



**Universidad Internacional de La Rioja**

**Máster en Fiscalidad Internacional**

---

## **LA MEDIDA PROVISIONAL DE LA UE CONTRA LA EVASIÓN FISCAL: EL IMUESTO DIGITAL**

---

**Trabajo fin de máster presentado por:** Beatriz de la Rosa Navascués  
**Titulación:** Máster en Fiscalidad Internacional  
**Área jurídica:** Derecho Tributario Internacional  
**Director/a:** Dr. Jiménez Vargas Pedro Jesús

Ciudad: Madrid

Junio de 2019

Firmado por Beatriz De la Rosa Navascués

## ÍNDICE

<b>ABREVIATURAS</b> .....	<b>2</b>
<b>RESUMEN</b> .....	<b>3</b>
<b>1. INTRODUCCIÓN</b> .....	<b>4</b>
<b>2. LA ECONOMÍA DIGITAL, NUEVOS MODELOS DE NEGOCIO Y CARACTERÍSTICAS</b> .....	<b>6</b>
2.1 Del comercio electrónico a la economía digital.....	6
2.2 La importancia del usuario: el concepto de prosumidor.....	7
2.3 Rasgos identificativos del comercio electrónico .....	8
2.4.Datos actuales.....	9
<b>3. PROBLEMÁTICA TRIBUTARIA DE LA ECONOMÍA DIGITAL</b> .....	<b>11</b>
3.1 La imposición directa.....	11
3.1.1 El Establecimiento permanente como punto de conexión .....	12
3.1.1.1 Concepto de Establecimiento permanente.....	13
3.1.1.2 El Establecimiento permanente y la economía digital.....	13
3.1.2 La calificación de las rentas .....	14
3.1.3 Los precios de transferencia.....	15
3.2 La imposición indirecta .....	16
3.2.1 Exención en importaciones de bienes de escaso valor.....	17
3.2.2 Suministros digitales a distancia a consumidores.....	17
<b>4. LA EVASIÓN FISCAL EN LA ECONOMÍA DIGITAL: LAS PRÁCTICAS BEPS</b> .....	<b>18</b>
4.1 Prácticas BEPS en la imposición directa .....	18
4.2 Prácticas BEPS en la imposición indirecta. ....	19
<b>5. LA BÚSQUEDA DE SOLUCIONES: INICIATIVAS Y MEDIDAS ADOPTADAS</b> .....	<b>20</b>
5.1 Iniciativas de la Unión Europea.....	21
5.1.1 Plan de Acción sobre el IVA.....	21
5.1.2 Propuestas que afectan a la imposición directa.....	22
5.2.Iniciativas de la OCDE.....	24
5.2.1 Directrices Internacionales sobre IVA.....	24
5.2.2. El programa de trabajo de 2019.....	25
5.2.2.1 Bloque 1: Revisión de la determinación de nexo y la distribución de beneficios.....	26
5.2.2.2 Bloque 2: Propuesta anti-erosión de las bases global .....	27
<b>6. EL IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES</b> .....	<b>28</b>
6.1 Características del IDSD.....	29
6.2 Determinación de la base imponible.....	32
6.3 Gestión del impuesto.....	33

6.4 Medida global versus medida provisional.....	34
<b>7. CONCLUSIONES- RECOMENDACIONES.....</b>	<b>35</b>
<b>REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>38</b>

## ABREVIATURAS

BEPS	Erosión de la base imponible y el traslado de beneficios
B2B	De empresa a empresa
B2C	De empresa a consumidor
BICCIS	Base imponible consolidada común del impuesto de sociedades
CDI	Convenio de Doble Imposición
EML	Empresas multilocalizadas
EP	Establecimiento Permanente
IDSD	Impuesto digital
ISP	Proveedor de servicios de internet
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
MC OCDE	Modelo de Convenio de la OCDE
MLI	Instrumento multilateral tributario
MUD	Mercado único digital
OCDE	Organización para la cooperación y desarrollo económicos
PYME	Pequeña y mediana empresa
TIC	Tecnología (s) de la información y la comunicación
TFT	Transparencia fiscal internacional
TFUE	Tratado de funcionamiento de la Unión Europea
UE	Unión Europea

## RESUMEN

La transformación digital fomenta la innovación y genera eficiencias, influyendo en la forma de interactuar, consumir y hacer negocio, aumentando el crecimiento sostenible y mejorando el bienestar.

