios a hacer pedidos a establecimientos pertenecientes a grandes cadenas.



Fuente: elaboración propia en base a los datos obtenidos de Alimarket.

En relación con la industria de la moda, su facturación sufrió una caída de más del 41% en 2020 y las ventas online pasaron de representar el 9,3% en 2019 al 19,4% en 2020. En este caso, además, las diferencias entre los grandes y pequeños comercios fueron muy significativas, representando las ventas online más del 30% de la facturación en el caso de las grandes marcas como Inditex, mientras que la gran mayoría de las PYMES no dieron el salto al canal digital al no ser suficiente con afiliarse a una plataforma de reparto. Ello ha resultado en una aceleración del crecimiento de cinco grandes marcas de moda en España: Inditex, Mango, Tendam, H&M y Primark¹².

4. EL COMERCIO ELECTRÓNICO O E-COMMERCE

El comercio electrónico o *e-commerce* se refiere a una amplia gama de actividades comerciales en línea para productos y servicios. Del mismo modo, también se refiere a cualquier transacción comercial en la que las partes interactúan electrónicamente en lugar de mediante intercambios o contacto físico directo.

Sin embargo, una definición más completa sería: “el comercio electrónico es el uso de las comunicaciones electrónicas y la tecnología de procesamiento de información digital en las transacciones comerciales para crear, transformar y redefinir relaciones para la creación de valor entre las organizaciones, y entre éstas y los individuos”¹³.

En el plano fiscal, las consecuencias derivadas de la realización de operaciones de comercio electrónico parecen reconducirse, esencialmente, a la disminución de los ingresos tributarios, que se ha venido atribuyendo a la concurrencia una serie de dificultades, como la localización de las actividades comerciales telemáticas. En este sentido, los problemas surgen en torno a la identificación del territorio donde tiene lugar la actividad empresarial cuando en la transacción intervienen sujetos situados en diferentes jurisdicciones fiscales, pues pueden surgir dudas acerca del reparto de la soberanía tributaria¹⁴.

En la actual Ley General Tributaria de 2003 (en adelante, LGT), el legislador ha tratado de recoger una serie de medidas referentes a la elusión fiscal con el objetivo de combatir

¹² BCG & Adigital. (2022, febrero). *Economía Digital en España*. (2ª Edición) (disponible en: <https://www.reasonwhy.es/media/library/202202-informe-economia-digital-rw.pdf>).

¹³ Gupta, A. (2014). E-Commerce: Role of E-Commerce in today's business. *International Journal of Computing and Corporate Research*, 4(1), 1-8.

¹⁴ Nocete, F. J. *La Fiscalidad Internacional del Comercio Electrónico* (N.º 120/2006) (disponible en: https://economistas.es/Contenido/REAF/gestor/120_Nocete.pdf).

el uso erróneo de la norma tributaria con fines económicos. Este es el caso del artículo 15 LGT de Conflicto en la aplicación de la norma tributaria, que expone lo siguiente:

“1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios”.

De lo anterior se puede extraer que el conflicto en la aplicación de la norma tributaria consiste en que el obligado a satisfacer un tributo realiza un acto amparándose en una norma tributaria cuyo fin es distinto al desarrollado por el legislador con el fin de minorar la carga tributaria. Por su parte, PALAO TABOADA lo explica de la siguiente forma: “supone que un determinado resultado económico, cuya consecución, por medios jurídicos normales acarrearía el nacimiento de una deuda tributaria, se consigue por otros medios jurídicos, que natural y primariamente tienden al logro de fines diversos, y que o bien no estén gravados, o bien lo están en la medida más reducida¹⁵”.

La Agencia Tributaria, en este sentido, ha explicado que esta figura cumple la función de “establecer un límite, desde la óptica de dicho ordenamiento, a la autonomía de la voluntad. Es decir, es un instrumento que el legislador pone en manos de la Administración Tributaria para impedir que se malogre la justicia social que proclama la Constitución (en su doble vertiente, de equitativa distribución de la carga tributaria y, en última instancia, de gasto público o Estado social), instrumento que permite a dicha Administración negar los efectos tributarios favorables derivados de determinados negocios jurídicos”¹⁶.

¹⁵ Palao Taboada, C. *Curso de derecho financiero y tributario*, 30ª edición, Tecnos, Madrid, p.182.

¹⁶ Agencia Tributaria. (2021, mayo). *Informe de la Comisión Consultiva sobre Conflicto en la Aplicación de la Norma*. (N.o 2) (disponible en: https://www.agenciatributaria.es/static_files/Sede/Tema/Normativa/Conflictos_normativa/Conflicto_n2_sociedades_perdidas.pdf).

Conviene aclarar que utilizar vías legales alternativas que deriven en un ahorro fiscal está permitido siempre y cuando no se den una serie de circunstancias. Así, para que se declare conflicto en virtud del artículo 15 LGT, el sujeto debe realizar el acto o negocio en cuestión con un espíritu distinto al otorgado por el legislador, obteniéndose un beneficio que no corresponde con el acto realizado.

Por otro lado, en el artículo 16 LGT se recoge otra norma anti elusiva referente a la simulación que ha provocado grandes controversias puesto que, en ocasiones, existen dudas a la hora de calificar un acto o negocio como simulación o como conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Este artículo indica lo siguiente:

“1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.

2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.

3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente”.

Para un mejor entendimiento de lo que supone la simulación, me remito a la explicación ofrecida por DE CASTRO Y BRAVO¹⁷, “la simulación negocial existe cuando se oculta bajo la apariencia de un negocio jurídico normal otro propósito negocial; ya sea este contrario a la existencia de la misma (simulación absoluta), ya sea el propio de otro tipo de negocio (simulación relativa)”.

Por consiguiente, es una figura que no busca la mera ocultación, sino engañar acerca del negocio celebrado, y puede dividirse en dos tipos. Por un lado, la simulación absoluta tiene lugar cuando las partes fingen un acto que no quieren hacer y del cual no esperan ninguna clase de efecto; y, por otro, la simulación relativa busca disimular lo que ya existe y encubrirlo¹⁸. La calificación de una simulación como absoluta supone la inexistencia del negocio celebrado, declarándose, como consecuencia, la nulidad del contrato. En el caso de darse una simulación relativa, se declarararía la nulidad de ese negocio jurídico

¹⁷ De Castro y Bravo, F. *El negocio jurídico*, Civitas, Madrid, 1985, p. 334.

¹⁸ Rosembuj, T. *La simulación y el fraude en la nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 1999, p. 55.

simulado y se establecería la validez y eficacia del negocio oculto si fuese oportuno, siempre y cuando este cumpla los requisitos necesarios.

Una vez analizadas ambas figuras (el conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la simulación), podríamos concluir que, para diferenciarlas, hay fijarse en el engaño u ocultación. En este sentido, mientras que la simulación implica llevar a cabo dos negocios jurídicos, el real y el aparente; en el conflicto se lleva a cabo el negocio en cuestión de manera transparente, pero bajo una norma de cobertura errónea. El Tribunal Constitucional se ha pronunciado en este sentido en la STC 120/2005, del 10 de mayo: “La simulación negocial entraña como elemento característico la presencia de un engaño u ocultación maliciosa de datos fiscalmente relevantes, en el fraude de ley tributaria no existe tal ocultamiento, puesto que el artificio utilizado salta a la vista”¹⁹.

Sin embargo, aunque desde un punto de vista teórico parece que existe una distinción clara, lo cierto es que, en la práctica, no resulta tan sencillo. Algunos pronunciamientos judiciales y criterios doctrinales así lo han expresado. La sentencia de la Audiencia Nacional, de 18 de diciembre de 2013 resume la jurisprudencia del Tribunal Supremo, indicando que, respecto al fraude de ley, “cabe señalar que, aunque pueda existir una finalidad de engaño en el negocio o contrato simulado al igual que en el negocio o contrato en fraude de ley, no son figuras semejantes, aunque en no pocas ocasiones se solapen una y otra”. Así pues, se muestra la dificultad práctica para diferenciar ambas figuras.

Del mismo modo, la sentencia de la Audiencia Nacional, de 16 de enero de 2014, contiene una argumentación similar, pues se indica que, en el ámbito civil, el negocio en fraude de ley “se presenta con carácter general embebiendo diversas figuras jurídicas entre las que se encuentra el negocio simulado...”.

Esta dificultad de distinguir, en la práctica, entre conflicto en la aplicación de la norma tributaria y simulación, resulta preocupante dadas las opuestas consecuencias sancionadoras que supone cada una de ellas en el ámbito de las infracciones administrativas o penales²⁰.

¹⁹ Ramírez Gabarre, E., & Álvarez Martínez, J. A. (2020). El conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Universidad de Zaragoza. p. 26.

²⁰ EY Abogados. (2015, junio). *Cláusula General Antiabuso Tributaria en España: Propuestas para una Mayor Seguridad Jurídica*. Fundación Impuestos y Competitividad (disponible en: <https://fundacionic.com/wp-content/uploads/2016/02/Cláusula-General-Antiabuso-Tributaria-en-España-Propuestas-para-una-mayor-seguridad-jur%C3%ADdica.pdf>).

III. ESTRATEGIAS DE LAS EMPRESAS MULTINACIONALES PARA OPTIMIZAR LA TRIBUTACIÓN DIRECTA E INDIRECTA.

1. RETOS QUE SUPONE LA DIGITALIZACIÓN DE LA ECONOMÍA PARA LA FISCALIDAD

La transformación digital está cambiando la forma en que las personas se relacionan entre sí y la sociedad en general, planteando una serie de desafíos en los ámbitos del empleo, la privacidad, la seguridad, la educación y la salud, así como en muchos otros ámbitos²¹.

Con respecto a las cuestiones fiscales, la era de la digitalización, junto con la globalización de la actividad económica, están agravando los problemas de elusión fiscal al facilitarse el traslado contable de los beneficios de las empresas multinacionales a estados de baja tributación y la elusión de normas de sujeción fiscal basadas en la presencia física en el territorio. Como consecuencia, la capacidad recaudatoria de muchos estados, así como el nivel de competencia en igualdad de condiciones, se ven gravemente afectados, poniendo de manifiesto las limitaciones de la vigente normativa de fiscalidad internacional²².

De esta forma, tal y como ha indicado la Unión Europea, los beneficios derivados de modelos de negocio digitales transnacionales están sujetos a un tipo efectivo de gravamen medio inferior al 10 %, frente al 23 % al que tributan los resultados de modelos de negocio más tradicionales o no digitalizados²³.

Esta diferencia se debe, esencialmente, a que las reglas en materia de fiscalidad internacional no fueron diseñadas ni para multinacionales, ni para una economía digitalizada, sino que están basadas en la presencia física de las empresas en los territorios. Así, en la tributación internacional el gravamen de los beneficios empresariales en un país distinto al de residencia solo puede producirse si existe en el país de la fuente un nexo suficiente, normalmente a través de un establecimiento permanente²⁴.

²¹ Sorbe, S. y Å. Johansson (2017): “International tax planning, competition and market structure”, OECD Economics Department Working Papers, 1358, Paris: OECD. <https://doi.org/10.1787/e9c35474-en>.

²² Laborda, J.L., & Onrubia, J. (2019, diciembre). *Los retos de la fiscalidad societaria en la era de la economía digital: el estado de la cuestión*. Fedea (disponible en: <http://documentos.fedea.net/pubs/fpp/2019/12/FPP2019-04.pdf>).

²³ Zew (2017). Effective tax rates in an enlarged European Union – Final report 2016, Project for the European Commission, TAXUD/2013/CC/120. ZEW.

²⁴ Laborda, J.L., & Onrubia, J. (2019, diciembre). *Los retos de la fiscalidad societaria en la era de la economía digital: el estado de la cuestión*. Fedea (disponible en: <http://documentos.fedea.net/pubs/fpp/2019/12/FPP2019-04.pdf>).

Sin embargo, no todo son inconvenientes. La digitalización permite que una sociedad tenga una presencia digital significativa en la economía de otro país sin que se encuentre sujeto a imposición por la falta de un lugar fijo de negocios. Además, reduce las barreras de entrada y reduce los costes de las transacciones, aumentando la transparencia de los precios y mejorando la productividad²⁵.

El problema es, por tanto, que con la revolución tecnológica se han creado modelos de negocio en los que la presencia física en un país no representa la presencia digital y, como consecuencia, no se encuentran sujetos a imposición, lo que derivaba en una pérdida a nivel mundial de entre el 4% y el 10% de recaudación, es decir, entre 100.000 y 240.000 millones de dólares previo al Plan de Acción BEPS según la OCDE.

Además, el aprovechamiento de estas oportunidades favorece más a unas empresas que a otras, lo que impide la competencia en igualdad de condiciones. Por un lado, son los grandes grupos multinacionales los que suelen aprovechar estas opciones, por lo que su posición dominante se ve incrementada²⁶. Por otro lado, teniendo en cuenta que es un fenómeno causado por la digitalización de la economía, las empresas digitales tienen mayor acceso a estos instrumentos de planificación fiscal en comparación a las empresas tradicionales²⁷.

Este es el caso, por ejemplo, de las grandes multinacionales tecnológicas norteamericanas (Google, Amazon, Facebook y Apple), las cuales concentran la mayor parte de su facturación europea en países de baja tributación como Irlanda o Luxemburgo, con el fin de evitar tributar en países con tipos más elevados como Francia (alrededor del 35%) o Alemania (alrededor del 33%). Su estrategia podría resumirse en trasladar los ingresos generados en Europa a estos países de baja tributación en concepto de royalties.

En este entorno cambiante, los retos para los responsables políticos son complejos, ya que el futuro no es nada seguro y está cambiando la naturaleza de la propia elaboración de políticas. Por lo tanto, también es importante ser capaz de aprovechar la innovación tecnológica para apoyar la entrega de soluciones más eficaces y adaptadas, así como

²⁵ OECD (2018), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, (disponible en: <https://doi.org/10.1787/9789264293083-en>).

