



FACULTAD DE DERECHO

Análisis jurídico-tributario del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales en España

Valoración crítica y comparativa con otros países.

Autor: Pedro Baz Romero
5º, E-3 A
Derecho financiero y tributario

Tutor: Carmen Márquez Sillero

Madrid
Abril 2020

RESUMEN

Con este Trabajo de Fin de Grado se pretende una aproximación al novedoso panorama digital surgido durante los últimos años y la incidencia del mismo en la sociedad, centrándonos principalmente el ámbito tributario. El desarrollo de las Tecnologías de la Información y de la Comunicación ha supuesto un cambio en el paradigma económico y empresarial, así como un gran reto para la fiscalidad, consecuencia de la pérdida de presencia física y de la progresiva sustitución de los activos tangibles por intangibles.

Cada vez son más instituciones las que son conscientes del problema que supone la falta de adecuación de los sistemas fiscales al nuevo modelo de negocio digital, y han tratado de ponerle fin. El punto de partida se encuentra en el Proyecto BEPS, desarrollado por la OCDE, en el que se enunciaba el problema por primera vez y se dejaba constancia de la necesidad de una solución al respecto. Posteriormente, se han ido sumando más instituciones, especialmente en el marco de la Unión Europea, a las denuncias y propuestas de la OCDE.

No obstante, conforme han ido surgiendo los apoyos favorables a una remodelación fiscal que se adecúe correctamente al nuevo escenario tecnológico y digital, se han ido pronunciando, de forma igualmente proporcional, distintas personalidades, jurídicas e institucionales, contrarias a la adopción de tales medidas. Es por ello por lo que, casi una década después, no se ha llegado a ningún acuerdo internacional y varios países han comenzado a tomar medidas con carácter unilateral, hasta que se llegue a un arreglo colectivo.

En esta investigación se analizarán las principales propuestas, a nivel europeo y a nivel estatal, prestando especial atención al Proyecto de Ley español del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales; el cual, habiendo caducado la primera vez, vuelve a someterse en 2020 a un segundo trámite para su aceptación. Para completar el estudio, se analizarán, de forma comparativa, los avances en este campo en otras jurisdicciones.

Todo ello nos permitirá converger en un último análisis de actualidad, para comprender mejor la situación vigente y las desavenencias que están surgiendo a dado el carácter conflictivo de la medida.

ABSTRACT

The aim of this final degree project is to provide an overview of the new digital scenario that has emerged in the recent years as well as the impact it has produced on society, with particular emphasis on the field of taxation. The development of Information and Communication Technologies has implied a change in the economic and business outlook, as well as a great challenge for taxation, as a consequence of the loss of physical presence and the progressive replacement of tangible assets by intangible ones.

Every day, there are more institutions that are aware of the problem of the incompatibility of current tax systems with this new digital business model and have tried to overcome it. The starting point is the BEPS Project, developed by the OECD, which addressed the problem for the first time and stated the need for a solution. Subsequently, more institutions, especially in the context of the European Union, have joined the complaints and proposals of the OECD.

Nevertheless, as support has gradually arisen for a physical restructuring that would correctly fit this new technological and digital scenario, various legal and institutional personalities have expressed their disagreement with the adoption of such measures, in a similarly proportionate manner. That is why, almost a decade later, no international agreement has been reached and several countries have begun to unilaterally adopt measures until a collective agreement is reached.

In this research, we will analyze the main proposals, at European and national contexts, paying special attention to the Spanish Bill for the "Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales"; which, having expired the first time, will be submitted again in 2020 to a second procedure for its approval. To complete the study, we will analyze comparatively the advances in this area in other jurisdictions.

All the above will help us to converge in a final analysis of the current situation and the discrepancies that are arising due to the conflictive nature of the measure.

PALABRAS CLAVE

TIC, dirección IP, B2B, B2C, P2P, OCDE, Foro de Davos, Activos intangibles, Presencia Significativa, Proyecto BEPS, evasión fiscal

KEY WORDS

ICT, IP address, B2B, B2C, P2P, OECD, World Economic Forum, Intangible assets, significant presence, BEPS Project, tax evasion

ABREVIATURAS

- UE: Unión Europea
- TIC: Tecnologías de la Información y las Comunicaciones
- OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
- EDI: “Electronic Exchange Data” (Intercambio Electrónico de Datos)
- CE: Consejo Europeo
- CNMC: Comisión Nacional de la Competencia
- BEPS: “Base Erosion and Profit Shifting” (Erosión de la base imponible y traslado de beneficios)
- IDSD: Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales
- TFUE: Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
- ECOFIN: Consejo de Asuntos Económicos y Financieros de la Unión Europea

ÍNDICE

| | |
|--|----|
| 1. INTRODUCCIÓN | 7 |
| 1.1. Objetivos | 9 |
| 2. ECONOMÍA DIGITAL Y COMERCIO ELECTRÓNICO | 11 |
| 3. DOCTRINA | 14 |
| 3.1. A favor | 14 |
| 3.1.1. OCDE..... | 14 |
| 3.1.2. UE | 14 |
| 3.1.3. España | 15 |
| 3.1.4. Otros..... | 15 |
| 3.2. En contra | 16 |
| 3.2.1. Artículo 107 TFUE..... | 18 |
| 3.2.2. Sentencia Polonia 16 de mayo de 2019..... | 19 |
| 3.2.3. Impuesto Digital..... | 20 |
| 4. UNIÓN EUROPEA: IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES | 22 |
| 4.1. Antecedentes | 22 |
| 4.2. Propuesta de Directiva de 21 de marzo, 2018..... | 23 |
| 4.3. Marco europeo actual..... | 25 |
| 5. LA “TASA GOOGLE” EN ESPAÑA | 29 |
| 5.1. Proyecto de ley | 29 |
| 5.1.1. Naturaleza..... | 30 |
| 5.1.2. Objeto..... | 31 |
| 5.1.3. Hecho imponible | 32 |
| 5.1.4. Criterio territorial | 32 |
| 5.1.5. Sujeto pasivo | 33 |
| 5.1.6. Base imponible..... | 34 |
| 5.1.7. Devengo | 35 |
| 5.1.8. Tipo impositivo | 36 |
| 5.1.9. Supuestos de no sujeción..... | 37 |
| 5.2. Canon AEDE..... | 38 |
| 6. LA “TASA GOOGLE” EN OTROS PAÍSES | 40 |
| 6.1. Canadá..... | 40 |
| 6.2. Turquía | 41 |
| 6.3. Unión Europea | 42 |
| 6.4.1. Reino Unido | 42 |
| 6.4.2. Italia..... | 44 |

| | |
|--|-----------|
| 6.4.3. Francia..... | 46 |
| 7. ACTUACIÓN ESTADOS UNIDOS Y CONSECUENCIAS..... | 48 |
| 7.1. Conflictos arancelarios-comerciales..... | 48 |
| 7.2. OCDE..... | 49 |
| 7.3. Principales compañías afectadas por el impuesto digital | 51 |
| 8. CONCLUSIONES..... | 53 |
| 9. BIBLIOGRAFÍA..... | 57 |
| 9.1. Legislación | 57 |
| 9.2. Jurisprudencia | 58 |
| 9.3. Obras doctrinales..... | 58 |
| 9.4. Recursos de Internet..... | 60 |
| 10. ANEXOS | 64 |
| 10.1. Anexo I..... | 64 |
| 10.2. Anexo II..... | 66 |
| 10.3. Anexo III | 67 |

1. INTRODUCCIÓN

No podemos darle la espalda a la realidad que estamos viviendo hoy en día, la digitalización de la economía ha incidido en la forma de consumo dando lugar a un nuevo modelo económico y de comercio. El volumen de negocios de las empresas digitales aumenta de manera mucho mayor que el de otras multinacionales, un crecimiento anual del 15% de las primeras frente al 0,2% de las segundas. Estos nuevos modelos de negocio digitales aprovechan el progreso de las TIC para llevar a cabo actividades a distancia, sin apenas presencia física, con un gran peso de los activos intangibles frente a los tangibles.

No obstante, los sistemas tributarios de los Estados todavía no se han adaptado a esta revolución tecnológica, generando distorsiones insostenibles. Las actuales normativas impositivas relativas a las sociedades mercantiles fueron diseñadas en su mayoría al comienzo del siglo pasado y estaban dirigidas a empresas tradicionales, definiendo el hecho imponible así como la cantidad de la renta a gravar basándose en gran parte en la presencia física en el país¹. Por lo tanto, si una empresa no tenía residencia fiscal en un país solamente tributará en dicho país únicamente si su presencia se puede considerar como establecimiento permanente. En línea con las afirmaciones expuestas anteriormente, la digitalización de la economía ha provocado que la aplicación de la normativa fiscal en materia de sociedades genere, en algunos supuestos, un desajuste entre el Estado en el que se generan los beneficios y aquel en el que tributan. Una de las consecuencias del avance de las TIC es la progresiva desaparición de las barreras físicas internacionales, lo cual supone un desafío para los Gobiernos en la delimitación de sus respectivos sistemas fiscales.

Dado su carácter novedoso, las empresas de servicios digitales se están aprovechando de esta falta de regulación en materia fiscal: según informes de la Eurocámara, la Unión Europea estima pérdidas de alrededor de 5.400 millones únicamente procedentes de los impuestos que corresponderían a Google y Facebook entre 2013 y 2015; por su parte, las pérdidas en España serían de 482 millones durante ese mismo periodo².

¹ Economic and Financial Affairs Council, 17 May 2019 (3691st Council meeting). Disponible en: <https://www.consilium.europa.eu/media/39568/st09434-en19-vf.pdf>

² Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo “Un sistema impositivo justo y eficaz en la Unión Europea para el Mercado Único Digital”, (2017) 547 final, Bruselas, 21 de septiembre de 2017.

Es decir, la normativa vigente no se encuadra dentro del contexto actual, ni refleja la evolución digital que venimos experimentando desde hace décadas, donde las empresas cuentan con numerosos activos intangibles que provocan problemas a la hora de ser valorados. Dado lo cual, los organismos responsables están tratando de encontrar soluciones para conseguir una nueva fiscalidad justa y más adecuada a la transformación económica que permita la creación de un marco fiscal estable y equilibrado. De hecho, hace años que organismos y personalidades de gran importancia, especialmente en el ámbito europeo, han reconocido los retos que supone la economía digital para la fiscalidad internacional. Así se han manifestado algunos entes europeos, como la OCDE (“Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos”) en un informe de 2015, donde señalaban los principales retos fiscales procedentes de la digitalización de la economía; el ex-presidente de la Comisión Europea, Jean-Claude Juncker, en su carta de intenciones en 2017; o varios Ministros de Finanzas de diferentes Estados miembros de la UE.

Lo que se pretende con esta reforma fiscal es la aproximación al establecimiento de un mercado único digital, y más concretamente introducir una medida de fácil aplicación y que permita conseguir una competencia equitativa mientras se trata de alcanzar una solución global. Una medida que tenga como sujeto pasivo a las empresas que presten ciertos servicios digitales y graven los ingresos obtenidos por éstas, que permita garantizar la justicia social y eliminar las lagunas legales actuales que dan pie a las empresas digitales a evadir impuestos en los países en los que desarrollan su actividad.

Para ello, lo ideal sería aunar los esfuerzos en el ámbito internacional dirigidos a la planificación de una normativa fiscal armonizada y cohesionada; de hecho, ya existen movimientos europeos dirigidos a lograr este objetivo. No obstante, en tanto que se trata de alcanzar esa meta algunos países han decidido no esperar y comenzar a tomar medidas al respecto.

Dado que se trata de un tema de gran actualidad y muy ligado al ámbito económico, sobre el que no existe mucha doctrina al respecto, no es de extrañar que gran parte del estudio se apoye en artículos de prensa (actualidad) y trate sobre aspectos económico-financieros.

1.1. Objetivos

Con este trabajo pretendemos analizar este impuesto de nueva creación, tanto desde un punto de vista teórico como desde un punto de vista práctico, y valorar su utilidad e implementación hasta el momento.

Para ello la idea es comenzar con un enfoque introductorio amplio donde contextualizar acerca del nuevo modelo de negocio que está surgiendo impulsado por los avances tecnológicos (y más concretamente por Internet), y dejar constancia de los argumentos que hay detrás y respaldan la idea de esta tributación; con una primera mención a la tarea de la OCDE que dio pie a todo este proceso de legislación, dejando sus más recientes actuaciones para su posterior análisis al final del informe.

El hecho de tratarse la economía digital de un nuevo modelo aún en desarrollo y muy abstracto dificulta en gran medida la legislación, y con ello la tributación. Por eso, al igual que se exponen de los argumentos que se esgrimen a favor de la imposición de este impuesto, también resulta importante mencionar la problemática que conlleva, así como las dudas que hay acerca de cómo llevarlo a cabo (definir la base imponible, hacerlo impuesto directo, indirecto...). No obstante, considero que resulta más interesante ubicar este apartado de argumentos contrarios a la fiscalización digital después de haber realizado un análisis jurídico del pretendido impuesto; ya que la mayoría de dichos argumentos se basan en conceptos teóricos que estudiaremos en los puntos 4 y 5.

Después de este primer plano de puesta en contexto el objetivo es ir progresando en el desarrollo hacia una segunda fase más académica, donde se pretende realizar un segundo planteamiento más teórico acerca del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales en España, del proyecto de ley que se presentó sobre el mismo y todos los supuestos que contemplaba; así como de las formas de tributación similares que han implantado otros países, principalmente europeos (Italia, Francia y Reino Unido).

Finalmente, como se ha explicado anteriormente, el objetivo principal y de fondo del trabajo es valorar lo pragmático de la norma y su necesidad de armonización en el contexto internacional, desde un enfoque de actualidad. En esta tercera parte hablaremos de la posición que está tomando Estados Unidos, y de los conflictos comerciales y arancelarios que está provocando esta intención impositiva (con ejemplos como el de Canadá o Francia); así como de las últimas cumbres celebradas para abordar el tema

de la fiscalización digital (Foro de Davos, G20, reuniones OCDE...). Además, volveremos a hablar de la OCDE, retomando sus más recientes actuaciones tras la intervención de Estados Unidos para poder ver las consecuencias que ha tenido la intervención de Donald Trump en el curso de los acontecimientos.

2. ECONOMÍA DIGITAL Y COMERCIO ELECTRÓNICO

La progresiva implementación de los avances tecnológicos en información y comunicaciones han permitido el desarrollo de una nueva forma de comercio: el comercio electrónico. De acuerdo con la CNMC, una definición adecuada para este concepto sería “toda transacción realizada electrónicamente a través de Internet, excluidas las realizadas en cajeros automáticos, EDI, con independencia del medio de pago utilizado, y del mecanismo de intercambio utilizado (adhesión, subasta, negociación entre las partes, etc.).” La Unión Europea por su parte, en la Directiva 2000/31 CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 8 de junio de 2000, relativa a determinados aspectos jurídicos del comercio electrónico del mercado interior; fija las características esenciales de esta nueva forma de comercio:

- Es una forma de comercio a distancia, gracias a la cual se hace más cómodo el procedimiento para el consumidor que no necesita desplazarse. Esta cualidad del comercio electrónico ha hecho posible la eliminación de las barreras geográficas.
- Se lleva a cabo vía electrónica, a través de las plataformas que han surgido con el desarrollo de las TIC (Tecnologías de la Información y de la Comunicación). El hecho de que el comercio se ejecute en plataformas de soporte virtual posibilita la disponibilidad de este las 24 horas del día.
- Se realiza a petición individual del consumidor. En este nuevo tipo de comercio el consumidor adquiere importancia frente al comercio anterior, aquí el consumidor se dirige al productor solicitando el bien o servicio que éste oferta sin necesidad intermediarios ni de incurrir en costes extraordinarios de logística o personal. Se producen sinergias entre el usuario que participa del negocio y el IP³.

Como veníamos diciendo, el desarrollo de las TIC ha posibilitado la aparición del comercio electrónico, y con él ha surgido una nueva forma de economía basada en la digitalización. Según su propia definición, un modelo de negocio está siempre asociado

³ OCDE (Chapter 2, 2018), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OCDE/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OCDE. Disponible en: <https://doi.org/10.1787/9789264293083-en>.

siempre a la creación de valor. Así, este nuevo modelo de negocio surge de la introducción de las TIC en la cadena de valor, transformando la creación de valor en sí misma. El contenido generado por el usuario es un activo extremadamente valioso para muchas empresas, ya que atrae tráfico, contribuye a crear confianza y, en algunos casos, puede representar el núcleo del negocio⁴.

