



COMILLAS
UNIVERSIDAD PONTIFICIA

ICAI

ICADE

CIHS

FACULTAD DE DERECHO

TASA GOOGLE: CANON AEDE E IDSD ¿ÉXITO O FRACASO?

Autor: Marta Sánchez Urgellés

5º E3 C

Área de Derecho Financiero y Tributario

Tutor: Eva María Gil Cruz

Madrid
Abril 2022

RESUMEN EJECUTIVO

El objetivo del presente trabajo consiste en analizar las medidas “Tasa Google”, entre las que se encuentran el canon AEDE y el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, como medidas unilaterales introducidas en el ordenamiento jurídico español para adaptar el sistema tributario a los nuevos modelos de negocio digitales. Se tratan las consecuencias de la introducción y de la eliminación de ambos impuestos y las medidas sustitutivas implantadas tanto a nivel nacional como internacional. Por último, se hace un diagnóstico de los fallos detectados en las medidas “Tasa Google” y la propuesta de nuevas medidas para poder solucionar los problemas destacados.

Palabras clave: Tasa Google, Canon AEDE, Google News, Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, Acuerdo OCDE, Impuesto Mínimo sobre Sociedades, sistema fiscal en la época digital.

ABSTRACT

The aim of this paper is to analyze the "Google Tax" measures, including the AEDE fee and the Tax on Certain Digital Services, as unilateral measures introduced in the Spanish legal system to adapt the tax regulation to the new digital business models. The consequences of the introduction and elimination of both taxes and the substitute measures implemented both nationally and internationally are discussed. Finally, a diagnosis is made regarding the failures detected in the "Google Tax" measures and the proposal of new measures to solve the problems highlighted.

Key words: Google Tax, AEDE fee, Google News, Tax on Certain Digital Services, OECD Agreement, Minimum Corporate Tax, tax system in the digital age.

ÍNDICE

ABREVIATURAS Y SIGLAS EMPLEADAS	4
INTRODUCCIÓN.....	5
1. OBJETIVOS	5
2. JUSTIFICACIÓN DEL TEMA.....	5
3. METODOLOGÍA	6
4. ESTRUCTURA.....	6
CAPITULO I: MARCO TEÓRICO	6
1. LA LENTA ADAPTACIÓN DEL SISTEMA FISCAL A LA DIGITALIZACIÓN	
6	
CAPITULO II: MEDIDAS “TASA GOOGLE”	8
1. CANON AEDE (POR EL ACRÓNIMO DE LA ASOCIACIÓN DE EDITORES DE DIARIOS ESPAÑOLES).....	8
1.1. Creación y fracaso del impuesto.	8
1.2. Tentativa de derogación del impuesto: Caso “Google News”	13
2. “TASA DIGITAL” O IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES.....	15
2.1 Creación y singularidades del impuesto.....	15
2.1.1. <i>Características del impuesto.....</i>	15
2.1.2. <i>Economía digital y Establecimiento Permanente como conceptos significativos.</i>	17
2.2. Acuerdo de la OCDE	19
2.2.1. <i>Aprobación Impuesto Mínimo sobre Sociedades</i>	21
2.2.2. <i>Acuerdo OCDE y la Tasa Google.....</i>	22
2.2.3. <i>Beneficios, recaudación y elusión fiscal.</i>	24
2.3. Consecuencias de la eliminación del impuesto	28
2.3.1. <i>Derecho de la Unión Europea.</i>	28
2.3.2. <i>España.....</i>	30
2.3.3. <i>Repercusión relaciones internacionales con EEUU.....</i>	30
CAPITULO III: ALTERNATIVAS A LAS MEDIDAS FISCALES ACTUALES	31
1. DIAGNÓSTICO	31

2. PROPUESTA DE NUEVAS MEDIDAS	33
CONCLUSIONES.....	35
BIBLIOGRAFÍA.....	40

ABREVIATURAS Y SIGLAS EMPLEADAS

AEDE – Asociación de Editores de Diarios Españoles

AMI - Asociación de Medios de Información

BEPS - *Base Erosion and Profit Shifting*

BOE – Boletín Oficial del Estado

CCCTB - *Common Consolidated Corporate Tax Base*

CDI – Convenio de Doble Imposición

CEDRO - Centro Español de Derechos Reprográficos

DBACE - *Destination-Based Allowance for Corporate Equity*

DBCFT - *Destination-Based Cash Flow Tax*

EE. UU. – Estados Unidos

EM – Estado Miembro

EP – Establecimiento Permanente

FAPE - Federación de Asociaciones de Periodistas de España

FMI – Fondo Monetario Internacional

GloBe - *Global Anti-Base Erosión*

IDSD – Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales

IVA – Impuesto sobre Valor Añadido

MN – Multinacional

OCDE – Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos

RPA - *Residual Profit Allocation*

TI – Tecnologías de Información

UE – Unión Europea

INTRODUCCIÓN

1. OBJETIVOS

En el presente trabajo se realiza un análisis de la ineficacia de la adaptación de la normativa fiscal nacional e internacional los modelos de negocio en línea y la adopción de las medidas conocidas como “Tasa Google” que comprenden dos impuestos: el canon AEDE y el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (IDSD). En relación con el primero se estudia la creación y fracaso del impuesto, así como el caso de Google News, que dejó de operar en España a raíz de la imposición del impuesto y la posibilidad de que vuelva a funcionar en España en 2022. Respecto del segundo, se procede a analizar la creación y singularidades del IDSD, analizando las características de este junto con la explicación de conceptos clave, el mecanismo sustitutivo del impuesto, estudiando la aprobación del Impuesto Mínimo sobre Sociedades, el acuerdo OCDE, y los beneficios, la recaudación y la elusión fiscal del IDSD y las consecuencias de la eliminación del impuesto a nivel nacional, en la Unión Europea y a efectos de las relaciones internacionales con EEUU. Por último, se realiza un diagnóstico de las causas que han llevado a la eliminación y fracaso de ambos impuestos y la propuesta de nuevas medidas.

2. JUSTIFICACIÓN DEL TEMA

La elección de este tema se debe a varias razones. La Tasa Google es un tema de actualidad dado que la eliminación de ambos impuestos es muy reciente y mecanismos sustitutivos a estos han entrado o van a entrar en vigor. Además, es un tema de especial relevancia y sin precedentes puesto que en los últimos años ha incrementado de manera exponencial el uso de diarios y otros servicios digitales y es importante entender de que manera los estados regulan el uso de la información online en relación con los derechos de autor, el fracaso de algunos mecanismos, y el análisis de las futuras implementaciones y sus consecuencias.

Con este trabajo pretendo comprender porque los dos impuestos que se comprenden en el término Tasa Google, como mecanismos de protección de derechos de autor y de lucha contra la elusión fiscal, han fracasado, las causas y consecuencias su eliminación y el análisis de futuros mecanismos que serán implementados en poco tiempo como métodos

alternativos para la consecución de los objetivos por los que fueron creados el canon AEDE y el IDSD. Por último, trato de aportar ideas y opiniones sobre la mejor protección de los derechos de autor en el mercado digital.

3. METODOLOGÍA

En cuanto al método se basa mayoritariamente en la revisión documental. Se ha analizado legislación incluyendo las leyes del canon AEDE y del IDSD y Directivas de la Unión Europea. También se han utilizado informes, artículos de revista publicados y trabajos de fin de grado. La mayoría se centran en el IDSD y lo relacionado con los diferentes artículos de la ley sin entrar en mucho más detalle. Respecto del canon AEDE se ha encontrado menos bibliografía y sobre todo muchos artículos de prensa, en especial en relación con el caso de Google News. Se hace uso de informes publicados por el gobierno, el Ministerio de Hacienda y la OCDE.

4. ESTRUCTURA

El trabajo se divide en tres capítulos. En el primero se expone el marco teórico analizando la lenta adaptación del sistema fiscal a la digitalización. En el segundo capítulo se estudian a fondo las medidas “Tasa Google”. En el primer apartado se analiza el canon AEDE, y en concreto la creación y el fracaso del impuesto y el caso Google News. En el segundo apartado se analiza el IDSD y en concreto la creación y singularidades del impuesto, el reciente acuerdo de la OCDE y las consecuencias de la eliminación de este. El último capítulo se centra en alternativas a las medidas fiscales actuales para la adaptación del sistema fiscal a la digitalización, realizando un diagnóstico de los fallos de las medidas “Tasa Google” y proponiendo nuevas soluciones.

CAPITULO I: MARCO TEÓRICO

1. LA LENTA ADAPTACIÓN DEL SISTEMA FISCAL A LA DIGITALIZACIÓN

Las nuevas tecnologías han avanzado a niveles acelerados sin precedentes en los últimos años. A raíz de esta evolución, la sociedad se ha visto obligada a reinventarse y adaptarse. En este sentido, se ha mejorado la calidad de vida como consecuencia de la eficacia y de la rapidez propiciada por las nuevas tecnologías. Sin embargo, la evolución ha ocurrido

tan rápido que el ser humano no ha sido capaz de adaptarse y abarcar todos los nuevos cambios. Una de las herramientas más utilizadas para adecuarse y hacer uso del desarrollo tecnológico ha sido la digitalización.

El problema del sistema fiscal reside en que ha gravado todos los negocios jurídicos en base al concepto de Establecimiento Permanente, es decir, se determina el lugar en el que una empresa opera (más adelante se aborda este término con más detenimiento) y por tanto su actividad queda sujeta a dicha jurisdicción aplicando la normativa fiscal de ese lugar. No obstante, la digitalización ha permitido la creación de nuevos modelos de negocio que no necesariamente operan en un Establecimiento Permanente físico como tal, sino que operan en línea desde diversas jurisdicciones aplicables. También la digitalización ha impulsado la opacidad de las operaciones ya que se dificulta la labor de investigación y concreción del lugar en el que realmente son consumados los negocios jurídicos. Esta situación ha provocado un desequilibrio entre aquellas empresas tradicionales sujetas a impuestos y aquellas que operan en línea que no se encuentran en el marco de ningún hecho imponible aplicable.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y el G20 han sido los organismos internacionales más presentes en la actuación respecto de esta materia. La OCDE es una organización con el objetivo de ayudar a la creación de mejores políticas de carácter público y estándares y normas internacionales, entre las que se incluyen aquellas de lucha contra la evasión fiscal (Ponce, 2021)¹. Por su parte, el G20 es un foro internacional formado por los presidentes y gobernantes de bancos centrales que discuten con el objetivo de crear políticas relacionadas con la estabilidad financiera internacional ("G20 - Wikipedia, la enciclopedia libre", 2022)².

La Unión Europea siempre ha estado muy implicada con los trabajos realizados por la OCDE y el G20. Una de las mayores implicaciones de la UE respecto de los proyectos de la OCDE está enfocada a la transparencia fiscal, que llevó a la aprobación de la Directiva 2016/881 sobre el intercambio automático obligatorio de información en el

¹ Ponce, A. (2021). Análisis de la ley del impuesto sobre determinados servicios digitales (Tasa Google) (Trabajo Fin de Grado). Universidad Politécnica de Valencia.

² G20 - Wikipedia, la enciclopedia libre. es.wikipedia.org. (2022). Obtenido el 04/04/2022, de <https://es.wikipedia.org/wiki/G20>.