²⁶ Sorbe, S. y Á. Johansson (2017): “International tax planning, competition and market structure”, OECD Economics Department Working Papers, 1358, Paris: OECD. <https://doi.org/10.1787/e9c35474-en>.

²⁷ Laborda, J.L., & Onrubia, J. (2019, diciembre). *Los retos de la fiscalidad societaria en la era de la economía digital: el estado de la cuestión*. Fedea (disponible en: <http://documentos.fedea.net/pubs/fpp/2019/12/FPP2019-04.pdf>).

fomentar un entorno favorable a la innovación y el crecimiento, garantizando que los riesgos de la digitalización se eviten en la medida de lo posible. En materia fiscal, esto significa que el desarrollo y la aplicación de políticas deben estar diseñadas para tener en cuenta el entorno cambiante, siendo al mismo tiempo lo suficientemente claras para facilitar un crecimiento económico sostenible y a largo plazo²⁸.

Por todo esto, los efectos de la globalización y digitalización de la economía sobre el Derecho tributario son numerosos y afectan a varios elementos esenciales de los principales impuestos de nuestro sistema tributario, en especial, el Impuesto sobre Sociedades (IS), e Impuesto sobre la Renta de no Residentes y el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). Por su parte, España, ha debido adaptarse a estos cambios, especialmente en el caso de las directivas de la Unión Europea, dado su carácter obligatorio de transposición.

2. TRIBUTACIÓN DIRECTA

2.1 Impuesto de Sociedades

El IS es un tributo de naturaleza directa porque refleja la capacidad económica de una sociedad al gravar los beneficios obtenidos por esta. Además, es proporcional dado que su tipo impositivo es siempre el mismo (el 25% generalmente, a excepción de los tipos reducidos). El problema que ha surgido en torno a este tributo deriva de la aceleración de la globalización y el uso de las tecnologías, que han derivado en una agresiva planificación fiscal por parte de las multinacionales.

En primer lugar, conviene aclarar que la erosión y desplazamiento de bases imponibles no consiste exclusivamente en aprovechar que existen jurisdicciones con tipos impositivos muy reducidos, sino que es un asunto mucho más complejo. La estrategia que siguen muchas multinacionales tiene más bien que ver con el arbitraje legislativo de aspectos cruciales fiscalmente hablando, como el concepto de residencia fiscal, el de establecimiento permanente o las retenciones de pagos intragrupos en concepto de intereses de préstamos o royalties.

De esta forma, muchas empresas tecnológicas tributan en base a un mecanismo que les permite declarar sus ingresos en países de baja tributación, pero bajo la premisa de que su actividad principal se realiza en ese territorio. Irlanda es uno de los países más

²⁸ OECD (2018), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris (disponible en: <https://doi.org/10.1787/9789264293083-en>).

interesantes en este sentido debido a su famoso “doble irlandés”. Este fenómeno consiste en crear una empresa matriz y una filial, ambas en Irlanda, siendo esta matriz a su vez una filial de una empresa residente en un paraíso fiscal (como puede ser Bermudas) con la que consolida sus cuentas. De esta forma, al no poder considerar esta matriz como residente por las autoridades fiscales irlandesas, acumulan todos los beneficios europeos del grupo a través de su filial, que sí que es completamente irlandesa, para luego trasladarlos al paraíso fiscal en cuestión.

Por otro lado, muchas empresas y, en especial, las de servicios digitales (HBO o Netflix), no necesitan de un establecimiento permanente para operar en distintos países. La exigencia de contar con un establecimiento permanente para poder operar en un mercado ya no aplica en el siglo XXI, pues una empresa puede llegar a tener millones de clientes y beneficios en un país, pero tributar en otro (con tipos impositivos muy reducidos)²⁹.

Con este tipo de prácticas derivadas de la ausencia del componente intangible en la legislación fiscal, lo que se ha conseguido es que las empresas tecnológicas de mayor facturación a nivel mundial abonen hasta un 12% menos que la media de sociedades del IBEX 35, lo cual refleja la ya urgente necesidad de adaptar el sistema fiscal internacional a las compañías digitales. Así, en el caso de España, las multinacionales tecnológicas, siendo en su enorme mayoría estadounidenses, no tributan en territorio español a través del IS al establecer el artículo 7 LIS que dicho impuesto únicamente se aplica a las sociedades residentes en España³⁰.

Lo ideal sería que la tributación directa estuviera armonizada a nivel mundial, que es en lo que la OCDE está centrando sus esfuerzos actualmente, con el objetivo de evitar la elusión y el fraude tributario. En este contexto, con la nueva medida de tributación mínima del 15% de la base imponible del Impuesto de Sociedades (o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes en el caso de establecimientos permanentes), todas aquellas empresas que tengan un importe neto de la cifra de negocios superior a 20 millones de euros o que tributen en régimen de consolidación fiscal se verán afectadas, quedándose

²⁹ Feás, E., & Steinberg, F. (2021, noviembre). *Hacia una fiscalidad más equilibrada para las empresas multinacionales* (ARI 100/2021). Real Instituto Elcano (disponible en: <https://media.realinstitutoelcano.org/wp-content/uploads/2021/12/ari100-2021-feas-steinberg-hacia-una-fiscalidad-mas-equilibrada-para-empresas-multinacionales.pdf>).

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

fuera de esta tributación mínima las entidades sin fines lucrativos de la Ley 49/2002, las Instituciones de Inversión Colectiva, los Fondos de Pensiones y las SOCIMI.

Este nuevo tipo mínimo no afectará a todo lo ubicado por encima de la base imponible en el esquema de liquidación, es decir, ni a los ajustes al resultado contable, ni a la compensación de bases imponibles negativas, ni tampoco a las bonificaciones, ni a las deducciones para evitar la doble imposición internacional. Por tanto, supondrá una limitación en la aplicación de las deducciones fiscales aplicables a actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica; inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales; así como a la creación de empleo³¹.

2.2 Renta de no residentes

El Impuesto sobre la Renta de no residentes (en adelante, IRNR) es un tributo de carácter directo que grava la renta obtenida en territorio español por aquellas personas físicas y entidades no residentes en España. Así, lo importante no es tanto el contribuyente o sus circunstancias específicas como en el caso del IRPF, sino la renta obtenida en el territorio. Para este trabajo, los contribuyentes que nos interesan son las entidades no residentes en territorio español que obtengan rentas en el mismo (salvo que sean contribuyentes por el IRPF o IS) y las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero y con presencia en territorio español.

Conforme a la LIRNR³², se entienden obtenidos en territorio español los rendimientos de las actividades económicas obtenidos mediante establecimiento permanente (artículos 16 a 23), pero también existe una tributación específica para aquellos contribuyentes no residentes que obtengan rentas en territorio español sin mediación de establecimiento permanente (artículos 24 a 33)³³.

³¹ Cosmen, E., Tejedor, E. T., & Vírveda, F. (2021, 11 noviembre). *La tributación mínima en el Impuesto sobre Sociedades*. Grant Thornton España (disponible en: <https://www.grantthornton.es/perspectivas/fiscal/la-tributacion-minima-en-el-impuesto-sobre-sociedades/>; última consulta 3/02/2022).

³² Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (BOE 12 de marzo de 2004; última actualización publicada el 10 de marzo de 2021).

³³ Agencia Tributaria. (2013, enero). *Tributación de no residentes*. (V.5) (disponible en: https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Empresario_individuales_y_profesionales/Folletos/IRNR_enero_2011.pdf).

Como se ha explicado anteriormente, la figura del EP no cubre la nueva realidad digital, pues insiste en la necesidad de ubicar la actividad económica de la entidad en un determinado lugar, haciendo el artículo 13 LIRNR especial hincapié en el carácter físico y tangible del mismo.

A modo de conclusión, el concepto de EP se ha visto viciado por las novedosas e innumerables fuentes de ingresos en la era digital, como los servicios de *streaming*, lo cual permite que una gran parte del valor generado en un territorio se eluda fiscalmente y las economías se desequilibren.

3. TRIBUTACIÓN INDIRECTA

3.1 IVA

El IVA o Impuesto sobre el Valor Añadido es un impuesto de naturaleza indirecta que grava el consumo doméstico final de productos y servicios producidos tanto en territorio nacional como en el exterior. Por tanto, a diferencia del IRPF, no se aplica de forma directa sobre la renta de los contribuyentes, sino que se recauda cuando tiene lugar la transacción de compraventa de los distintos productos y servicios. Teniendo todo esto en cuenta, la duda reside en la aplicación de este impuesto a la compraventa electrónica, dado que se complican dos cuestiones; tanto localizar el hecho imponible, como identificar al sujeto pasivo.

Ante este nuevo tipo de comercio intangible, el legislador ha querido invertir el sujeto pasivo y adaptarse a la creciente globalización, pues el sistema de tributación del IVA se basó originalmente en una tributación en el país de origen. Así, mientras que en virtud del artículo 84 LIVA es sujeto pasivo el empresario o profesional el que realiza la entrega de bienes o la prestación de servicios a efectos del IVA, en el caso de los bienes y servicios electrónicos, se obliga a localizar el consumo en el territorio del usuario. De esta forma, el artículo 70 LIVA intenta evitar la deslocalización del sujeto pasivo, siendo indiferente que el prestatario del bien o servicio electrónico sea un empresario o profesional establecido en el TAI³⁴ o no³⁵.

³⁴ El territorio de aplicación del impuesto lo conforman de la Península Ibérica y las Islas Baleares, quedando excluidos de este territorio las Islas Canarias, Ceuta y Melilla.

³⁵ Garrote Díaz, J. (2021). La economía digital: Consecuencias fiscales (IVA/IVM); impuestos sobre la renta). Búsqueda de nuevas fuentes de riqueza: Comercio de datos; nuevas realidades virtuales.

Este artículo 70 LIVA actúa como excepción a la regla general del artículo 69 LIVA, el cual determina que los servicios se considerarán prestados allí donde radique la sede de la empresa que los presta. En concreto, a modo de ejemplo, en virtud del artículo 70.Dos.1º, si una empresa establecida en el territorio de aplicación del IVA presta un servicio de consultoría a otra empresa establecida en otro estado miembro, se tributa en destino. En caso de prestarse el servicio en un país no comunitario, ocurre lo mismo, salvo si la utilización o explotación efectivas de estos se realice en el territorio de aplicación del IVA, ya que, en ese caso, sí se someterían a tributación por el IVA. Es decir, la sujeción al IVA de estos servicios prestados a una empresa no comunitaria se hace depender del lugar donde se entienda que se ha producido la utilización o explotación efectiva de los mismo³⁶.

En este contexto, el 28 de abril de 2021, se publicó en el BOE el Real Decreto-Ley 7/2021, de 27 de abril, de transposición de directivas de la Unión Europea en las materias de competencia, prevención del blanqueo de capitales, entidades de crédito, telecomunicaciones, medidas tributarias, prevención y reparación de daños medioambientales, desplazamiento de trabajadores en la prestación de servicios transnacionales y defensa de los consumidores, a través del cual se incorporan a nuestro ordenamiento diversas directivas de la UE, afectando, entre otras materias, al IVA.

Se trata de la transposición de la Directiva de la UE 2017/2455, del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, sobre determinadas obligaciones relativas a las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes; y de la Directiva de la UE 2019/1955, del Consejo, de 21 de noviembre de 2019, por la que se modifica la Directiva 2006/112/Ce, en lo que respecta a las disposiciones relativas a las ventas a distancia de bienes y a ciertas entregas nacionales de bienes. Ambas directivas debían ser transpuestas antes del 1 de julio de 2021 para poder comenzar a aplicarlas al comercio electrónico comunitario.

Por otro lado, se modifican diversos preceptos de la LIVA con efectos desde el mismo 1 de julio de 2021, gracias a los cuales se incluyen tres conceptos nuevos:

- a) Ventas a distancia intracomunitarias de bienes: nuevo artículo 8.3.1º LIVA y modificación de los artículos 68 y 70 de la misma ley.

³⁶ de Uña Repetto, J. (2009). El IVA en los servicios internacionales de asesoramiento, auditoría, abogacía y consultoría. *Estrategia Financiera*, 260 (Abril), 36-39 (disponible en: <http://pdfs.wke.es/6/8/9/4/pd0000026894.pdf>).

- b) Ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros: nuevo artículo 8.3.2º LIVA y modificación del artículo 68 de la misma ley.
- c) Entregas de bienes facilitadas a través de una interfaz digital: nuevo artículo 8 bis, 20 bis, 66.4 y 75.3 LIVA

Además, este real decreto también modifica el tratamiento hasta ahora vigente en materia de ventas a distancia, de forma que la regla general es la de tributar en destino, aplicándose un umbral de 10.000€ de forma conjunta para las prestaciones de servicios referidas a telecomunicaciones, radiodifusión y televisión, así como servicios prestados por vía electrónica (en adelante, servicios TRE) y ventas a distancia (art. 73 LIVA). Igualmente, se les reconoce un tratamiento específico a las empresas intermediarias de comercio electrónico que actúen a través de páginas web, portales electrónicos o similares³⁷.

No obstante, existen algunos inconvenientes con respecto a esta medida, como el elevado coste que puede llegar a suponer para muchas pequeñas empresas y startups, o la relatividad de la misma, dado que establece un umbral de 10.000 euros anuales por debajo del cual no aplicaría la regla de inversión del sujeto pasivo. Asimismo, hasta el pasado julio de 2021, como también existía la exención del artículo 34 LIVA aplicable a las importaciones de bienes cuyo valor no superase los 22 euros, el sistema fiscal podía desvirtuarse si tenemos en cuenta la existencia de los micropagos y los bajos costes del comercio electrónico³⁸. Sin embargo, esta última exención fue derogada, en tanto que, como se ha explicado, suponía una discriminación de trato entre operadores europeos y no europeos, así como una fuente de fraude en el IVA.