Siguiendo la misma línea, la transformación de la cadena de valor ha dejado desfasados los sistemas tributarios, surgiendo la necesidad de regular este nuevo modelo económico. Atendiendo a las palabras del presidente del Consejo Europeo, Donald Tusk: *“La economía digital es un reto para nuestros sistemas tributarios. Lo más destacado del debate es que se ha confirmado el deseo de todos los dirigentes de seguir trabajando para lograr una solución eficaz y justa”*.

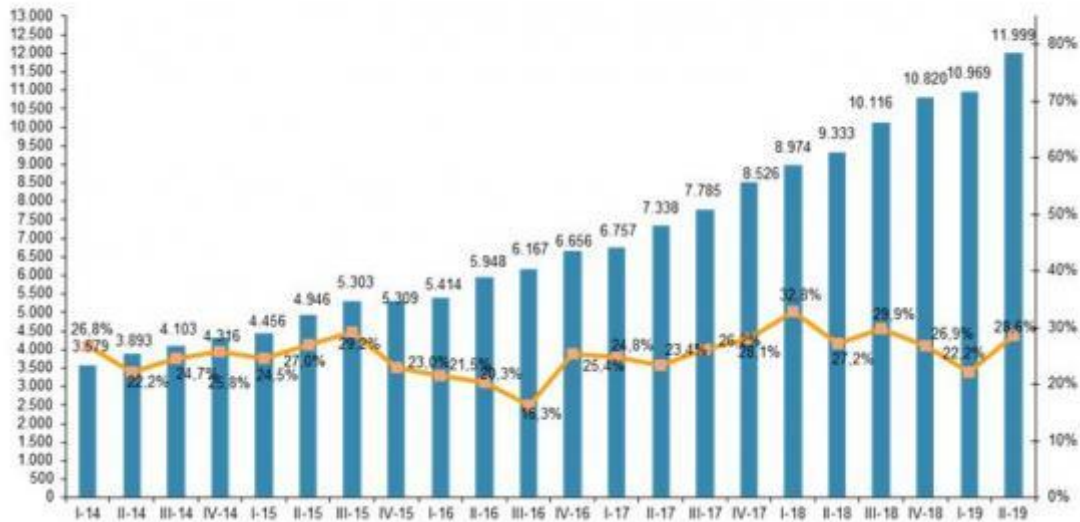
En esta nueva era de la economía, las diferencias entre consumidores y productores que mencionábamos anteriormente van desapareciendo. El avance tecnológico da pie a unas relaciones comerciales cada vez más avanzadas, donde el consumidor está más informado y dispone de un mayor abanico de posibilidades, lo cual hace desaparecer la influencia que antiguamente tenía el productor sobre aquel. No obstante, pese a que resulta favorable en la mayoría de los casos, no siempre es posible desarrollar una digitalización absoluta del negocio. Existen algunas partes que resultan imposibles de apartar de lo físico. Es decir, hay que saber emplear los avances tecnológicos de una manera eficiente, no siempre es conveniente virtualizar el proceso.

En España, de acuerdo con datos de la CNMC (Comisión Nacional del Mercado de Competencia), el comercio electrónico aumentó hasta alcanzar casi los 12.000 millones de euros en el segundo trimestre, lo cual supone un 3.86% del PIB español ese mismo trimestre. Como decíamos antes, no todos los tipos de negocio pueden disfrutar de la misma manera los beneficios que reportan las TIC. Así, hay algunos modelos de negocio donde se estos avances tecnológicos se encuentran mucho más integrados que en otros; por ejemplo, mientras que las actividades relacionadas con el transporte facturaron algo más de los 1.900 millones de euros en e-commerce este segundo trimestre, lo que supone

⁴ OCDE (Chapter 2, 2018), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OCDE/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OCDE. Disponible en: <https://doi.org/10.1787/9789264293083-en>.

un 16% del total; otros sectores como el de los servicios de limpieza o el de hogar e iluminación facturaron por debajo de los 50.000 euros en comercio electrónico.

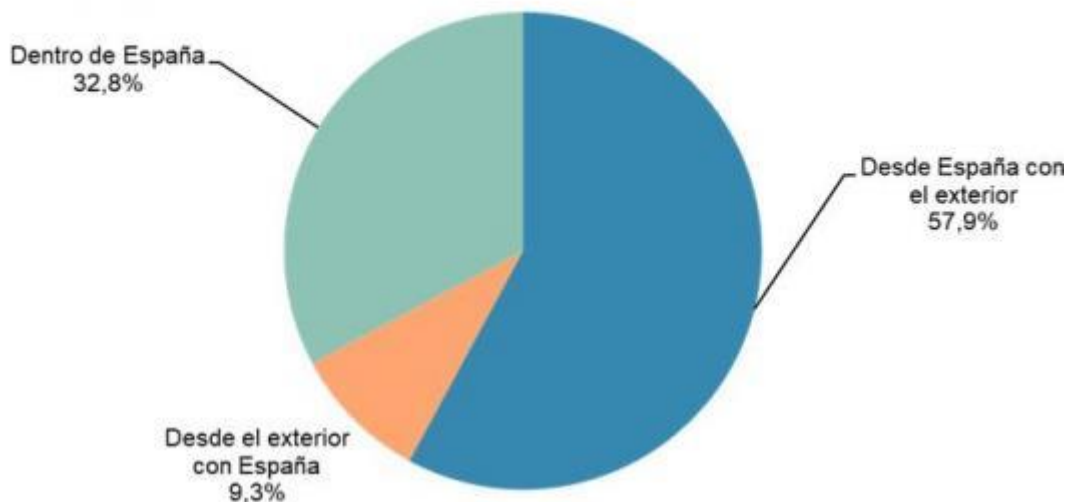
EVOLUCIÓN TRIMESTRAL DEL VOLUMEN DE NEGOCIO DEL COMERCIO ELECTRÓNICO Y VARIACIÓN INTERANUAL (millones de euros y porcentaje)



Fuente: CNMC (azul = millones de euros; amarillo = porcentaje)

Con todo, las cifras de nuestro país todavía distan de las cifras de los países de Europa Occidental, donde se concentran cerca de dos terceras partes del total de las transacciones electrónicas europeas.

NÚMERO DE TRANSACCIONES DEL COMERCIO ELECTRÓNICO SEGMENTADO GEOGRÁFICAMENTE (II-19, porcentaje)



Fuente: CNMC

3. DOCTRINA

3.1. A favor

3.1.1. OCDE

Llegados a este punto resulta conveniente hablar sobre el plan de la OCDE coloquialmente conocido bajo las siglas BEPS (“Action Plan on Base Erosion and Profit Sharing”). En el año 2013, la OCDE comenzó un estudio de fiscalidad internacional⁵ y desarrolló este plan con el fin de evitar que las multinacionales implementaran políticas fiscales agresivas, y tratar que los beneficios quedasen gravados en el territorio en el que tuviera lugar la creación de valor. En él se incluían 15 políticas con las que se pretendían abordar las preocupaciones derivadas de la digitalización, las cuales fueron desarrolladas posteriormente⁶ por la OCDE. Este estudio es el precursor de una serie de informes posteriores publicados por la OCDE, entre los que destaca el “Action 1” publicado en 2015, relativo a los desafíos de la economía digital⁷.

3.1.2. UE

De acuerdo con estudios de la Comisión Europea⁸ las empresas digitales crecen un 11% más rápido que el resto de las multinacionales. Sin embargo, el mismo estudio demuestra que las empresas virtuales tienen casi la mitad de presencia física que las empresas tradicionales y que pagan tan sólo un 9.5% de impuestos frente al 23.2% que abonan las segundas.

Como veníamos diciendo, la digitalización de la economía está provocando una desaparición de las relaciones físicas y los nexos de unión territoriales. Lo anterior

⁵ OCDE (2013), Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, OCDE. Disponible en: https://www.OCDE-ilibrary.org/taxation/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting_9789264202719-en

⁶ 2015

⁷ OCDE (2015) Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report. Disponible en: <https://www.OCDE.org/tax/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm>

⁸ Fair Taxation for the Digital Economy. Comisión Europea. Disponible en: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/factsheet_digital_taxation_21032018_en.pdf

provoca que sea difícil de identificar la conexión entre el lugar de tributación y el lugar donde se genera el valor. Lo que este proyecto pretendía era la creación de un nuevo vínculo basado en la “presencia económica significativa”, que se puede definir según el emplazamiento de sus ingresos, usuarios y factores digitales.

3.1.3. España

Como veremos a continuación, numerosas personalidades y entidades de todos los niveles territoriales se han pronunciado acerca de esta ansiada medida. Resultan significativas las declaraciones realizadas por Nadia Calviño, actual Vicepresidenta de Asuntos Económicos y Transformación Digital, tras el Consejo de Asuntos Económicos y Financieros de la Unión Europea celebrado en marzo de 2019, cuando aún ostentaba el cargo de Ministra de Economía. Así, según la exministra sería deseable un régimen unitario comunitario en este ámbito. Sin embargo, pese a la opinión del ejecutivo, el Gobierno español decidió no seguir adelante con el proyecto de ley nacional, una vez caducado este, con el fin de colaborar con la OCDE y centrar sus esfuerzos en conseguir una adopción internacional coordinada.

3.1.4. Otros

Otras personalidades de nivel supranacional también se han pronunciado a cerca de la necesidad de la necesidad de actualizar la normativa fiscal vigente hasta la fecha y de conseguir un impuesto, preferiblemente de manera cohesionada a nivel internacional, que grave las nuevas formas de negocio digital. En esta línea encontramos las declaraciones del letonio Valdis Dombrovskis, vicepresidente de la Comisión Europea y Comisario europeo del Euro y de Diálogo Social, quien afirmó:

“Preferiríamos normas acordadas a nivel mundial, incluyendo a la OCDE. Pero la cantidad de beneficios que actualmente no están siendo gravados es inaceptable. Necesitamos urgentemente llevar nuestras reglas de impuestos al siglo XXI poniendo en marcha una nueva solución integral y a prueba de futuro”⁹

⁹ Fair Taxation for the Digital Economy. Comisión Europea. Disponible en: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/factsheet_digital_taxation_21032018_en.pdf

También Pierre Moscovici, ex Comisario europeo de Asuntos Económicos y Financieros, Fiscalidad y Aduanas; afirmó que la regulación fiscal se había quedado desfasada y manifestó la necesidad de renovarla de acuerdo con el paradigma económico actual:

*“Nuestras normas previas a Internet no permiten a nuestros Estados miembros gravar con impuestos a las empresas digitales que operan en Europa si tienen poca o ninguna presencia física aquí. Esto representa un agujero negro cada vez más grande para los Estados miembros, porque la base impositiva se está erosionando. Es por eso por lo que estamos presentando un nuevo criterio legal, así como un impuesto provisional para las actividades digitales.”*¹⁰

3.2. En contra

Pese a todos los argumentos que respaldan la creación de un impuesto que grave el nuevo panorama socioeconómico que ha surgido en los últimos años, así como pese a todos los intentos de armonización y homogenización de las entidades internacionales; no son pocas las partes que se oponen a este intento de imposición fiscal. En esta postura, nos encontramos con instituciones como la AES¹¹ o Adigital, y países como Suecia, Irlanda o Estados Unidos; que se oponen frontalmente a esta medida. Como consecuencia de la oposición de ciertos países europeos¹² la propuesta europea de creación de un impuesto que grave a las tecnológicas no volverá a debatirse hasta que la OCDE llegue a un acuerdo.

De acuerdo con un informe expedido por la OCDE en marzo de 2018¹³ las medidas para regular la digitalización de la economía, entre las que el ISD se erige como medida nuclear, conllevan varios posibles riesgos derivados de su ejecución. Entre todos ellos, la OCDE distingue los más relevantes:

¹⁰ Fair Taxation for the Digital Economy. Comisión Europea. Disponible en: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/factsheet_digital_taxation_21032018_en.pdf

¹¹ Asociación Española de Startups

¹² Finlandia, Suecia, Irlanda y Dinamarca

¹³ OCDE/G20 (2018), Base Erosion and Profit Shifting Project. Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report, OCDE. Disponible en: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report_9789264293083-en

- La imposición de un gravamen a las compañías tecnológicas, grandes precursoras y líderes en el desarrollo de las TIC, podría suponer un incentivo negativo a la hora de invertir en I+D; lo que podría llevar a una desaceleración en el desarrollo y en el progreso.
- Como ya han afirmado algunas compañías, en caso de que el ISD salga adelante éste no supondría ningún coste directo para la empresa ya que trasladarían el mismo al cliente, el cual sería el principal perjudicado. En un informe reciente de PWC sobre la fiscalidad digital podemos comprobar que *“el 64% de los directivos asegura que si se crean nuevos impuestos sobre actividades digitales en mercados donde ya están presentes, trasladarán esos costes a los clientes”*¹⁴
- Introducir un nuevo impuesto también supone un coste para la administración ya que debe contar con una estructura organizativa eficiente y capaz de llevar a cabo el seguimiento y el cobro del mismo. Generalmente, este gasto extra en el que incurre el Estado suele verse respaldado por el mayor aumento recaudatorio que conlleva el gravamen, aunque puede que en un escenario tan difuso como el de la economía digital las empresas consiguieran desarrollar técnicas de ingeniería fiscal para burlar el pago del ISD y que únicamente se consiguiese un Estado más costoso e ineficiente.
- La administración no sería la única que se vería obligada a adaptarse al nuevo tributo, también para las empresas supondría un coste adicional conseguir la cohesión, al que se debe sumar el pago del impuesto en sí.
- Potenciales problemas de sobrecarga fiscal en supuestos en los que no se pudiese llegar a evitar la doble imposición.

Además de las partes mencionadas anteriormente, también encontramos algunas instituciones que no son partidarias de implantar un impuesto digital. Entre ellas podemos señalar la Federación Bancaria Europea, que se mostró contraria a la propuesta de

¹⁴ Poza, R. (22 de junio de 2018), Por qué el debate sobre la fiscalidad digital debería importarnos a todos, PWC. Disponible en: <https://ideas.pwc.es/archivos/20180622/debate-fiscalidad-digital/>

Directiva de la Comisión sosteniendo que podría tener repercusiones negativas sobre el viejo continente el hecho de que regulara la situación de forma dispar al resto del mundo.

Junto a la existencia de detractores a esta nueva medida nos encontramos con la oposición de un sector de la jurisprudencia por considerarla contraria al Derecho.

3.2.1. Artículo 107 TFUE

El citado artículo del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea se ha convertido en una de las principales armas esgrimidas por los opositores a la creación del ISD pretendido por la OCDE. El motivo, es que consideran esta nueva normativa fiscal como discriminatoria y contraria a la competencia. Sus alegaciones se basan en que el impuesto está dirigido intencionadamente a un reducido número de empresas, y que se le ha dotado de instrumentos para conseguir tal fin. Si atendemos al artículo 107 TFUE, éste reza en su primer párrafo:

“Salvo que los Tratados dispongan otra cosa, serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones.”¹⁵

Podemos ver que la finalidad del artículo 107 TFUE es proteger la competencia, prohibiendo cualquier forma de intervención estatal que conlleve un beneficio potencial a una parte de los competidores, provocando a su vez un perjuicio para la contraparte. Un elemento imprescindible de este artículo sería la intencionalidad del Estado en el momento de promulgar la ventaja competitiva objeto de estudio, así como la justificación que respalde a la misma. De esta manera, cuando una norma cause una mejora en términos de competencia a una parte del mercado frente a la otra; siendo esta la finalidad perseguida al promulgarse, y que carezca de ningún motivo que la justifique, será considerada ilegal y contraria al orden público.

¹⁵ Art. 107 TFUE

3.2.2. Sentencia Polonia 16 de mayo de 2019

El impuesto a los servicios digitales que se está tratando de introducir en Europa guarda una gran relación, a nivel jurisprudencial europeo, con esta sentencia del Tribunal General de la UE¹⁶ a cerca de un impuesto del sector minorista que trató de introducir el gobierno polaco y a su posterior calificación por la Comisión.