ámbito de la fiscalidad (Ponce, 2021)³. A esta se suman muchas otras iniciativas de la UE, como puede ser la “Declaración sobre la solución de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía”, una solución multilateral que analizaremos más adelante a la que se han adherido 136 países en el Marco Inclusivo OCDE/G20 en el que la UE ha tenido un papel crucial.

Como se verá, muchos países han decidido adoptar medidas unilaterales entre las que se incluyen las medidas “Tasa Google”, objeto de estudio del presente trabajo, sin embargo, estos impuestos han sido sustituidos por una solución multilateral que supone un gran avance en la adaptación del sistema fiscal de una manera en la que dichas medidas unilaterales no habían sido capaces. Resulta muy relevante la cantidad de jurisdicciones que se han adherido al acuerdo OCDE promulgando así la armonización fiscal internacional. La clave de la imposición de un gravamen a los modelos de negocio digitales reside en la cooperación internacional dado que la digitalización no tiene fronteras y los impuestos locales no son capaces de abarcar la mayoría de los negocios jurídicos de las empresas multinacionales digitales. Una normativa internacional también ayuda a evitar problemas de doble imposición que pueden ser difíciles de detectar o solucionar en estos casos.

CAPITULO II: MEDIDAS “TASA GOOGLE”

1. CANON AEDE (POR EL ACRÓNIMO DE LA ASOCIACIÓN DE EDITORES DE DIARIOS ESPAÑOLES)

1.1. Creación y fracaso del impuesto.

El canon AEDE fue impuesto por la Ley 21/2014, de 4 de noviembre, por la que se modifica el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, y la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, y publicado en el BOE el 5 de noviembre de 2014. Dicha Ley entró en vigor el 1 de enero de 2015.

³ Ponce, A. (2021). Análisis de la ley del impuesto sobre determinados servicios digitales (Tasa Google) (Trabajo Fin de Grado). Universidad Politécnica de Valencia.

A razón de su propio nombre, la imposición de este canon fue impulsado por la Asociación de Editores de Diarios Españoles (actual Asociación de Medios de Información), asociación de un grupo de editoriales, que tras realizar una labor extensiva de *lobbying*, consiguió la reforma del artículo 32 durante el gobierno del Partido Popular (Díaz-Noci, 2015)⁴, que en su apartado segundo dice lo siguiente:

“La puesta a disposición del público, por parte de prestadores de servicios electrónicos de agregación de contenidos, de textos o fragmentos de textos de publicaciones de prensa objeto de derechos de propiedad intelectual requerirá la concesión, por parte de los titulares de derechos en lo relativo a usos en línea, de la correspondiente autorización prevista en el artículo 129 bis.

Sin perjuicio de lo establecido en el párrafo anterior, la puesta a disposición del público por parte de prestadores de servicios que faciliten instrumentos de búsqueda de palabras aisladas no estará sujeta a autorización ni remuneración siempre que tal puesta a disposición del público se produzca sin finalidad comercial propia y se realice estrictamente circunscrita a lo imprescindible para ofrecer resultados de búsqueda en respuesta a consultas previamente formuladas por un usuario al buscador y siempre que la puesta a disposición del público incluya un enlace a la página de origen de los contenidos”⁵.

Con este artículo se introduce el derecho irrenunciable de los editores de recibir el pago por parte de los agregadores de noticias online por cada vez que estos hagan uso de publicaciones de prensa en sus servicios de agregación. La AEDE (actual AMI) argumentó que los agregadores de noticias se benefician de manera injusta de las noticias creadas por los editores sin compensarles de forma alguna. A su vez, los editores pierden a parte de los clientes que acceden a sus noticias a través de los agregadores online en

⁴ Díaz-Noci, J. (2015). Europa no sabe cómo hacer pagar a Google: el canon AEDE y otras iniciativas en el Continente. *Anuario ThinkEPI*, 9, 161–164. Obtenido el 15/12/2021 de <https://doi.org/10.3145/thinkepi.2015.38>.

⁵ Ley 21/2014, de 4 de noviembre, por la que se modifica el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, y la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (BOE 5 de noviembre de 2014).

lugar de sus publicaciones, y como consecuencia se reducen sus ofertas publicitarias y por tanto sus ingresos (Posada de la Concha et al., 2017)⁶.

En el artículo 32.2 de la Ley de Propiedad Intelectual de 2014 no se especifica ningún detalle acerca del funcionamiento del pago y es por ello que, el gobierno en diciembre de 2015, a través de la publicación de la Orden Ministerial ECD/2574/2015, establece al Centro Español de Derechos Reprográficos (CEDRO) como la entidad gestora del cobro y del pago de dicho canon, siendo de 0,05 euros por cada usuario diario. El Gobierno dejó claro que el pago de dicho canon no circunscribe a buscadores de internet como “Google” ni a redes sociales como “Facebook” o “Twitter”, sino únicamente a agregadores de noticias como “Google News” o “Menéame” (Posada de la Concha et al., 2017)⁷.

El fracaso del canon AEDE ya se podía intuir teniendo en cuenta la situación similar que sufrió Alemania anteriormente, en el cual también se impuso una tasa similar y como consecuencia los agregadores de noticias dejaron de usar los contenidos proporcionados por los editores, que a su vez se vieron perjudicados por la falta de visibilidad de sus noticias y terminaron proporcionando sus noticias de manera gratuita. Está demostrado que los agregadores de noticias impulsan la proyección de la información recabada por los editores de manera exponencial y que por tanto se ven beneficiados. De hecho, los editores de las noticias buscan continuamente formas para llamar atención de los agregadores de noticias para que les incluyan en sus servicios y de esta forma darse a conocer (Posada de la Concha et al., 2017)⁸.

Actualmente nos encontramos en la era digital donde usamos el internet muchas horas al día, y por tanto es lógico que muchos de los servicios hayan pasado a ofertarse online, y el sector de las noticias no ha sido una excepción. Los periódicos físicos están cada vez más obsoletos y las editoriales los han transformado en digitales. Y últimamente han ido surgiendo editoriales que únicamente operan online, reduciendo así muchos de los costes soportados por editoriales tradicionales. Además de este cambio, el hecho de que las noticias se encuentren en la nube ha incrementado la rapidez de su divulgación. Una vez

⁶ Posada de la Concha, P., Gutiérrez García, A., & Coronado Saleh, J. (2017). Impacto sobre la Competencia y el Libre Mercado de la Tasa Google o Canon AEDE. Madrid: NERA EconomicConsulting.

⁷ *Ibid.*

⁸ *Ibid.*

sale una noticia a la luz, toda aquella persona que tenga acceso a internet puede ser conocedora de la misma en ese instante y esto ha causado una masificación de los flujos de información muy importante. A raíz de esto, han ido surgiendo los agregadores de noticias que recopilan las noticias que consideran más relevantes de todas esas fuentes simplificando así la búsqueda de información de los usuarios. Para ello se usan diversos parámetros como por ejemplo en base a unas preferencias más personalizadas, diseñados específicamente para el dispositivo que se usa como smartphones, portátiles o tablets, o en base a las preferencias personales de cada usuario. Por tanto, los servicios que ofrecen los agregadores de noticias han surgido por una necesidad de los consumidores, y de esta forma los editores pueden obtener visibilidad que de otra forma no tendrían ya que se verían sumergidos y ocultos entre toda la marea de información que se encuentra en internet (Posada de la Concha et al., 2017)⁹.

Este impuesto ha sido objeto de polémica desde 2014 y a pesar de todos los intentos de derogarlo, ha seguido vigente. Sin embargo, la situación cambió desde la promulgación de la nueva directiva de la Unión Europea en 2019 sobre los derechos de autor en el mercado digital, que impuso la incorporación de la norma a los países miembros en un plazo no superior a dos años. En concreto el artículo 15 de la directiva sobre los derechos de autor y derechos afines en el mercado único digital dice en su apartado segundo lo siguiente:

“... Los derechos contemplados en el apartado 1 no se invocarán frente a los autores y otros titulares de derechos y, en particular, no les privarán del derecho a explotar sus obras y otras prestaciones con independencia de la publicación de prensa a la que se incorporen”¹⁰.

Se reconoce el derecho de explotación de obras y otras prestaciones a su obra de manera exclusiva, recayendo sobre los autores la decisión de autorizar o prohibir el uso de la información. El canon AEDE atenta contra este derecho dado que la gestión colectiva obligatoria excluye a los autores de decidir si autorizar o prohibir la explotación y

⁹ Posada de la Concha, P., Gutiérrez García, A., & Coronado Saleh, J. (2017). Impacto sobre la Competencia y el Libre Mercado de la Tasa Google o Canon AEDE. Madrid: NERA EconomicConsulting.

¹⁰ Directiva (UE) 2019/790 del Parlamento Europeo y del Consejo de 17 de abril de 2019 sobre los derechos de autor y derechos afines en el mercado único digital y por la que se modifican las Directivas 96/9/CE y 2001/29/CE (BOE 17 de abril de 2019).

distribución de sus obras. Por ello, el ejecutivo español se vio obligado a modificar el artículo 32 de la Ley de Propiedad Intelectual para no contravenir la normativa europea (Cano, 2021)¹¹.

La directiva europea también ha sido objeto de polémica desde el inicio de su redacción y es por ello por lo que tardó en publicarse prácticamente 3 años. Varios de los artículos han sido el detonante de numerosas protestas en contra de la legislación y entre ellos se encuentra el artículo número 15. En España la opinión continúa dividida ya que los defensores del canon AEDE argumentan que es la única forma de frenar a las empresas como Google que eventualmente sustituirán a las portadas de los periódicos digitales. Sin embargo, el bando contrario razona que el canon AEDE impone ciertas condiciones limitando la posibilidad de negociar y obtener otro tipo de condiciones que sean más beneficiosas para los autores. Además, argumentan que el AEDE (actual AMI) esperaba recaudar 80 millones de euros al año y la realidad es que el impuesto ha recaudado unos 10.000 euros anuales, unos 60.000 después de 6 años (Cano, 2021)¹².

En mi opinión, entiendo la preocupación de que agregadores de noticias, especialmente grandes empresas como Google, se beneficien del uso de la información publicada en los diarios digitales y que existe la posibilidad de que en un futuro acaben sustituyendo a las portadas de los periódicos. Sin embargo, considero que ese temor no es causa suficiente como para limitar el derecho exclusivo de explotación y distribución de los autores de sus obras y otras prestaciones. Y creo que es necesario reflejar dicho derecho en una norma explícitamente, como se ha realizado en la directiva, especialmente en un contexto digital donde, a pesar del incremento de regulación y protección de la información que circula en internet, es muy sencillo apropiarse de las ideas de los demás. Además, Google tiene el poder de no operar en un mercado como España si no está de acuerdo con las condiciones y de encontrar otra forma de ofrecer sus servicios esperando el tiempo que haga falta. Como se ha visto el canon AEDE no ha cumplido con los objetivos que quería ya que no beneficia ni a los editores, ni a los agregadores de noticias, ni a los consumidores.

¹¹ Cano, F. (2021). El Canon Aede es contrario a la actual norma europea: los editores pueden gestionar con libertad sus derechos de autor. *Invertia (El Español)*. Obtenido el 31/01/2022 de https://www.lespanol.com/invertia/medios/20210126/canon-aede-contrario-editores-gestionar-libertad-derechos/553945734_0.html.