³⁷ Alfonso Galán, R. M. (2021). Crónica de Legislación (enero-junio 2021) Financiero y Tributario. *Ars Iuris Salmanticensis*, 9 (Diciembre 2021), 347–350 (disponible en: https://gedos.usal.es/bitstream/handle/10366/148678/Real_Decreto-Ley_7_2021_de_27_de_abril..pdf?sequence=1).

³⁸ Ramos Prieto, J. & Arribas León, M. (2006). *El Impuesto sobre el Valor Añadido y e Comercio Electrónico. El Régimen Especial aplicable a los Servicios prestados por Vía Electrónica*. Jurisprudencia Tributaria Aranzadi núm. 15/2006 parte Estudio, (BIB 2006/1626).

IV. PROPUESTAS DE LA OCDE Y DE LA UNIÓN EUROPEA PARA LIMITAR LOS POSIBLES ABUSOS FISCALES DE LAS EMPRESAS MULTINACIONALES

1. EL PLAN DE ACCIÓN BEPS

1.1 Creación y objetivos

Como se ha explicado anteriormente, la globalización y digitalización de la economía han impulsado la innovación, la creación de puestos de trabajo, la eliminación de barreras comerciales y las inversiones transnacionales, pero también han generado ciertos retos para los sistemas fiscales de los estados.

En efecto, las administraciones quieren combatir el uso incorrecto de las oportunidades de planificación fiscal que se pueden llegar a generar por la combinación de modelos de negocio globales y la descoordinación de los sistemas fiscales nacionales. Este fenómeno ha generado una mayor sensibilidad social en cuanto a la obligación de los grandes grupos empresariales de contribuir a la sociedad con una cuota impositiva más justa, y es en este contexto en el que surge el Plan de Acción BEPS (erosión de bases imponibles y traslado de beneficios entre jurisdicciones, por sus siglas en inglés: *Base Erosion and Profit Shifting*).

En noviembre de 2012, los ministros de finanzas del G20 solicitaron un diagnóstico de la situación a la OCDE, y el 12 de febrero del año siguiente la OCDE presentó el trabajo denominado “Cómo solucionar la erosión de bases y el traslado de beneficios” (*Addressing Base Erosion and Profit Shifting*). Tres días después, los ministros de finanzas del G20, reunidos en Moscú, manifestaban que estaban decididos a desarrollar las medidas que solucionasen este problema con la ayuda de la OCDE.

Posteriormente, en julio de 2013, se publicó un plan de 15 acciones (*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*), que fue apoyado por los líderes del G20. Estos, unos meses más tarde, en su reunión del 5 y 6 de septiembre de 2013 en San Petersburgo, refrendaron el ambicioso Plan de Acción y pidieron a todos los países interesados que participasen.

Finalmente, tras dos años de trabajo, la OCDE presentó el 5 de octubre de 2015 el paquete definitivo de medidas para reformar de manera integral y coordinada la normativa

tributaria internacional. Este fue aprobado días más tarde por los ministros de Finanzas del G20 en su reunión del 8 de octubre en Lima, Perú³⁹.

1.2 Acciones

El Plan de Acción BEPS se compone de 15 acciones necesarias para solventar la problemática generada por la creciente digitalización de los modelos de negocio, buscando en todo momento un reparto de la carga impositiva lo más equitativo posible.

Están organizadas sobre tres pilares fundamentales: i) la coherencia del Impuesto sobre Sociedades a nivel internacional; ii) una realineación de la imposición y la sustancia económica y iii) la transparencia junto con la seguridad jurídica y la predictibilidad.

- Acción 1: Los desafíos de la economía digital para la tributación de las empresas multinacionales (*Tax Challenges Arising from Digitalisation*)
- Acción 2: Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos (*Neutralising the effects of hybrid mismatch arrangements*)
- Acción 3: Diseñar normas de transparencia fiscal internacional eficaces (*Controlled Foreign Company*).
- Acción 4: Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones de intereses y otros gastos financieros (*Limitation on Interest Deductions*).
- Acción 5: Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia (*Harmful tax practices*).
- Acción 6: Impedir la utilización abusiva de convenio (*Prevention of tax treaty abuse*).
- Acción 7: Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente (*Permanent establishment status*).
- Acciones 8, 9 y 10: Precios de transferencia (*Transfer Pricing*).
- Acción 11: Evaluación y seguimiento de BEPS (*BEPS data analysis*).
- Acción 12: Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva (*Mandatory Disclosure Rules*).
- Acción 13: Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia (*Country-by-Country Reporting*).

³⁹ Garrigues. (2017, junio). *Plan de Acción BEPS: una reflexión obligada*. Fundación Impuestos y Competitividad (disponible en: <https://www.fundacionic.com/wp-content/uploads/2017/06/LIBRO-PLAN-DE-ACCION-BEPS.pdf>).

- Acción 14: Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias (*Mutual Agreement Procedure*).
- Acción 15: Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios bilaterales (*Multilateral Instrument*).

1.3 Implementación

El Plan BEPS tiene una serie de estándares mínimos, es decir, si un país quiere unirse, se le obliga a cumplir con un mínimo, que son las acciones 5, 6, 13 y 14. Por tanto, las demás pueden ser enfoques comunes (las acciones 2 y 4) o mejores prácticas (las acciones 3, 7, 8, 9, 10 y 12).

Las medidas de fiscalidad directa de BEPS más relevantes incluyen cambios en las normas internacionales, es decir, modificaciones en la definición de Establecimiento Permanente del artículo 5 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE (Acción 7) y revisiones de las Directrices de la OCDE sobre Precios de Transferencia relacionadas con el artículo 9 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE (Acciones 8-10). La aplicación de estas medidas, junto a otras del paquete BEPS, tiene especial relevancia para las empresas altamente digitalizadas, ya que se espera que garantice una mejor alineación entre la localización de los beneficios imponibles y la actividad económica subyacente.

Con relación a la prevención de la evasión artificial del estatus de establecimiento permanente (Acción 7), se debe tener en cuenta que la necesidad de infraestructuras y personal se han visto considerablemente reducidas. De esta forma, las empresas multinacionales son capaces de atender a distancia a sus clientes en múltiples jurisdicciones del mercado desde un único núcleo centralizado.

Sin embargo, en algunos casos, se establece una filial local encargada de apoyar y facilitar las ventas. Estas estructuras pueden presentar algunos problemas de BEPS cuando las funciones asignadas al personal de la filial, en virtud de acuerdos contractuales, no se corresponden con las funciones sustantivas realizadas. Por ejemplo, el personal de la filial puede llevar a cabo una negociación sustancial con los clientes que conduzca efectivamente a la conclusión de las ventas. Siempre que la filial local no participe formalmente en las ventas de los productos o servicios de la multinacional, estas estructuras comerciales suelen evitar la constitución de un establecimiento permanente en dicha jurisdicción.

Más concretamente, la acción 7 prevé la modificación de la definición de establecimiento permanente del agente dependiente mediante cambios en los apartados 5 y 6 del artículo 5 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE. Las modificaciones abordan el uso artificial de las estructuras de comisionista y de los acuerdos de estampación en el extranjero. Algunas estructuras comunes a todos los sectores de la economía consistían en sustituir las filiales locales, que tradicionalmente actuaban como distribuidores, por acuerdos de comisionistas. El resultado era un desplazamiento de los beneficios fuera de una determinada jurisdicción, pero sin un cambio sustancial en las funciones que allí se realizan.

Otras estructuras más específicas de las empresas altamente digitalizadas, como la prestación de servicios de publicidad en línea, implicaban contratos negociados sustancialmente en una jurisdicción de mercado a través de una filial local, pero no se concluyen formalmente en esa jurisdicción. En su lugar, un sistema automatizado gestionado en el extranjero por la empresa matriz podría ser responsable de la finalización de estos contratos. Este tipo de acuerdos permitía a una empresa evitar un establecimiento permanente en virtud del apartado 5 del artículo 5. Si se aplican las recomendaciones de la acción 7, estas estructuras y acuerdos darían lugar a un establecimiento permanente para la empresa matriz extranjera si la fuerza de ventas local desempeña habitualmente el papel principal que conduce a la celebración de contratos en nombre de la sociedad matriz, y estos contratos se celebran habitualmente sin modificación por parte de la empresa matriz.

La acción 7 también recomendó una actualización de las exenciones de actividades específicas que figuran en el apartado 4 del artículo 5 del modelo de la OCDE, según el cual se considera que no existe un establecimiento permanente cuando éste se utiliza únicamente para las actividades enumeradas en dicho apartado (por ejemplo, la utilización de instalaciones únicamente para el almacenamiento, la exposición o la entrega de mercancías, o para la recogida de información). La modificación propuesta impide la aplicación automática de estas exenciones al restringir su aplicación a las actividades de carácter "preparatorio o auxiliar". Este cambio es especialmente relevante para algunas actividades digitalizadas, como las relacionadas con las transacciones en línea entre empresas y consumidores (B2C), y cuando determinadas actividades de almacenamiento local que antes se consideraban de carácter meramente preparatorias o auxiliares pueden ser, de hecho, actividades empresariales básicas.

Las diversas medidas del Informe final de la acción 7 de BEPS de 2015, se están aplicando actualmente en una serie de tratados fiscales existentes a través del Convenio Multilateral para la Aplicación de Medidas Relacionadas con los Tratados Fiscales para Prevenir la BEPS, así como en el curso de las negociaciones de tratados fiscales bilaterales. Sin embargo, se estima que los cambios recomendados en la Acción 7 sólo se aplicarán en un número bastante limitado de relaciones de tratados bilaterales.

Por otro lado, la segunda de las medidas es la de garantizar que los resultados de los precios de transferencia estén en consonancia con la creación de valor (Acciones 8-10). El problema radica en que se identificaron una serie de estructuras empleadas por las empresas multinacionales para separar los ingresos de las actividades económicas subyacentes, como la asignación de activos y riesgos a entidades afiliadas situadas en jurisdicciones de baja tributación. Para beneficiarse de un tipo impositivo efectivo más bajo a nivel de grupo, las filiales en jurisdicciones de baja tributación tenían un incentivo para infravalorar los intangibles u otros activos generadores de ingresos difíciles de valorar que se les transfirieron.

Al mismo tiempo, podían alegar que tenían derecho a una gran parte de los ingresos del grupo de empresas multinacionales sobre la base de su propiedad legal de los intangibles, así como sobre la base de los riesgos asumidos y la financiación proporcionada. Por el contrario, las filiales que operan en jurisdicciones de alta imposición podrían despojarse contractualmente del riesgo y evitar reclamar la propiedad de otros activos valiosos.

Las orientaciones desarrolladas en el marco de las Acciones 8 a 10 de BEPS se incorporaron a las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia en 2016, pero la aplicación efectiva de estos cambios depende de la legislación nacional y/o de las prácticas administrativas publicadas de los países. Por tanto, mientras que en varias jurisdicciones las modificaciones entraron en vigor de forma inmediata, otras pueden necesitar más esfuerzo legislativo o administrativo para que los cambios entren en vigor⁴⁰.

A modo de ilustración práctica de esta implementación en España, podemos hablar, en primer lugar, del artículo 16 LIS, el cual está vinculado a la acción 4 del Plan (limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones de intereses y otros gastos financieros). Este artículo limita la deducibilidad de los gastos financieros y presenta

⁴⁰ OECD (2018), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris (disponible en: <https://doi.org/10.1787/9789264293083-en>).

algunas novedades desde el pasado 10 de marzo 2021 debido a la transposición a nuestro ordenamiento jurídico interno la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, modificada por la Directiva (UE) 2017/952 del Consejo, de 29 de mayo de 2017, sobre asimetrías híbridas para evitar la elusión fiscal en operaciones vinculadas.

Las “asimetrías híbridas” pueden darse entre un contribuyente situado en el TAI o un establecimiento permanente de una entidad no residente situado en el TAI, y una persona o entidad vinculada situada en otro país, cuando en las operaciones que realizan o las rentas derivadas de estas operaciones, existen diferencias a la hora de calificarlas en ambos territorios. Así, esto podría dar lugar a la deducción de un gasto en España sin la tributación de su ingreso correlativo en el otro país, erosionando la base imponible. Este fenómeno se denomina “desimposición”.

Con la modificación aprobada, el gasto registrado por la entidad en cuestión no sería deducible en España si el ingreso no tributa en la jurisdicción correspondiente.

Del mismo modo, con respecto a la acción 13 del Plan BEPS (reexaminar la documentación sobre precios de transferencia), la Agencia Tributaria ha establecido una serie de requisitos para la cumplimentación de la información país por país por parte de aquellas entidades residentes pertenecientes a un grupo que resulte obligado a facilitarla, como consecuencia de la Directiva (UE) 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo, y del informe final de 2015 sobre la acción 13⁴¹.