Como decíamos, en 2016 el ejecutivo de Polonia trato de implantar en su territorio una norma fiscal relativa a la venta minorista con carácter progresivo y que dejaba exentas a empresas que no alcanzasen una cifra de negocios determinada, argumentando que se trataba de lograr una mejor redistribución de riqueza. Sin embargo, la Comisión Europea consideró que, en base al mencionado artículo 107 TFUE, la progresividad presente en dicha medida suponía una ayuda estatal a empresas con un bajo volumen de negocios¹⁷. Es decir, para la Comisión, la exención respecto al nuevo impuesto planteado por el gobierno polaco concedía una ventaja competitiva a aquellas empresas a las que les era aplicada¹⁸ y era por ello incompatible con el mercado interior e ilegal, apoyando su afirmación en el 107 del que venimos hablando.

No obstante lo anterior, el Tribunal General de Asuntos Acumulados, contrariamente a lo expuesto por la Comisión, estableció que el carácter progresivo “...no implica, por sí mismo, la existencia de una ventaja selectiva.”¹⁹ Por lo tanto, de acuerdo con el Tribunal General, la progresividad de dicho impuesto sí que era coherente con los objetivos redistributivos perseguidos por el gobierno de Polonia. Lo cual no significa que en algunos supuestos la progresividad de una norma fiscal no pueda ser considerada como selectiva o arbitrariamente beneficiosa para con un sector de la competencia.

A pesar de desdecir a la Comisión²⁰, el Tribunal General confirmó:

¹⁶ Sentencia del Tribunal General de la Unión Europea de 16 de mayo de 2019 en los Asuntos Acumulados T-836/16 y T-624/17, República de Polonia contra Comisión Europea, ECLI:EU: T:2019:338

¹⁷ STC apartado 11

¹⁸ STC apartado 58

¹⁹ STC apartado 92

²⁰ STC apartado 103

1. que dentro del concepto de ayudas de estado al que se refiere el artículo 107 TFUE se enmarcan tanto las prestaciones estatales, que conlleven una salida de fondos de propiedad pública, como *“las intervenciones de Estado que, bajo formas diversas, alivian las cargas que normalmente recaen sobre el presupuesto de una empresa y que, por ello, sin ser subvenciones, en el sentido estricto del término, son de la misma naturaleza y tienen efectos idénticos”*²¹
2. como decíamos antes, que en algunos supuestos, en los que la finalidad perseguida es simplemente el beneficio competitivo de cierta parte del mercado sin una justificación que lo sustente, la progresividad de una norma tributaria pueda ser considerada contraria al mercado²².

Este último apunte va a ser fundamental a la hora de discutir la legalidad de los impuestos dirigidos a gravar a las grandes empresas tecnológicas, puesto que deja abierta la posibilidad de que la progresividad y selectividad sean contrarias a la competencia del mercado.

3.2.3. *Impuesto Digital*

De acuerdo con el artículo 107 del Tratado Fundamental de Funcionamiento de la Unión Europea, las ventajas competitivas otorgadas por el Estado de manera arbitraria que modifiquen la competencia serán consideradas contrarias al mercado. En esta línea encontramos la sentencia anterior, donde el Tribunal General de Asuntos Acumulados de la UE establece que dentro del concepto de ayuda de estado nos encontramos tanto prestaciones positivas, que impliquen una salida de fondos del erario, como exenciones fiscales. Haciendo un último inciso respecto a lo anterior, dentro de la categoría de exención fiscal incluimos a su vez los privilegios otorgados por las normas fiscales de carácter progresivo, como lo son el impuesto frente al comercio minorista que quería imponerse en Polonia y que ha sido objeto de análisis; así como el impuesto sobre determinados servicios digitales que se está planteando a lo largo de todo el mundo.

²¹ STC apartado 57

²² STC apartado 94

Resulta llamativa la similitud entre los dos casos que acabamos de mencionar dado que en ambos se dan normativas fiscales con finalidades redistributivas que tratan de afectar a las empresas más grandes del sector, y para ello en ambos casos se trata de conseguir este objetivo mediante la fijación de umbrales. De acuerdo con el Tribunal General el uso de umbrales no significa de por sí una ventaja arbitraria²³, aunque si la evidencia de que se pretende conseguir una mejora competitiva discriminatoria es suficientemente fuerte sí que entraría en juego el artículo 107 TFUE.

Como decíamos antes, una parte de la doctrina es contraria a la aplicación del ISD. En sus fundamentaciones alegan que el impuesto constituye una violación a la situación competencial de acuerdo con el art. 107 TFUE, y que además el tributo constituye en sí mismo una transgresión al marco jurídico de la Unión, en el que se prohíbe la discriminación con base en la nacionalidad (entre otras)²⁴. Esta contraparte opuesta a la promulgación del ISD sostiene que los umbrales que presenta la ley están diseñados indirectamente para que únicamente tengan que hacer frente al pago del impuesto las multinacionales extranjeras.

Ante lo anterior los Estado presentan el tributo como neutral, defendiendo que afecta del mismo modo tanto a empresas originarias del Estado en cuestión como extranjeras. Sin embargo, existe una base jurisprudencial bastante amplia según la cual resulta suficiente demostrar que el impuesto es afecta principalmente a las grandes empresas multinacionales para que pueda considerarse que afecta de manera selectiva con base en la nacionalidad²⁵, aunque el mismo sea presentado como neutro por el Estado ejecutor.

²³ STC apartado 92

²⁴ Artículo 21. Carta de los Derechos Fundamentales de la UE.

²⁵ STC apartado 100

4. UNIÓN EUROPEA: IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES

Pese a los esfuerzos que se están dando por los organismos reguladores y coordinadores económicos y de mercado, implantar un régimen fiscal definitivo mundial que resuelva todos los problemas que se derivan del auge de la economía digital no es tarea fácil.

Conviene señalar llegados este punto el papel que ha jugado la Unión Europea, y más concretamente la Comisión Europea, como institución que ostenta la iniciativa legislativa, y el Consejo Europeo, órgano capaz de realizar propuestas y recomendaciones a la Comisión. Mientras se trata de encontrar una solución internacional a este problema, los Estados se ven sometidos a presiones para actuar al respecto. El riesgo de fragmentación del mercado único, ocasionado por el individualismo de los distintos Estados miembros a la hora de tomar medidas frente al problema y la consecuente descoordinación jurídica, ha llevado a la UE a la elaboración de un tributo de fácil aplicación que grave los ingresos procedentes de la prestación de servicios digitales, evitando así la inseguridad y la descoordinación jurídicas.

4.1. Antecedentes

Tanto OCDE, como los estados miembros del G-20, como la UE; colaboran desde hace varios años en esta tarea legislativa. La labor de la OCDE comienza con el Plan BEPS, del que hemos hablado anteriormente, cuyo objetivo era evitar que las multinacionales evitasen sus obligaciones fiscales aprovechándose de las diferencias fiscales territoriales. De este modo se sentaron las bases de una regulación fiscal unitaria y coordinada.

Los primeros esfuerzos en este ámbito se dieron en 2015, con un informe presentado ante la Comisión Europea a mediados de 2015 bajo el título “Comission Expert Group of the Digital Economy”, donde se recalca la obligación de coordinación internacional para lograr una tributación cohesionada y equitativa. Más adelante, en 2017, Consejo y Comisión Europea organizaron una cumbre donde se sentaron las bases para lograr el Mercado Único Digital Europeo. Ese mismo año, dirigentes de la UE denunciaron la insuficiencia de del sistema impositivo existente en ese momento y la necesidad de desarrollar un sistema que se adaptara a la nueva etapa digital que se estaba viviendo. Posteriormente, fue el Consejo quien plasmó la importancia de los datos en la cadena de

valor y el requerimiento de conseguir una normativa fiscal acorde con el principio de igualdad y el de proporcionalidad.

Así, todos estos esfuerzos convergen en marzo de 2018, cuando la Comisión Europea propuso la creación del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (IDSD), con el que se esperaba la recaudación aproximada de 5.000 millones de euros anuales. Éste es un impuesto de fácil aplicación y naturaleza indirecta, que recae sobre los ingresos derivados de ciertos servicios digitales de las grandes multinacionales del sector. Dichos ingresos se gravarán en el Estado en el que se imputen, este es aquel en el que se encuentre el usuario que haya contribuido a la creación de valor.

Como ya hemos señalado, esta medida nace con carácter de provisionalidad. De acuerdo con el estudio de impacto que fue realizado por esta misma institución, una clara mayoría considera más adecuado un tributo adoptado a nivel global, que permitiría hacer frente a esta nueva realidad de manera más coordinada y eficaz.

4.2. Propuesta de Directiva de 21 de marzo, 2018

Como hemos dicho, el 21 de marzo de 2018 salió a la luz la propuesta de directiva de la Comisión Europea²⁶ con la que nació el Impuesto de Servicios Digitales. La creación del ISD fue propuesta por el Consejo Europeo, haciendo uso de su capacidad para realizar recomendaciones a la Comisión, así como de proponer normativa. De este modo, se el ISD se trata de un gravamen del 3%²⁷ aplicable a los ingresos provenientes de aquellos servicios digitales donde la participación del usuario resulta fundamental para la obtención de tales beneficios.

A lo largo de los primeros artículos de la presente Directiva se explican de manera detallada sus disposiciones específicas. En ellos se definen cuestiones de suma importancia para la aplicación de la presente medida, tales como el hecho imponible (art. 3), el sujeto pasivo (art. 4) o la forma de calcular la imposición.

²⁶ Propuesta de Directiva del consejo “relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales” [COM(2018) 148 fina]

²⁷ Artículo 8. Propuesta de Directiva del consejo.

En lo referente a la actividad imponible, si analizamos la Directiva podremos comprobar que el ISD gravará los ingresos que procedan de la prestación de servicios digitales concretos, únicamente aquellos en los que es término esencial la participación de los usuarios para la creación de un valor añadido²⁸. Este último inciso resulta sumamente importante para comprender que el ISD solamente afectará a aquellos modelos de negocio que no podrían darse de no ser por la implicación de los usuarios que intervienen en ellos.

Este concepto de usuario creador de valor también deviene fundamental a la hora de determinar el Estado miembro frente al que se adeudan las empresas que prestan tales servicios digitales; según el artículo 5, el Estado legitimado para gravar la actividad económica de dichas empresas será el Estado en el que se encuentran situados los usuarios durante el ejercicio correspondiente²⁹. Por lo tanto, cada Estado miembro estará legitimado para gravar en cada ejercicio la proporción de ingresos imponibles obtenidos en el mismo procedentes de la actuación de los usuarios que residen en él.

No obstante, lo anterior no significa que todas las empresas dedicadas a la prestación de servicios digitales referidos por el artículo 3 estén obligadas al pago de este impuesto. De acuerdo con la propuesta, podremos ver que únicamente quedaran gravadas sus actividades en el caso de que la empresa sujeta al mismo cumpla los siguientes requisitos³⁰: su importe total de ingresos mundiales del último ejercicio debe ser superior a 750 millones de euros; su importe de ingresos imponibles que haya generado en la Unión Europea tiene que superar los 50 millones de euros. Estos dos requisitos reflejan la intención del legislador de tratar de equilibrar las diferencias entre los competidores, además de la función recaudatoria propia de cualquier medida fiscal. Así, mediante el establecimiento de estos dos criterios se limita el gravamen a las grandes empresas mundiales, con mayor capacidad para atraer un gran número de usuarios que colaboren en la creación de valor, y que mantengan una sólida posición en el mercado europeo. De esta manera, se trata de dejar al margen del mismo a las pequeñas y medianas empresas, dando lugar a una carga fiscal equitativa que refleje el principio de proporcionalidad.

²⁸ Artículo 3. Propuesta de Directiva del consejo.

²⁹ Artículo 5. Propuesta de Directiva del consejo.

³⁰ Artículo 4. Propuesta de Directiva del consejo.

En su propuesta, la Comisión también dejaba constancia de la existencia de determinados modelos de negocio digitales a los que no les era de aplicación este gravamen. De este modo, no sería aplicable el ISD³¹ a las empresas que prestasen servicios financieros, a las de servicios de mensajería instantánea, o a las ventas minoristas en el sitio web del proveedor sin intermediarios; entre otras.

Finalmente, tras numerosos debates entre los Estados miembros relativos al Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, quedó evidenciada la discrepancia entre ellos. En la reunión ministerial de marzo de 2019, ante la falta de un acuerdo unánime, la presidencia mantuvo que continuarían con el trabajo de cara a 2020³². Irlanda, Dinamarca, Finlandia y Suecia fueron los principales opositores de esta reforma fiscal³³. Por lo tanto, dado que es necesaria unanimidad para poder proceder a la armonización fiscal digital, no se logró el acuerdo internacional, de modo que los Estados que sí eran favorables a la adopción del impuesto decidieron tomar medidas a nivel nacional dirigidos a gravar determinados servicios digitales.

4.3. Marco europeo actual

Tal y como adelantó la presidencia de la reunión ministerial, la intención de lograr un tributo unificado que grave a los servicios fiscales no ha desaparecido y se espera que se resuelva el problema este 2020, tal y como se puede apreciar en el guion de notas preparativas de la reunión ECOFIN del 8 de noviembre de 2019³⁴. No obstante, de estas notas también se desprende que ciertos estados continúan teniendo reticencias frente a algunos puntos de la nueva norma. De acuerdo con el “Informe provisional de la OCDE sobre los desafíos fiscales derivados de la digitalización” publicado el 16 de marzo de

³¹ Artículo 6. Propuesta de Directiva del consejo.

³² Economic and Financial Affairs Council, 17 May 2019 (3691st Council meeting). Disponible en: <https://www.consilium.europa.eu/media/39568/st09434-en19-vf.pdf>

³⁴ Presidency state of play note on digital taxation (28 October 2019). Disponible en: <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-13405-2019-INIT/en/pdf>

2018, se pueden agrupar en tres grupos las diferentes visiones que poseen los países de la Unión en lo referente a la materia³⁵:

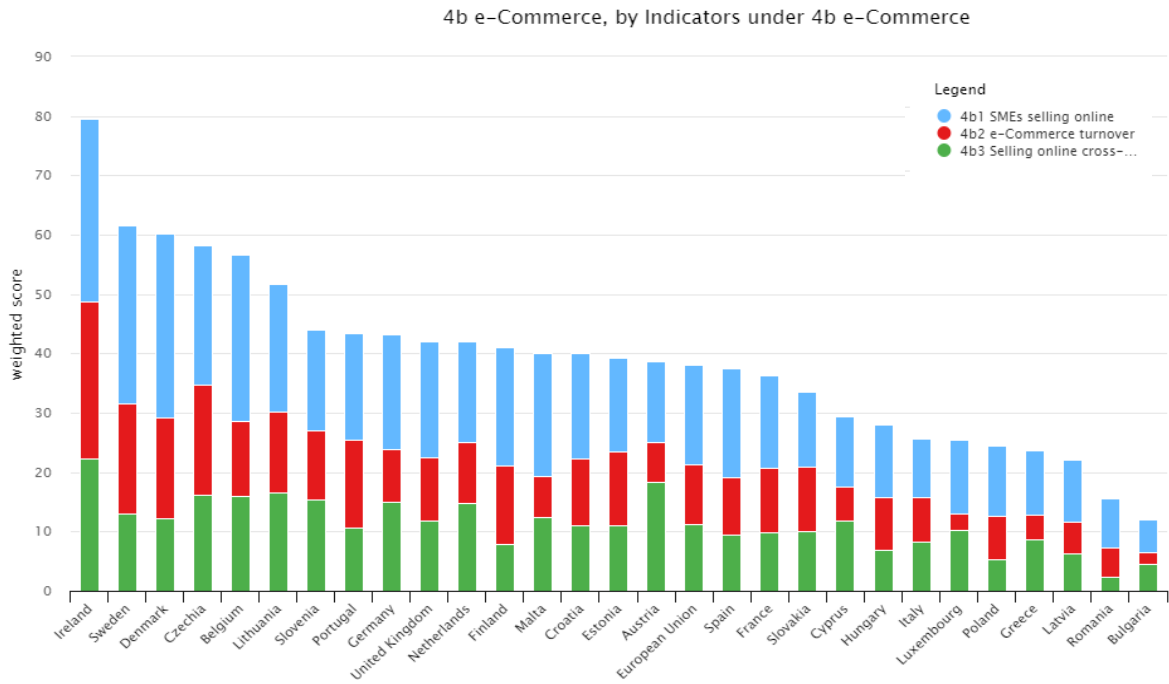
- Algunos países no quieren cambios amplios en los principios fiscales internacionales, aunque si defienden cambios específicos dirigidos a regular la creación de valor dentro de ciertos modelos de negocios digitales. Además, apoyan la creación de medidas provisionales a corto plazo para abordar el tema.
- Otros países sostienen que la digitalización está cambiando toda la economía y, por lo tanto, está dispuestos a formular preguntas fundamentales sobre la asignación de derechos de imposición, pero no cree que sea necesario o deseable delimitar la economía digital.
- Finalmente, el tercer grupo de países cree que el paquete de medidas BEPS ha abordado en gran medida las preocupaciones de la doble no tributación, y actualmente no ven la necesidad de cualquier reforma significativa de las normas fiscales internacionales. Conviene recordar que dicho informe también le dedica un espacio³⁶ a los riesgos que puede acarrear la imposición de un impuesto a los servicios digitales, los cuales constituyen los principales argumentos para todas aquellas partes contrarias al tributo.