Sin embargo, los nuevos modelos de negocios presentan desafíos fiscales. Las normas fiscales existentes no se ajustan a las características que la economía digital presenta, tales como comercio transfronterizo sin presencia física, la importancia de intangibles difíciles de valorar y la contribución del usuario en la creación de valor.

Los responsables políticos se esfuerzan en encontrar soluciones que aseguren una fiscalidad justa y efectiva. Los desafíos fiscales que plantea la digitalización de la economía constituyen uno de los objetivos principales del programa BEPS de la OCDE. A nivel europeo, la Comisión ha convertido la creación de un mercado único digital en una de sus máximas prioridades, como medio para lograr que la UE mantenga una posición líder en la economía digital, constituyendo oportunidades para la innovación y ayudar a las compañías europeas a crecer globalmente.

Alcanzar una solución que cuente con el consenso internacional, unido al gran número de cuestiones que es necesario resolver llevará su tiempo. Por ello, la Comisión Europea publicó en marzo de 2018 su propuesta de directiva relativa al impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales, abordando así de manera provisional el problema de la erosión de la base y el traslado de beneficios.

**Palabras Clave:** economía digital, erosión de la base, evasión, impuesto, medida

## ABSTRACT

The digital transformation incentives innovation and generates efficiencies, influencing the way we interact, consume and do business, increasing sustainable growth and improving well-being.

However, the new business models pose tax challenges. The existing taxation rules don't fit digital economy characteristics, as online trading across borders with no physical presence, the importance of the hard-to-value intangible assets, and the user contribution to the value creation of digital businesses.

Policy makers are hardly working to find solutions which can ensure a fair and effective taxation. The tax challenges of the digitalisation have been identified as one of the main areas of focus of the OCDE Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Project. At European Union level, the Commission has made the Digital Single Market one of its top priorities, in order to ensure that the European Union maintains its position as a world leader in the digital economy, providing new opportunities for innovation and helping European companies to grow globally.

Reaching international consensus, added to the extensive issues to solve, will take time. Hence, the European Commission published in March 2018, a proposal for a Directive on a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services, approaching in an interim way the problem of base eroding and profit shifting.

**Key Words:** digital economy, base erosion, evasion, tax, action.

## 1. INTRODUCCIÓN

El 19 de octubre de 2018 el Gobierno de España presentó, dentro de su paquete de medidas para combatir las nuevas formas de evasión fiscal, el Anteproyecto de Ley del Impuesto sobre determinados servicios digitales, el denominado “impuesto digital”, consistente en un gravamen del 3% sobre el importe de los ingresos de las prestaciones de determinados servicios digitales.

El Gobierno sigue así la propuesta de 21 de marzo de 2018 de la Unión Europea para la creación de un impuesto digital único.

La preocupación por combatir la evasión y fraude que se deriva de la economía digital no es nueva. La aparición de nuevos modelos de negocio deja obsoleto el sistema tributario tradicional, siendo necesario replantearse aspectos como el lugar de realización del impuesto, la tributación de los activos intangibles o la pérdida de recaudación de impuestos indirectos.

Las principales organizaciones internacionales coinciden al considerar una prioridad la necesidad de encontrar soluciones que, contando con el consenso internacional, eviten la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS por sus siglas en inglés). El trabajo conjunto de la OCDE y del G20 se plasmó en la adopción del “Plan de acción BEPS”, cuya Acción 1 se centra en abordar los desafíos fiscales de la economía digital.

Por su parte la Unión Europea centra sus esfuerzos en crear un marco único digital, aprobando normas que buscan adaptar el IVA a las características de del comercio electrónico, y con propuestas que permitan gravar el beneficio allí donde se genera.

El objetivo de este trabajo es estudiar cómo, ante los problemas fiscales que presenta el nuevo entorno digital, las organizaciones supranacionales trabajan, por un lado, desde el convencimiento de que la solución implica una reforma estructural y consensuada del sistema tributario tradicional; y al mismo tiempo, presionadas por las distintas jurisdicciones que ven mermadas sus ingresos recaudatorios, lo que les lleva a plantear medidas provisionales como el impuesto digital.

## **2. LA ECONOMÍA DIGITAL, NUEVOS MODELOS DE NEGOCIO Y CARACTERÍSTICAS**

### **2.1 Del comercio electrónico a la economía digital**

En 1920 surgió en Estados Unidos la venta por catálogo, iniciativa que supuso acceder por primera vez a los consumidores sin necesidad de atraerlos a una tienda física. Esta nueva modalidad permitía a las empresas ofertar sus productos mediante folletos ilustrados, y a los clientes decidir y elegir sin desplazarse de sus hogares.