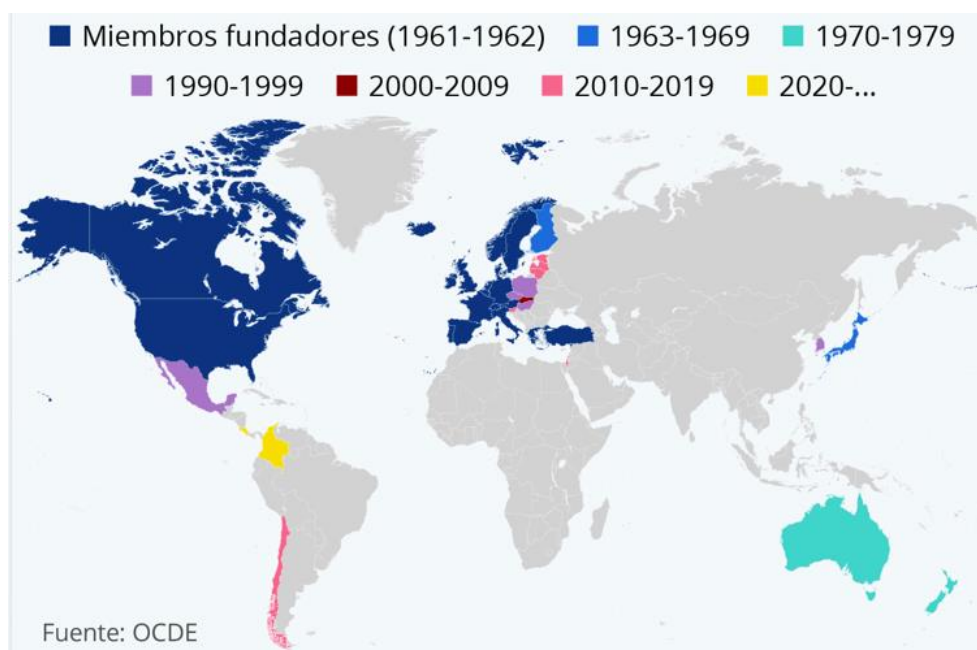
1.4 La insuficiencia del Plan de Acción BEPS

Cada año se pierden miles de millones de dólares como consecuencia de la explotación agresiva de los desajustes de las normas fiscales. Ante esta necesidad de contar con unas normas fiscales internacionales universalmente aceptadas que estuvieran a la altura de una economía cada vez más digitalizada, se pone en marcha el proyecto BEPS en 2013. Y aunque este ha logrado grandes avances en el desarrollo de la política fiscal internacional y la prevención de la evasión fiscal, todavía se enfrenta a numerosos retos.

Tanto el G20 como la OCDE incluyen a las economías más desarrolladas del mundo y a algunas economías emergentes. Por tanto, quedan excluidos numerosos países menos desarrollados, lo cual cuestiona la legitimidad de sus propuestas. Por esta razón, la OCDE

⁴¹ Asociación Española de Asesores Fiscales. (2017, diciembre). *Obligación de información país por país normativa aplicable y algunas pautas prácticas*.

empezó a involucrar a los países en desarrollo en la implementación del marco inclusivo del Proyecto BEPS, a pesar de su no inclusión en las primeras fases del proceso.



Por otro lado, debido a los problemas tecnológicos y a los deficientes procedimientos administrativos, los países menos desarrollados están lejos de aplicar plenamente muchas de estas medidas. En este sentido, la actual digitalización de la economía mundial plantea retos aún más graves. Por ello, resulta necesario aumentar la cooperación con otros organismos, como las Naciones Unidas, para crear soluciones que respondan a las necesidades de todos los países y no solo de aquellos más desarrollados⁴². Asimismo, la capacidad de los países menos desarrollados para proteger los datos de los contribuyentes también es cuestionable. Es necesaria más formación y apoyo tecnológico.

La inestabilidad política supone, en muchos casos, otro reto para la aplicación de las normas fiscales internacionales. La ambigüedad de las leyes y la ineficacia de los mecanismos de aplicación son sólo algunos de los problemas a los que se enfrentan las multinacionales al operar en países menos desarrollados.

⁴² Okoth, O. G. (2020). *The BEPs Project and Fairness Between States: the Missing Link in Least Developed Countries (LDCs)* (Doctoral dissertation, School of Law, York University, Canada).

2. EL DISEÑO DE LA POLÍTICA FISCAL DE LA OCDE A TRAVÉS DE LOS PILARES I Y II

2.1 Introducción

El objetivo del informe final de la acción 1 del Plan de Acción BEPS era el de identificar los retos de la economía digital en materia fiscal y proponer diferentes soluciones para abordar estas dificultades. Sin embargo, en vista de la creciente presión pública por la falta de consenso e implementación de medidas con relación al Plan BEPS, en 2017 el G20 solicitó a la OCDE reemprender el trabajo sobre la cuestión⁴³.

Como consecuencia, tras la aprobación del Impuesto europeo sobre servicios digitales en 2018, el día 23 de enero de 2019, el Marco Inclusivo de BEPS aprobó el documento *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note*, basándose en el análisis del Informe BEPS de la acción 1. Con esta nota se pretende llegar a un acuerdo global sobre la tributación de la economía digital, recogiendo diversas propuestas referidas a la lucha contra la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios en torno a dos pilares, que deben ser implementados de manera coordinada⁴⁴.

2.2 La adopción del acuerdo de junio de 2021

En la actualidad, la aplicación de las 15 acciones del paquete BEPS acordadas en 2015 está muy avanzada y, desde 2017, más de 135 países miembros del Marco Inclusivo G20/OCDE sobre BEPS han estado desarrollando una solución conjunta basada en dos pilares para hacer frente a los retos fiscales derivados de la digitalización de la economía.

Aun así, además de permanecer determinadas lagunas legales, las normas actuales siguen permitiendo a las grandes multinacionales obtener importantes ingresos en una jurisdicción sin pagar el impuesto de sociedades correspondiente. Por ello, Estados Unidos propuso en 2021 fijar un tipo mínimo del impuesto de sociedades a nivel mundial, lo cual supondría un cambio importante en el sistema fiscal internacional y podría, asimismo, reforzar la cooperación en la regulación de los avances digitales.

En respuesta a esta propuesta, los ministros de Hacienda del G7 publicaron el pasado 5 de junio 2021 un acuerdo político en el que se exponen unos principios para la tributación

⁴³ Octubre 2020 1. ¿En qué desafíos fiscales está trabajando el Marco inclusivo sobre BEPS de la OCDE y el G20? (n.d.) (disponible en: <https://www.oecd.org/tax/beps/10-preguntas-mas-frecuentes-desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion.pdf>; última consulta 23/11/2021).

⁴⁴ Antón, F. S. (2020). Las reglas de coordinación fiscal internacional en el marco de la economía digital: los Pilares I y II de la OCDE y el cambio de paradigma fiscal. *Información Comercial Española, ICE: Revista de economía*, (917), 27-53.

global de las empresas. El acuerdo prevé, como punto de partida, un tipo impositivo mínimo del 15% para las empresas multinacionales. De esta forma, se reduciría considerablemente la posibilidad de que éstas trasladen sus beneficios a jurisdicciones de baja tributación.

Por su parte, la Unión Europea apoya el acuerdo, aunque ha desarrollado una vía de fiscalidad digital alternativa para abordar esta cuestión. Persigue un gravamen digital a escala europea, pero no ha conseguido el consenso necesario, por lo que algunos países han introducido impuestos digitales nacionales. Sin embargo, el acuerdo del G7 prevé la supresión de los impuestos digitales y la aplicación de las nuevas normas fiscales internacionales⁴⁵.

2.3 La adopción del acuerdo de octubre 2021

El acuerdo adoptado el 8 de octubre de 2021 por 136 países y jurisdicciones, que representa más del 90% de PIB mundial, garantiza que las empresas multinacionales estén sujetas a un tipo impositivo mínimo del 15% a partir de 2023, gracias a una solución basada en dos pilares. Ésta renueva el acuerdo político que se alcanzó en julio de este mismo año en relación con la reforma del sistema fiscal internacional, que se presentó a los ministros de Finanzas del G20 en Washington el 13 de octubre, y posteriormente en la Cumbre del G-20 en Roma, a finales de ese mes.

Además, en esta ocasión se han sumado Estonia, Hungría e Irlanda al acuerdo, lo cual significa que ahora cuenta con el apoyo de todos los países miembros de la OCDE y del G20. Solo un pequeño número de los 140 miembros del Marco Inclusivo aún no se han unido.

La Declaración adoptada en julio de 2021 fue un logro importante, pero había dejado ciertos parámetros clave abiertos. Así, por ejemplo, el importe de los beneficios residuales que se reasignarán a las jurisdicciones de mercado en el marco del primer pilar se dejó abierto, pero en octubre se acordó que fuera el 25%. Lo mismo ocurrió con el tipo del impuesto mínimo del segundo pilar, el cual se ha acordado que sea del 15%, mientras que

⁴⁵ European Parliament. (2021, junio). *G7 summit, June 2021 Asserting democratic values in the post-crisis context* (disponible en: https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2021/690648/EPRS_BRI%282021%29690648_EN.pdf).

en julio este permanecía abierto a un tipo de "al menos el 15% ". Además, se ha acordado un plan detallado para garantizar el cumplimiento de los ambiciosos plazos de aplicación.

En conclusión, para estabilizar la arquitectura fiscal internacional y evitar conflictos comerciales, es fundamental contar con una rápida aplicación de esta solución. Por ello, los miembros del Marco Inclusivo han fijado el ambicioso plazo de 2023 para que las nuevas normas fiscales internacionales entren en vigor⁴⁶.

En concreto, las reglas recogidas en el programa de trabajo de la propuesta *Global Anti Base Erosion* (en adelante, GloBe) son cuatro. Por un lado, la regla de inclusión de la renta y la regla de conversión, que serían aplicables por las jurisdicciones de residencia. Por otro, la regla de pagos sujetos a una baja imposición y la regla de sujeción efectiva, que serían aplicables por las jurisdicciones de la fuente⁴⁷.

- i. Regla de inclusión de la renta: grava la renta de una sucursal o entidad controlada extranjera cuando la renta haya estado sujeta a imposición en su jurisdicción de residencia a un tipo efectivo por debajo del mínimo preestablecido. Lo cierto es que esta regla debería incluir un mecanismo para evitar la doble imposición con respecto a los impuestos soportados por la filial.
- ii. Regla de conversión: esta norma, incluida en los convenios de doble imposición, permite a la jurisdicción de residencia sustituir el método de exención aplicable por el método de imputación cuando los beneficios atribuibles a un establecimiento permanente o derivados de la propiedad de un inmueble, que no sea parte de un establecimiento permanente, hayan estado sujetos a un tipo efectivo por debajo del mínimo preestablecido.
- iii. Regla de pagos sujetos a una baja imposición: evita la deducibilidad fiscal de un gasto derivado de ciertos tipos de pagos a una entidad vinculada, si este no está sujeto a una tributación mínima efectiva. De cierta manera, también funciona como una imposición en la fuente, a través de un mecanismo de retención.

⁴⁶ OECD. (2021, octubre). *Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy* (disponible en: <https://www.oecd.org/tax/beps/brochure-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>).

⁴⁷ Antón, F. S. (2020). Las reglas de coordinación fiscal internacional en el marco de la economía digital: los Pilares I y II de la OCDE y el cambio de paradigma fiscal. *Información Comercial Española, ICE: Revista de economía*, (917), 27-53.

- iv. Regla de sujeción efectiva: complementa la regla anterior, puesto que aplica una retención en la fuente a un pago, ajustando los beneficios de un convenio de doble imposición cuando el pago no haya estado sujeto al tipo mínimo preestablecido.

2.4 Pilar I: Unified Approach

La economía digital agrava los riesgos del BEPS debido a la movilidad de los nuevos intangibles, las ventas remotas o el desplazamiento del valor creado mediante precios de transferencia, entre otras causas⁴⁸. Por ello, el Pilar I establece las nuevas reglas sobre el lugar donde el impuesto ha de pagarse (reglas del nexu) y también recoge un nuevo método de reparto de potestades tributarias entre países.

El objetivo es garantizar que las multinacionales que cuenten con un fuerte componente digital paguen sus impuestos donde desarrollan de manera sostenida y significativa sus negocios, independientemente de si cuentan o no con presencia física en el lugar⁴⁹. Dicho con otras palabras, este primer pilar pretende garantizar una distribución más justa de los beneficios y los derechos fiscales entre los países con respecto a las grandes empresas multinacionales⁵⁰.

En concreto, este pilar analiza las nuevas normas de atribución de la potestad de gravamen a las jurisdicciones, las cuales giran en torno al concepto de presencia económica significativa, la explotación de la participación del usuario y los intangibles de comercialización en una jurisdicción⁵¹. Asimismo, supondría la supresión de los Impuestos sobre los Servicios Digitales.

Estos cambios normativos buscan extender la potestad tributaria de las jurisdicciones del mercado, siempre y cuando el contribuyente mantenga una participación activa y sostenida en el tiempo en el mercado pertinente. Así, el significado más relevante de estas

⁴⁸ Rosembuj, T. La Fiscalidad Digital. El pilar uno y pilar dos de la OCDE.

⁴⁹ Octubre 2020 1. ¿En qué desafíos fiscales está trabajando el Marco inclusivo sobre BEPS de la OCDE y el G20? (n.d.) (disponible en: <https://www.oecd.org/tax/beps/10-preguntas-mas-frecuentes-desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion.pdf>; última consulta 23/11/2021).

⁵⁰ OECD. (2021, octubre). *Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy* (disponible en: <https://www.oecd.org/tax/beps/brochure-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>).

⁵¹ Antón, F. S. (2020). Las reglas de coordinación fiscal internacional en el marco de la economía digital: los Pilares I y II de la OCDE y el cambio de paradigma fiscal. *Información Comercial Española, ICE: Revista de economía*, (917), 27-53.

medidas comprende la atribución de más potestad al país de mercado, donde está el consumidor o el usuario⁵².

Además, se intenta identificar una remuneración fija que compense las funciones básicas de comercialización y distribución que se desempeñan físicamente en la jurisdicción del mercado, en línea con el principio de plena competencia y, por último, se introducen mecanismos efectivos de prevención y resolución de conflictos para aumentar la certeza tributaria⁵³.

En primer lugar, la propuesta basada en la presencia económica significativa consiste en la creación de un nuevo nexo a partir de la identificación de una interacción voluntaria y prolongada con la economía de un país a través de medios digitales, de manera que son partícipes de la vida económica de una jurisdicción sin necesitar de una presencia física.