Resulta llamativo el hecho de que sean los países con mayores números de comercio digital y de digitalización del negocio los que conforman este tercer grupo en cuanto a la visión que ostentan frente a la adopción de este gravamen. Como decíamos más arriba, Irlanda, Suecia, Holanda, Finlandia, Bélgica... se erigen como los principales opositores de la medida propuesta por el Consejo y, no es casualidad, que se encuentran encabezando los resultados de los dos siguientes gráficos, tanto del comercio digital como del negocio digital³⁷.

³⁵ OCDE (Chapter 5, 2018), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OCDE/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OCDE. Disponible en: <https://doi.org/10.1787/9789264293083-en>.

³⁶ OCDE (Chapter 6, 2018), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OCDE/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OCDE. Disponible en: <https://doi.org/10.1787/9789264293083-en>.

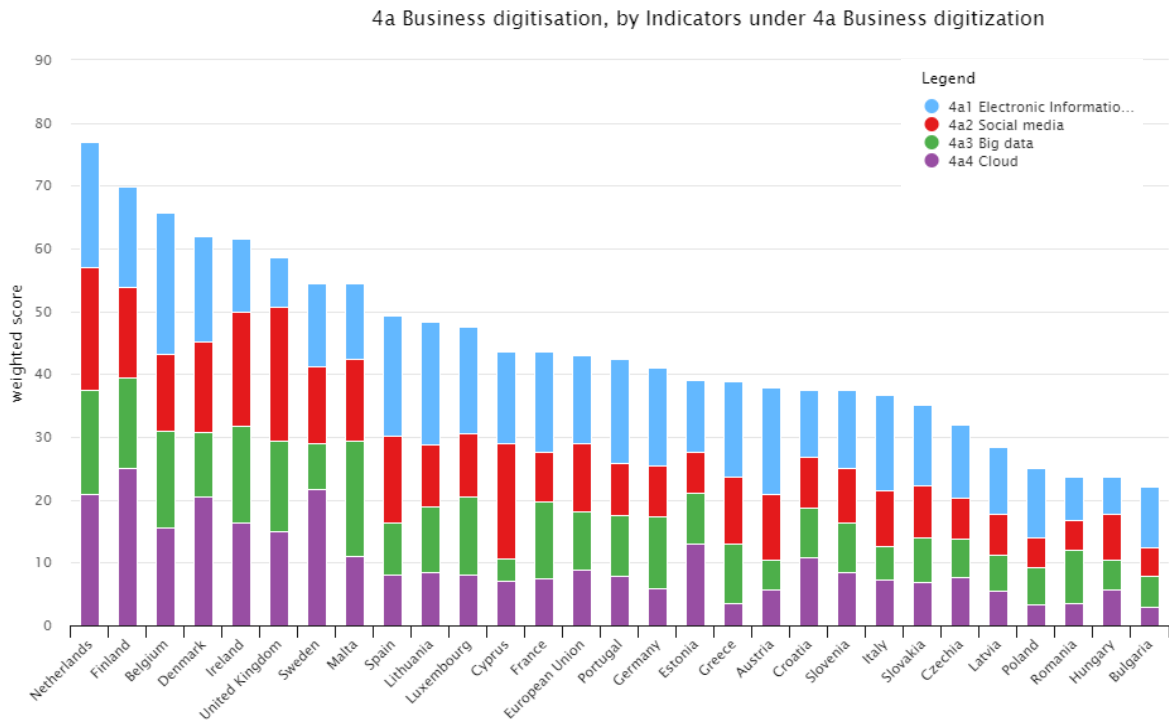
³⁷ Datos obtenidos de la Comisión Europea. Disponible en: <https://digital-agenda-data.eu/datasets/desi/visualizations>



Fuente: European Commission, Digital Scoreboard

Este primer gráfico muestra el peso del comercio electrónico (e-Commerce) por países. A su vez, el tamaño del comercio electrónico se compone de una ponderación ecuánime de tres factores:

- En azul: el volumen de ventas online de las PYMES (SMEs selling online)
- En rojo: el volumen de facturación del comercio electrónico dentro del país (e-Commerce turnover)
- En verde: el volumen de las ventas online transfronterizas (selling online cross-border)



Fuente: European Commission, Digital Scoreboard

El segundo gráfico representa el nivel de digitalización del negocio en los distintos países de la UE. Al igual que ocurría en el gráfico anterior, el valor que muestra este gráfico (la digitalización del negocio), está compuesto por cuatro factores equiponderados:

- En azul: la cantidad de intercambio de información electrónica (electronic information sharing)
- En rojo: el tamaño en redes sociales (social media)
- En verde: el tamaño de las bases de datos (big data)
- En morado: el tamaño de la nube informática de cada país (cloud)

5. LA “TASA GOOGLE” EN ESPAÑA

Ante el fracaso en la adopción del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales propuesto por la Comisión Europea, y dada la cada vez más imperiosa necesidad de regular los nuevos modelos de negocio virtuales; algunos países, como España, decidieron legislar sobre la materia de manera provisional para evitar así la desconexión entre el lugar en el que tributan las empresas y aquel en el que verdaderamente se genera el valor.

5.1. Proyecto de ley

En nuestro caso, el ejecutivo español decidió, tras la negativa a una adopción armonizada a nivel europeo, aprobar una nueva ley que establecía éste mismo impuesto IDSD, pero a nivel nacional. El mismo año (2018) que la Comisión publicó su Propuesta de Directiva, el Gobierno presentó un Anteproyecto de Ley que legislaba sobre la misma materia. El Proyecto, que incorporaba algunas modificaciones en base a observaciones realizadas por interesados sobre el Anteproyecto; fue publicado a principios de 2019, sin embargo, la disolución de las Cortes Generales ante la convocatoria de elecciones generales produjo su caducidad. Tras la reelección del Gobierno, un año después (18 de febrero de 2020) el Consejo de Ministros aprobó³⁸ volver a presentar el proyecto de ley que trata el IDSD en nuestro país ante el Congreso para su tramitación de acuerdo con el procedimiento legislativo pertinente. Actualmente³⁹, proyecto se encuentra en la Comisión de Hacienda, en la parte del proceso correspondiente a las enmiendas⁴⁰. No obstante, de acuerdo con algunos medios, el ejecutivo estaría contemplando la posibilidad de retrasar el cobro efectivo del impuesto a finales de 2020⁴¹.

Tal y como expresa la Exposición de Motivos de este Proyecto de Ley, la estructura de este impuesto nacional es muy parecida al propuesto a nivel europeo, y nace sin vocación

³⁸ Proyecto de ley de los impuestos sobre servicios digitales y sobre transacciones financieras. (28 de febrero de 2020). La Moncloa https://www.lamoncloa.gob.es/consejodeministros/Paginas/enlaces/180220-enlace_impuestos_d.aspx

³⁹ 23 de marzo de 2020

⁴¹ El Gobierno aplazará el pago de la «tasa Google» a diciembre para no molestar a Trump. (2020, 17 febrero). Disponible en https://www.abc.es/economia/abci-gobierno-aplazara-pago-tasa-google-diciembre-para-no-molestar-trump-202002171709_noticia.html

de perdurabilidad, estando vigente hasta que se adopte una medida apropiada a nivel europeo. En ese momento se deberá introducir la normativa internacional, que pasará a formar “*parte del ordenamiento interno*”, tal y como estipula el artículo 96 de nuestra Constitución.

Así también lo dispone el propio Proyecto en su artículo tercero, haciendo referencia al citado artículo de la Constitución, donde se establece que lo dispuesto en por la ley “*se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución española.*”⁴²

Con este impuesto se estima obtener una recaudación cercana a los 1.200 millones de euros anuales, una cifra algo mayor a la prevista por la Comisión. Las diferencias en las expectativas recaudatorias encuentran su explicación en las pocas disparidades existentes entre ambos Impuestos sobre Determinados Servicios Digitales, español y europeo; como, por ejemplo, los 3 millones de umbral mínimo de facturación establecidos por el Gobierno español⁴³, frente a los 5 millones impuestos por la Comisión.

5.1.1. Naturaleza

Éste impuesto, que pretende implementarse con la promulgación del Proyecto, se trata de un impuesto de carácter indirecto⁴⁴, es decir que no atiende a la capacidad económica de las personas a las que grava y toma como objeto imponible el gasto o consumo. Los impuestos indirectos son aquellos que “*gravan la utilización o consumo de la renta, así como determinadas transmisiones patrimoniales que no se desarrollan dentro del tráfico mercantil*”⁴⁵. Por lo tanto, el IDSD gravará la prestación de determinados servicios digitales, que tengan lugar en territorio nacional, sin tener en cuenta la renta o el patrimonio de los que incurran en él basándose únicamente en los pagos realizados.

⁴² Artículo 3

⁴³ Artículo 8, tercer apartado.

⁴⁴ Artículo 1

⁴⁵ López, N. R. (2012). Evolución del sistema tributario en España. eXtoikos, (7), 25-37.

5.1.2. Objeto

Hay distintas opiniones y doctrinas sobre las actividades que se incluyen dentro del ámbito de los servicios digitales. Para despejar toda duda posible, el legislador establece, de una manera idéntica a como lo hizo la Directiva de la UE⁴⁶, qué tipo de servicios tendrán la consideración de digitales a tal efecto. De este modo, el ejecutivo fija en el artículo 4 del Proyecto de Ley los servicios que se entienden como digitales, los servicios de publicidad en línea, los de intermediación en línea y los de transmisión de datos, ofreciendo una descripción de cada uno de ellos para una mejor identificación.

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

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

8. Servicios de transmisión de datos: los de transmisión con contraprestación, incluidas la venta o cesión, de aquellos recopilados acerca de los usuarios, que hayan sido generados por actividades desarrolladas por estos últimos en las interfaces digitales.”⁴⁷

⁴⁶ Artículo 3. Propuesta de Directiva del consejo “relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales

⁴⁷ Artículo 4

5.1.3. Hecho imponible

Con la aclaración anterior el legislador facilita la identificación del hecho imponible del IDSD que, según lo establecido por el artículo 20 de la Ley General Tributaria⁴⁸, “*es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal*”.

Tal y como establece el artículo 5, estarán por lo tanto sujetos al mismo los servicios digitales especificados en el artículo anterior cuya realización tenga lugar dentro del territorio de aplicación del mismo.

No obstante lo anterior, y de acuerdo con las observaciones de Moneo, Í. H. (2020)⁴⁹; el Proyecto, en el punto 10 del mismo artículo, ofrece una definición de lo que se entenderá por “publicidad dirigida”, que parece ampliar el concepto que podría pretender el legislador europeo en la Propuesta de Directiva a “*cualquier forma de comunicación digital comercial*”.

5.1.4. Criterio territorial

Atendiendo al criterio territorial, únicamente se aplicará tal impuesto sobre las prestaciones en las que al menos uno de los usuarios que intervienen en ellas se encuentre dentro del territorio español, tal y como estipula el artículo 2 del Proyecto de Ley. Además, este artículo deja abierta la posibilidad de que tanto Navarra como el País Vasco establezcan su fiscalidad propia en la materia cuando reza “*sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra.*”

Por su parte, el artículo 7 nos indica cuándo se considera que estos servicios digitales han sido realizados dentro del territorio de aplicación del impuesto. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que tales servicios han sido prestados dentro del territorio cuando el usuario se localice en este ámbito territorial. Este artículo entiende que el usuario se ubica dentro del territorio de aplicación del impuesto cuando:

⁴⁸ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

⁴⁹ Moneo, Í. H. (2020). Análisis del proyecto de ley del impuesto sobre determinados servicios digitales. Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos, (445), 8.

“a) En el caso de los servicios de publicidad en línea, cuando en el momento en que la publicidad aparezca en el dispositivo de ese usuario el dispositivo se encuentre en ese ámbito territorial.

b) En el caso de los servicios de intermediación en línea en que exista facilitación de entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios, cuando la conclusión de la operación subyacente por un usuario se lleve a cabo a través de la interfaz digital de un dispositivo que en el momento de la conclusión se encuentre en ese ámbito territorial.

En los demás servicios de intermediación en línea, cuando la cuenta que permita al usuario acceder a la interfaz digital se haya abierto utilizando un dispositivo que en el momento de la apertura se encuentre en ese ámbito territorial.

c) En el caso de los servicios de transmisión de datos, cuando los datos transmitidos hayan sido generados por un usuario a través de una interfaz digital a la que se haya accedido mediante un dispositivo que en el momento de la generación de los datos se encuentre en ese ámbito territorial.”

Finalmente, el legislador introduce una última especificación en este artículo cuando establece, en su cuarto apartado, que se entenderá, admitiendo prueba en contrario, que un dispositivo se encuentra en el lugar que determine su dirección IP.

5.1.5. Sujeto pasivo

De acuerdo con el artículo 36 de la LGT, se entiende por sujeto pasivo al “*obligado tributario que, según la ley, debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo*”⁵⁰.

Al igual que se pretendía en la Directiva europea, el ejecutivo español trata de gravar únicamente a las grandes compañías internacionales de prestación de servicios digitales que se encuentren sólidamente asentadas dentro del territorio español.

⁵⁰ Artículo 36.1

Esto se consigue, o al menos se intenta conseguir, mediante la fijación de ciertos umbrales en el artículo 8 de la ley:

- El primero es idéntico al propuesto por el Consejo, según el cual el impuesto únicamente sería de aplicación a aquellas empresas cuya cifra de negocios neto sea superior a 750 millones de euros en el año natural. Al igual que en el supuesto de la Directiva de la Unión Europea, con este umbral queda clara la intención del legislador de dirigir el impuesto únicamente a empresas de grandes dimensiones a nivel mundial. Además, tal y como se estipula en la Exposición de Motivos, este primer umbral *“permitirá excluir del nuevo impuesto a las pequeñas y medianas empresas y a las empresas emergentes, para las que los costes de cumplimiento vinculados al mismo podrían tener un efecto desproporcionado”*.
- El segundo limita el impuesto a las empresas cuyos *“ingresos derivados de prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto, una vez aplicadas las reglas previstas en el artículo 10, correspondientes al año natural anterior, supere 3 millones de euros.”* La finalidad de este segundo umbral está en la misma línea que el de la propuesta de la UE, con el se pretende limitar la aplicación del impuesto a aquellas empresas que tienen la consideración de significativas dentro del territorio de aplicación del mismo.

Este artículo también precisa que, en el supuesto de que un grupo empresarial supere en su conjunto los dos umbrales, la sujeción al impuesto afectará a todas las empresas integrantes del grupo, independientemente de si superan ambos umbrales de manera individual.

5.1.6. Base imponible

Entendemos por base imponible *“la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible”*⁵¹. Por lo tanto, tal y como estipula el artículo 10, la base imponible del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales estará conformada por todos los ingresos, exceptuando los procedentes de otros impuestos,

⁵¹ Artículo 50 Ley General Tributaria

como es el caso del IVA; procedentes de la prestación de los servicios digitales que comprende el hecho imponible.

El artículo 50 LGT estipula, en su apartado segundo, que la base imponible podrá determinarse por tres métodos distintos, a saber: estimación directa, indirecta y objetiva. Por su parte, el artículo 10 del IDSD establece que la base imponible se determinará por estimación directa, no admitiendo más excepciones que “*las establecidas en las normas reguladoras del método de estimación directa de las bases imponibles*”.