¹² *Ibid.*

1.2. Tentativa de derogación del impuesto: Caso “Google News”

Google News es un agregador de noticias que funciona desde 2002, operativo en más de 70 países y configurado en 35 idiomas. En 2014 anunció que el 16 de diciembre de ese año dejaría de operar en España como consecuencia de la modificación de la Ley de Propiedad Intelectual al no querer someterse al pago del canon AEDE.

El responsable de Google News, Richard Gingra, anunció en Madrid la retirada oficial del servicio en España. Comunico que la implantación del IDSD obligaba a cualquier publicación a cobrar una remuneración, independientemente de su voluntad, a Google News al mostrar el más mínimo fragmento de sus publicaciones y que dada la ausencia de publicidad en la plataforma y por tanto la no generación de ingresos, el nuevo enfoque les resulta insostenible. En la práctica, desaparecerá la página web en España y al entrar en news.google.es saldrá un mensaje acerca del cierre de la plataforma. Tampoco aparecerán noticias de medios españoles en ninguna plataforma de Google News referenciadas. Por último, en búsquedas generales sí que aparecerá el recuadro de noticias relacionadas y sí que saldrán noticias de medios españoles (Romero, 2014)¹³.

La clave la de retirada de Google News, según fuentes de la compañía, resulta el carácter irrenunciable del canon por ley ya que en otros países en los que se han implementado medidas análogas, se han llegado a diferentes soluciones de consenso como puede ser en Francia donde se acordó, a través de un comité de conciliación, el pago de 60 millones de euros a la prensa francesa como compensación del uso de su contenido. También, los propulsores del canon afirman que los agregadores de noticias se lucran enlazando los contenidos producidos por los editores y que estos cuestan dinero mientras Google responde que no obliga a ningún medio a estar en este servicio (Romero, 2014)¹⁴.

Según un informe realizado en 2017 por NERA Economic Consulting sobre el impacto que ha tenido el canon AEDE sobre la competencia, se concluyó que la salida de Google

¹³ Romero, P. (2014). Google News anuncia que cierra en España a partir del 16 de diciembre. *El Mundo*. Obtenido el 04/04/2022, de <https://www.elmundo.es/tecnologia/2014/12/11/5488ff3d22601d4a718b4575.html>.

¹⁴ *Ibid.*

News en España supuso que el número de visitas a editores de noticias online decayera un 11%. Además, se estimó el impacto económico en una reducción de 9,3 millones anuales de beneficios para la prensa online (Cano, 2021)¹⁵. A pesar de datos como estos, al igual de numerosas protestas por parte de algunos de los editores de prensa online, así como presiones por parte de Google, ni se derogó el canon AEDE ni Google News volvió a operar en España.

Sin embargo, en noviembre de 2021, tras la publicación en el BOE del Real Decreto-Ley, que supone la modificación del artículo 32.2 de la Ley de Propiedad Intelectual, Google News ha anunciado que tiene previsto volver a España en 2022. Su intención es formar acuerdos con los editores en virtud de la nueva redacción del artículo como se ha venido haciendo en otros países como Alemania, Brasil y Australia (Cano, 2021)¹⁶. Al mismo tiempo, Google presentó en octubre de 2020 su nuevo proyecto, Google News Showcase, otra plataforma en la que los editores serán libres de presentar su información de la manera en que ellos quieran.

Ante la situación de estos eventos, la opinión sigue dividida. Por un lado, CEDRO mostró su preocupación por la falta de transparencia que se puede dar en los contratos entre los editores y las empresas tecnológicas generando inseguridad jurídica. A estos argumentos se suman asociaciones como la Federación de Asociaciones de Periodistas de España (FAPE) que ratifica el perjuicio que supone para los autores la eliminación de una gestión colectiva. Por otro lado, el Club Abierto de Editores (Clabe) mostró su apoyo por la norma en tanto se devuelven los derechos de gestión de las obras a los editores (Cinco Días (El País), 2021)¹⁷.

A día 4 de abril de 2022, España todavía sigue a la espera de la entrada de Google News y de Google News Showcase.

¹⁵ Cano, F. (2021). El Canon Aede es contrario a la actual norma europea: los editores pueden gestionar con libertad sus derechos de autor. *Invertia (El Español)*. Obtenido 31/01/2022 de https://www.elspanol.com/invertia/medios/20210126/canon-aede-contrario-editores-gestionar-libertad-derechos/553945734_0.html.

¹⁶ *Ibid.*

¹⁷ Cinco Días (El País). (2021). Google News volver a España desde principios de 2022 tras la nueva norma sobre derechos de autor. Obtenido 1/02/2022, de https://cincodias.elpais.com/cincodias/2021/11/03/companias/1635941586_311869.html

2. “TASA DIGITAL” O IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES

2.1 Creación y singularidades del impuesto

El Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (IDSD) se introdujo en el ordenamiento jurídico español mediante la Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, publicada en el BOE el 16 de octubre de 2020, donde se estableció el 16 de enero de 2021 como fecha de entrada en vigor. La exposición de motivos explica la necesidad de la adaptación del sistema tributario tanto nacional como internacional a los recientes y acelerados cambios derivados de la digitalización. A la espera de que se llegue a un acuerdo en el marco de la OCDE/G20, España decide introducir el IDSD como medida unilateral de carácter provisional (Gámez et al., 2021)¹⁸. La implantación de esta medida viene justificada por la incompatibilidad de la actual situación del mercado tendiendo cada vez a un formato más digital y la normativa fiscal internacional que se fundamenta en la presencia física a la hora de realizar negocios. Son tres los problemas que plantean los modelos de negocio que tienden a lo digital de la cara la regulación fiscal de sus actividades. Dado que se basan mayoritariamente en datos, conocimientos y activos intangibles es probable que entre el país de tributación y el de generación de beneficios exista una desconexión, sea difícil tener en cuenta que los usuarios crean valor al aportar datos o crear contenido y que surja la deslocalización de activos intangibles fácilmente (Herrero de la Escosura, 2019)¹⁹.

2.1.1. Características del impuesto

El IDSD se configura como un impuesto de *naturaleza indirecta* que grava la prestación de los servicios digitales y concretamente grava la publicidad y la intermediación en línea, así como la transmisión de datos recopilados acerca de usuarios, incluyendo la venta o cesión. El tributo es del 3%, *no es repercutido* a los usuarios y las *entidades que los*

¹⁸ Gámez, P. & Hassan, J., (2021). Tasa Google y el acuerdo internacional que le pone fin [Blog]. Obtenido el 4 de febrero de 2022, de <https://www.cecamagan.com/blog/tasa-google-acuerdo-internacional-le-pone-fin>.

¹⁹ Herrero de la Escosura, P. (2019). ¿El nuevo impuesto sobre determinados servicios digitales? (análisis del Proyecto de Ley de 22 de enero de 2019). En S. Álvarez García, J. García Sánchez y P. Herrero de la Escosura (coord.). *Amici, amico. Estudios en homenaje al profesor Antonio Aparicio Pérez* (p. 157-177). Oviedo: Ediciones de la Universidad de Oviedo.

presten deben autoliquidarlo. ("Guía sobre el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales o el DST español", 2021)²⁰.

Es importante tener en cuenta la naturaleza indirecta del IDSD ya que de este modo se puede analizar su compatibilidad con el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). En caso de que se tratase de un impuesto que grava la renta de los contribuyentes (impuesto de naturaleza directa), los sujetos se podrían acoger a los convenios para evitar la doble imposición (CDI). Sin embargo, el Modelo del Convenio de la OCDE aplica de manera extensiva el convenio "a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo y que se añaden a los actuales o les sustituyan". Esta cláusula se introdujo para intentar evitar los continuos cambios de los ordenamientos jurídicos en materia tributaria y, por tanto, tener que estar modificando el convenio. Y por ello, en caso de determinarse que el IDSD se puede enmarcar dentro de una naturaleza directa, habría que atender a la casuística. ("Guía sobre el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales o el DST español", 2021)²¹.

Al tratarse de un impuesto indirecto podemos destacar los siguientes elementos distintivos del tributo. En primer lugar, se *devenga en función del suministro de servicios electrónicos y no se tienen en cuenta las características de los prestadores*. Además, se *calcula en base a la contraprestación bruta* que se paga por los servicios digitales. Se rige por el *principio de tributación en destino* y su *devengo es instantáneo*, recayendo cuando se materializa la transición. El *valor añadido que generan los usuarios es el objeto del gravamen* ("Guía sobre el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales o el DST español", 2021)²².

Como hemos mencionado anteriormente, están sujetos al IDSD los servicios de publicidad en línea, los servicios de intermediación en línea y los servicios de transmisión de datos. Y expresamente se quedan fuera del ámbito del tributo el comercio electrónico, las operaciones subyacentes, suministro de contenidos digitales a los usuarios, las

²⁰ *Guía sobre el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales o el DST español*. Uria.com. (2021). Obtenido el 25/02/2022, de https://www.uria.com/documentos/publicaciones/7293/documento/Guia_Impuesto_Determinados_Servicios_Digitales.pdf?id=12120.

²¹ *Ibid.*

²² *Ibid.*

prestaciones de servicios de comunicación o servicios de pago, las prestaciones de servicios financieros regulados, los servicios de transmisión de datos, los servicios intragrupo y el transporte de señales de comunicación ("Guía sobre el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales o el DST español", 2021)²³.

El IDSD desaparecerá de nuestro ordenamiento jurídico a partir de 2024 puesto que España, habiéndose adherido al acuerdo de la OCDE y G20, se compromete a trasponer la nueva normativa fiscal internacional, la cual implica la supresión del IDSD, siendo el período de transición desde el 1 de enero de 2022 al 31 de diciembre de 2023. Más adelante analizaremos las consecuencias de la eliminación del impuesto en un plano nacional e internacional.

2.1.2. Economía digital y Establecimiento Permanente como conceptos significativos.

Antes de continuar con el análisis de la Tasa Google y su relación con el acuerdo de la OCDE es importante aclarar dos conceptos, ya que la comprensión de los mismos es condición necesaria para poder entender el panorama actual del mercado y la adecuación de la normativa fiscal al mismo.

Como concepto fiscal la economía digital “es el resultado de un proceso de transformación desencadenado por las tecnologías de la información y la comunicación (TIC) (OCDE, 2014)²⁴”.

Como concepto fiscal el EP “*se entiende que una persona física o jurídica que realiza actividades económicas opera mediante establecimiento permanente en territorio español, cuando por cualquier título disponga en el mismo, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para*

²³ *Guía sobre el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales o el DST español*. Uria.com. (2021). Obtenido el 25/02/2022, de https://www.uria.com/documentos/publicaciones/7293/documento/Guia_Impuesto_Determinados_Servicios_Digitales.pdf?id=12120.

²⁴ OCDE. (2014). *Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital*. (p. 15). OCDE. Obtenido el 06/04/2022 de <https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf>

contratar, en nombre y por cuenta del no residente, que ejerza con habitualidad dichos poderes ("Agencia Tributaria: Definición de establecimiento permanente", n.d.)²⁵".

Una vez determinados ambos términos fiscales, a continuación, se analizarán ambos conceptos en relación con la Tasa Google y el acuerdo de la OCDE.