Posteriormente, a lo largo de los años 60, se desarrolló el intercambio de datos, que impulsó las transacciones electrónicas y el intercambio comercial.

Pero el momento decisivo para el desarrollo del comercio electrónico fue en 1989, cuando Sir Tim Berners-Lee inventó la “World Wide Web” un sistema de transmisión de datos que revolucionó las comunicaciones, afectando a todos los ámbitos de la sociedad. Su accesibilidad y facilidad de uso, que no requería especiales conocimientos de informática, fomentó la expansión de las relaciones comerciales iniciadas en los años 70. Su desarrollo fue tan rápido que en 1994 el G7, consciente de las oportunidades que esta nueva sociedad global de la información ofrecía, creó la iniciativa “Un mercado para Pymes” cuyo objetivo principal era facilitar el aumento de la competitividad y la participación en el mercado global para las pequeñas y medianas empresas.

No tardarían en surgir las primeras tiendas virtuales, como Amazon, creada en 1990 con la intención de ser la primera tienda de libros en línea, o EBay, que en 1995 creó un portal dedicado a la subasta, permitiendo a usuarios particulares comercializar con sus productos de segunda mano.

Desde entonces han proliferado todo tipo de empresas de comercio electrónico, que se han ido especializando en distintos sectores: viajes, moda, espectáculos, juguetes, e incluso prestaciones de servicios “on line” tales como asesoramiento, formación, juegos de azar e incluso publicidad en línea.

El avance de las tecnologías de la información y de la comunicación o TIC, ha permitido que a su vez se hayan ido creando sistemas sofisticados que hacen que estas relaciones comerciales sean más ágiles y seguras, teniendo como consecuencia la aparición de nuevos sistemas de pago como la plataforma “Pay-Pal”; y llegando incluso a la creación de las criptomonedas o activos digitales usados como medios de pago en las transacciones electrónicas.

Surge de esta forma la economía digital, que no sólo afecta a todos los sectores de la economía, sino que da lugar a nuevos modelos de negocio que no existirían sin la red, como el “crowdfunding” o micromecenazgo, el marketing de afiliación o la creación y monetización de “blogs”; profesiones como “influencer” o “youtuber” son también consecuencia de esta transformación. Su expansión y evolución es tan rápida, que resulta difícil separarla de la economía propiamente dicha.

## **2.2 La importancia del usuario: el concepto de prosumidor**

El concepto de “Prosumer” o “prosumidor” en español, fue usado por primera vez por McLuhan y Nevitt en 1972, cuando en su libro “Take today”, vaticinaron que, con la llegada del comercio electrónico, el consumidor se podía convertir en productor.

Actualmente el término “prosumidor”, formado por las palabras “productor” y “consumidor”, se utiliza para referirse a los consumidores que por su capacidad crítica y experiencia contribuyen a la creación de productos.

De esta forma la economía digital ha originado un cambio en el consumidor, que presenta varias características que lo distinguen del consumidor tradicional:

- Informado y decidido: sabe lo que quiere, y antes de adquirir un producto, hace una comparativa de precios y marcas, buscando opiniones en foros, blogs etc.
- Crea tendencia, ya que participa en el proceso de creación del producto, eligiendo colores o sabores, lo que lleva a las marcas a ofrecer el concepto “do it yourself”

- Es activo en redes sociales: Comparte sus experiencias en la red, ejerciendo de canales humanos.

## 2.3 Rasgos identificativos del comercio electrónico

La Unión Europea, a través de 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 en el mercado interior (la llamada Directiva sobre el comercio electrónico, señala que las características fundamentales del comercio electrónico son que este se realiza:

- A distancia
- Por vía electrónica
- A petición individual de un destinatario de servicios

La realización del intercambio comercial sin que las partes estén presentes supone la eliminación de barreras geográficas. Los consumidores tienen acceso por tanto a toda una oferta de productos y servicios en cualquier parte del mundo; decidiendo además sobre sus compras sin la presión de tener que interactuar con el vendedor.

El hecho de que las tiendas “on line” están abiertas 24 horas, resulta atractivo para personas con poco tiempo libre o con exigentes horarios de trabajo. Por otro lado, la ausencia de necesidad de desplazamiento físico proporciona comodidad para personas con discapacidad o que viven en zonas aisladas.