- Servicios de publicidad en línea:
$$\frac{\text{ingresos totales} * \text{dispositivos dentro territorio}}{\text{total de dispositivos}}$$
- Servicios de intermediación en línea en los que exista facilitación de entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre usuarios:

$$\frac{\text{ingresos totales} * \text{usuarios dentro territorio}}{\text{total de usuarios}}$$

En los demás supuestos de servicios de intermediación la base imponible se calculará:

ingresos totales

** usuarios que hayan accedido a la interfaz en el territorio*

- Servicios de transmisión de datos:
$$\frac{\text{Ingresos totales} * \text{usuarios dentro del territorio}}{\text{total de usuarios que hayan generado datos}}$$

En cuanto al supuesto de entidades que se encuadren dentro de un mismo grupo empresarial, el artículo 10 dicta que la base imponible se calculará sobre su valor de mercado.

5.1.7. Devengo

En cuanto al momento temporal en el que se considera que se ha perfeccionado el hecho imponible, el IDSD se presenta como un impuesto de carácter instantáneo en su artículo 9. Según el mismo “*el impuesto se devengará cuando se presten, ejecuten o efectúen las*

operaciones gravadas”. Es decir, el tributo se considerará devengado en el momento de la prestación de los servicios a los que va dirigido.

Según los profesores Tejerizo López, Lozano Serrano, Casado Ollero y Martín Queralt; basándose en el maestro Fernando Saínz de Bujanda⁵², los impuestos *“instantáneos son aquellos impuestos cuyo presupuesto de hecho se agota, por su propia naturaleza, en un determinado período de tiempo. No quiere decir que su duración haya de ser fugaz, sino que basta con que no se prolongue indefinidamente.”*⁵³ Por lo tanto, los impuestos instantáneos se configuran como impuestos que se producen en un único momento, sin importar que la transacción que lo motiva se inicie y se complete en momentos diferentes.

Sin embargo, este artículo también establece que cuando se den *“pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.”*⁵⁴ Por lo tanto, el legislador sigue el mismo razonamiento estableciendo que, en el caso de que se den pagos previos a la prestación del servicio, se entenderá como fecha de devengo cada una de las fechas en las que se van percibiendo los pagos.

Es importante no confundir el período de devengo del hecho imponible con el momento de cobro del impuesto, el cual tendrá lugar al final de cada trimestre natural, tal y como detalla el artículo 14.

5.1.8. Tipo impositivo

Otra de las similitudes más reseñables que guardan ambos impuestos, español y europeo, es el tipo impositivo del 3% propuesto, el cual aparece regulado en el artículo 11 de la misma ley.

⁵² Sainz de Bujanda, F. (1977). Sistema de Derecho Financiero.

⁵³ Impuestos (clases). Disponible en: https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbFljTAAAUMjSwNDtbLUouLM_DxbIwMDCwNzAwuQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoAE3IPUzUAAAA=WKE

⁵⁴ Artículo 9. Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales

5.1.9. Supuestos de no sujeción

El artículo 20 de la LGT prevé el supuesto de que pueda “*completar la delimitación del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción*”. De modo que deja abierta la posibilidad de que la propia ley deje fuera de su alcance determinadas actividades o colectivos. En este supuesto el artículo 6 del Proyecto de Ley excluye del hecho imponible:

- “a) las ventas de bienes o servicios contratados en línea a través del sitio web del proveedor de esos bienes o servicios, en las que el proveedor no actúa en calidad de intermediario;*
- b) las entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes que tengan lugar entre los usuarios, en el marco de un servicio de intermediación en línea;*
- c) las prestaciones de servicios de intermediación en línea, cuando la única o principal finalidad de dichos servicios prestados por la entidad que lleve a cabo la puesta a disposición de una interfaz digital sea suministrar contenidos digitales a los usuarios o prestarles servicios de comunicación o servicios de pago;*
- d) las prestaciones de servicios financieros regulados por entidades financieras reguladas;*
- e) las prestaciones de servicios de transmisión de datos, cuando se realicen por entidades financieras reguladas;*
- f) las prestaciones de servicios digitales cuando sean realizadas entre entidades que formen parte de un grupo con una participación, directa o indirecta, del 100 por cien.”*

Este último supuesto del artículo 6 no excluirá, por lo tanto, los casos en los que tal entidad no cumpla el porcentaje del 100% de participación. Por lo tanto, ello podría dar lugar a problemas de doble imposición, cuando los datos de los usuarios sean transferidos entre dicha entidad y el grupo empresarial.

Respecto al aspecto de la doble imposición, la Propuesta de Directiva de la UE en su consideración 27, incluía una consideración respecto a aquellos casos en los que los ingresos sometidos al impuesto estuvieran a su vez gravados por otros impuestos estatales como el Impuesto de Sociedades, promoviendo la deducción del mismo de la base de tales impuestos:

“Con el fin de reducir los posibles casos de doble imposición cuando los mismos ingresos estén sujetos al impuesto sobre sociedades y al ISD, se espera que los Estados miembros autoricen a las empresas a deducir el ISD, pagado como coste, de la base imponible del impuesto sobre sociedades en su territorio, independientemente de que ambos impuestos se paguen en el mismo Estado miembro o en Estados miembros diferentes.”⁵⁵

No obstante, el Proyecto de Ley no incluye ninguna observación semejante destinada a evitar supuestos de doble imposición, lo cual podría suponer una situación de desventaja para las empresas españolas. Parece entenderse que el legislador prevé que el impuesto estará dirigido únicamente a empresas extranjeras, dado que son las únicas que cumplen los requisitos de imposición, pero al hacerlo está produciendo un caso de indefensión y perjuicio sobre las empresas nacionales.

5.2. Canon AEDE

Es interesante hacer mención de este canon para dejar constancia de que el desarrollo y la aplicación de las TIC, y digitalización en general, no solo han tenido repercusiones significativas en el ámbito recaudatorio sino en otros campos como el de la propiedad intelectual; lo cual no quiere decir que en este caso ambos no guarden relación.

De acuerdo con la Directiva 2003/ 49/ CE un canon es una *“remuneración de cualquier clase percibida por el uso o la cesión del derecho de uso de cualquier derecho de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas..., cualquier patente, marca registrada, diseño o modelo plano, fórmula o procedimiento secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas”*

⁵⁵ Propuesta de Directiva del consejo “relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales” [COM(2018) 148 fina]

El nombre de este canon proviene de las siglas de la “Asociación de Editores de Diarios Españoles”, que conformaron un lobby para que el Gobierno vigente en aquél entonces llevase a cabo una reforma del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, la cual tuvo lugar el 1 de enero de 2015 a través de una propuesta presentada en noviembre del año anterior. De este modo, lo que se pretendía era la protección de los editores y autores de aquellos fragmentos que eran utilizados en sitios web o en publicaciones periódicas, con diversa finalidad, mediante la imposición de una obligación absoluta de pago por parte de los agregadores de contenidos a los cesionarios de derechos de tales noticias. De modo que los agregadores podrían hacer uso de textos amparados por derechos de autor a cambio del pago de una compensación económica, buscando el equilibrio de intereses de las dos partes⁵⁶, tal y como establece la nueva Ley de Propiedad Intelectual.

A esta reforma se le relaciona con Google dado que el gigante americano poseía un sitio web de publicación de noticias on-line, conocido como Google News, el cual era el principal objetivo de la jurisprudencia.

Finalmente, el canon AEDE fue declarado nulo por el Tribunal Supremo por declarar que el procedimiento del cálculo de las tarifas a pagar afectaba potencialmente a las familias numerosas.

⁵⁶ Artículo 32. 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» núm. 268, de 5 de noviembre de 2014, páginas 90404 a 90439)

6. LA “TASA GOOGLE” EN OTROS PAÍSES

Como veníamos diciendo, ante la acuciante necesidad de regular este nuevo paradigma socioeconómico que ha generado el auge de las TIC, numerosos países a lo largo de todo el mundo han decidido tomar cartas en el asunto. Como veremos más adelante, la intención de gravar estos servicios ha dado pie, en algunas situaciones, a tensiones internacionales entre estos países, que han decidido legislar en la materia; y Estados Unidos, dado que las compañías a las que afecta la medida son fundamentalmente norteamericanas. Únicamente se procederá a analizar unos pocos de todos los países que estudian imponer la medida, o que ya la han aprobado⁵⁷.

6.1. Canadá

Es muy llamativo el caso de Canadá, donde se comenzó a barajar la medida a finales de 2019, poco después de que el gobierno francés anunciara su propio ISD. El impuesto destinado a gravar a las grandes multinacionales digitales estaba incluido en el programa electoral del candidato del Partido Liberal canadiense, Justin Pierre James Trudeau.

Al poco de las elecciones y de la formación de un gobierno en minoría, el nuevo ministro de finanzas, Bill Morneau⁵⁸, anunció la intención del reciente gobierno de imponer una tasa que gravara a los servicios ofrecidos por las grandes compañías tecnológicas que operaran dentro del país norteamericano. Y ello a pesar de las recientes amenazas del gobierno de Donald Trump a Francia, a quienes trataron de coaccionar mediante nuevos aranceles sobre sus exportaciones.

La propuesta del partido del Primer Ministro canadiense consiste en un gravamen del 3% a los servicios digitales ofrecidos por multinacionales con unos ingresos mundiales superiores a mil millones de dólares canadienses⁵⁹. Además, el impuesto contaría con un segundo umbral, buscando afectar únicamente a las compañías con una presencia

⁵⁷ Anexo I

⁵⁸ Johnson, K. (9 de diciembre de 2019). Canada to move ahead with digital services tax plan -finance minister. *Nasdaq*. Disponible en: <https://www.nasdaq.com/articles/canada-to-move-ahead-with-digital-services-tax-plan-finance-minister-2019-12-09>

⁵⁹ 750.750.750,75 USD. Comprobado el 10 de febrero de 2020.

significativa dentro del país; por el que se limita su aplicación a aquellas empresas que, superando el umbral de ingresos mundiales, obtuvieran unos ingresos dentro de Canadá por encima de los 40 millones de dólares canadienses⁶⁰.

No obstante, el gobierno estadounidense, principal opositor de este tipo de impuesto a nivel mundial, amenaza al ejecutivo canadiense con tomar medidas al respecto y con reducir la inversión tecnológica en Canadá⁶¹.

6.2. Turquía

El 24 de octubre de 2019 se presentó en el parlamento turco un proyecto de ley que pretendía implementar una tasa del 7,5% sobre los ingresos generados en Turquía por ciertas multinacionales tecnológicas⁶². En caso de aprobarse, el impuesto entraría en vigor tres meses después de su ratificación.

Aunque el tipo impositivo de la propuesta turca sea ampliamente superior al europeo (un 7,5% frente al 3% del ISD pretendido por la Comisión) ello no implica que tenga como objetivo el mismo tipo de servicios. Así pues, esta nueva normativa fiscal estaría dirigida a gravar⁶³:

- Servicios de publicidad digital
- Ventas a través de plataformas on-line, así como los servicios destinados a disfrutar de los contenidos adquiridos mediante dispositivos electrónicos
- Plataformas digitales que permitan a los usuarios tanto interactuar entre sí como la venta de bienes y servicios

⁶⁰ 30.029.579,14 USD. Comprobado el 10 de febrero de 2020.

⁶¹ McGregor, J. (22 de enero de 2020). As U.S. threatens retaliation over digital taxes, Canada waits for OCDE talks. *CBC*. Disponible en: <https://www.cbc.ca/news/politics/davos-digital-tax-wednesday-1.5436372>

⁶² Proposal for digital services tax. (diciembre 2019) *PWC*. Disponible en: <https://www.pwc.com.tr/en/hizmetlerimiz/vergi/bultenler/2019/proposal-for-digital-services-tax.html>

⁶³ Turkey: Legislative proposal for digital services tax. (5 de noviembre de 2019). *KPMG*. Disponible en: <https://home.kpmg/us/en/home/insights/2019/11/tnf-turkey-legislative-proposal-for-digital-services-tax.html>

Otra de las similitudes legales entre ambas propuestas, turca y europea, reside en la fijación de umbrales. Del mismo modo que el resto de países, el gobierno turco pretende imponer un umbral que limite la aplicación del gravamen a grandes compañías a nivel mundial y otro que lo restringe a aquellas que estén sólidamente asentadas en Turquía. Esto se trata de conseguir mediante dos límites, uno de 750 millones de euros en ingresos a nivel mundial y otro de 20 millones de liras turcas⁶⁴ a nivel nacional, respectivamente.

No obstante, como decíamos al principio, el proyecto todavía está pendiente de aprobación.

6.3. Unión Europea

En el caso de la UE, el Consejo Europeo trató de crear una medida coordinada que afectase a todos los países de una manera equitativa y armonizada; pero ante la falta de acuerdo entre los distintos países miembros y la necesidad de regulación, algunos países han decidido pasar a la acción y comenzar a legislar, siempre siguiendo la propuesta del impuesto europeo como modelo.

Estas medidas que adoptaron algunos países comenzaron a implementarse hacia finales de 2018, a raíz del fracaso en la promulgación del IDSD europeo. Numeros países europeos como Reino Unido, Polonia, Hungría, Francia, Austria, Italia... han realizado avances concretos en este terreno⁶⁵. A continuación, analizaremos a algunos de los países miembro pioneros en materia de fiscalidad digital:

6.4.1.Reino Unido

Incluimos a Reino Unido en la clasificación de países miembros de la Unión pese a que desde el 31 de enero de 2020 deja de pertenecer a la comunidad política que es la UE, tal

⁶⁴ 3.049.040,00 euros. Comprado el 10 de febrero de 2020.

⁶⁵ Anexo II

y como se estipula en el proyecto de ley, por el que se establece el acuerdo de retirada de Gran Bretaña de la Unión Europea, ratificado el 23 de enero de 2020⁶⁶.

Tal y como ratificó el Gobierno británico el 19 de enero de 2020, Reino Unido sigue adelante con el impuesto sobre los servicios digitales, conocido bajo las siglas DST⁶⁷ en el país sajón. El “Digital Services Tax” entrará en vigor en abril de 2020, tal y como se previó en los presupuestos ingleses de 2018⁶⁸, en los que apareció el impuesto por primera vez.

Como decíamos, esta medida fue anunciada a finales de 2018, por en aquel momento Ministro de Finanzas británico, Philip Hammond; cuando se presentaban los presupuestos del estado anglosajón para el próximo año. Como se dijo en aquel momento, y del mismo modo que se ratificó en enero de 2020⁶⁹, el tributo nace con carácter de provisionalidad hasta que la OCDE y los países del G20 acuerden una solución a nivel supranacional.

Este Digital Services Tax consiste en un gravamen del 2%⁷⁰, un tercio inferior al tributo propuesto por la UE, que se aplicará sobre los ingresos obtenidos por aquellos modelos de negocio preestablecidos donde tales ingresos dependen de la participación de usuarios ubicados en Reino Unido. Del mismo modo que ocurría en la Directiva de la Unión Europea y en el Proyecto de Ley presentado en España, el congreso británico también indica aquellos modelos de negocio que se consideran dentro de la denominación de servicios digitales, estos son⁷¹:

⁶⁶ Maza, C. (23 de enero de 2020). 'Fumata blanca' a la Ley Brexit: ¿en qué consiste y qué cambia? *El Confidencial*. Disponible en: https://www.elconfidencial.com/mundo/europa/2020-01-23/ley-brexit-en-que-consiste-realmente_2425016/

⁶⁷ Digital Services Tax

⁶⁸ HM Treasury (October 2018): “Budget 2018”. Disponible en: [https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/752202/Budget_2018_red_web.pdf?dm_i=4JB S,K2K5,3HXQ6V,2C1JC,1](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/752202/Budget_2018_red_web.pdf?dm_i=4JB%2C%20K2K5%2C%203HXQ6V%2C%201JC%2C%201)

⁶⁹ EE UU amenaza con aranceles del 25% a Europa si aplica la tasa digital. (22 de enero de 2020). Cinco Días. Disponible en: https://cincodias.elpais.com/cincodias/2020/01/22/economia/1579698725_487733.html

⁷⁰ Budget 2018 Digital Services Tax. Disponible en: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/752172/DST_web.pdf

⁷¹ Corporate tax and the digital economy: position paper update. 2.45. Disponible en: http://www.congreso.es/docu/docum/ddocum/dosieres/sleg/legislatura_12/spl_38/pdfs/17.pdf

- Motores de búsqueda
- Redes sociales
- Plataformas de compraventa online

El gobierno británico eligió modelos de negocio como objetivos de su nueva medida fiscal porque considera que en ellos resulta fundamental la participación de los usuarios en el proceso de creación de valor.