Como se ha mencionado anteriormente, el problema de la adecuación de las leyes fiscales a la realidad reside en la nueva manera de operar de las empresas, basándose en la economía digital. A pesar de no existir una definición clara de este término, muchos autores han ido determinando sus características. Originalmente fue Don Tapscott en el año 1996 quien comienza a esgrimir el concepto relacionando las nuevas tecnologías con una mayor comunicación y conexión entre los seres humanos derivando en un desarrollo social totalmente nuevo. Más adelante, Brynjolfsson y Kahin en el año 2000 centran el concepto en la digitalización de datos como factor determinante de transformación de todas las industrias. Mesenbourg en el año 2001 introduce como elementos clave la infraestructura, el comercio y las empresas electrónicas. Y en 2012, la OCDE comienza hablando de la economía digital entendiendo que comprende la misma aquellos mercados en los que se intercambian bienes y servicios a través del comercio electrónico. Posteriormente, en 2016, el G20 acotó el concepto refiriéndose a un conjunto de actividades económicas en las que la información y el conocimiento digital son los principales factores de producción, donde la actividad se basa mayoritariamente en las nuevas redes de información y las tecnologías son elemento fundamental impulsando la productividad y la optimización de procesos (Arenas Somoza, 2021)²⁶.

No obstante, los acercamientos de los diferentes autores a una definición se centran las tecnologías como fuente de impacto de las diferentes actividades económicas, pero no se menciona nada sobre lo que sustentan las TI. Y por tanto se adapta el concepto de economía digital como nueva definición de la economía tradicional. Como consecuencia, en el año 2017, Bukt y Heeks consiguen diferenciar la economía digital de la economía digitalizada. Este último es por el cual podemos entender a aquellas actividades que han

²⁵ *Agencia Tributaria: Definición de establecimiento permanente*. Sede.agenciatributaria.gob.es. Obtenido el 06/04/2022, de <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/no-residentes/irnr-establecimiento-permanente/definicion-establecimiento-permanente.html>.

²⁶ Arenas Somoza, C. (2021). *Análisis del nuevo Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (IDSD) en España* (Trabajo de Fin de Grado). Universidad Pontificia de Comillas, ICADE.

sido fuertemente influenciadas y beneficiadas por las tecnologías pero que no se pueden englobar dentro del marco de la economía digital, la cual se basa en aquellos modelos de negocio de bienes o servicios digitales o aquellas actividades cuya producción económica deriva mayoritaria o exclusivamente de tecnologías digitales. Podemos incluir en este enfoque no solo a las empresas puramente tecnológicas, pero dejando al margen aquellas actividades que únicamente se ven afectadas por las tecnologías (Arenas Somoza, 2021)²⁷.

Además, es importante entender el término Establecimiento Permanente (EP) que en España se encuentra acotado en la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes que dice lo siguiente: “se considera que una persona física o jurídica opera mediante Establecimiento Permanente cuando por cualquier título disponga, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes”. Y que, al igual que en el resto de las jurisdicciones, se trata de una medida para evitar la doble imposición. Se entiende por tanto como aquella jurisdicción, distinta de la cual una empresa está domiciliada, donde se lleva a cabo una actividad económica lo suficientemente relevante como para ser considerada objeto de separada tributación y faculta al estado de la potestad de exigir el pago de impuestos a una empresa extranjera. Sin embargo, como podemos observar, el ejercicio del derecho del estado se basa en la presencia física de la actividad económica de la empresa (Arenas Somoza, 2021)²⁸.

Como se puede deducir, la economía digital y los nuevos modelos de negocio han permitido a las empresas evitar encontrarse dentro de los hechos imposables de las leyes tributarias y evitar el pago de impuestos.

2.2. Acuerdo de la OCDE

Tras varios años de negociación, el 8 de octubre de 2020, se aprobó la reforma fiscal internacional en el Marco Inclusivo OCDE/G20, en el cual 136 países de los 140 que lo

²⁷ Arenas Somoza, C. (2021). *Análisis del nuevo Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (IDSD) en España* (Trabajo de Fin de Grado). Universidad Pontificia de Comillas, ICADE.

²⁸ *Ibid.*

conforman (más del 90% del PIB mundial), han firmado la “Declaración sobre la solución de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía”. El acuerdo se basa en el Plan de Acción sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado del Beneficio, más conocido en inglés como *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) de 2016, liderado por la OCDE (OCDE, 2021)²⁹. Dicho plan de acción fue el primer instrumento internacional que salió a la luz con el objetivo de ir adaptando la normativa fiscal internacional a la nueva realidad, y que a pesar de ser insuficiente para evitar los problemas que se han abordado dada su escasa fuerza vinculante y la redacción tan general de las medidas, supuso la base y el impulso para la medida multilateral de la OCDE y el G20. En concreto merece destacar la Acción 1: “Abordar los retos de la economía digital para la imposición” y la Acción 7: “Impedir la elusión artificiosa del estatuto del Establecimiento Permanente”. Ambas pretenden paliar las cuestiones que se han mencionado anteriormente y la Acción 1 sienta las bases del Pilar Uno del acuerdo. El Pilar Uno pretende distribuir los beneficios y derechos de imposición de las empresas multinacionales mayores y más rentables entre los países de manera más justa. De esta forma, parte de los derechos fiscales de las empresas multinacionales se reasignarán desde sus países de origen a los mercados en los que estas empresas desarrollan su actividad económica y generan beneficios, existan o no. Concretamente, se someterán a las nuevas normas aquellas multinacionales que obtengan ventas mundiales superiores a los 20.000 millones de euros y su rentabilidad exceda un 10%. Estos criterios indican aquellas empresas multinacionales que pueden considerarse las más beneficiadas por la globalización y por ello se reasigna el 25% del beneficio que supere el umbral del 10% a las jurisdicciones de mercado, esperando que sea sobre más de 125.000 millones de dólares estadounidenses de beneficios anuales (OCDE, 2021)³⁰.

El Pilar Dos instaura un impuesto mínimo global sobre sociedades del 15%. Únicamente se impone el impuesto mínimo a aquellas corporaciones que obtengan una cifra de negocios superior a los 750 millones de euros. Se estima que la recaudación tributaria global adicional sea de unos 150.000 millones de dólares estadounidenses (OCDE, 2021)³¹.

²⁹ OCDE. (2021). *La comunidad internacional alcanza un acuerdo pionero en materia fiscal para la era digital*. Retrieved from <https://www.oecd.org/newsroom/la-comunidad-internacional-alcanza-un-acuerdo-pionero-en-materia-fiscal-para-la-era-digital.htm>

³⁰ *Ibid.*

³¹ *Ibid.*

2.2.1. *Aprobación Impuesto Mínimo sobre Sociedades*

España ha aprobado una tributación mínima del 15% del Impuesto sobre Sociedades para ciertos sujetos en la Ley de Presupuestos Generales del Estado de 2021, aplicable a partir del periodo impositivo de 2023. El razonamiento de la implantación de esta medida reside en la creencia de que las multinacionales españolas tributan de manera muy reducida por este impuesto. Sin embargo, esta creencia no llega a ser del todo cierta, puesto que no se tiene en cuenta que la mayoría de las multinacionales tributan en diferentes jurisdicciones, no solo en la española, por tener sucursales o filiales que operan en varios países. Aunque esta medida coincide con el acuerdo de la OCDE y el G20 que hemos analizado en el apartado anterior, no consiste en la trasposición de la normativa de la medida multilateral, ya que esta se realizará para que entre en vigor en 2023 o 2024. La diferencia reside en que con la futura medida se pretende integrar en la cabecera del grupo española aquellos defectos de tributación que se den por parte del resto del grupo en otras jurisdicciones. Sin embargo, la medida actual se centra únicamente a la tributación mínima de las entidades españolas del grupo (Cobo de Guzmán, 2022)³².

La norma aplicable a partir de enero de 2022 implica que determinados sujetos tributen como mínimo un 15% por el Impuesto sobre Sociedades. Solo estarán obligados al pago aquellas corporaciones que tengan al menos 20 millones como importe neto de la cifra de negocios, las entidades no residentes que tengan EP en España y los grupos de consolidación fiscal con independencia de su importe neto de cifra de negocios. Es importante señalar que la tributación mínima parte de la base imponible. De esta forma se siguen teniendo en cuenta la capacidad económica del contribuyente y la doble imposición ya que se permite la compensación de pérdidas fiscales de años anteriores y la exclusión de ingresos exentos de la base imponible por tributar en otras jurisdicciones. Por consiguiente, habrá que fijarse si la cuota líquida es superior o inferior al 15%. En este caso la cuota líquida será la cuota íntegra menos las bonificaciones por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla y por el régimen de entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda y las deducciones que tienen como objetivo evitar la doble imposición. En

³²Cobo de Guzmán, J. (2022). Nueva tributación mínima del 15% para el Impuesto sobre Sociedades [Blog]. Obtenido el 25/02/2022, de https://www.ey.com/es_es/tax/nueva-tributacion-minima-del-15-para-el-impuesto-sobre-sociedades.

caso de que dicha cuota líquida sea igual o superior a 15%, se podrán aplicar el resto de las deducciones sin poder reducir a menos del 15% la cuota. Lo que realmente persigue la nueva medida es limitar el uso de las deducciones. Finalmente es necesario añadir que la tributación mínima varía si las empresas son de nueva creación (10%) o si son entidades de crédito o entidades de exploración, investigación y explotación de yacimientos de hidrocarburos (18%) o si su tipo de impuesto es del 10%, del 1% o del 0% o SOCIMI (0%) (Cobo de Guzmán, 2022)³³.

Como bien se aclaraba previamente y según la OCDE, la instauración de la tributación mínima del 15% del Impuesto sobre Sociedades en base al Pilar Dos del acuerdo se espera que sea en 2023. Las medidas de la OCDE, conocidas como *Global Anti-Base Erosión* (GloBE), pretenden adoptar un tipo impositivo mínimo mundial del 15% sobre los ingresos obtenidos en casa una de las jurisdicciones en las que operan, es decir, se gravarán aquellos beneficios obtenidos en cada una de las jurisdicciones en las que opera cuando, ateniendo a las normas de cada una, no se llegue al 15% del impuesto sobre sociedades ("La OCDE presenta las normas modelo del Segundo Pilar para facilitar la aplicación interna del impuesto mínimo global del 15 % - OECD", 2021)³⁴.

Las medidas GloBE son creadas con la finalidad de ayudar a los estados a adaptar sus legislaciones a la nueva norma de manera que ayudan a delimitar a aquellas empresas multinacionales que se verán afectadas por la tributación mínima, a determinar la cantidad exacta del impuesto complementario según las normas de cada jurisdicción, así como la designación del miembro del grupo encargado de abonar el impuesto ("La OCDE presenta las normas modelo del Segundo Pilar para facilitar la aplicación interna del impuesto mínimo global del 15 % - OECD", 2021)³⁵.

2.2.2. Acuerdo OCDE y la Tasa Google.

³³ Cobo de Guzmán, J. (2022). Nueva tributación mínima del 15% para el Impuesto sobre Sociedades [Blog]. Obtenido el 25/02/2022, de https://www.ey.com/es_es/tax/nueva-tributacion-minima-del-15-para-el-impuesto-sobre-sociedades.