La segunda característica del comercio electrónico es que se realiza a través de redes, lo que ofrece al empresario facilidades para mostrar sus productos a clientes potenciales en cualquier lugar del mundo, permitiendo además el acceso a nuevos segmentos de mercado. Por otro lado, la apertura de tiendas virtuales requiere menos inversión y menos costes de mantenimiento que una tienda física, creándose un entorno favorable para la aparición de empresas emergentes.

La ausencia de una ubicación física permite la creación de nuevas modalidades de empleo, como el “tele-trabajo”, que permite al trabajador ejercer su actividad desde cualquier sitio incluso zonas rurales o aisladas.

Por último, el hecho de que el servicio se realice a petición individual supone una mejora de la productividad: por un lado, permite optimizar el tiempo dedicado al cliente, y por otro la eliminación de intermediarios, así como la organización de la logística, supone una reducción de costes.

Sin embargo, el avance del comercio electrónico no ha ido en sintonía con el avance de la seguridad jurídica, ya que la eliminación de barreras geográficas supone la interrelación de distintas legislaciones nacionales. Los consumidores se muestran escépticos a la hora de comprar un producto que no ven físicamente, pues la falta de una respuesta adecuada por parte del vendedor en caso de que el producto adquirido resulte defectuoso, o no satisfaga sus expectativas, genera situaciones de abuso y litigios.

La seguridad de los sistemas de pago también genera desconfianza en el internauta, así como la seguridad de los sitios web, que pueden verse amenazados por ataques y suplantaciones de identidad. Por su parte las empresas se encuentran con clientes exigentes a los que resulta difícil fidelizar, ya que el acceso de los mismos a la red implica una mayor competencia.

## 2.4 Datos actuales

El informe anual recientemente publicado por Ecommerce Europe y Euro Commerce<sup>1</sup>, refleja un incremento de las transacciones comerciales electrónicas realizadas entre empresa-particular (en adelante B2C) del 12% en el año 2018, estimando para el 2019 un crecimiento del 14%, lo que situaría el volumen de operaciones en 621 mil millones de euros.

---

<sup>1</sup> European B2C ECommerce Report, Ecommerce Europe y EuroCommerce, edición 2019

La previsión para España supera esta media, ya que se estima que el volumen de comercio electrónico alcanzará en el 2019 los 33,5 millones de euros, lo que supondría un aumento del 20% y una contribución al PIB de un 2,69%.

De acuerdo con los datos obtenidos en el citado informe, el 66% del total de transacciones electrónicas europeas se concentra en Europa Occidental, lo que en cifras supone 363 mil millones de euros; el gasto medio por consumidor más alto se localiza sin embargo en Europa del Norte.

El porcentaje de usuarios de internet que realiza compras on-line, oscila entre el 88% (Suiza) y el 22% (Ucrania). España ocupa un lugar intermedio con un 62%.

Los países que prefieren realizar sus compras transfronterizas a otros estados miembros son Malta (89%), Chipre (83%) y Luxemburgo (82%). En el extremo opuesto se sitúa Montenegro, cuyo porcentaje de pedidos realizados fuera de la UE es del 77%.

La seguridad en los pagos, las posibles devoluciones y reclamaciones y la demora en la entrega, son aspectos que pueden influir negativamente en los e-shoppers, siendo Portugal el país que más los toma en consideración frente a países como República Checa, Estonia y Reino Unido, en los que el grado de preocupación por estas cuestiones es prácticamente inexistente.

Las conclusiones del informe recogen la necesidad de invertir en tecnología y competencias digitales, con el fin de que el aumento de la innovación y la competitividad global permitan aprovechar el potencial del mercado digital. También destaca la preocupación por la fragmentación del mercado que puede producir la falta de una armonización normativa, especialmente en materia de impuestos indirectos, consumos y distribución.

### 3. PROBLEMÁTICA TRIBUTARIA DE LA ECONOMÍA DIGITAL

El desarrollo de las tecnologías de la información, el mercado digital y los nuevos modelos de negocio, plantean retos que dejan obsoleto al sistema tributario tradicional, y que se traduce en pérdidas de recaudación para las distintas administraciones. La multitud de relaciones comerciales en las que intervienen varias jurisdicciones con distintos sistemas tributarios es aprovechada por grupos multinacionales para realizar planificaciones fiscales agresivas. Conscientes de este problema, y a instancia del G20, la OCDE publicó en julio de 2013 un “Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios” (llamado Plan BEPS por sus siglas en inglés). Este informe comienza estableciendo los principios fundamentales de la fiscalidad, aplicables al comercio electrónico, creando las “Condiciones Tributarias Marco (CTM) de Ottawa<sup>2</sup>”, siendo estos principios la neutralidad, la eficiencia, la previsibilidad, la simplicidad, la efectividad, la justicia y la flexibilidad de los tributos.