El ejecutivo británico trató de dirigir el impuesto a las empresas objetivo de la mejor manera posible. Para ello, igual que se intentó en el ISD europeo y en el IDSD español, el gobierno inglés fijó un umbral de ingresos mínimo de 500 millones de libras; es decir, el impuesto únicamente gravaría a las compañías con unos ingresos globales superiores a tal cantidad. Además, estableció otro requisito para evitar gravar a las empresas con apenas presencia en Reino Unido: tales empresas tecnológicas deben tener unos ingresos en su territorio superior a 25 millones de libras. De acuerdo con las publicaciones del tesoro inglés, Reino Unido espera recaudar unos 1.500 millones de libras en los próximos cuatro años gracias a este nuevo impuesto.

Como decíamos, el DST nace con vocación de provisionalidad, hasta que se regule un nuevo impuesto dirigido a solucionar el problema de las empresas digitales a nivel internacional. Sin embargo, el parlamento inglés previó una posible revisión de esta medida en 2025, en el supuesto de que para entonces todavía no se hubiera alcanzado una medida de nivel internacional. No obstante, dado que durante este período se produce la salida de Reino Unido de la UE habrá que ver cómo afecta una decisión comunitaria a cerca del impuesto digital sobre el aprobado por el gobierno británico.

6.4.2. Italia

En el caso de Italia, el gobierno adoptó el impuesto digital (“*Web Tax*”) a finales de 2017⁷², tras el fracaso del intento de adoptar la normativa europea dirigida al mismo fin.

⁷² La nuova imposta sulle transazioni digitali. Disponible en: https://www.upbilancio.it/wp-content/uploads/2017/12/Flash-9_2017.pdf

Sin embargo, pese a que la medida fue aprobada en los presupuestos italianos de 2019⁷³, no sería hasta 2020 cuando realmente entrara en vigor. Esto se debe a que la nueva norma fiscal fue contemplada a finales de 2018, cuando se aprobaron los presupuestos para el año próximo⁷⁴. No obstante, una aclaración necesitaba ser introducida por decreto con fecha límite en abril de ese mismo año y, al no haberse creado el mismo, la nueva norma fiscal no pudo ser aplicada en 2019⁷⁵.

Tal y como hemos mencionado antes, el Web Tax italiano fue hecha a semejanza de la propuesta europea. De este modo, el impuesto consistiría en una tasa del 3% aplicable a aquellas empresas que prestasen ciertos servicios digitales, cuyos ingresos a nivel mundial fueran superiores a 750 millones y estuvieran por encima de los 5.5 millones dentro del país⁷⁶. En cuanto a los servicios digitales a los que está dirigida la norma, la “Legge 30 dicembre 2018 n.145” establece que estos serán:

- Servicios de publicidad digitales
- Plataformas online e interfaces multifunción que permitan y faciliten tanto la interacción del usuario como la venta de bienes o servicios
- La transmisión de datos de usuarios derivados de su actividad en plataformas digitales

No obstante, el texto del ejecutivo también dejaba exentas ciertas actividades por no considerarse la participación de usuarios como elemento esencial en la creación de valor. Algunos ejemplos serían las plataformas digitales de servicios de pago, de inversión, o aquellas destinadas a la electricidad, gas o combustibles.

Además, del mismo modo que ocurría en Reino Unido, el gobierno italiano añadió otro requisito por el que únicamente quedarían gravadas las operaciones de estos modelos de

⁷³ Legge 30 dicembre 2018 n. 145. Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2019 e bilancio pluriennale per il trienio 2019-2021. Disponible en: <https://www.gazzettaufficiale.it/eli/gu/2018/12/31/302/so/62/sg/pdf>

⁷⁴ Los presupuestos en Italia entran en vigor el 1 de enero de ese año

⁷⁵ “Digital services tax in Europe”. (25 de febrero de 2019). *GrantThornton*. Disponible en: <https://www.grantthornton.global/en/insights/articles/digital-services-tax-in-europe/>

⁷⁶ Legge 30 dicembre 2018 n. 145. Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2019 e bilancio pluriennale per il trienio 2019-2021.

negocio cuando el usuario (dispositivo) que contribuyera a la creación de valor se encontrara dentro de Italia. Esto está en línea con las declaraciones del ministro de economía italiano, Roberto Gualtieri, quien afirmó que “*las ganancias deben ser gravadas donde se obtienen*”. Actualmente, existen cerca de 38 millones de usuarios que consumen on-line dentro de Italia, se espera que la cifra se eleve por encima de los 40 millones para dentro de unos años⁷⁷.

En cuanto a los dos umbrales, como hemos repetido en apartados anteriores, los mismos obedecen a la voluntad del gobierno italiano de que el impuesto afecte únicamente a grandes compañías (ingresos mundiales por encima de los 750 millones) y con presencia significativa en el país (ingresos dentro de Italia superiores a 5.5 millones).

Finalmente, es necesario señalar que con anterioridad a la implantación de un tributo digital el gobierno italiano ya había dado los primeros pasos en su lucha contra la economía digital en 2018. En este año comenzó la aplicación de una nueva ley por la que se cambiaba la concepción de establecimiento permanente, según la misma es para que un establecimiento sea considerado permanente será suficiente la existencia de una “presencia económica significativa y continua” dentro del país.

6.4.3. Francia

El senado francés aprobó el 11 de julio de 2019⁷⁸ el conocido impuesto GAFA⁷⁹, el cual sería de aplicación desde el 1 de enero de 2020 y tendría carácter retroactivo de un año, es decir, desde el 1 de enero de 2019. Esta medida fue presentada por el ministro de Economía y Finanzas galo, Bruno Le Maire, el 6 de marzo⁸⁰ de ese mismo año; quien

⁷⁷ “Number of e-commerce users in Italy from 2017 to 2023”, *Statista*. Disponible en: <https://www.statista.com/statistics/480527/e-commerce-users-in-italy/>

⁷⁸ Francia aprueba impuestos sobre ganancias de grandes tecnológicas. (11 de julio de 2019). *CNN*. Disponible en: <https://cnnespanol.cnn.com/2019/07/11/francia-aprueba-impuestos-sobre-ganancias-de-grandes-tecnologicas/>

⁷⁹ Recibe las siglas de los gigantes digitales “Google”, “Amazon”, “Facebook”, “Apple”.

⁸⁰ Francia presenta hoy su proyecto de ley para crear la tasa Google. (6 de marzo de 2019). *El economista*. Disponible en: <https://www.eleconomista.es/economia/noticias/9742995/03/19/Francia-presenta-hoy-su-proyecto-de-ley-para-crear-la-tasa-digital-a-los-gigantes-de-internet.html>

alegaba que la falta de acuerdo europeo no podía convertirse en un obstáculo para gravar a los grandes gigantes de internet.

Del mismo modo que ocurre en el resto de países que han decidido tomar la iniciativa y legislar en la materia, esta norma fiscal tiene carácter de temporalidad, estando vigente hasta que se tome una medida a nivel internacional. Mientras tanto, el gobierno francés calculó que el tributo les permitiría obtener unos 400 millones de euros en 2019 (recordemos que la medida tenía carácter retroactivo desde el 1 de enero de 2019) y que la cifra se elevaría a 650 millones de euros para 2020⁸¹.

Al igual que en los supuestos de Italia, España y Reino Unido; la propuesta francesa seguía el modelo del ISD europeo. Así, el texto de ley⁸² prevé una tasa impositiva del 3% que se aplicará sobre los mismos negocios digitales que venimos viendo en el resto de normativas fiscales digitales, estos son:

- Los servicios de interfaz que permitan interactuar a los usuarios, en especial aquellos con miras a la compraventa de bienes y servicios
- Servicios de publicidad dirigida, individualizada y adaptada a cada usuario

Dejando exentos a los servicios digitales de pagos, los financieros y los de comunicación.

En cuanto a los requisitos de facturación, el ejecutivo galo repite el umbral de actividad económica a nivel mundial de 750 millones de euros, para dirigir el tributo únicamente a grandes compañías multinacionales. Junto a este, fija otro umbral de actividad dentro de Francia, para limitarlo a empresas sólidamente asentadas dentro del país; por el que únicamente quedarán gravadas las actividades de las empresas con una facturación mínima de 25 millones en Francia⁸³.

⁸¹ Claves para comprender el impuesto de Francia a los gigantes digitales. (12 de julio de 2019). *ABC*. Disponible en: https://www.abc.es/internacional/abci-claves-para-comprender-impuesto-francia-gigantes-digitales-201907120139_noticia.html

⁸² Projet de Loi, 21 mai 2019 portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés. N° 101 Sénat. Disponible en: <http://www.senat.fr/petite-loi-ameli/2018-2019/497.html>

⁸³ Projet de Loi, 21 mai 2019 portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés. N° 101 Sénat.

Como decíamos antes, el gobierno francés previó que el impuesto GAFA les posibilitaría recaudar unos 400 millones de euros el ejercicio de 2019 y que la cifra se elevaría hasta los 650 millones para 2020. Sin embargo, dada la beligerancia de Estados Unidos, que se ha mostrado contrario a la medida y ha amenazado a Francia con aranceles del 100% sobre productos franceses por valor de 2.400 millones de dólares, Francia ha acordado paralizar por el momento la aplicación del impuesto hasta que finalicen las negociaciones con el país norteamericano⁸⁴.

7. ACTUACIÓN ESTADOS UNIDOS Y CONSECUENCIAS

Estados Unidos se ha convertido en el principal opositor de los impuestos sobre servicios digitales a nivel mundial. El gobierno del actual presidente Donald Trump sostiene que tal impuesto es exclusivo y marginal, por estar intencionalmente dirigido a gravar únicamente a empresas estadounidenses. Esta es la línea argumental que sostuvo el secretario del Tesoro de Estados Unidos, Steven Mnuchin, en sus declaraciones tras el Foro de Davos, celebrado el 21 de enero de 2020, donde afirmó que “el impuesto digital es discriminatorio en naturaleza”⁸⁵.

7.1. Conflictos arancelarios-comerciales

El mandato del presidente de los Estados Unidos, Donald Trump, se caracteriza por los numerosos conflictos comerciales que mantiene con distintos estados de todo el mundo. De entre sus políticas destaca la imposición de sanciones arancelarias a distintos productos extranjeros, que en algunas ocasiones han dado lugar a enfrentamientos comerciales, como la por ahora suspensa guerra comercial que mantiene con China⁸⁶.

⁸⁴ Francia propone congelar hasta diciembre el pago de su tasa digital. (21 de enero de 2020). Yahoo Finanzas. Disponible en: <https://es.finance.yahoo.com/noticias/francia-propone-congelar-diciembre-pago-tasa-digital-172234042--finance.html>

⁸⁵ EE UU amenaza con aranceles del 25% a Europa si aplica la tasa digital. (22 de enero de 2020). El País, Cinco Días. Disponible en: https://cincodias.elpais.com/cincodias/2020/01/22/economia/1579698725_487733.html

⁸⁶ Guerra comercial entre Estados Unidos y China: anuncian un acuerdo preliminar para evitar aranceles por miles de millones de dólares. (13 de diciembre de 2019). BBC. Disponible en: <https://www.bbc.com/mundo/noticias-internacional-50789221>

Existen más episodios que han derivado en conflictos comerciales entre el país norteamericano y países de distintos continentes; varios de ellos motivados precisamente por el intento de regulación fiscal sobre las grandes multinacionales digitales, las GAFA, en esencia estadounidenses. Algunos ejemplos los encontramos en amenazas y declaraciones de altos cargos del ejecutivo estadounidense ante las intenciones regulatorias de Francia o Canadá. Recordemos que en el caso de Francia, el gobierno de Donald Trump acordó la imposición de aranceles del 100% sobre algunos productos de importación francesa ante el anuncio de un nuevo ISD; la amenaza de nuevos aranceles acabó coaccionando al ejecutivo galo, que finalmente accedió a suspender provisionalmente el impuesto digital⁸⁷. En el supuesto canadiense, las recientes amenazas arancelarias sobre Francia⁸⁸ y el aviso de una desinversión tecnológica⁸⁹ por parte de Estados Unidos han hecho replantearse al gobierno canadiense la promulgación de un impuesto que gravara a las tecnológicas.

En el anteriormente mencionado Foro de Davos que tuvo lugar el 21 de enero de 2020, el secretario del Tesoro estadounidense, Steven Mnuchin; advirtió a la UE que si no permanece abierta al diálogo respecto al pretendido Impuesto sobre Servicios Digitales, Estados Unidos no tendría más remedio que imponer aranceles del 25% sobre determinados productos europeos⁹⁰.

7.2. OCDE

La OCDE se propuso entre sus objetivos para 2020 conseguir finalmente un pacto definitivo que regulase el panorama fiscal digital⁹¹, propuesta que ha seguido

⁸⁷ Schechner, B. (21 de enero de 2020). France's Macron Pauses Tech Tax After U.S. Pressure. *The Wall Street Journal*. Disponible en: <https://www.wsj.com/articles/frances-macron-pauses-tech-tax-after-u-s-pressure-11579564974>

⁸⁸ Powel, N. (4 de diciembre de 2019). U.S. backlash over France's digital tax raises fears Canada could be in for a new round of tariffs. *Financial Post*. Disponible en: <https://business.financialpost.com/news/economy/u-s-backlash-over-frances-digital-tax-raises-fears-canada-could-be-in-for-a-new-round-of-tariffs>

⁸⁹ McGregor, J. (22 de enero de 2020). As U.S. threatens retaliation over digital taxes, Canada waits for OCDE talks. *CBC*. Disponible en: <https://www.cbc.ca/news/politics/davos-digital-tax-wednesday-1.5436372>

⁹¹ OCDE (2019) Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy Inclusive Framework on BEPS

manteniendo a pesar de la oposición al ISD de algunos países y de los conflictos internacionales provocados por Estados Unidos⁹².

En el programa de trabajo, publicado por la OCDE en mayo de 2019, para tal fin; se reconocen dos pilares centrales sobre los que se deben focalizar los esfuerzos de los 137 países (y territorios) que se encuentran inmiscuidos en el proceso. De este modo, en el proyecto se acordó centrar la atención en la potestad legislativa en materia tributaria por un lado, y en desarrollar medidas que evitasen el traslado de beneficios a territorios de tributación favorable, por el otro. Si detallamos un poco más, en el primer bloque se proponen desarrollar nuevas técnicas para la fijación de nexos y nuevos conceptos de beneficios, creando reglas que eviten el perjuicio de la doble imposición.

Tras la presión ejercida por el gobierno de Donald Trump, finalmente se accedió a incluir a Estados Unidos en la mesa de negociaciones tras la reunión de la OCDE que tuvo lugar entre el 29 y el 30 de enero de 2020⁹³; lo cual significa que se está siguiendo el programa de trabajo propuesto seis meses antes por la misma OCDE, en el que se estipuló que la arquitectura de la reforma debía estar acordada en enero de 2020⁹⁴.

Esta reunión dio lugar a un nuevo informe⁹⁵, continuación del anterior, donde se incluían dos anexos referentes a los dos pilares señalados en el programa de trabajo de 2019. El primero de los anexos plasma precisamente el esquema de arquitectura que se ha fijado para adoptar una solución unitaria de acuerdo con las potestades legislativas de los distintos países intervinientes (Pilar I); además, incluye un calendario de plazos según el que se prevé adoptar una solución consensuada en lo referente a este primer bloque para

⁹² La OCDE confía en que habrá una ‘tasa Google’ el primer semestre de 2020. (29 de agosto de 2019). *El País*. Disponible en: https://elpais.com/economia/2019/08/29/actualidad/1567087892_110948.html

⁹³ Acuerdo en la OCDE para negociar un impuesto internacional a las digitales. (31 de enero de 2020). *Expansión*. Disponible en: <https://www.expansion.com/economia/2020/01/31/5e34215e468aebc3438b45f6.html>

⁹⁴ Capítulo 1, punto 13. OCDE/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy Inclusive Framework on BEPS

⁹⁵ OCDE (2020), Statement by the OCDE/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – January 2020, OCDE/G20 Inclusive Framework on BEPS, OCDE, Paris. www.OCDE.org/tax/beps/statement-by-the-OCDE-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf.

julio de 2020⁹⁶. Por su parte, el segundo anexo apenas incluye ninguna novedad dada la falta de progreso en la identificación de nuevas medidas BEPS (Pilar II).