³⁴ La OCDE presenta las normas modelo del Segundo Pilar para facilitar la aplicación interna del impuesto mínimo global del 15 % - OECD. Oecd.org. (2021). Obtenido el 25/02/2022, de <https://www.oecd.org/tax/beps/la-ocde-presenta-las-normas-modelo-del-segundo-pilar-para-facilitar-la-aplicacion-interna-del-impuesto-minimo-global-del-15-por-ciento.htm>.

³⁵ *Ibid.*

Como consecuencia de la necesaria trasposición de la solución multilateral OCDE/G20, varios países entre los que se incluyen Estados Unidos, España, Francia, Italia, Austria y Reino Unido han firmado un acuerdo para continuar con la reforma normativa y la eliminación de los impuestos sobre servicios digitales. Además, han acordado la supresión de las actuales y futuras medidas unilaterales en este sentido. A petición de Estados Unidos, se establece un período de transición del acuerdo a la normativa interna desde el 1 de enero de 2022 al 31 de diciembre de 2023 y durante este período aquellas empresas que tributen por el impuesto sobre servicios digitales en una cuantía superior a la que correspondería al aplicar el Pilar Uno, generarán un crédito fiscal con el que tendrán derecho a recuperar dicha cuantía de diferencia a partir de 2024. Como consecuencia, Estados Unidos se compromete a finalizar con la guerra arancelaria, que empezó a raíz de la imposición de impuestos sobre servicios digitales, y la suspensión de penalizaciones hasta que finalice el periodo de transición (de la Rosa & Hernández, 2021)³⁶.

Como se ha explicado, el acuerdo OCDE surge con fundamento en el proyecto BEPS y en concreto en la Acción 1 que pretende adaptar la tributación de las empresas multinacionales a la nueva realidad digital. Tal y como se veía en la exposición del IDSD, este impuesto al igual que el resto de *digital tax* fueron creado precisamente para intentar contribuir al plan de acción de la OCDE. Sin embargo, al no materializarse la eficacia deseada la OCDE ha optado por la solución de un acuerdo multilateral manteniendo una hegemonía internacional. A juicio personal, y como se expresa a lo largo del trabajo, estoy totalmente de acuerdo con la aprobación del Impuesto Mínimo sobre Sociedades, la reasignación fiscal de los ingresos obtenidos por las multinacionales a los estados donde se hayan generado valor y de la eliminación del IDSD. En el caso de esta materia, es decir, la operatividad de las empresas en el mundo digital considero que hay que mirar mas allá y no centrarse en normas locales que afecten a una sola jurisdicción puesto que no llegan a abarcar todos los ámbitos. El mundo digital trasciende fronteras y límites físicos y por tanto su regulación también debería. Especialmente cuando tratamos de multinacionales considero que es importante crear un consenso internacional para poder

³⁶ De la Rosa, R., & Hernández, I. (2021). *España anuncia un acuerdo con EE.UU. que permitirá mantener el IDSD hasta 2023 mientras se produce la transición a la solución multilateral de la OCDE y el G20*. EY Abogados S.L.P.

avanzar en la adaptación del sistema tributario e intentar que no surjan discriminaciones en el tratamiento a las empresas en las distintas jurisdicciones.

Si no hubiera sido por la adhesión de tantos estados al acuerdo OCDE, probablemente seguiría existiendo el *digital tax* y en caso de España la Tasa Google. Por tanto creo que la adhesión al acuerdo por parte del estado español y el resto de países es un avance común muy importante.

2.2.3. *Beneficios, recaudación y elusión fiscal.*

A continuación, se abordará el IDSD analizando los beneficios que ha aportado, su recaudación y su impacto en la elusión fiscal.

En primer lugar, es necesario determinar el hecho imponible del impuesto. El IDSD grava tres modelos digitales concretos: el negocio de la publicidad en línea, el negocio de la intermediación llevado a cabo por plataformas de compraventa en línea y la compraventa de datos de navegación de usuarios. El tipo impositivo es del 3% sobre la base que resulta del volumen de negocio generado en España. Por tanto, la base imponible se conforma de: los ingresos obtenidos por publicidad en línea que afecten a usuarios localizados en España; los ingresos obtenidos por servir de intermediarios en compraventas en línea realizadas en España; o compraventa de datos recopilados de usuarios localizados en España (Belda, 2021)³⁷.

En relación con los beneficios del IDSD es necesario remitirse a la exposición de motivos de la Ley del IDSD en el que se explica que con este impuesto se gravan las manifestaciones de capacidad económica o de riqueza que con el sistema fiscal nacional y las normas fiscales internacionales de ese momento no tributarían en España. Así las cosas, se gravan determinados servicios digitales prestados por empresas con una huella digital significativa y de gran envergadura en el territorio español, siempre que de allí procedan los datos y las contribuciones de los internautas que generen el valor a las empresas. Además, se expresa la intención de implantar esta medida unilateral de manera temporal a la espera de una legislación internacional. Los beneficios por tanto residen en

³⁷ Belda, I. (2021). Valoración de la recaudación obtenida por el nuevo Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales en los primeros seis meses. *Quincena Fiscal*, (22/2021). Aranzadi S.A.U.

el hecho de que hay situaciones que sin el IDSD no se gravarían con el panorama fiscal de ese momento. También se manifiesta un compromiso con el Marco Inclusivo OCDE/G20 sobre el Plan BEPS ("Guía sobre el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales o el DST español", 2021)³⁸.

Respecto a la recaudación, cabe advertir que teniendo en cuenta el carácter técnico de la redacción de la Ley 4/2020 del IDSD, la comprobación de las autoliquidaciones resulta muy compleja. A su vez, resulta complejo registrar de manera exacta los supuestos que devengan el impuesto y por tanto resulta materialmente imposible realizar una comprobación, revisión e inspección. De igual manera las proyecciones realizadas por el gobierno en un principio difieren en gran medida de los informes publicados por la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (AIReF) respecto de la recaudación del impuesto. Según la nota de prensa del Gobierno de España emitido por la Presidencia del Gobierno en octubre de 2020 al anunciar la aprobación del impuesto la recaudación sería de 968 millones de euros. No obstante, el informe publicado en abril de 2021 por la AIReF estimó la recaudación en 542 millones de euros, una cifra mucho menor que la publicada por el gobierno (Belda, 2021)³⁹.

Aún así, las proyecciones fueron muy optimistas en comparación con la recaudación de verdad. En agosto de 2021 el Ministerio de Hacienda publicó el informe de recaudación en el que se indicaba la primera recaudación del impuesto desde su entrada en vigor siendo de 92 millones de euros, una décima parte de lo que se esperaba recaudar al final de año. A raíz de estos resultados, los presupuestos de 2022 redujeron la cifra de recaudación del IDSD de ese año a 225 millones de euros, un 75% menos que lo estimado para el 2021. Según el gobierno, las proyecciones fueron basadas en las estimaciones realizadas por la Comisión Europea de un impuesto análogo a nivel europeo y los indicadores del peso que tenía España en cuanto a las redes sociales y argumenta que la CE sobreestimó el potencial del impuesto. Además, se alega que la pandemia ha tenido un impacto negativo imposible de prever basándose en una caída en el negocio de la

³⁸ *Guía sobre el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales o el DST español*. Uria.com. (2021). Obtenido el 25/02/2022, de https://www.uria.com/documentos/publicaciones/7293/documento/Guia_Impuesto_Determinados_Servicios_Digitales.pdf?id=12120.

³⁹ Belda, I. (2021). Valoración de la recaudación obtenida por el nuevo Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales en los primeros seis meses. *Quincena Fiscal*, (22/2021). Aranzadi S.A.U.

publicidad y el sector turístico (Aguiar, 2021). Finalmente, en el informe de recaudación mensual de diciembre de 2021 la Agencia Tributaria informó que la recaudación del IDSD en 2021 fue de 166 millones de euros. La diferencia entre la proyección inicial del gobierno a principios de 2021 (968 millones de euros) y la recaudación a finales de 2021 (166 millones de euros) es muy significativa. El informe de recaudación tributaria mensual de febrero de 2022 publicado por la Agencia Tributaria eleva a 73 millones euros recaudados por el IDSD en enero y febrero de 2022. Estos datos son similares a los de 2021. Dado que durante el 2021 se anunciaba el acuerdo de la OCDE y la consecuente eliminación del impuesto en 2023, el gobierno no ha entrado en analizar y anunciar las razones del fracaso del impuesto más allá de las mencionadas anteriormente. A juicio personal, se intentó abordar el problema de la desactualización del sistema fiscal a los nuevos modelos de negocio, a través de una medida unilateral implantada en algunos otros países y a falta de un acuerdo a nivel internacional, que ha resultado un fracaso dada la configuración errónea de este.

Antes de abordar la evasión fiscal, resulta conveniente atender a la diferencia conceptual entre evasión fiscal y elusión fiscal. Según el diccionario panhispánico del español jurídico, la evasión fiscal es el “incumplimiento culpable de la obligación tributaria válidamente surgida de la realización del hecho imponible” mientras que la elusión fiscal es la “conducta orientada a impedir el nacimiento de la obligación tributaria, evitando que se produzca el presupuesto de hecho legal de la misma”⁴⁰. Por tanto, la evasión fiscal consiste en una conducta antijurídica que por tanto atenta contra la ley y que se puede ver sancionada por faltas administrativas o incluso se puede dar un delito penal. Sin embargo, la elusión fiscal consiste en una conducta trata de evitar o disminuir el impacto fiscal sin llegar a infringir la ley. En este caso, los sujetos pasivos de las normativas fiscales incurren en fraude de ley o hacen uso del abuso del Derecho ya que se apoyan en opciones legales que entran en conflicto con las leyes tributarias. Se tratan de estrategias de planificación fiscal agresivas (Sanz Gago, 2021)⁴¹.

⁴⁰ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA: *Diccionario panhispánico del español jurídico* (DPEJ) [en línea]. < <https://dpej.rae.es/> > Obtenido el 21/02/2022

⁴¹ Sanz Gago, A. (2021). *El Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales* (Trabajo de Fin de Grado). Universidad de Valladolid.

Una de las razones que preocupan la no adaptación del ordenamiento jurídico en materia fiscal a los modelos de negocio digitales es que la actividad llevada a cabo por estas empresas no está sujeta a impuesto de la misma manera que lo están empresas con modelos de negocio tradicionales. Como se menciona anteriormente, la creación e implantación del plan BEPS y las medidas GloBe de la OCDE intentan mitigar la elusión fiscal a través de planificaciones fiscales agresivas por parte de las empresas. Esta misma razón impulsó al gobierno a implantar el IDSD. Sin embargo, esta medida no ha sido efectiva. Comparando el volumen de cifras de negocios de las empresas digitales que operan en España y los datos de recaudación del IDSD se aprecia que la medida no ha conseguido gravar mucha parte de la actividad en línea, y por tanto no alcanzar el objetivo final de evitar la elusión fiscal.

La dificultad de registrar y comprobar las correctas autoliquidaciones del impuesto y la libertad de operaciones transfronterizas que propicia el entorno digital han facilitado la elusión. A modo de ejemplo, en el hecho imponible de compraventa de datos de navegación, el registro de recaudación de datos puede darse en numerosos sistemas informáticos sujetos a diferentes jurisdicciones. Por tanto, al no producirse el registro en territorio nacional, las empresas pueden alegar que no están sujetas al impuesto al producirse el negocio jurídico en otra jurisdicción. Además, en el caso de que se produjera el registro en diferentes jurisdicciones la Agencia Tributaria no podría identificar e inspeccionar estas transacciones económicas (Belda, 2021)⁴².