Se debe tener en cuenta que el nivel de ingresos no resulta por sí solo suficiente para configurar un nexo sin presencia física, sino que deben estar acompañados por uno o más de una serie de factores locales⁵⁴: la existencia de un número de usuarios y de captura de datos; el volumen de contenido digital obtenido de la jurisdicción; la facturación y cobro en moneda nacional o con un medio de pago local; el mantenimiento de un sitio web en el idioma local; la responsabilidad por la entrega final de los bienes a los clientes o la provisión por la empresa de otros servicios de soporte, como el servicio de posventa o de reparación y mantenimiento; o, las actividades de marketing y de promoción de ventas sostenidas.

La propuesta basada en la participación del usuario comprende la introducción de nuevas reglas para la tributación de los negocios altamente digitalizados, como aquellos dedicados a la prestación de servicios de redes sociales, motores de búsqueda y plataformas online. Esta propuesta identifica al usuario como un “nuevo motor de valor”.

Esta opción implica que, para determinados negocios, una parte de los beneficios obtenidos se atribuirán a aquellas jurisdicciones en las que se sitúan los usuarios más activos y participativos, con independencia de si dicha sociedad cuenta o no con presencia

⁵² Rosembuj, T. La Fiscalidad Digital. El pilar uno y pilar dos de la OCDE.

⁵³ Octubre 2020 1. ¿En qué desafíos fiscales está trabajando el Marco inclusivo sobre BEPS de la OCDE y el G20? (n.d.) (disponible en: <https://www.oecd.org/tax/beps/10-preguntas-mas-frecuentes-desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion.pdf>; última consulta 23/11/2021).

⁵⁴ Sánchez-Archidona Hidalgo, G. (2017) “Un estudio sobre la presencia digital significativa y las tendencias fiscales multilaterales”, en S. Moreno González (dir.), *Tendencias y desafíos fiscales de la economía digital* (pp. 211-232). Aranzadi.

física en dichas jurisdicciones. De esta forma, aunque el sistema presente un alto grado de complejidad, se impide la atribución de beneficios a valor de mercado bajo las metodologías tradicionales de precios de transferencia⁵⁵.

Por último, para la propuesta basada en los intangibles de mercado la creación de valor en la economía digital tiene su origen en el reconocimiento de que un negocio puede llevarse a cabo en una jurisdicción, de forma remota o a través de una presencia local limitada. En definitiva, la intervención activa de una empresa no residente en el mercado para explotar comercialmente la información de los clientes puede configurar un nexo suficiente para el gravamen de la renta⁵⁶.

En conclusión, las tres propuestas identifican un nexo en la jurisdicción de mercado sin necesidad de una presencia física, a diferencia del concepto tradicional de establecimiento permanente.

2.5 Pilar II: Global Anti Base Erosion

El Pilar II, por el contrario, no se centra en los retos fiscales de la economía digitalizada, sino que recoge una serie de normas para tratar de corregir la deslocalización de beneficios subsistente tras la implementación del Plan de Acción BEPS. En concreto, este segundo pilar introduce un impuesto mínimo global con un tipo del 15%, con el objetivo de ayudar a los países a abordar los desafíos pendientes vinculados a la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios por parte de las multinacionales⁵⁷.

En efecto, se le concede al Estado de residencia de la matriz la capacidad de complementar la baja o nula tributación de determinados territorios mediante la sujeción de estos beneficios allí localizados a un tipo de gravamen mínimo internacionalmente aceptado⁵⁸.

⁵⁵ Antón, F. S. (2020). Las reglas de coordinación fiscal internacional en el marco de la economía digital: los Pilares I y II de la OCDE y el cambio de paradigma fiscal. *Información Comercial Española, ICE: Revista de economía*, (917), 27-53.

⁵⁶ OECD (2019). *Public Consultation Document, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy*. OECD/ G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Public Consultation Document, 13 February – 6 March 2019.

⁵⁷ OECD (2019). *Public Consultation Document, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy*. OECD/ G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Public Consultation Document, 13 February – 6 March 2019.

⁵⁸ Antón, F. S. (2020). Las reglas de coordinación fiscal internacional en el marco de la economía digital: los Pilares I y II de la OCDE y el cambio de paradigma fiscal. *Información Comercial Española, ICE: Revista de economía*, (917), 27-53.

Por otro lado, este pilar también busca proteger el derecho de aquellos países en desarrollo a gravar ciertos pagos que erosionan la base imponible cuando estos no se gravan hasta el tipo mínimo del 9%⁵⁹.

De esta forma, el paquete de medidas que incluye este pilar implicaría cambios tanto en la legislación interna de los distintos países, como en los Convenios de doble imposición internacional. Además, esta iniciativa cobra todavía más importancia en estos momentos de recuperación postpandemia dado que muchos países, con el objetivo de atraer inversión extranjera, podrían aprobar regímenes fiscalmente más atractivos que la dejarían sin eficacia⁶⁰.

⁵⁹ OECD. (2021, octubre). *Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy* (disponible en: <https://www.oecd.org/tax/beps/brochure-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>).

⁶⁰ Keen, M. & Konrad, K. A. (2012). *The Theory of International Tax Competition and Coordination*. Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance Working Paper No. 06. Chand, V. & Romanovska, K. (2020). Pillar II of the Digital Debate: Our View on the Approach Towards Blending and Substance Carve Outs to Determine Effective Tax Rates.

V. EL IMPUESTO ESPAÑOL SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES

1. CONTEXTUALIZACIÓN

La Ley 4/2020, de 15 de octubre, crea el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (en adelante, IDSD), dado que la tecnología de la información y la informática han significado una revolución en la forma de comunicación global, afectando a muchas dimensiones de nuestra vida diaria. Este impuesto ha sido impulsado por la Unión Europea, siguiendo las líneas establecidas por la OCDE.

Uno de los principales problemas tributarios actuales es la desconexión existente entre el lugar donde se crea valor y el territorio donde las empresas digitales tributan. En el pasado, la clave era el establecimiento de un vínculo físico, es decir, la presencia física en el estado en cuestión era la condición indispensable para gravar la actividad de una empresa. Sin embargo, en los últimos años esto cambia radicalmente porque muchas actividades económicas no requieren esa presencia física, surgiendo un nuevo concepto de establecimiento permanente.

Como consecuencia, la OCDE fijaba el año 2020 como tope para la implantación de nuevas normas fiscales. Primero se intentó una armonización en la Unión Europea, pero, al no conseguirse, varios países como Italia, Francia o Reino Unido han ido estableciendo de manera unilateral un impuesto similar al propuesto a nivel europeo.

En este contexto, España tampoco ha querido esperar a una solución internacional y, por ello, el 25 de enero de 2019, fue publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales el Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, que consta de 16 artículos y 4 disposiciones finales. Así, el IDSD pretende dar respuesta a la falta de tributación de ciertos servicios digitales porque, de lo contrario, se estaría produciendo una discriminación de los negocios tradicionales respecto a los negocios digitalizados.

2. ELEMENTOS NORMATIVOS DEL IMPUESTO

2.1 Concepto de servicio digital

La ley dedica el artículo 4 a establecer conceptos y definiciones necesarios para comprender la misma. Así, se entienden por servicios digitales exclusivamente los de publicidad en línea, los de intermediación en línea y los de transmisión de datos:

- Servicios de publicidad en línea: “los consistentes en la inclusión en una interfaz digital, propia o de terceros, de publicidad dirigida a los usuarios de dicha interfaz. Cuando la entidad que incluya la publicidad no sea propietaria de la interfaz digital, se considerará proveedora del servicio de publicidad a dicha entidad, y no a la entidad propietaria de la interfaz”.

Por tanto, quedan excluidos aquellos casos en los que la empresa haya alquilado la interfaz en la que se incluye la publicidad. De este modo se evita la posible doble imposición de los mismos ingresos.

Además, ha de tratarse de “publicidad dirigida”, es decir, de cualquier forma de promoción dirigida a los usuarios de una interfaz digital basada en los datos recopilados por ellos, excluyéndose, de esta forma, aquella publicidad o portal que no contenga algoritmos de búsqueda basados en los perfiles de los usuarios concretos.

Por último, estos servicios tributarán bajo el IDSD cuando sus usuarios estén situados en el TAI, lo cual significa que en el momento en que la publicidad aparezca en el dispositivo del usuario, el dispositivo ha de encontrarse en territorio español⁶¹.

- Servicios de intermediación en línea: “los de puesta a disposición de los usuarios de una interfaz digital multifacética (que permita interactuar con distintos usuarios de forma concurrente), que facilite la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios, o que les permita localizar a otros usuarios e interactuar con ellos”.

Este apartado se puede dividir en dos tipos de actividades; por un lado, las plataformas colaborativas, que se limitan a poner en contacto a las dos partes que van a concluir el servicio subyacente. Por otro, aquellas plataformas que se ponen al servicio de otros minoristas y proveedores para efectuar esta intermediación. De esto último se puede deducir que solo se gravarán las actividades de proveedores ajenos que ofrezcan sus productos a través de la plataforma.

- Servicios de transmisión de datos: “los de transmisión con contraprestación, incluidas la venta o cesión, de aquellos recopilados acerca de los usuarios, que hayan sido generados por actividades desarrolladas por estos últimos en las interfaces digitales”.

⁶¹ KPMG. (2020). *Análisis del Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales*.

El objetivo es, por tanto, gravar la transmisión a título oneroso de los datos de usuarios recopilados por los propietarios de las interfaces digitales⁶².

Estos últimos servicios digitales tributarán por el IDSD cuando los datos transmitidos se hayan generado por un usuario a través de una interfaz digital a la que se ha accedido mediante un dispositivo que, en el preciso momento de la generación de los datos, se encontraba en territorio español⁶³.

Por tanto, a modo de conclusión, estos tres servicios digitales constituyen el hecho imponible del IDSD y cuentan con un denominador común; la utilización de una interfaz digital, accesible a los usuarios, que posibilite la comunicación digital.

2.2 Naturaleza y objeto del impuesto

Es un tributo definido normativamente como indirecto, dado que se devenga por la prestación de unos determinados servicios digitales respecto de los cuales no se tienen en cuenta las características del prestador de estos. Este deberá ser liquidado trimestralmente y grava los servicios digitales explicados anteriormente⁶⁴.

Asimismo, se somete al principio de tributación en destino (artículo 7.1 LIDSD) y tiene naturaleza instantánea (artículo 9 LIDSD), como ocurre, generalmente, con los impuestos de naturaleza indirecta.

Por último, en cuanto al objeto de gravamen, este no es la capacidad económica manifestada por el sujeto pasivo, sino el valor añadido por los usuarios en cada una de las prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto⁶⁵.

2.3 Territorio de aplicación

Por norma general, en España, las normas tributarias se aplican en el territorio nacional. Sin embargo, es posible que un tributo de ámbito estatal no siempre coincida con el territorio nacional, aunque este no es el caso. El impuesto sobre determinados servicios digitales se aplica a todo el territorio español, sin perjuicio de lo dispuesto respecto a los territorios del País Vasco y Navarra. Por tanto, estarán sujetas aquellas acciones realizadas por los usuarios de los servicios digitales que puedan localizarse en el territorio

⁶² Herrero de la Escosura, P. (2019). ¿El nuevo impuesto sobre determinados servicios digitales? (análisis del Proyecto de Ley de 22 de enero de 2019).

⁶³ KPMG. (2020). *Análisis del Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales*.

⁶⁴ Maíllo, M. Á. G. Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales.

⁶⁵ Sanz Gago, A. (2021). El impuesto sobre determinados servicios digitales.

español. De esta forma, lo importante no es el lugar en el que la empresa esté localizada, sino el lugar donde se presten los servicios digitales⁶⁶.

Por otro lado, el artículo 7 establece que se entenderá que un usuario está situado en el territorio de aplicación del impuesto:

- a) En el caso de los servicios de publicidad en línea, cuando en el momento en que la publicidad aparezca en el dispositivo de ese usuario el dispositivo se encuentre en ese ámbito territorial.
- b) En el caso de los servicios de intermediación en línea en que exista facilitación de entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios, cuando la conclusión de la operación subyacente por un usuario se lleve a cabo a través de la interfaz digital de un dispositivo que en el momento de la conclusión se encuentre en ese ámbito territorial. En los demás servicios de intermediación en línea, cuando la cuenta que permita al usuario acceder a la interfaz digital se haya abierto utilizando un dispositivo que en el momento de la apertura se encuentre en ese ámbito territorial.
- c) En el caso de los servicios de transmisión de datos, cuando los datos transmitidos hayan sido generados por un usuario a través de una interfaz digital a la que se haya accedido mediante un dispositivo que en el momento de la generación de los datos se encuentre en ese ámbito territorial⁶⁷.

2.4 Hecho imponible y supuestos de no sujeción

El Impuesto sobre determinados servicios digitales establece como hecho imponible las prestaciones de servicios digitales realizadas en el territorio de aplicación de éste, efectuadas por los contribuyentes sujetos a este impuesto (artículo 5 LDSD).

Finalmente, en lo que respecta a los supuestos de no sujeción (artículo 6 LIDSD), encontramos los siguientes:

- i. Las ventas de bienes o servicios contratados en línea a través de la web del proveedor cuando éste no actúa como intermediario. Esta excepción pretende proteger las actividades minoristas del comercio electrónico, puesto que la interfaz utilizada simplemente se utiliza como medio de comunicación⁶⁸.

⁶⁶ Gómez Rocafull, M. (2020). El impuesto sobre determinados servicios digitales (la tasa Google).

⁶⁷ Maíllo, M. Á. G. Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales.

⁶⁸ Gómez Rocafull, M. (2020). El impuesto sobre determinados servicios digitales (la tasa Google).