La posición que tratará de defender el país norteamericano en las negociaciones relativas al ISD es el derecho de las empresas a establecer su propio régimen de protección fiscal, en otras palabras, la capacidad de las empresas de determinar el sistema impositivo al que quieren quedar referenciadas; lo cual va en contra de las opiniones presentadas por muchos de los partidarios del impuesto digital, ya que ello no solucionaría los problemas BEPS, previstos en informe publicado en 2013⁹⁷ por la OCDE (“Action Plan on Base Erosion and Profit Sharing”). Así lo expresó el secretario general de la OCDE, Ángel Gurría, en una carta que envió al secretario del Tesoro americano; en la que rechazaba las propuestas de Estados Unidos para resolver las controversias suscitadas en torno a este tema⁹⁸.

7.3. Principales compañías afectadas por el impuesto digital

Pese a que todavía no se ha llegado a un acuerdo internacional para implementar un impuesto digital cohesionado a escala mundial, la UE con su propuesta de 2018 sentó las bases de toda la legislación fiscal posterior en materia digital. Este intento de Directiva reflejó la intención de la UE de dirigir el nuevo impuesto únicamente a las grandes compañías multinacionales que operasen a nivel mundial⁹⁹ y que estuviesen sólidamente asentadas en el continente europeo¹⁰⁰. La propuesta sirvió de modelo a muchos estados, que decidieron regular este ámbito ante la falta de consenso europeo y la urgente necesidad de actualizar sus sistemas para poder gravar el nuevo modelo de negocio digital surgido durante los últimos años.

⁹⁶ Timeline, Annex A. Programme of Work to Develop a Consensus-Based Solution to Pillar One Issues. Recuperado de: <https://www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>

⁹⁷ Desarrollados en 2015 de manera más detallada

⁹⁸ Carta del Angel Gurría a Steven Mnuchin. Disponible en: <http://www.OCDE.org/tax/Letter-from-OCDE-Secretary-General-Angel-Gurria-for-the-attention-of-The-Honorable-Steven-T-Mnuchin-Secretary-of-the-Treasury-United-States.pdf>

⁹⁹ Ingresos mundiales imposables del último ejercicio superiores a 750 millones de euros

¹⁰⁰ Ingresos europeos imposables del último ejercicio superiores a 50 millones de euros.

Estos umbrales limitan en gran medida el número de sujetos que quedan gravados por el impuesto, de hecho, en la mayoría de países las únicas compañías que quedan afectas a su pago son los gigantes americanos conocidos como “Silicon Six”: Google¹⁰¹, Apple, Facebook, Amazon, Netflix y Microsoft¹⁰²; razón por la que el gobierno de Estados Unidos se muestra reacio a la medida.

Según un reciente estudio realizado por “Fair Tax Mark”¹⁰³ la diferencia entre los impuestos previstos para esas seis empresas y los que realmente pagaron era de 155.300 millones de dólares¹⁰⁴, siendo Amazon la multinacional que más incumplía los pagos fiscales. De acuerdo con el informe, los impuestos pagados por las 6 compañías, cuya capitalización conjunta asciende a 4.5 billones de dólares¹⁰⁵; significaron únicamente el 8.4% de sus beneficios obtenidos entre 2010 y 2019, produciéndose los mayores casos de impago fuera de Estados Unidos. En el Anexo III podremos ver la gráfica comparativa entre los impuestos y las provisiones satisfechas y las esperadas.

Podemos concluir que “este informe demuestra por qué necesitamos una reprogramación sistema tributario mundial, basada en una tributación unitaria”¹⁰⁶.

¹⁰¹ Nos referimos a Google dada su popularidad, pero en realidad la empresa que quedaría gravada sería su matriz *Alphabet Inc.*

¹⁰³ Tax gap of Silicon Six over \$100 billion so far this decade. (2 de diciembre de 2019). *Fair Tax Mark*. Disponible en: <https://fairtaxmark.net/tax-gap-of-silicon-six-over-100-billion-so-far-this-decade/>

¹⁰⁴ 142.876 millones de euros

¹⁰⁵ 4.14 billones de euros

¹⁰⁶ Alex Cobham, director ejecutivo de *Tax Justice Network*

8. CONCLUSIONES

“La economía mundial está adquiriendo rápidamente carácter digital y, como consecuencia de ello, han surgido nuevas maneras de hacer negocios. Los modelos de negocio digitales se basan en gran medida en la capacidad para llevar a cabo actividades a distancia, incluso transfronterizas, con escasa o nula presencia física, en la importancia de los activos intangibles, y en el valor de los datos y las contribuciones de los usuarios finales a la creación de valor. Sin embargo, las actuales normas fiscales internacionales se basan sobre todo en la presencia física y no fueron concebidas para hacer frente a modelos de negocio basados principalmente en activos intangibles, datos y conocimientos. Así, no tienen en cuenta los modelos de negocio en los que las empresas pueden prestar servicios digitales en un país sin estar físicamente presentes en él, tienen dificultades para impedir la deslocalización de activos intangibles a jurisdicciones de escasa o nula tributación, y tampoco reconocen el papel que desempeñan los usuarios en la generación de valor para las empresas más digitalizadas mediante el suministro de datos o la generación de contenidos o como componentes de las redes en que se basan muchos modelos de negocio digitales. Todo ello provoca una desconexión entre el lugar donde se genera el valor y el lugar donde las empresas tributan.”¹⁰⁷

Éste es un fragmento del primer punto de la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley del IDSD español presentado en febrero de 2018. En él, lo primero que pretende el legislador es poner de manifiesto el cambio de panorama económico, provocado por el desarrollo de las TIC y su aplicación práctica en el modelo clásico de negocio, y la necesidad de adaptar el sistema fiscal actual a este nuevo marco empresarial de manera que se grave la creación de valor correspondiente al manejo de datos y usuarios.

Todas las ciencias, sociales y naturales, está sumidas en un proceso de progreso continuado. A lo largo de toda la historia han ido evolucionando y ampliándose, de una manera coordinada entre todas ellas, complementándose. Los avances científicos de un campo sirven de estímulo a los demás, que se apoyan en los progresos de su homónimo para conseguir los suyos propios; podríamos decir que los éxitos en los distintos campos van de la mano.

¹⁰⁷ Exposición de motivos. Proyecto de Ley de Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales

Aquello es básicamente lo que ha ocurrido en el caso que estamos analizando: los avances tecnológicos, en este caso concreto los producidos en los campos de información y comunicaciones (TIC), han dado pie a un proceso de digitalización de los procesos económicos. La economía, como ciencia social que es, se ha servido del desarrollo tecnológico para conseguir el suyo propio; gracias a las TIC han surgido nuevos modelos de negocio, que han permitido mejorar la eficiencia y reducir costes. No obstante, al igual que el progreso económico va por detrás del científico, los avances legales van siguiendo la estela de los económicos; especialmente en ámbitos como el tributario, que es el objeto de nuestro estudio.

Evidentemente, la digitalización de los modelos de negocio en particular, y de la economía en general, conllevan una infinidad de beneficios y de mejoras que nadie discute. No obstante, es cierto que en algunas ocasiones los avances socioeconómicos, que suelen resultar favorables para el largo plazo, pueden acarrear desigualdades en el corto y el medio plazo si no se regula la situación correctamente. A medida que hemos seguido avanzando han ido surgiendo más empresas de tipo virtual y, las que ya existían, han ido creciendo a un ritmo muy superior a las de otros sectores, convirtiéndose en auténticos pesos pesados en los mercados. Sin embargo, su crecimiento acelerado ha hecho que los problemas que trae consigo esta nueva forma de negocio sean más notorios y que requieran una más urgente solución.

Y es que las empresas están aprovechando de las TIC no sólo para reestructurar sus formas de negocio, sino también para obtener una regulación fiscal más laxa en muchos de los países en los que opera. Esto se debe a que los sistemas fiscales están contruidos en torno al modelo económico tradicional y usan como factor de referencia la presencia física de las empresas; mientras que estas nuevas formas de negocio, gracias a las TIC, han conseguido reducir significativamente su presencia física y con ello eludir sus contribuciones a los fiscos de los países en los que operan. La OCDE fue la primera en reconocer este problema en su Proyecto BEPS en 2013, en los años siguientes cada vez más instituciones y personalidades se han pronunciado al respecto compartiendo los mismos argumentos.

Como decíamos antes, los avances en un campo determinado suelen impulsar avances de otros campos contiguos o con los que guarda estrecha relación hasta lograr así, poco a poco, un progreso generalizado y equilibrado. Es preciso hacer hincapié en este último

término, ya que de no conseguir una evolución armonizada se podrían generar diferencias negativas entre determinados ámbitos frente a otros. El caso que estamos analizando es un claro ejemplo de ello, en él el desplazamiento del progreso técnico al aspecto económico ha generado algunas deficiencias en el ámbito legal, concretamente en el área fiscal; es por ello por lo que, siguiendo la misma línea, va creciendo la necesidad de adaptar esta nueva perspectiva digital de negocio dentro del campo jurídico.

Es por ello por lo que desde hace unos años se ha tomado conciencia a nivel mundial de la magnitud del problema y se han comenzado a tomar cartas en el asunto. Distintos organismos e instituciones, tanto nacionales como supranacionales, llevan casi una década analizando el impacto de la digitalización sobre la fiscalidad y manteniendo negociaciones para tratar de encontrar una solución. Una cosa está clara, la medida debe ser coordinada y consensuada de manera global, no siendo suficiente la regulación independiente a nivel estatal.

No obstante, la experiencia nos dice que esta armonización de la fiscalidad no es tarea fácil. Uno de los motivos se explica por la negativa de algunos países que, precisamente, obtienen grandes beneficios por presentar un sistema que les define como “paraísos fiscales”. Aunque la causa principal de que las negociaciones no hayan llegado todavía a buen puerto se debe a la actuación de Estados Unidos, que se ha erigido como el principal opositor argumentando que las medidas perseguidas son discriminatorias, puesto que las perjudicadas corresponden en su totalidad a compañías norteamericanas.

Es por ello por lo que, ante la ineffectividad de la OCDE y de la Comisión Europea, muchos países han decidido pasar a la acción y comenzar a legislar unilateralmente sobre la materia, pero siempre con vocación de provisionalidad, a la espera de un acuerdo a nivel internacional. Algunos ejemplos los encontramos en Reino Unido o Francia. Más recientemente está el caso de España, cuyo primer intento de fiscalizar la economía digital terminó por caducar debido a la disolución del Congreso ante un nuevo proceso electoral, cuyo Consejo de Ministros aprobó en febrero de 2020 una propuesta para comenzar el trámite procedimental pertinente para la aprobación del IDSD.

Si bien es cierto que en un sistema liberal como el nuestro, en el que se trata de proteger a la empresa, hay que favorecer y no limitar la libertad de actuación de la misma; no debemos olvidar que, en último término, los derechos soberanos y ciudadanos se

encuentran por encima de ésta. Sin embargo, aunque considero necesaria la conversión de nuestro actual sistema tributario a uno actualizado más acorde al panorama económico actual y, en especial, a los nuevos modelos de negocio; no soy partidario de las medidas legislativas que han comenzado a tomar algunos países de manera unilateral.

Aunque cada vez resulta más necesario diseñar un nuevo modelo fiscal, alejado del modelo de negocio tradicional, que grave también las operaciones de aquellas empresas que no tengan una presencia económica suficientemente significativa dentro del territorio, y no únicamente a aquellas que posean un establecimiento permanente en él. En mi opinión, resulta desacertado deslindarse de una actuación conjunta y armonizada para legislar por separado, aunque sea en términos transitorios. Principalmente, este tipo de actuaciones generan discordancias en el plano internacional que pueden derivar en perjuicios económicos. Aquellos países que han modificado su fiscalidad para incluir a los modelos de negocio digitales pueden verse afectados por una disminución de la inversión extranjera en digitalización, y un consecuente retraso en I+D.

Además, considero que es necesario que las instituciones realicen un esfuerzo mayor por esclarecer determinadas cuestiones relativas a este nuevo impuesto digital, como quién debe hacer frente al mismo o si el deudor pudiera transferir el pago de éste al cliente. Respecto a esta última cuestión, estudios afirman que en caso de que el Proyecto de Ley saliera adelante la deuda fiscal acabaría recayendo sobre el consumidor, que sufriría un sobrecargo sobre el precio inicial. Por ello me parece imprescindible que el legislador trate de proporcionar una mayor seguridad jurídica para poder alcanzar un resultado eficaz con esta medida.

En conclusión, creo que nadie discute la necesidad de una constante modificación del paradigma legal para ir adaptándolo a los diferentes niveles de progreso que se van consiguiendo con el tiempo. Es por ello por lo que, llegados a un punto de desarrollo de la tecnología (de la comunicación en este caso) y del sistema empresarial, resulta menester la implantación de instrumentos fiscales acordes que posibiliten los principios generales del sistema tributario, destacando entre ellos los de igualdad y generalidad.

9. BIBLIOGRAFÍA

9.1. Legislación

Carta de los Derechos Fundamentales de la UE.

TRATADO DE FUNCIONAMIENTO DE LA UNIÓN EUROPEA

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

Ley 21/2014, de 4 de noviembre, por la que se modifica el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, y la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil.

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» núm. 268, de 5 de noviembre de 2014, páginas 90404 a 90439)

Proyecto de Ley 121/000039 Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. Boletín Oficial de las Cortes de Generales. Congreso de los Diputados, 25 de enero de 2019, Serie A, Núm.40-1.

Proyecto de Ley 121/000001 Proyecto de Ley de Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. Boletín Oficial de las Cortes de Generales. Congreso de los Diputados, 28 de febrero de 2020, Serie A, Núm.1-1.

Propuesta de Directiva del consejo “relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales” [COM(2018) 148 fina]

Legge 30 dicembre 2018 n. 145. Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2019 e bilancio pluriennale per il trienio 2019-2021. Recuperado de: <https://www.gazzettaufficiale.it/eli/gu/2018/12/31/302/so/62/sg/pdf>

Projet de Loi, 21 mai 2019 portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés. N° 101 Sénat. Recuperado de: <http://www.senat.fr/petite-loi-ameli/2018-2019/497.html>

Budget 2018 Digital Services Tax. Recuperado de:
https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/752172/DST_web.pdf

HM Treasury (October 2018): “Budget 2018”. Recuperado de:
https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/752202/Budget_2018_red_web.pdf?dm_i=4JBS,K2K5,3HXQ6V,2C1JC,1

La nuova imposta sulle transazioni digitali. Recuperado de:
https://www.upbilancio.it/wp-content/uploads/2017/12/Flash-9_2017.pdf

9.2. Jurisprudencia

Sentencia del Tribunal General de la Unión Europea de 16 de mayo de 2019 en los Asuntos Acumulados T-836/16 y T-624/17, República de Polonia contra Comisión Europea, ECLI:EU: T:2019:338

9.3. Obras doctrinales

Cerrillo, R. Á. (2016). La economía digital y el comercio electrónico. Su incidencia en el sistema tributario. *Dykinson*.

Del Castillo⁴⁰², A. M. F. G., & Martín, A. G. CUESTIONES FISCALES SOBRE LA DETERMINACIÓN DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL COMERCIO ELECTRÓNICO. REGULACIÓN DE LA ACTIVIDAD ECONÓMICA EN EL ÁMBITO INTERNACIONAL Y LIBERTAD DE, 123.

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.

Doménech, R., García, J. R., Montañez, M., & Neut, A. (2018). Afectados por la revolución digital: el caso de España. *Papeles de Economía Española*, (156), 128-145.