A lo anterior se suma la ausencia de regímenes compatibles sobre la transferencia de datos personales entre jurisdicciones. En 2021 comenzaron a llevarse a cabo negociaciones entre EE. UU. y la UE respecto a esto, ya que durante muchos años existió una regulación al respecto que fue invalidado en 2015. Antiguamente existía un régimen, conocido como puerto seguro o *safe harbour*, que compatibilizada la transferencia de datos de carácter personal. Por tanto, este tipo de datos podían circular fuera de las fronteras europeas de manera libre siempre que en el lugar de destino las jurisdicciones pudiesen garantizar un nivel de protección igual o superior al europeo. No obstante, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, dictaminó en el proceso “Europa vs Facebook” la invalidación del concepto *safe harbour*, y por tanto se tuvo que eliminar el acuerdo entre EE. UU. y la UE

⁴² Belda, I. (2021). Valoración de la recaudación obtenida por el nuevo Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales en los primeros seis meses. *Quincena Fiscal*, (22/2021). Aranzadi S.A.U.

y que actualmente sigue sin legislación. La fiscalidad de las empresas tecnológicas se ve comprometida ante esta laguna legal ya que imposibilita la comprobación de las autoliquidaciones del IDSD. Hasta que no se configure una regulación legal en la que se establezca que los datos recogidos de una jurisdicción estén sujetos a las normas fiscales del territorio con independencia de donde se registren, compilen o procesen, este problema va a seguir persistiendo (Belda, 2021)⁴³.

2.3. Consecuencias de la eliminación del impuesto

2.3.1. Derecho de la Unión Europea.

La adhesión de los países europeos al acuerdo OCDE tiene numerosas consecuencias. En primer lugar, se comprometen a eliminar los impuestos análogos al IDSD conocidos como *digital tax*, y a no poder volver a implantar una medida de estas características. La aprobación del Impuesto Mínimo sobre Sociedades aporta una coordinación y cohesión en el sistema fiscal internacional que ayuda a una mejor adaptación del sistema fiscal a la digitalización al estar en contacto estrecho con la globalización. Además, el hecho de que los países de la Unión Europea hayan acordado imponer un sistema común de tributación a todas las empresas multinacionales con modelos de negocio digitales ayuda a la consecución de las medidas como estas y los *digital tax*, que reside en evitar la elusión de impuestos. Al estar sujetos a normas unilaterales locales, las empresas podían tener ciertas estrategias para no quedar afectados por el hecho imponible del impuesto, sin embargo, con la solución multilateral propuesta esta labor se dificulta mucho más.

Las medidas unilaterales impulsadas por los distintos países europeos varían en cuanto a los negocios jurídicos gravados. En el Reino Unido, se implantó un tipo impositivo del 2% a plataformas de búsqueda, redes sociales y negocios en línea que sacan valor de los usuarios en el Reino Unido. Por su parte, en Francia entró en vigor el tipo impositivo del 3% a aquellos ingresos publicitarios obtenidos por plataformas dedicadas a recolección de datos de los usuarios en línea, a aquellos procedentes de la prestación de servicios de enlaces en internet, y a aquellos provenientes de la venta de datos recolectados de los usuarios en internet con objetivos publicitarios. En Italia, el impuesto también del tipo

⁴³ Belda, I. (2021). Valoración de la recaudación obtenida por el nuevo Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales en los primeros seis meses. *Quincena Fiscal*, (22/2021). Aranzadi S.A.U.

impositivo del 3% grava a aquellos ingresos publicitarios en plataformas digitales dirigidas a los usuarios en línea, a aquellos derivados de plataformas digitales destinadas a la interacción de usuarios en internet y a aquellos procedentes de la transmisión de datos recogidos y generados por plataformas digitales. En Austria el *digital tax* del 5% únicamente grava los ingresos de publicidad online. En Bélgica se implantó un tipo impositivo del 3% para aquellos ingresos procedentes de la compraventa de datos de usuarios en línea.

Como se puede apreciar, todos los *digital tax* mencionados tratan de gravar las operaciones de empresas digitales sin embargo difieren en el enfoque. La aplicación de un Impuesto Mínimo sobre Sociedades elimina las diferencias entre los distintos puntos de vista e introduce un tratamiento fiscal igual para todas las multinacionales independientemente del lugar en el que operen y al régimen jurídico al que estén sujetos en función del negocio jurídico llevado a cabo. Esto supone que empresas sujetas a las distintas medidas unilaterales puedan estar sujetas al nuevo impuesto o no y viceversa.

El acuerdo de la OCDE y la consecuente eliminación de los impuestos digitales en los países de la unión europea ha frenado la subida de los aranceles por parte de los EE. UU. y, por tanto, supone un avance en las relaciones comerciales con este país que tienen mucho impacto internacional. La mayoría de empresas tecnológicas que quedan sujetas a los *digital tax* y ahora pasarán a abonar el Impuesto Mínimo sobre Sociedades son empresas norteamericanas como Facebook, Google o Microsoft. EE. UU. suele tender a medidas proteccionistas y por tanto resulta crucial haber llegado a un acuerdo con dicho país al ser empresas con mucha presencia en la Unión Europea y que comprenden la mayor parte del mercado de negocios digitales.

La eliminación del *digital tax* en definitiva supone un paso hacia la armonización tributaria internacional, el tratamiento fiscal igualitario a empresas multinacionales que operan en numerosas jurisdicciones teniendo en cuenta su negocio digital y sin tener en cuenta la presencia física y por tanto la afectación local directa de la normativa de cada jurisdicción. A juicio personal supone un paso muy importante en la adaptación de los sistemas fiscales a la digitalización que inevitablemente requieren de normas internacionales para poder ser del todo eficaces y evitar la elusión fiscal.

2.3.2. España.

En España el IDSD fue creado, como ya se ha mencionado, en línea con el plan BEPS de la OCDE, sin embargo, como se ha analizado no se han llegado a cumplir los objetivos del impuesto. Además, tampoco ha supuesto una recaudación muy grande para el estado. Por tanto, la eliminación del impuesto tiene consecuencias positivas. Como ocurre con el resto de los países de la UE, la adhesión al acuerdo OCDE permite al estado español a adoptar medidas que se adaptan de mejor manera la normativa fiscal a la revolución digital.

La aprobación del Impuesto Mínimo sobre Sociedades junto con el resto de los países del Marco Inclusivo OCDE/G20 supone un avance en la Integración de la legislación internacional. A su vez, de esta forma se podrá evitar la elusión fiscal de las multinacionales que operan en el territorio español que no se veían a priori afectadas por el IDSD o que no podían ser identificadas como tal.

También como ocurre con el resto de los países de la UE se elimina la subida de aranceles en la comercialización con EE. UU. que hubiesen tenido un impacto muy negativo en algunos sectores clave del país.

2.3.3. Repercusión relaciones internacionales con EEUU.

Como consecuencia de la aprobación de medidas multilaterales como el IDSD en España, el *GAFSA Tax* en Francia o *Digital Services Tax* en Reino Unido, EE. UU. adoptó nuevos aranceles y la subida de ciertos productos en la comercialización con estos países. La Representante Comercial de EE. UU. anunció esta medida el 2 de junio de 2021, estableciendo una congelación de esta durante 180 días a vistas de alcanzar una solución multilateral. Según se anticipaba, quedarían afectados 323 millones de dólares en productos españoles, 887 millones de dólares en productos ingleses y 386 millones de dólares en productos italianos (Aguiar, 2021)⁴⁴.

⁴⁴ Aguiar, A. (2021). EEUU anuncia pero congela durante 6 meses nuevos aranceles sobre 323 millones de dólares en productos españoles por la 'tasa Google'. *Business Insider*. Retrieved 4 April 2022, from <https://www.businessinsider.es/eeuu-ha-congelado-aranceles-espana-tasa-google-876695>.

La moratoria de pagos de una subida del 25% de los aranceles finalizaba en noviembre de 2021, sin embargo, gracias a la adopción de la “Declaración sobre la solución de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía” en octubre de 2021 EE. UU. acordó suspender las represalias siempre y cuando se implemente la solución “Pilar Uno” no más tarde del 31 de diciembre de 2023. En este sentido, a principio de 2024 se procederá a evaluar si el IDSD abonado desde el 1 de enero de 2022 al 31 de diciembre de 2023 por las multinacionales estadounidenses afectadas por este fuese superior al que les hubiera correspondido pagar al amparo del Pilar Uno. En caso afirmativo, España y el resto de los países europeos que cuenten con un *digital tax* tendrán que abonar a estas empresas con un crédito fiscal por la diferencia entre ambas cantidades (Fernández, 2021)⁴⁵.

CAPITULO III: ALTERNATIVAS A LAS MEDIDAS FISCALES ACTUALES

1. DIAGNÓSTICO

Como se ha expuesto en el trabajo, las medidas “Tasa Google” entre las que se incluyen el canon AEDE y el IDSD, fueron creadas para intentar gravar los negocios jurídicos de las empresas con modelos de negocio digitales que no estaban sujetas a ningún impuesto dada la inadaptabilidad de la normativa fiscal a las nuevas tecnologías.

El canon AEDE reconoció a los editores el derecho irrenunciable de recibir el pago de un canon por parte de los agregadores de noticias cada vez que hicieran uso de sus publicaciones de prensa en sus plataformas de agregación de noticias. En este sentido se ha argumentado que la creación y publicación de noticias por parte de los editores cuesta dinero y que los agregadores de noticias hacen uso de esta información de manera totalmente gratuita, lo cual supone una injusticia. También alegan una pérdida de ingresos dado que pierden clientes que hacían uso de sus servicios directamente y se disminuye el impacto de la publicidad. Por otro lado, los no defensores del canon argumentan que el derecho irrenunciable de los editores supone una limitación al derecho exclusivo de los autores en la divulgación y explotación de sus obras.

⁴⁵ Fernández, E. (2021). España acuerda con EEUU que no le castigue con nuevos aranceles por la tasa Google. El Mundo. Obtenido el 04/04/2022, de <https://www.elmundo.es/economia/2021/10/21/61719f77fc6c83f5648b4616.html>.

El impuesto entró en vigor en 2014 sin embargo como consecuencia de la trasposición de la directiva de 2019 el canon AEDE ha llegado a su fin. En estos años de vigencia se ha podido observar la eficacia del canon. Desde un primer momento la intención de esta medida residía en la protección de los autores y editores, ya que su trabajo estaba siendo usado por los agregadores de noticias de manera gratuita. No obstante, como se ha podido observar a lo largo de estos años, los autores y algunos editores no se han visto beneficiados ni protegidos por esta medida. Muchos querían que los agregadores de noticias hicieran uso de sus obras ya que esto aumentaba sus visitas y su popularidad. Las plataformas de agregadores de noticias son un servicio creado dada la situación actual y la demanda de los usuarios que es inevitable que por tanto no desaparecerán. Como se vio en España con Google News al igual que en otros países europeos, la implementación del derecho irrenunciable implica la no operatividad de la plataforma perjudicando así a los autores y editores que sí quieren formar parte de este servicio y a los usuarios en línea que demandan este tipo de sitios web.