- ii. De forma similar al punto anterior, las entregas de bienes o prestaciones de servicios que tengan lugar entre los usuarios, en el marco de un servicio de intermediación en línea, también se excluyen. La diferencia con el supuesto anterior es que, en este caso, el usuario no realiza el hecho imponible, sino que la entidad que pone a disposición de los usuarios esta interfaz digital es la que lo realiza⁶⁹
- iii. Las 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. En este supuesto, la interacción entre los usuarios no es principal, sino accesorio, ya que el objeto principal es la obtención de contenidos digitales. Sin embargo, la puesta a disposición de una interfaz multifacética donde los usuarios puedan compartir o cargar contenidos digitales, sí queda sujeta a este impuesto. Por tanto, solo quedan excluidas aquellas empresas que suministren contenidos digitales, puesto que su interfaz es, simplemente, el instrumento a través del cual desarrollan su actividad.
- iv. Las prestaciones de servicios financieros regulados por entidades financieras reguladas y las prestaciones de servicios de transmisión de datos realizadas por estas mismas entidades. En estos casos, la creación de valor no reside en el usuario, sino en la capacidad de la entidad para conectar compradores y vendedores de productos financieros⁷⁰.
- v. Las prestaciones de servicios digitales cuando sean realizadas entre entidades que formen parte de un grupo con una participación, directa o indirecta, del 100%. Si la participación fuera inferior, habría una entidad usuaria contribuyendo a la creación de valor y, en consecuencia, dicha prestación de servicios digitales quedaría sujeta al IDSD⁷¹.

⁶⁹ Sanz Gago, A. (2021). El impuesto sobre determinados servicios digitales.

⁷⁰ Gómez Rocafull, M. (2020). El impuesto sobre determinados servicios digitales (la tasa Google).

⁷¹ Sanz Gago, A. (2021). El impuesto sobre determinados servicios digitales.

2.5 Sujeto pasivo del impuesto

Pueden ser contribuyentes por este impuesto las personas físicas, las personas jurídicas y los entes regulados en el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT)⁷², siendo indiferente cuál sea su país de establecimiento, dentro o fuera de la Unión Europea.

La única exigencia legal es que se superen conjuntamente los siguientes umbrales (artículo 8 LDS), con el fin de que el impuesto recaiga exclusivamente en las grandes empresas tecnológicas⁷³:

- Que el total de los ingresos del ejercicio anterior supere los 750 millones de euros (por todos los conceptos de actividad, esto es, más allá de las operaciones cualificadas).
- Que el total de los ingresos derivados de la prestación de «servicios digitales» realizada en territorio español supere los 3 millones de euros en el año natural anterior.

No obstante, los umbrales se determinan a nivel de grupo si se cumple con alguna de las condiciones del artículo 42 del Código de Comercio.

2.6 Base imponible

A través de la base imponible se mide la aptitud contributiva de quien manifiesta una capacidad económica concreta mediante la realización del hecho imponible, y debe ser la ley propia de cada tributo la que determine la cuantía que se debe abonar.

En este caso, el artículo 10 LDS, prevé que la base imponible está constituida por el importe de los ingresos, excluidos, en su caso, el IVA u otros impuestos equivalentes, obtenidos por el contribuyente por cada una de las prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto, realizadas en el territorio de aplicación del mismo, estableciéndose unas reglas para poder gravar exclusivamente la parte de los ingresos que se corresponde con usuarios situados en el territorio de aplicación del impuesto en relación con el total de usuarios⁷⁴.

⁷² Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición.

⁷³ Herrero de la Escosura, P. (2019). ¿El nuevo impuesto sobre determinados servicios digitales? (análisis del Proyecto de Ley de 22 de enero de 2019).

⁷⁴ Sanz Gago, A. (2021). El impuesto sobre determinados servicios digitales.

En el artículo 10.2 LDSO se establecen las diferentes reglas que serán de aplicación para el cálculo de la base imponible en función del servicio digital prestado:

- i. En los servicios de publicidad en línea, el cálculo de la base requiere conocer el número total de veces que ésta aparece en cada dispositivo y la ubicación de estos. Así, constituirá la base imponible aquella parte de los ingresos totales que corresponda a las veces que aparece la publicidad en los dispositivos que se localizan dentro del territorio de aplicación.
- ii. En los servicios de intermediación en línea en los que exista facilitación de entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios, la base imponible la constituirá la proporción de los ingresos totales que represente el número de usuarios situados en el territorio de aplicación del impuesto.
- iii. En el resto de los servicios de intermediación, la base imponible la constituirá el importe total de los ingresos derivados directamente de las cuentas de los usuarios que las hayan abierto utilizando un dispositivo localizado en el territorio de aplicación del impuesto, siendo indiferente el momento en que la cuenta utilizada se hubiese abierto.
- iv. En los servicios de transmisión de datos, la base imponible se determina aplicando, a los ingresos totales obtenidos, la proporción que represente el número de usuarios que han producido los datos localizados en el territorio de aplicación del impuesto respecto del total de usuarios que hayan generado dichos datos, con independencia del momento temporal en que los datos transmitidos hubieran sido recopilados.

Por último, en virtud del artículo 10.5 LDSO, para el cálculo de la base imponible se utilizará el método de estimación directa, exceptuando aquellos supuestos recogidos en las normas que regulan el método de estimación indirecta⁷⁵.

⁷⁵ Gómez Rocafull, M. (2020). El impuesto sobre determinados servicios digitales (la tasa Google).

2.7 Tipo impositivo y cuota íntegra

Se establece un tipo de gravamen fijo del 3% (artículo 11 LIDSD) calculado por referencia a la contraprestación bruta pagada por estos⁷⁶ servicios. Por la tanto, la cuota íntegra será la cantidad resultante de aplicar a la base imponible dicho tipo impositivo (artículo 12 LIDSD).

2.8 Riesgo de doble imposición

Dado que el ámbito de aplicación de este impuesto es nacional, pero tiene efectos extraterritoriales, podrían presentarse ciertos inconvenientes, como el posible solapamiento de soberanías fiscales de diferentes Estados. Dicho de otro modo, si dos o más Estados tienen derecho a gravar el mismo hecho imponible, existe el riesgo de tributar más de una vez por un único hecho imponible.

La solución a este problema no es otra que conseguir que este sea un impuesto de carácter global con unos criterios unificados, tal y como quieren conseguir la OCDE y la Unión Europea⁷⁷.

3. ANÁLISIS ECONÓMICO DEL IMPUESTO ESPAÑOL SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES: SU IMPACTO EN LA ECONOMÍA ESPAÑOLA

El IDSD es un impuesto rodeado de muchas críticas y problemas. Entre ellos, que la implantación unilateral de esta medida podría reducir el interés de la inversión extranjera o en España en el ámbito de la prestación de servicios digitales. En este sentido, si la cuota de negocio de una multinacional no compensase el aumento de la carga impositiva, esta se podría ver obligada a reducir su perfil en nuestro país.

Por otro lado, también supone un peligro para el desarrollo de nuevas empresas y start-ups, para las que va a ser más costoso acceder a los servicios digitales afectados por el impuesto.

En resumen, podríamos dividir las críticas a este impuesto en tres grupos:

- 1) Una implementación unilateral de este impuesto puede suponer una serie de represalias por parte de aquellos países que se vean perjudicados por él,

⁷⁶ Sanz Gago, A. (2021). El impuesto sobre determinados servicios digitales.

⁷⁷ Gómez Rocafull, M. (2020). EL impuesto sobre determinados servicios digitales (la tasa Google).

desembocando en conflictos comerciales internacionales. Por tanto, podríamos decir que hay asuntos que deben ser afrontados de forma global y coordinada.

- 2) Desmarcarse del acuerdo sobre tributación global puede derivar en una importante pérdida de competitividad e innovación de las empresas tecnológicas españolas, además de en una reducción de la inversión en nuestro país.
- 3) En cuanto a la técnica fiscal, éste no deja de ser un impuesto indirecto dado que son los consumidores/usuarios los que acabarán pagándolo, es decir, se repercutirá a los clientes. Por tanto, no se llega a alcanzar el objetivo deseado, al no ser las grandes empresas tecnológicas las que paguen realmente una parte del beneficio que obtienen en España.

VI. NUEVOS IMPUESTOS EN LOS PAÍSES DE LA UNIÓN EUROPEA PARA GRAVAR LA ECONOMÍA DIGITAL

1. DEBATE ENTRE LOS ESTADOS MIEMBROS RESPECTO A LA IMPLEMENTACIÓN NACIONAL DE LAS MEDIDAS PROPUESTAS POR LAS INSTITUCIONES MULTILATERALES

La economía digital ha beneficiado de diversas maneras a nuestra sociedad, tanto a ciudadanos como a empresas. No obstante, la legislación fiscal internacional no parece haber seguido el ritmo de los rápidos avances tecnológicos y los nuevos modelos empresariales llevados a cabo en el siglo XXI, lo que probablemente ha provocado desigualdades entre la carga fiscal de los modelos de negocio tradicionales y los digitales.

Para el correcto funcionamiento de nuestras economías, es importante que, en cualquier caso, se pague la parte de impuestos que corresponde. Por ello, a medida que los responsables políticos europeos han comenzado a experimentar una notable presión para actuar, se están poniendo en marcha trabajos para adecuar los sistemas fiscales de varios estados miembros de la UE a la era digital⁷⁸.

A pesar de ello, no está del todo claro si los impuestos digitales nacionales pueden superar los retos fiscales derivados de la creciente y global digitalización de la economía y, hasta ahora, no ha habido consenso al respecto a nivel internacional ni europeo⁷⁹. En este sentido, la UE desempeña un papel muy importante, sobre todo en lo relativo a las negociaciones en curso para hallar soluciones mundiales en el marco de la OCDE.

2. LOS IMPUESTOS ESPECÍFICOS ADOPTADOS POR LOS PAÍSES DE LA UNIÓN EUROPEA

2.1 Introducción

En los últimos años, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y la Unión Europea han intentado reequilibrar la tributación de las empresas digitalizadas y las tradicionales. Sin embargo, ninguno de los dos ha conseguido elaborar propuestas que sean reconocidas por un amplio consenso, por lo que múltiples

⁷⁸ *Fiscalidad digital*. (2021, 25 marzo). European Council (diponible en: <https://www.consilium.europa.eu/es/policies/digital-taxation/>; última consulta 19/01/2022).

⁷⁹ Geringer, S. (2021). National digital taxes—Lessons from Europe. *South African Journal of Accounting Research*, 35(1), 1-19.

responsables políticos europeos se han visto obligados a introducir unilateralmente medidas nacionales.

En concreto, solo Austria, Francia, Italia y España (y también Reino Unido) han introducido el comúnmente llamado Impuesto sobre los Servicios Digitales. No obstante, otros países han propuesto un impuesto similar, lo están debatiendo o están esperando el resultado de las negociaciones de la OCDE sobre cambios más amplios en el impuesto de sociedades para introducirlos en el futuro.

En relación con EE. UU., los citados cinco países que imponen impuestos han tenido más de una década de descenso de la competitividad de los servicios digitales, lo que se ha traducido en unos resultados comerciales deficientes en el sector. Por el contrario, la competitividad del comercio de servicios digitales de otros países de la UE ha aumentado, así como su fuerza comercial con EE. UU. Por ejemplo, muchos países de Europa del Este como Rumanía o Polonia tienen mercados jóvenes, siguen creciendo rápidamente y se han convertido en centros digitales.

Así, la diferencia entre estos dos grupos de países en cuanto a la competitividad de los servicios digitales puede ayudar a explicar por qué algunos países de Europa han introducido impuestos sobre los servicios digitales, pero otros no. La diferencia de rendimiento y competitividad repercute en el funcionamiento real del impuesto digital: a quién grava y cómo responde cada economía al impuesto⁸⁰.

Lo cierto es que, las iniciativas unilaterales, como los impuestos sobre los servicios digitales, aunque sean medidas provisionales comprensibles para gravar el valor generado en cada territorio y hayan podido contribuir a impulsar una solución de alcance internacional, tienen una serie de inconvenientes derivados de sus costes de eficiencia sobre la actividad económica.

Ahora que se ha alcanzado un acuerdo en el ámbito de la OCDE, será importante vigilar cómo los países cambian o derogan sus respectivos impuestos sobre servicios digitales. En este sentido, el Pilar 1 pretende sustituir estos impuestos que los países han puesto en marcha para gravar a las empresas digitales. Así, se espera que muchos de estos impuestos se deroguen en un proceso de transición que, en principio, se completará a finales de

⁸⁰ Van der Marel, E., & Schulze, P. (2021, 7 julio). *Taxing Digital Services - Compensating for the Loss of Competitiveness*. European Centre for International Political Economy (disponible en: https://ecipe.org/publications/taxing-digital-services/#_ftn1; última consulta 25/01/2022).

2023. De hecho, el 21 de octubre, una declaración conjunta de Austria, Francia, Italia, España, el Reino Unido y los Estados Unidos exponía un plan para eliminar los impuestos sobre los servicios digitales una vez que se apliquen las normas del primer pilar.

Sin embargo, estos no son los únicos países que pueden verse afectados por el acuerdo de la OCDE, ya que alrededor de la mitad de los países europeos han anunciado, propuesto o aplicado un impuesto de este tipo. Como consecuencia, dado que éstos afectan principalmente a las empresas estadounidenses, Estados Unidos ha respondido a estas políticas con amenazas de aranceles como represalia⁸¹.

2.2 Los diferentes tipos de impuestos adoptados por los países de la Unión Europea

Los impuestos propuestos o incluso aplicados en los diferentes países europeos difieren considerablemente. Por ejemplo, mientras que Austria y Hungría sólo gravan los ingresos procedentes de la publicidad en línea, la base impositiva de Francia es mucho más amplia, al incluir los ingresos procedentes del suministro de una interfaz digital, la publicidad dirigida y la transmisión de datos recogidos sobre los usuarios con fines publicitarios. Asimismo, los tipos impositivos oscilan entre el 1,5% de Polonia y el 7,5% de Turquía.