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

- López, N. R. (2012). Evolución del sistema tributario en España. *eXtoikos*, (7), 25-37.
- Moneo, Í. H. (2020). Análisis del proyecto de ley del impuesto sobre determinados servicios digitales. *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, (445), 8.
- Rico Gordo, L. (2019). La tributación de las actividades digitales. Especial referencia a la tasa Google.
- Rodríguez-Cano, R. B. (2015). Tasa Google o canon AEDE: una reforma desacertada. *Aranzadi civil-mercantil. Revista doctrinal*, 1(11), 53-94.
- Sainz de Bujanda, F. (1977). Sistema de Derecho Financiero.
- OECD, BEPS Actions. Base Erosion and Profit Shifting. Disponible en: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting_9789264202719-en#page1
- OECD (2013), Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, OECD Publishing. Disponible en: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting_9789264202719-en
- OECD (2015) Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report. Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm>
- OECD (2018), Brief on the Tax Challenges Arising from Digitalisation - Interim Report 2018. Disponible en: <https://www.oecd.org/ctp/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report-9789264293083-en.htm>
- OCDE/G20 (2018), Base Erosion and Profit Shifting Project. Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report, OCDE. Disponible en: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report_9789264293083-en

Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo “Un sistema impositivo justo y eficaz en la Unión Europea para el Mercado Único Digital”, (2017) 547 final, Bruselas, 21 de septiembre de 2017

Carta del Angel Guiría a Steven Mnuchin. Recuperado de: <http://www.oecd.org/tax/Letter-from-OECD-Secretary-General-Angel-Gurria-for-the-attention-of-The-Honorable-Steven-T-Mnuchin-Secretary-of-the-Treasury-United-States.pdf>

Economic and Financial Affairs Council, 17 May 2019 (3691st Council meeting). Recuperado de: <https://www.consilium.europa.eu/media/39568/st09434-en19-vf.pdf>

Timeline, Annex A. Programme of Work to Develop a Consensus-Based Solution to Pillar One Issues. Recuperado de: <https://www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>

Presidency state of play note on digital taxation (28 October 2019). Recuperado de: <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-13405-2019-INIT/en/pdf>

Fair Taxation for the Digital Economy. Comisión Europea. Recuperado de: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/factsheet_digital_taxation_21032018_en.pdf

9.4. Recursos de Internet

Tax gap of Silicon Six over \$100 billion so far this decade. (2 de diciembre de 2019). *Fair Tax Mark*. Recuperado de: <https://fairtaxmark.net/tax-gap-of-silicon-six-over-100-billion-so-far-this-decade/>

Proyecto de ley de los impuestos sobre servicios digitales y sobre transacciones financieras. (28 de febrero de 2020). *La Moncloa*. Recuperado de: https://www.lamoncloa.gob.es/consejodeministros/Paginas/enlaces/180220-enlace_impuestos_d.aspx

- Poza, R. (22 de junio de 2018). Por qué el debate sobre la fiscalidad digital debería importarnos a todos, *PWC*. Recuperado de: <https://ideas.pwc.es/archivos/20180622/debate-fiscalidad-digital/>
- KPMG Turquía, 2019. Turkey: Legislative proposal for digital services tax. Recuperado de: <https://home.kpmg/us/en/home/insights/2019/11/tnf-turkey-legislative-proposal-for-digital-services-tax.html>
- PWC Turquía, 2019. Proposal for digital services tax. Recuperado de: <https://www.pwc.com.tr/en/hizmetlerimiz/vergi/bultenler/2019/proposal-for-digital-services-tax.html>
- Schechner, B. (21 de enero de 2020). France's Macron Pauses Tech Tax After U.S. Pressure. *The Wall Street Journal*. Recuperado de: <https://www.wsj.com/articles/frances-macron-pauses-tech-tax-after-u-s-pressure-11579564974>
- Maza, C. (23 de enero de 2020). 'Fumata blanca' a la Ley Brexit: ¿en qué consiste y qué cambia? *El Confidencial*. Recuperado de: https://www.elconfidencial.com/mundo/europa/2020-01-23/ley-brexit-en-que-consiste-realmente_2425016/
- Bunn, D. (7 de noviembre de 2018). A Wave of Digital Taxation, *Tax Foundation*. Recuperado de: https://taxfoundation.org/digital-taxation-wave/?utm_source=Global+Tax+Reform&utm_campaign=2636a71036-EMAIL_CAMPAIGN_2018_11_14_09_59&utm_medium=email&utm_term=0_6c6b782bd7-2636a71036-429308489&mc_cid=2636a71036&mc_eid=3271fdd500
- Powel, N. (4 de diciembre de 2019). U.S. backlash over France's digital tax raises fears Canada could be in for a new round of tariffs. *Financial Post*. Recuperado de: <https://business.financialpost.com/news/economy/u-s-backlash-over-frances-digital-tax-raises-fears-canada-could-be-in-for-a-new-round-of-tariffs>
- Johnson, K. (9 de diciembre de 2019). Canada to move ahead with digital services tax plan -finance minister. *Nasdaq*. Recuperado de: <https://www.nasdaq.com/articles/canada-to-move-ahead-with-digital-services-tax-plan-finance-minister-2019-12-09>

- McGregor, J. (22 de enero de 2020). As U.S. threatens retaliation over digital taxes, Canada waits for OECD talks. *CBC*. Recuperado de: <https://www.cbc.ca/news/politics/davos-digital-tax-wednesday-1.5436372>
- La OCDE confía en que habrá una ‘tasa Google’ el primer semestre de 2020. (29 de agosto de 2019). *El País*. Recuperado de: https://elpais.com/economia/2019/08/29/actualidad/1567087892_110948.html
- EE UU amenaza con aranceles del 25% a Europa si aplica la tasa digital. (22 de enero de 2020). *Cinco Días*. Recuperado de: https://cincodias.elpais.com/cincodias/2020/01/22/economia/1579698725_487733.html
- Claves para comprender el impuesto de Francia a los gigantes digitales. (12 de julio de 2019). *ABC*. Disponible en: https://www.abc.es/internacional/abci-claves-para-comprender-impuesto-francia-gigantes-digitales-201907120139_noticia.html
- Francia propone congelar hasta diciembre el pago de su tasa digital. (21 de enero de 2020). *Yahoo Finanzas*. Recuperado de: <https://es.finance.yahoo.com/noticias/francia-propone-congelar-diciembre-pago-tasa-digital-172234042--finance.html>
- Guerra comercial entre Estados Unidos y China: anuncian un acuerdo preliminar para evitar aranceles por miles de millones de dólares. (13 de diciembre de 2019). *BBC*. Recuperado de: <https://www.bbc.com/mundo/noticias-internacional-50789221>
- Francia aprueba impuestos sobre ganancias de grandes tecnológicas. (11 de julio de 2019). *CNN*. Recuperado de: <https://cnnespanol.cnn.com/2019/07/11/francia-aprueba-impuestos-sobre-ganancias-de-grandes-tecnologicas/>
- El Gobierno aplazará el pago de la «tasa Google» a diciembre para no molestar a Trump. (2020, 17 febrero). *ABC*. Recuperado de: https://www.abc.es/economia/abci-gobierno-aplazara-pago-tasa-google-diciembre-para-no-molestar-trump-202002171709_noticia.html
- Acuerdo en la OCDE para negociar un impuesto internacional a las digitales. (31 de enero de 2020). *Expansión*. Recuperado de: <https://www.expansion.com/economia/2020/01/31/5e34215e468aebc3438b45f6.html>

Francia presenta hoy su proyecto de ley para crear la tasa Google. (6 de marzo de 2019).

El *economista*. Recuperado de: [https:// www.eleconomista.es/ economia/noticias/ 9742995/03/19/Francia-presenta-hoy-su-proyecto-de-ley-para-crear-la-tasa-digital-a-los-gigantes-de-internet.html](https://www.eleconomista.es/economia/noticias/9742995/03/19/Francia-presenta-hoy-su-proyecto-de-ley-para-crear-la-tasa-digital-a-los-gigantes-de-internet.html)

“Digital services tax in Europe”. (25 de febrero de 2019). *GrantThornton*. Recuperado de: <https://www.grantthornton.global/en/insights/articles/digital-services-tax-in-europe/>

“Number of e-commerce users in Italy from 2017 to 2023”, *Statista*. Disponible en: <https://www.statista.com/statistics/480527/e-commerce-users-in-italy/>

Announced, Proposed, and Implemented Digital Services Taxes in Europe. (18 de julio de 2019). *Tax Foundation*. Recuperado de: <https://taxfoundation.org/digital-taxes-europe-2019/>

Impuestos (clases). Recuperado de: [https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content /Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAAUMjSwNDtb LUouLM_DxbIwMDCwNzAwuQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoAE3IPUzUAAAA=WKE](https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAAUMjSwNDtbLUouLM_DxbIwMDCwNzAwuQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoAE3IPUzUAAAA=WKE)

10. ANEXOS

10.1. Anexo I

| Country | Status of Proposal | Initial Year of Implementation | Summary |
|-------------|--------------------|--------------------------------|--|
| Hungary | Implemented | 2014 | Tax on digital advertisements at a 7.5 percent rate. Applies to businesses with advertising revenues that exceed 100 million HUF (US \$348,440) per year. Revenues below the threshold are exempt. |
| South Korea | Implemented | 2014 | VAT of 10 percent applies to sales of digital services including audio, video, games, and software provided by foreign companies or individuals. Also includes sales on app stores. |
| India | Implemented | 2016 | 6 percent withholding tax applies to digital advertising sales as part of India's GST. Could be expanded to include streaming services. |
| Israel | Implemented | 2016 | Taxes digital companies based on a definition of "significant digital presence" which includes facts related to Israeli web traffic, web platform customization for Israeli customer base, and contracts with Israeli residents. Assessments are made on a case-by-case basis. |
| Italy | Implemented | 2017 | A 3 percent tax on revenues from digital services. Will apply to companies with more than 3,000 digital transactions in Italy. |
| Slovakia | Implemented | 2018 | Permanent establishment definition for purposes of corporate tax now includes foreign companies that repeatedly mediate |

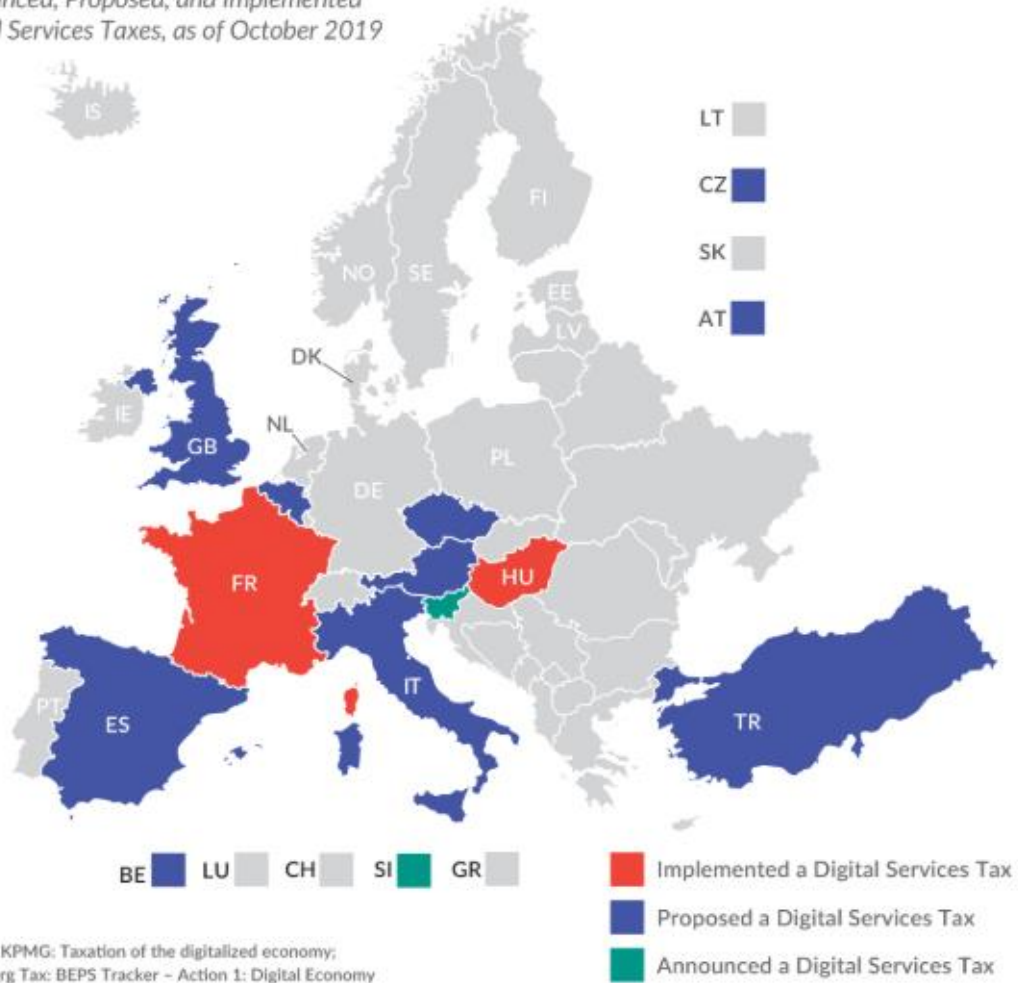
| | | | |
|-----------|--------------|-----------------|---|
| Spain | Proposed | 2019 (Expected) | A 3 percent tax on revenues from digital services. Will apply to companies with more than €750 million (US \$868 million) in total annual worldwide revenues and Spanish revenues of €3 million (US \$3.4 million). |
| Chile | Proposed | 2019 (Expected) | Expected to work like a sales tax with a 10 percent rate. Will apply to digital brokering services, entertainment services (downloadable, streaming, etc.), foreign advertising services, and subscriptions to platforms that provide technological or storage services (including cloud or software). |
| UK | Proposed | 2020 (Expected) | 2 percent tax on revenues of search engines, social media platforms, and online marketplaces. Will apply to companies with more than £500 million (US \$638 million) revenues from those digital services. Exemptions and lower rates will be provided for loss-making businesses or companies with low profit margins. |
| Singapore | Proposed | 2020 (Expected) | Included in GST if digital providers have annual global revenues of more than SGD 1 million (US \$722,000) and have sales to customers in Singapore of more than SGD 100,000 (US \$72,000). |
| Australia | Consultation | Undetermined | Released a consultation paper regarding digital taxation in October 2018 and is receiving comments on the paper until the end of November. |

Fuente: Tax Foundation

10.2. Anexo II

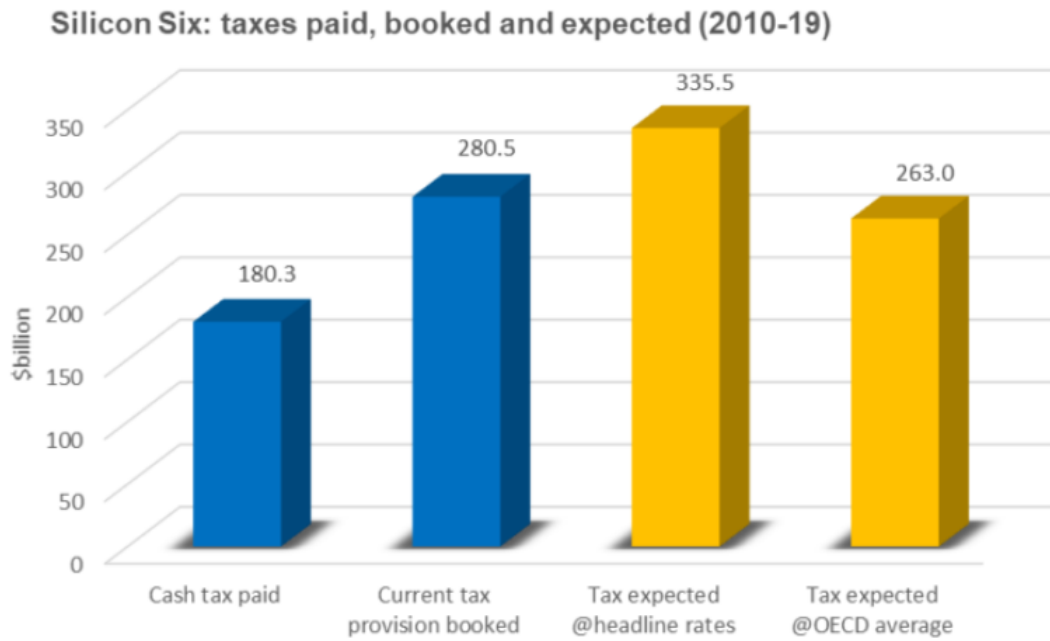
Digital Services Taxes in Europe

*Announced, Proposed, and Implemented
Digital Services Taxes, as of October 2019*



Fuente: Tax Foundation

10.3. Anexo III



Fuente: Fair Tax Mark