La otra medida objeto de este trabajo es el IDSD que también tenía como objetivo gravar aquellos modelos de negocio no sujetos a ningún hecho imponible por sus servicios en línea. Cabe recordar que el impuesto fue creado como medida unilateral a la espera de una solución multilateral culminó a finales de 2021 con la eliminación del IDSD. De igual manera, con los datos de la recaudación de proyecciones iniciales y lo efectivamente recaudado, se puede concluir que fue una medida populista impulsada por el gobierno como intento de lucha contra la elusión fiscal y el compromiso con el plan BEPS y las medidas GloBe que tuvo poco efecto real. La complejidad técnica de la ley, así como la difícil comprobación y registro de la sujeción de los negocios jurídicos a los hechos imponibles han supuesto la no consecución de los objetivos del impuesto.

Queda de manifiesto que estos dos impuestos intentan adaptarse a un problema real e inminente que supone una preocupación en el tráfico jurídico sin embargo no han sido capaces de abordar cuestiones como la adaptación del término establecimiento permanente o la soberanía de los datos.

La imposición de las medidas “Tasa Google” también ha tenido consecuencias negativas para España. El canon AEDE supuso el cierre de Google News en territorio nacional y el

IDSD supuso la puesta en marcha de una subida del 25% en los aranceles del comercio con EE.UU. que, de no ser por la congelación de la medida y la adaptación de una solución multilateral, hubiera sido efectiva y desencadenado en graves consecuencias para los sectores de comercio españoles.

2. PROPUESTA DE NUEVAS MEDIDAS

El problema de la digitalización y del surgimiento de modelos de negocio basados en activos intangibles, datos y conocimientos lleva presente desde hace varios años. Como se ha visto, las mejores soluciones en esta materia siempre van a ser desde un punto de vista internacional y por tanto son los organismos internacionales los encargados de intentar promover e imponer nuevas medidas.

Como ya se ha visto, la OCDE y el G20 ya han implantado medidas que llevan intentado llevarse a cabo varios años y que al final han visto la luz del día.

Por su parte el Fondo Monetario Internacional (FMI) también ha propuesto una serie de medidas que resultan interesantes. En primer lugar, propone dos modelos: el *Destination-Based Cash Flow Tax* (DBCFT) y el *Destination-Based Allowance for Corporate Equity* (DBACE). En ambos casos se tiene en cuenta la jurisdicción de destino para la recaudación del Impuesto sobre Sociedades. En el DBCFT, se plantea la deducibilidad como gasto las adquisiciones de bienes de inversión de la base imponible mientras que los intereses no serían deducibles. Por otro lado, el DBACE incluye la deducibilidad de los intereses y una cantidad estimada por la remuneración de los fondos propios de una sociedad. Estos dos modelos reducirían la competencia entre jurisdicciones fiscales y mitigaría la relocalización de beneficios societarios, sin embargo, no se conseguirían eliminar del todo (López-Laborda et al., 2019)⁴⁶.

El FMI también ha propuesto un método de Asignación de Beneficios Residuales, en inglés, *Residual Profit Allocation* (RPA). Se trata de distinguir entre el beneficio rutinario, que sería el rendimiento normal, y el beneficio económico, que sería el

⁴⁶ López-Laborda, J., & Onrubia, J. (2019). Los retos de la fiscalidad societaria en la era de la economía digital: el estado de la cuestión (No. 2019-04). FEDEA.

beneficio residual. De esta forma, se reconoce a la jurisdicción donde se produce el beneficio residual el derecho a gravar una parte de este. A su vez se propone otro método denominado Asignación mediante fórmula, que consiste en la agrupación fiscal de todo un grupo multinacional creando una única base imponible que posteriormente es distribuida a diferentes jurisdicciones en base a la ponderación de diversos factores (López-Laborda et al., 2019)⁴⁷.

Además, el FMI propone el reconocimiento del concepto de Establecimiento Permanente digital o Presencia económica significativa. En este caso se trata de equiparar el concepto de EP físico al concepto de presencia económica significativa, que se determinaría en base a una serie de criterios como los ingresos o usuarios localizados en cada jurisdicción (López-Laborda et al., 2019)⁴⁸.

La UE por su parte apoya la medida propuesta por el FMI de crear una Base Imponible Común Consolidada del Impuesto sobre Sociedades, en inglés *Common Consolidated Corporate Tax Base* (CCCTB). De esta forma, un grupo multinacional calcularía una única base imponible común a todo el grupo y que posteriormente se dividiría entre los estados miembros en función de la presencia territorial de cada estado ponderando los activos, el trabajo teniendo en cuenta los salarios y el número de empleados y las ventas. Así las cosas, el Impuesto sobre Sociedades sería el tipo de gravamen de cada estado multiplicado por la fracción correspondiente de la base consolidada. No obstante, esta medida no solucionaría del todo los problemas de la localización estratégica (López-Laborda et al., 2019)⁴⁹.

También la UE comparte la ampliación del concepto de EP físico a EP digital que implicaría la existencia de un EP en caso de materializar una presencia digital sustancia mediante la cual se opera parcial o totalmente; la determinación de un EP digital nunca entraría en conflicto con cualquier otra prueba considerada válida en el derecho a nivel nacional o europeo para determinar un EP permanente en un Estado Miembro (EM); y únicamente le aplicaría el concepto a aquellas empresas que operando a través de

⁴⁷ López-Laborda, J., & Onrubia, J. (2019). Los retos de la fiscalidad societaria en la era de la economía digital: el estado de la cuestión (No. 2019-04). FEDEA.

⁴⁸ *Ibid.*

⁴⁹ *Ibid.*

plataformas digitales ofreciendo un servicio total o parcial digital obtenga ingresos derivados de esta actividad digital superiores a 7 millones de euros, contar con más de 100.000 usuarios de ese servicio en ese EM y que el número de contratos empresariales para poder ofrecer estos servicios digitales en ese EM en un período impositivo sea superior a 3.000. Para poder determinar los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias se tendrán en cuenta elementos como la localización del usuario al usar los servicios digitales, el IP, la geolocalización y la proporción del número de veces que se usen dispositivos en un período impositivo. La actividad digital se tendrá en cuenta en base a operaciones funcionales específicas (López-Laborda et al., 2019)⁵⁰.

Como se puede apreciar, sí que se proponen nuevas medidas, pero lo complicado es la implantación de las mismas dado que es necesario un consenso internacional para que puedan llegar a ser efectivas que no siempre es posible. Proyectos como el Plan BEPS de la OCDE sirven como guía e impulso de los diferentes estados para la coordinación y el trabajo conjunto hacia una legislación tributaria eficaz capaz de hacer frente a los retos que proponen los modelos de negocios digitales.

CONCLUSIONES

Primera. El **sistema fiscal** que grava las empresas según su presencia física a la hora de operar en el mercado **no es capaz de hacer frente a los modelos de negocio digitales**. La globalización y digitalización son dos elementos clave en el desarrollo de las nuevas tecnologías haciendo completamente necesaria la intervención de organismos internacionales.

Segunda. Las medidas “**Tasa Google**”, compuesta por dos impuestos promulgados por el ordenamiento jurídico español, son **medidas unilaterales** que han intentado gravar los servicios ofrecidos en línea.

Tercera. El **canon AEDE** tenía como objetivo principal proteger la labor lucrativa de los editores y autores frente a los agregadores de noticias, que hacían uso de sus obras de manera gratuita. La Ley 21/2014 introdujo el canon mediante la modificación del artículo

⁵⁰ López-Laborda, J., & Onrubia, J. (2019). Los retos de la fiscalidad societaria en la era de la economía digital: el estado de la cuestión (No. 2019-04). FEDEA.

32 de la Ley de Propiedad Intelectual que establecía el **derecho irrenunciable de los editores a recibir un canon cada vez que los agregadores de noticias hicieran uso de sus obras**. Este cambio ha sido objeto de polémica durante numerosos años que han mantenido la opinión dividida en España.

Cuarta. El canon AEDE también se promulgó en otros países como Alemania en los que supuso un fracaso. Muchos autores y editores alegan que el derecho irrenunciable supone una **limitación al derecho exclusivo de explotación y distribución de sus obras** y que les gustaría ser parte de los agregadores de noticias que incrementa su popularidad y visitas y por tanto los ingresos. Por otro lado, los editores argumentan que los agregadores de noticias implican una disminución de sus clientes y por tanto de sus ingresos por publicidad que no es recompensado de ninguna manera.

Quinta. En 2019 la UE promulgó una **nueva Directiva** que salió a la luz tras 3 años de elaboración. El artículo que compete en este caso es el número 15 que **reconoce a los autores el derecho de explotación y divulgación de sus obras en exclusiva**, siendo ellos los únicos competentes a decidir si quieren ser partícipes de los agregadores de noticias.

Sexta. Una de las consecuencias de la implantación del canon AEDE en España fue la **salida de Google News en España** que argumentaba que no podían hacer frente al canon dado que ellos mismos no obtenían ingresos por los servicios de agregación de noticias. Según Google, la clave residía en el derecho irrenunciable del canon que no permitía a los autores llegar a ningún acuerdo como sí que ocurría en otros países en los que se impuso un canon similar. **Tras la aprobación de la directiva, Google News** anunció que tenía previsto **volver a operar en España** y además implantar una nueva plataforma conocida como Google News Showcase.

Séptima. La segunda medida comprendida en el concepto “Tasa Google” es el **IDSD** que fue introducido en el ordenamiento jurídico español con la Ley 4/2020 y que entró en vigor en enero de 2021 como medida de **carácter temporal**. Desde hace varios años se ha esperado una solución conjunta entre los estados para gravar los servicios en línea promulgado por la OCDE desde la presentación del Plan BEPS. No obstante, al igual que

otros países, a la espera de la aprobación de esta solución se decidió aprobar una medida unilateral temporal, el *digital tax*.

Octava. El IDSD se trata de un **impuesto indirecto** que grava la prestación de servicios digitales y en concreto los servicios de publicidad e intermediación en línea además de la venta, cesión y recopilación de datos de los usuarios en línea. El tipo impositivo es del 3%. La naturaleza del impuesto ha sido muy discutida puesto que los efectos son muy distintos dependiendo de como se caracterice. Finalmente, la opinión mayoritaria se decantó por una naturaleza indirecta.

Novena. El IDSD se **derogará a partir de 2024** como consecuencia de la adhesión del Reino de España al acuerdo en el Marco Inclusivo OCDE/G20.

Décima. Es importante aclarar los conceptos de economía digital y EP para poder comprender los desafíos fiscales que presentan los nuevos modelos de negocio digitales. La **economía digital** no puede ser entendida como un concepto diferente a la economía tradicional sino una ampliación del mismo que implica la actividad de las empresas que operan a través de modelos de negocios basados parcial o totalmente en las nuevas tecnologías. Por su parte el **EP** determina el lugar en el que una empresa opera de manera significativa para poder la posterior aplicación de la normativa fiscal de esa jurisdicción. Estos dos conceptos sirven de ayuda para la lucha contra la planificación fiscal agresiva de las empresas digitales que acaban eludiendo impuestos.

Undécima. La OCDE y el G20 han promovido la adhesión de 136 países a la “**Declaración sobre la solución de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía**” en base al proyecto BEPS. Materialmente se concreta en la **reasignación de derechos fiscales** de las MN a los países de origen de los mercados en los que operan y generan beneficios y en la imposición de un **Impuesto Mínimo global sobre Sociedades**, teniendo que en ambos casos los sujetos pasivos cumplir una serie de requisitos.