Habiendo, por tanto, varios estados miembros de la UE que ya han introducido o propuesto medidas nacionales relativas a la fiscalidad de la economía digital, estas pueden clasificarse en los tres tipos siguientes:

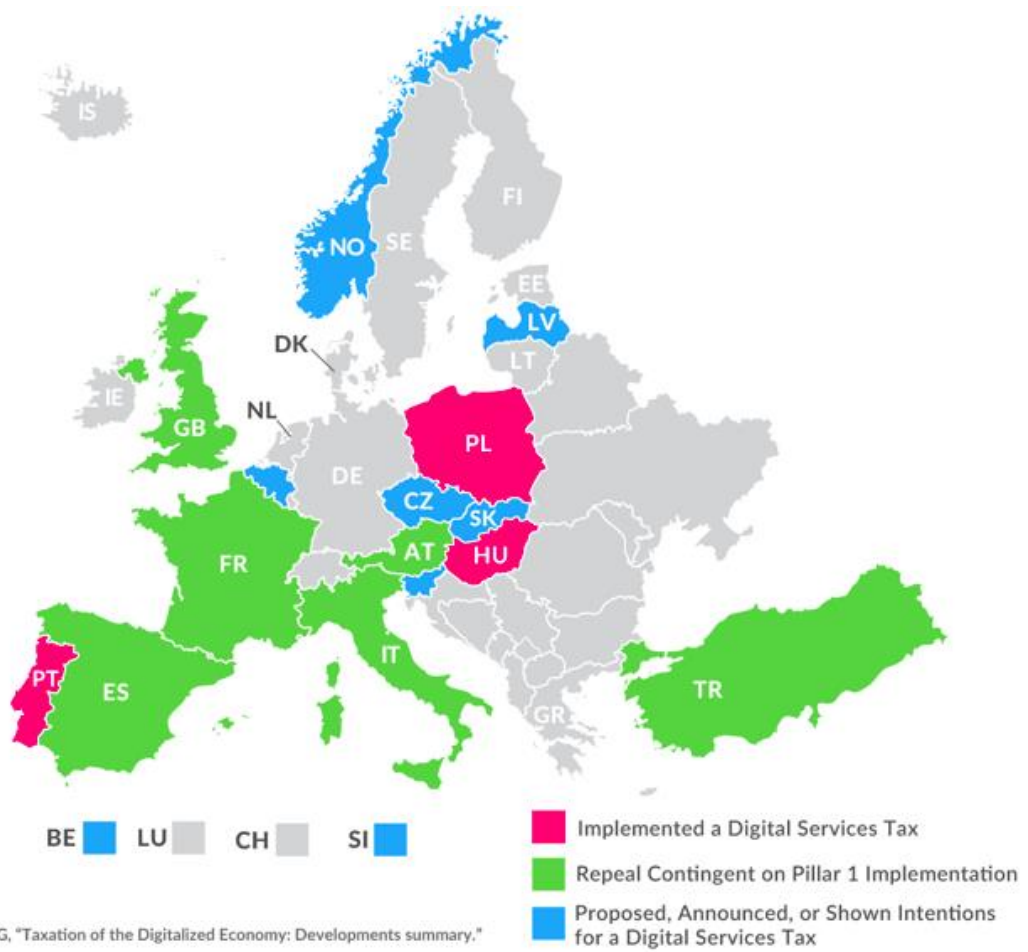
- a) Impuestos sobre los servicios digitales;
- b) Impuestos sobre la publicidad digital;
- c) Ajustes unilaterales de las definiciones de los EP en el código nacional del impuesto sobre la renta.

No obstante, la mayoría ha optado por un impuesto sobre los servicios digitales, sobre todo tras la repercusión mediática del ejemplo francés. Este es el caso de Reino Unido (aunque ya no sea estado miembro), Italia, España o la República Checa⁸².

⁸¹ Asen, E., & Bunn, D. (2022, 25 enero). *What European OECD Countries Are Doing about Digital Services Taxes*. Tax Foundation (disponible en: <https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2020/>; última consulta 25/01/2022).

⁸² Stefanie Geringer (2021) National digital taxes – Lessons from Europe, *South African Journal of Accounting Research*, 35:1, 1-19, DOI: 10.1080/10291954.2020.1727083

Impuestos sobre servicios digitales en Europa en 2021



Fuente: KPMG

VII. IMPACTO FISCAL Y ECONÓMICO DE LAS NUEVAS FIGURAS TRIBUTARIAS

1. ESTIMACIÓN DEL IMPACTO RECAUDATORIO

En el marco del primer pilar, se espera que los derechos fiscales sobre más de 125.000 millones de dólares de beneficios se reasignen a las jurisdicciones de mercado cada año. Por su parte, con el segundo pilar se espera que el impuesto mínimo global genere alrededor de 150.000 millones de dólares en nuevos ingresos fiscales a nivel mundial. Estos ingresos adicionales serán inmensamente bienvenidos, ya que los gobiernos necesitan financiar la recuperación del COVID-19 y reducir progresivamente los desequilibrios presupuestarios generados para combatirlo.

En un estudio llevado a cabo por el Observatorio Fiscal de la Unión Europea, basado en las estadísticas de julio 2021 del informe por países publicado con la OCDE, se muestra cómo los países de renta alta son los que más ganan con el impuesto mínimo mundial del 15%, ya que la mayoría de las empresas multinacionales tienen su sede en países de renta alta. Y, por su parte, la Unión Europea aumentaría sus ingresos si aplicara un impuesto mínimo del 15% en una cuarta parte de los ingresos actuales por este concepto.

Donde verdaderamente se nota la diferencia es en los países más grandes de la UE, cuyos ingresos del impuesto de sociedades aumentarían considerablemente. Por ejemplo, Alemania podría ganar más de 10.000 millones de euros, es decir, alrededor del 18% de sus ingresos actuales por el impuesto de sociedades. Del mismo modo, Italia ganaría unos 3.000 millones de euros, es decir, el 8% de los ingresos actuales por el impuesto de sociedades; y Francia unos 4.000 millones de euros, suponiendo el 7% de los ingresos actuales por el mismo impuesto. En cuanto a España, se proyectan unos ingresos adicionales de 5.000 millones de euros, lo cual representa el 18% de los ingresos por el impuesto sobre sociedades⁸³.

No obstante, un tipo mínimo del 15% generaría aproximadamente sólo 50.000 millones de euros en la UE, lo cual es un 30% de lo que se podría conseguir con un tipo impositivo mínimo del 25%. Por tanto, la elección del tipo impositivo mínimo es muy importante, y

⁸³ EU Tax Observatory. (2021, octubre). *Revenue effects of the global minimum tax: country-by-country estimates* (N.o 2) (disponible en: <https://www.taxobservatory.eu/wp-content/uploads/2021/10/Note-2-Revenue-Effects-of-the-Global-Minimum-Tax-October-2021.pdf>).

la elección de un impuesto mínimo bajo no aumentará los ingresos fiscales de la UE tanto como lo harían tipos algo más elevados o, por lo menos, no a corto plazo.

De hecho, gracias a los cálculos realizados por el Observatorio Fiscal de la UE, se puede estimar cómo afectaría a los ingresos fiscales de cada país la variación del tipo impositivo mínimo. Con un tipo mínimo del 25%, la UE habría recaudado unos 168.000 millones de euros adicionales en 2021; con un 21% casi 100.000 millones de euros y, finalmente, al pasar a un 15% se reduce esta cifra a la mitad, recaudando solo 48.000 millones de euros.

Ingresos tributarios adicionales con distintos escenarios de tipo mínimo

	15%	21%	25%	30%
Austria	3.0	5.4	7.0	8.9
Belgium	10.5	15.6	19.0	23.3
Bulgaria	.	.	.	.
Cyprus	0.3	0.4	0.9	1.7
Czech Republic	0.1	0.3	1.1	2.1
Germany	5.7	6.6	29.1	69.0
Denmark	0.7	2.3	3.5	4.9
Estonia	0.1	0.3	0.4	0.5
Spain	0.7	5.3	12.4	21.2
Finland	1.7	3.5	4.7	6.2
France	4.3	16.0	26.1	39.2
Greece	0.1	0.6	1.6	2.9
Croatia	.	.	.	.
Hungary	0.6	1.3	1.9	2.6
Ireland	7.2	11.3	14.0	17.3
Italy	2.7	7.6	11.1	15.7
Lithuania	.	.	.	.
Luxembourg	4.1	6.3	7.9	9.9
Latvia	0.1	0.3	0.5	0.6
Malta	0.1	0.2	0.3	0.5
Netherlands	0.9	4.9	9.3	14.9
Poland	3.7	8.0	11.0	14.8
Portugal	0.1	0.1	0.6	1.9
Romania	.	.	.	.
Sweden	1.5	1.7	5.3	10.8
Slovenia	0.0	0.0	0.1	0.1
Slovakia	0.0	0.0	0.0	0.4
EU total	48.3	97.9	167.7	269.5

Fuente: Observatorio Fiscal de la UE

En cualquier caso, es preciso tener en cuenta que el impacto exacto sobre los ingresos dependerá de varios factores, como el alcance de la aplicación de ambos pilares, la naturaleza y escala de las reacciones de las empresas multinacionales y los gobiernos, y la futura evolución de la economía⁸⁴. Además, la OCDE ha valorado las consecuencias que la crisis del Covid-19 puede tener sobre las anteriores estimaciones, dado que es bastante probable que las ganancias de ingresos fiscales estimadas se reduzcan significativamente en el corto plazo, al haber caído la rentabilidad de muchas empresas multinacionales⁸⁵.

2. ESTIMACIÓN DE OTROS EFECTOS: PIB, EMPLEO E INVERSIÓN EN ESPAÑA

En cuanto a las repercusiones sobre la inversión, la solución de los dos pilares proporcionará un entorno más favorable para la inversión y el crecimiento pues, de lo contrario, habrían proliferado medidas fiscales descoordinadas y unilaterales. Al mismo tiempo, la ausencia de un acuerdo supondría un aumento de litigios fiscales y comerciales, minarían la seguridad fiscal y la inversión, incluso disminuyendo el PIB mundial en más de un 1%⁸⁶.

Respecto del coste de inversión de las empresas, la OCDE concluye que el acuerdo global de tributación apenas tiene efectos y, en lo relativo al efecto negativo sobre el PIB mundial del aumento de recaudación derivado de la aplicación de los dos pilares, se estima que podría estar por debajo del 0,1% en el largo plazo.

⁸⁴ OECD. (2021, octubre). *Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy* (disponible en: <https://www.oecd.org/tax/beps/brochure-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>).

⁸⁵ Laborda, J. L., & Fernández, J. O. (2020). Retos a los que se enfrenta la fiscalidad de las multinacionales: las propuestas de la OCDE. *Información Comercial Española, ICE: Revista de economía*, (917), 11-26.

⁸⁶ OECD. (2021, octubre). *Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy* (disponible en: <https://www.oecd.org/tax/beps/brochure-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>).

VIII. CONCLUSIONES

Como se ha expuesto a lo largo del presente Trabajo de Fin de Grado, se puede constatar una creciente importancia de la digitalización de la economía y sus ventajas en un contexto de progresiva internacionalización, acorde con un panorama mundial de globalización, que impulsa el crecimiento y la productividad, pero que no está exento de desafíos, como la distorsión del reparto de ingresos tributarios como consecuencia de la falta de vinculación entre los mercados donde se venden los bienes y servicios y su respectiva tributación.

Del análisis realizado, cabe destacar las siguientes conclusiones:

- 1) La revolución de las TIC ha potenciado la digitalización de la economía, transformando los modelos de negocio, mejorando procesos comerciales e impulsando la innovación generalizada de muchos sectores. Por ejemplo, a día de hoy es posible ofrecer publicidad y servicios personalizados y/o a distancia, hacer seguimiento de mercancías o pedidos en tiempo real, hacer partícipes a los clientes o usuarios, etc.
- 2) Se ha llegado a un punto en el que la economía digital ha pasado de ser la excepción a la norma general, es decir, la economía digital ya es la economía propiamente dicha, siendo imposible separar ambas. Por ello, resulta esencial abordar los retos fiscales que esta supone y, como consecuencia, la mayoría de los gobiernos a nivel mundial consideran una prioridad absoluta abordar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, sobre todo, de las grandes multinacionales. Este es el objetivo de las 15 acciones del Plan de Acción BEPS; luchar contra la erosión de bases imponibles, la planificación fiscal agresiva, así como la transferencia artificial de beneficios empresariales que persigue minimizar su carga impositiva.
- 3) El Gobierno Español fue uno de los primeros en introducir medidas para implementar este Plan, destacando la modificación de la Ley del Impuesto de Sociedades, gracias a la cual se ha integrado en el sistema jurídico español buena parte de las acciones previstas por BEPS. Además, ya existen pronunciamientos de tribunales nacionales basados, incluso antes de la aprobación del Plan de Acción BEPS, en sus principios y objetivos.
- 4) No obstante, la nueva propuesta de los dos pilares formulada por la OCDE pone de manifiesto que el Plan de Acción BEPS no era suficiente para adaptar la arquitectura

fiscal internacional a los retos actuales. De esta forma, el Pilar I se centra en asignar los derechos de imposición a los Estados, en revisar la atribución de beneficios y en la regulación del nexo territorial; mientras que el Pilar II establece un tipo impositivo mínimo global para proteger la base imponible, permitiendo que cualquier Estado ejercite su potestad impositiva cuando ésta no fuera ejercitada por la jurisdicción correspondiente, o el pago del impuesto en cuestión fuese muy bajo o incluso nulo.