Duodécima. El **gobierno español** ha aprobado una **tributación mínima del 15%** en el Impuesto sobre Sociedades aplicable a partir de 2023 que **no es exactamente la medida aprobada por la OCDE**. En este caso se pretende que todas las empresas españolas

pertencientes a un grupo MN tributen un mínimo de un 15%. Solo estarán obligadas al pago aquellas corporaciones que cumplan una serie de requisitos teniendo como finalidad última limitar la aplicación de deducciones.

Decimotercera. Otra cosa distinta es el **Impuesto Mínimo sobre Sociedades** que se espera que sea **aplicable a partir de 2023** que pretende que las empresas MN tributen un **tipo impositivo mundial del 15%** en base a los ingresos obtenidos en cada uno de los países en los que operan.

Decimocuarta. La adhesión al acuerdo de la OCDE implica el **compromiso** de los estados a **eliminar desde 2024 y no volver a implantar un *digital tax*** como medida unilateral. Las empresas que tributen en España por el IDSD desde el 1 de enero de 2022 al 31 de diciembre de 2023 serán evaluadas de forma que, si llegan a **tributar más** de lo que hubieran tenido que hacerlo **en base al Pilar Uno** del acuerdo, Hacienda estará obligada a generar un **crédito fiscal**.

Decimoquinta. Los beneficios aportados por el **IDSD** en España no han sido muchos dado que **no se ha llegado a cumplir el objetivo** por el que fue creado. La **recaudación ha sido mucho menor a las proyecciones iniciales** realizadas por el gobierno que también demuestran la ineficacia del impuesto. Uno de los problemas que se plantean es la **difícil comprobación del registro** de negocios jurídicos que puede ocurrir en numerosas localizaciones y que de ninguna forma puede demostrarse que haya ocurrido en territorio español. También ha influido la **redacción técnica de la ley**. Uno de los objetivos del IDSD era evitar la **elusión fiscal** por parte de empresas multinacionales digitales, sin embargo, queda de manifiesto que una **norma fiscal internacional resulta mucho más eficaz que una medida unilateral**, ya que entran en juego problemas como la ausencia de regulación de la soberanía de los datos entre otros.

Decimosexta. La **eliminación del *digital tax***, que se ha implantado en muchos países como Reino Unido, Francia o Italia supone un **paso hacia la consecución de los objetivos planteados por el plan BEPS y a una armonización fiscal internacional**. También supone un **avance en las relaciones comerciales con EE. UU.** que había promulgado la subida de aranceles a aquellos países que tuvieran un *digital tax*. España también se beneficia de la eliminación del IDSD en las líneas mencionadas. Las

relaciones internacionales con EE. UU. se van a ver afectadas de manera positiva ya que las gigantes tecnológicas que conforman la mayor parte de los sujetos pasivos de este impuesto son norteamericanas. Un consenso en este sentido mejora las relaciones comerciales.

Decimoséptima. Como se ha analizado a lo largo del presente trabajo, las **medidas “Tasa Google” no han cumplido sus objetivos** en cuanto a la lucha contra la elusión fiscal ni en cuanto a la recaudación. **Ambos impuestos han sido derogados y sustituidos por mecanismos formulados a nivel internacional** que suponen un avance del sistema fiscal en la adaptación a los nuevos modelos de negocio digitales que requieren la imposición de normas y consenso internacional.

Decimoctava. A raíz de la eliminación del canon AEDE, **Google News volverá a operar en España** y como consecuencia de la eliminación del IDSD, **España tendrá el derecho a un Impuesto Mínimo sobre Sociedades** de aquellas empresas que generen valor a través de servicios digitales en el territorio español y no se verá afectado por la subida de aranceles comerciales con EE. UU.

Decimonovena. El plan BEPS y el acuerdo en el Marco Inclusivo OCDE/G20 suponen un avance importante en la reconfiguración del ordenamiento jurídico en materia tributaria sin embargo queda un largo camino. El **FMI propone nuevas medidas** entre las que se incluyen los modelos DBCFT y DBACE, métodos de asignación de beneficios residuales, la **consolidación de la base imponible de los grupos MN** para un posterior reparto y la **adaptación del concepto de EP a la digitalización**. La UE ha apoyado las **últimas dos medidas** mediante la formulación de un plan de acción para llevarlas a cabo. No obstante, **la aprobación de medidas de este tipo resulta complejo** ya que se trata de enlazar y coordinar muchas jurisdicciones distintas y es necesario el consenso internacional que no siempre es posible.

BIBLIOGRAFÍA

1. Legislación

DIRECTIVA (UE) 2019/790 DEL PARLAMENTO EUROPEO Y DEL CONSEJO de 17 de abril de 2019 sobre los derechos de autor y derechos afines en el mercado único digital y por la que se modifican las Directivas 96/9/CE y 2001/29/CE (BOE 17 de abril de 2019)

Ley 21/2014, de 4 de noviembre, por la que se modifica el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, y la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (BOE 5 de noviembre de 2014)

Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (BOE 16 de octubre de 2020)

2. Informes

Díaz-Noci, J. (2015). Europa no sabe cómo hacer pagar a Google: el canon AEDE y otras iniciativas en el Continente. *Anuario ThinkEPI*, 9, 161–164. Obtenido el 15/12/2021 de <https://doi.org/10.3145/thinkepi.2015.38>

Herrero de la Escosura, P. (2019). ¿El nuevo impuesto sobre determinados servicios digitales? (análisis del Proyecto de Ley de 22 de enero de 2019). En S. Álvarez García, J. García Sánchez y P. Herrero de la Escosura (coord.). *Amici, amico. Estudios en homenaje al profesor Antonio Aparicio Pérez* (p. 157-177). Oviedo: Ediciones de la Universidad de Oviedo.

López-Laborda, J., & Onrubia, J. (2019). *Los retos de la fiscalidad societaria en la era de la economía digital: el estado de la cuestión* (No. 2019-04). FEDEA.

Posada de la Concha, P., Gutiérrez García, A., & Coronado Saleh, J. (2017). *Impacto sobre la Competencia y el Libre Mercado de la Tasa Google o Canon AEDE*. Madrid: NERA EconomicConsulting.

OCDE. (2014). *Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital*. (p. 15).

OCDE. Obtenido el 06/04/2022 de <https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf>

3. Revistas

Belda, I. (2021). Valoración de la recaudación obtenida por el nuevo Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales en los primeros seis meses. *Quincena Fiscal*, (22/2021). Aranzadi S.A.U.

4. Trabajo Fin de Grado

Arenas Somoza, C. (2021). *Análisis del nuevo Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (IDSD) en España* (Trabajo de Fin de Grado). Universidad Pontificia de Comillas, ICADE.

Ponce, A. (2021). Análisis de la Ley del Impuesto Sobre Determinados Servicios Digitales (Tasa Google) (Trabajo Fin de Grado). Universidad Politécnica de Valencia.

Sanz Gago, A. (2021). *El Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales* (Trabajo de Fin de Grado). Universidad de Valladolid.

5. Newsletters

Cobo de Guzmán, J. (2022). Nueva tributación mínima del 15% para el Impuesto sobre Sociedades [Blog]. Obtenido el 25/02/2022 de https://www.ey.com/es_es/tax/nueva-tributacion-minima-del-15-para-el-impuesto-sobre-sociedades

De la Rosa, R., & Hernández, I. (2021). *España anuncia un acuerdo con EE.UU. que permitirá mantener el IDSD hasta 2023 mientras se produce la transición a la solución multilateral de la OCDE y el G20*. EY Abogados S.L.P.

Gámez, P. & Hassan, J., (2021). Tasa Google y el acuerdo internacional que le pone fin [Blog]. Obtenido el 04/02/2022, de <https://www.cecamagan.com/blog/tasa-google-acuerdo-internacional-le-pone-fin>

Guía sobre el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales o el DST español. Uria.com. (2021). Obtenido el 25/02/2022, de https://www.uria.com/documentos/publicaciones/7293/documento/Guia_Impuesto_Determinados_Servicios_Digitales.pdf?id=12120.

OCDE. (2021). *La OCDE presenta las normas modelo del Segundo Pilar para facilitar la aplicación interna del impuesto mínimo global del 15 %.* Obtenido el 25/02/2022, de <https://www.oecd.org/tax/beps/la-ocde-presenta-las-normas-modelo-del-segundo-pilar-para-facilitar-la-aplicacion-interna-del-impuesto-minimo-global-del-15-por-ciento.htm>.

OCDE. (2021). *La comunidad internacional alcanza un acuerdo pionero en materia fiscal para la era digital.* Obtenido el 16/02/2022, de <https://www.oecd.org/newsroom/la-comunidad-internacional-alcanza-un-acuerdo-pionero-en-materia-fiscal-para-la-era-digital.htm>

6. Artículos de prensa y páginas web

Agencia Tributaria: Definición de establecimiento permanente. Sede.agenciatributaria.gob.es. Obtenido el 06/04/2022, de <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/no-residentes/irnr-establecimiento-permanente/definicion-establecimiento-permanente.html>.

Aguiar, A. (2021). *EEUU anuncia pero congela durante 6 meses nuevos aranceles sobre 323 millones de dólares en productos españoles por la 'tasa Google'.* *Business Insider*. Obtenido el 04/04/2022, de <https://www.businessinsider.es/eeuu-ha-congelado-aranceles-espana-tasa-google-876695>.

Aguiar, A. (2021). *Bruselas sobreestimó "el potencial del impuesto": las razones por las que el Gobierno pincha un 75% sus expectativas de lo que recaudará la tasa Google en 2022.* *Business Insider*. Obtenido el 3/04/2022, de <https://www.businessinsider.es/tasa-google-ha-recaudado-poco-gobierno-976833>.

Cano, F. (2021). El Canon Aede es contrario a la actual norma europea: los editores pueden gestionar con libertad sus derechos de autor. *Invertia (El Español)*. Obtenido el 31/01/2022 de, https://www.elespanol.com/invertia/medios/20210126/canon-aede-contrario-editores-gestionar-libertad-derechos/553945734_0.html

Cinco Días (El País). (2021). Google News volver a España desde principios de 2022 tras la nueva norma sobre derechos de autor. Obtenido 1/02/2022, de https://cincodias.elpais.com/cincodias/2021/11/03/companias/1635941586_311869.html

Fernández, E. (2021). España acuerda con EEUU que no le castigue con nuevos aranceles por la tasa Google. *El Mundo*. Obtenido el 04/04/2022, de <https://www.elmundo.es/economia/2021/10/21/61719f77fc6c83f5648b4616.html>.

G20 - *Wikipedia, la enciclopedia libre*. es.wikipedia.org. (2022). Obtenido el 04/04/2022, de <https://es.wikipedia.org/wiki/G20>.

Romero, P. (2014). Google News anuncia que cierra en España a partir del 16 de diciembre. *El Mundo*. Obtenido el 04/04/2022, de <https://www.elmundo.es/tecnologia/2014/12/11/5488ff3d22601d4a718b4575.html>.

7. Diccionario

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA: *Diccionario panhispánico del español jurídico* (DPEJ) [en línea]. < <https://dpej.rae.es/> > Obtenido el 21/02/2022.