- 5) El mayor reto, habiendo muchos intereses en juego, es llevar a la práctica las nuevas propuestas de la OCDE en materia de tributación global mínima de una manera coordinada, para garantizar un nivel elevado de efectividad. Esto exige una importante inversión en medios materiales y humanos y, sobre todo, una voluntad política inequívoca de acabar con determinadas prácticas de elusión fiscal que, hasta ahora, habían estado permitidas o incluso incentivadas por algunos gobiernos.
- 6) Las simulaciones realizadas respecto a los potenciales efectos de una implantación generalizada de las nuevas propuestas de la OCDE demuestran que, tanto en términos de reasignación de ingresos tributarios como de generación de ingresos adicionales, son muy relevantes, y son esenciales para contribuir al sostenimiento del estado de bienestar y a afrontar los grandes retos de las sociedades desarrolladas, entre los que cabe destacar el envejecimiento de la población y la sostenibilidad energética y medioambiental.

IX. BIBLIOGRAFÍA

1. Legislación

- Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior.
- Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE 29 de diciembre de 1992).
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE 18 de diciembre de 2003).
- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE 28 de noviembre de 2014).
- Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (BOE 16 de octubre de 2020).
- Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (BOE 12 de marzo de 2004).

2. Jurisprudencia

- Sentencia del Tribunal Constitucional, Sala Segunda, 120/2005, de 10 de mayo de 2005. ECLI:ES:TC:2005:120
- Sentencia de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 18 de diciembre de 2013. ECLI:ES:AN:2013:5821
- Sentencia de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 16 de enero de 2014. ECLI:ES:AN:2014:223

3. Doctrina

- Agencia Tributaria. (2013, enero). *Tributación de no residentes*. (V.5) (disponible en:
https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Empresario_individuales_y_profesionales/Folletos/IRNR_enero_2011.pdf).

- Agencia Tributaria. (2021, mayo). *Informe de la Comisión Consultiva sobre Conflicto en la Aplicación de la Norma*. (N.o 2) (disponible en: https://www.agenciatributaria.es/static_files/Sede/Tema/Normativa/Conflictos_normativa/Conflicto_n2_sociedades_perdidas.pdf).
- Alfonso Galán, R. M. (2021). Crónica de Legislación (enero-junio 2021) Financiero y Tributario. *Ars Iuris Salmanticensis*, 9 (Diciembre 2021), 347–350 (disponible en: <https://gredos.usal.es/bitstream/handle/10366/148678/Real-Decreto-Ley-7-2021-de-27-de-abril.pdf?sequence=1>).
- Antón, F. S. (2020). Las reglas de coordinación fiscal internacional en el marco de la economía digital: los Pilares I y II de la OCDE y el cambio de paradigma fiscal. *Información Comercial Española, ICE: Revista de economía*, (917), 27-53.
- Asociación Española de Asesores Fiscales. (2017, diciembre). *Obligación de información país por país normativa aplicable y algunas pautas prácticas*.
- Cosmen, E., Tejedor, E. T., & Vírseda, F. (2021, 11 noviembre). *La tributación mínima en el Impuesto sobre Sociedades*. Grant Thornton España (disponible en: <https://www.grantthornton.es/perspectivas/fiscal/la-tributacion-minima-en-el-impuesto-sobre-sociedades/>; última consulta 3/02/2022).
- De Castro y Bravo, F. *El negocio jurídico*, Civitas, Madrid, 1985, p. 334.
- de Uña Repetto, J. (2009). El IVA en los servicios internacionales de internacionales de asesoramiento, auditoría, asesoramiento, auditoría, abogacía y consultoría abogacía y consultoría. *Estrategia Financiera*, 260 (Abril), 36–39 (disponible en: <http://pdfs.wke.es/6/8/9/4/pd0000026894.pdf>).
- Escribano, E. (2019). La tributación de los beneficios de las empresas digitales: soluciones desde la (re) interpretación del concepto de establecimiento permanente y desde su enmienda. Un análisis comparado vis a vis de las propuestas de la OCDE y la Comisión Europea (The Taxation of Profits of Digital Enterprises: Solutions from the (Re) Interpretation of the Permanent Establishment Concept and from Its Amendment. a Comparative Analysis Vis-A-Vis between the Proposals of the OECD and the European Union). *Crónica Tributaria*, (170). pp. 10-12.

- EU Tax Observatory. (2021, octubre). *Revenue effects of the global minimum tax: country-by-country estimates* (N.o 2) (disponible en: <https://www.taxobservatory.eu/wp-content/uploads/2021/10/Note-2-Revenue-Effects-of-the-Global-Minimum-Tax-October-2021.pdf>).
- European Parliament. (2021, junio). *G7 summit, June 2021 Asserting democratic values in the post-crisis context* (disponible en: https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2021/690648/EPRS_BRI%282021%29690648_EN.pdf).
- Feás, E., & Steinberg, F. (2021, noviembre). *Hacia una fiscalidad más equilibrada para las empresas multinacionales* (ARI 100/2021). Real Instituto Elcano (disponible en: <https://media.realinstitutoelcano.org/wp-content/uploads/2021/12/ari100-2021-feas-steinberg-hacia-una-fiscalidad-mas-equilibrada-para-empresas-multinacionales.pdf>).
- *Fiscalidad digital*. (2021, 25 marzo). European Council (diponible en: <https://www.consilium.europa.eu/es/policies/digital-taxation/>; última consulta 19/01/2022).
- Garrote Díaz, J. (2021). La economía digital: Consecuencias fiscales (IVA/IVM); impuestos sobre la renta). Búsqueda de nuevas fuentes de riqueza: Comercio de datos; nuevas realidades virtuales.
- Geringer, S. (2021). National digital taxes—Lessons from Europe. *South African Journal of Accounting Research*, 35(1), 1-19.
- Gómez Rocafull, M. (2020). El impuesto sobre determinados servicios digitales (la tasa Google).
- Gupta, A. (2014). E-Commerce: Role of E-Commerce in today's business. *International Journal of Computing and Corporate Research*, 4(1), 1-8.
- Herrero de la Escosura, P. (2019). ¿El nuevo impuesto sobre determinados servicios digitales? (análisis del Proyecto de Ley de 22 de enero de 2019).
- Keen, M. & Konrad, K. A. (2012). The Theory of International Tax Competition and Coordination. *Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance Working Paper No. 06*.
- Chand, V. & Romanovska, K. (2020). Pillar II of the Digital De-

bate: Our View on the Approach Towards Blending and Substance Carve Outs to Determine Effective Tax Rates.

- Laborda, J. L., & Fernández, J. O. (2020). Retos a los que se enfrenta la fiscalidad de las multinacionales: las propuestas de la OCDE. *Información Comercial Española, ICE: Revista de economía*, (917), 11-26.
- Laborda, J.L., & Onrubia, J. (2019, diciembre). *Los retos de la fiscalidad societaria en la era de la economía digital: el estado de la cuestión*. Fedea (disponible en: <http://documentos.fedea.net/pubs/fpp/2019/12/FPP2019-04.pdf>).
- Laborda, J.L., & Onrubia, J. (2019, diciembre). *Los retos de la fiscalidad societaria en la era de la economía digital: el estado de la cuestión*. Fedea (disponible en: <http://documentos.fedea.net/pubs/fpp/2019/12/FPP2019-04.pdf>).
- Maíllo, M. Á. G. Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales.
- Nocete, F. J. *La Fiscalidad Internacional del Comercio Electrónico* (N.º 120/2006) (disponible en: https://economistas.es/Contenido/REAF/gestor/120_Nocete.pdf).
- Norris, P., *Digital divide: civic engagement, information poverty, and the Internet worldwide*, Cambridge University Press, Cambridge, 2001, p.40.
- Octubre 2020 1. ¿En qué desafíos fiscales está trabajando el Marco inclusivo sobre BEPS de la OCDE y el G20? (n.d.) (disponible en: <https://www.oecd.org/tax/beps/10-preguntas-mas-frecuentes-desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion.pdf>; última consulta 23/11/2021).
- OECD (2018), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, (disponible en: <https://doi.org/10.1787/9789264293083-en>).
- OECD (2019). *Public Consultation Document, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy*. OECD/ G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Public Consultation Document, 13 February – 6 March 2019.

- OECD. (2021, octubre). *Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy* (disponible en: <https://www.oecd.org/tax/beps/brochure-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>).
- Okoth, O. G. (2020). *The BEPs Project and Fairness Between States: the Missing Link in Least Developed Countries (LDCs)* (Doctoral dissertation, School of Law, York University, Canada).
- Palao Taboada, C. *Curso de derecho financiero y tributario*, 30ª edición, Tecnos, Madrid, p.182.
- Ramírez Gabarre, E., & Álvarez Martínez, J. A. (2020). El conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Universidad de Zaragoza. p. 26.
- Ramos Prieto, J. & Arribas León, M. (2006). *El Impuesto sobre el Valor Añadido y el Comercio Electrónico. El Régimen Especial aplicable a los Servicios prestados por Vía Electrónica*. Jurisprudencia Tributaria Aranzadi núm. 15/2006 parte Estudio, (BIB 2006/1626).
- Rivera Romeral, A. (2021). El Proyecto europeo sobre fiscalidad de la economía digital. *Ene*, 11, 37. pp 6-7.
- Rosembuj, T. La Fiscalidad Digital. El pilar uno y pilar dos de la OCDE.
- Rosembuj, T. *La simulación y el fraude en la nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 1999, p. 55.
- Sánchez-Archidona Hidalgo, G. (2017) “Un estudio sobre la presencia digital significativa y las tendencias fiscales multilaterales”, en S. Moreno González (dir.), *Tendencias y desafíos fiscales de la economía digital* (pp. 211-232). Aranzadi.
- Sanz Gago, A. (2021). El impuesto sobre determinados servicios digitales.
- Sorbe, S. y Å. Johansson (2017): “International tax planning, competition and market structure”, OECD Economics Department Working Papers, 1358, Paris: OECD. <https://doi.org/10.1787/e9c35474-en>.
- Spiezia, V. (2012). *ICT investments and productivity: measuring the contribution of ICTS to growth*. OECD Journal: Economic Studies, Vol. 2012/1.

- Stefanie Geringer (2021) National digital taxes – Lessons from Europe, South African Journal of Accounting Research, 35:1, 1-19, DOI: 10.1080/10291954.2020.1727083
- Van der Marel, E., & Schulze, P. (2021, 7 julio). *Taxing Digital Services - Compensating for the Loss of Competitiveness*. European Centre for International Political Economy (disponible en: https://ecipe.org/publications/taxing-digital-services/#_ftn1; última consulta 25/01/2022).
- Zew (2017). Effective tax rates in an enlarged European Union – Final report 2016, Project for the European Commission, TAXUD/2013/CC/120. ZEW.

4. Recursos de Internet

- Accenture. (2017). *El Avance de la Economía Digital en Chile. Optimizando las capacidades digitales para multiplicar el crecimiento* (disponible en: https://www.accenture.com/t00010101T000000Z_w_/cl-es/acnmedia/PDF-71/Accenture-Digital-Index-Chile.pdf).
- Alimarket (2020). *Censo de la restauración organizada*.
- Asen, E., & Bunn, D. (2022, 25 enero). *What European OECD Countries Are Doing about Digital Services Taxes*. Tax Foundation (disponible en: <https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2020/>; última consulta 25/01/2022).
- BCG & Adigital. (2020). *Economía Digital en España* (disponible en: https://www.adigital.org/doc/202006_informe-economia-digital.pdf).
- BCG & Adigital. (2022, febrero). *Economía Digital en España*. (2ª Edición) (disponible en: <https://www.reasonwhy.es/media/library/202202-informe-economia-digital-rw.pdf>).
- China impulsa la economía digital como nuevo motor de crecimiento. (2021, 5 agosto). *Aduana News*, (disponible en: <https://aduananews.com/china-impulsa-la-economia-digital-como-nuevo-motor-de-crecimiento/>).
- *En 2022 más de la mitad del PIB mundial será digital*. (2021, 29 octubre). IDG Communications S.A.U. (disponible en: <https://www.computerworld.es/tendencias/en-2022-mas-de-la-mitad-del-pib-mundial-sera-digital>; última consulta 30/01/2022).

- EY Abogados. (2015, junio). *Cláusula General Antiabuso Tributaria en España: Propuestas para una Mayor Seguridad Jurídica*. Fundación Impuestos y Competitividad (disponible en: <https://fundacionic.com/wp-content/uploads/2016/02/Cláusula-General-Antiabuso-Tributaria-en-España-Propuestas-para-una-mayor-seguridad-jur%C3%ADdica.pdf>).
- Garrigues. (2017, junio). *Plan de Acción BEPS: una reflexión obligada*. Fundación Impuestos y Competitividad (disponible en: <https://www.fundacionic.com/wp-content/uploads/2017/06/LIBRO-PLAN-DE-ACCION-BEPS.pdf>).
- KPMG. (2020). *Análisis del Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales*.
- OCDE. (2014). *Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital* (disponible en: <https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf>).
- Pasquali, M. (2021, 27 mayo). *Costa Rica se convierte en el 38º miembro de la OCDE*. Statista Infografías. Recuperado 20 de febrero de 2022, de <https://es.statista.com/grafico/24944/paises-miembros-de-la-ocde-segun-el-ano-de-adhesion/>
- Vidal, A. (2015, 9 julio). *La era digital y su papel en la economía*. CaixaBank Research (disponible en: <https://www.caixabankresearch.com/es/economia-y-mercados/actividad-y-crecimiento/era-digital-y-su-papel-economia>; última consulta 26/02/2022).
- World Bank Group. (2016). *Digital Dividends. World Development Report 2016* (disponible en: <https://documents1.worldbank.org/curated/en/896971468194972881/pdf/102725-PUB-Replacement-PUBLIC.pdf>).