Los desafíos de la economía digital afectan tanto a los impuestos directos como los indirectos. Los criterios de sujeción o la calificación de las rentas procedentes de los nuevos modelos de negocios suponen retos para la imposición directa. Por su parte, la recaudación del IVA se ve afectada por el comercio transfronterizo de bienes, activos intangibles y servicios, especialmente cuando los productos son adquiridos por consumidores finales en el extranjero (las llamadas transacciones B2C o de empresa a consumidor).

#### 3.1 La imposición directa

Los impuestos directos gravan la renta obtenida por un contribuyente, ya sea persona física o jurídica, durante un periodo impositivo. Esta renta puede ser obtenida en territorio nacional o en el extranjero.

<sup>2</sup> Estos principios sirvieron como base para la Conferencia Ministerial de Ottawa de 1998, y se les llama desde entonces Condiciones Tributarias Marco (CTM) de Ottawa

Existen dos formas de sujeción: Obligación universal, que grava la totalidad de rentas obtenidas por el contribuyente residente, ya sea dentro o fuera del país, y obligación territorial, que grava las rentas obtenidas dentro del territorio (criterio de la fuente).

La mayoría de los países incluyen en sus sistemas tributarios ambas formas de sujeción, por lo que es esencial determinar la existencia de un nexo o punto de conexión que permita gravar las rentas en función del lugar de obtención.

Otros retos a los que se enfrentan los impuestos directos son la calificación de rentas procedentes de los nuevos modelos de negocio y el uso de los precios de transferencia para minorar artificiosamente las bases imponibles.

### 3.1.1 El establecimiento permanente como punto de conexión

Como señala Nocete Correa,<sup>3</sup> “*La actividad de localización consiste, fundamentalmente, en fijar el lugar desde el que un operador económico está desarrollando su actividad comercial y tiene por finalidad la determinación del Estado al que corresponderá someter a gravamen los rendimientos derivados del ejercicio de tal actividad por aplicación de los criterios de fuente y residencia, diseñados conforme a los principios básicos de asignación impositiva internacional*”.

Como se ha indicado, la residencia en un determinado país va a implicar la tributación por la renta mundial en el mismo. Para evitar que, en aplicación de las legislaciones internas, puedan darse situaciones de doble residencia, el artículo 4 del Modelo de Convenio de la OCDE (en adelante MC OCDE), contiene reglas para determinar la misma.

Por otro lado, la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición impedirá que los beneficios sean gravados de acuerdo con el criterio de la fuente, a no ser que los mismos sean obtenidos a través de establecimiento permanente.

---

<sup>3</sup> **Nocete Correa, FJ:** La fiscalidad internacional del comercio electrónico. Crónica Tributaria, número 120/2006, pg 120.

### **3.1.1.1 Concepto de establecimiento permanente**

El artículo 5 del MC OCDE define el establecimiento permanente como “lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.”

Posteriormente amplia esta definición proporcionando una delimitación, tanto positiva como negativa. Positiva porque cita una lista no cerrada de supuestos que deben considerarse como establecimientos permanentes, aclarando posteriormente dos casos más problemáticos en su delimitación, como son la realización de obras de construcción, instalación y montaje y la cláusula del agente dependiente. Negativa porque excluye las actividades accesorias o preparatorias, así como la actuación mediante agentes independientes o filiales.

Los comentarios del MC OCDE al citado artículo establecen pautas interpretativas para evitar el uso abusivo del criterio de duración de doce meses que determina que las obras, proyectos o instalaciones se consideren establecimientos permanentes.

### **3.1.1.2 El establecimiento permanente y la economía digital**

Si bien el concepto de establecimiento permanente requiere un “lugar fijo de negocios”, resulta difícil adaptarlo a la economía digital, donde la facilidad de las nuevas tecnologías hace que desaparezcan conceptos tradicionales como empleado, intermediario, oficina y se sustituyen por conceptos como “página web” o “servidor” o “proveedor de servicios de internet o ISP”. La página web es documento digital que tiene como soporte un dispositivo electrónico, careciendo por tanto de una localización física que pueda considerarse como centro de negocios. Tampoco puede encuadrarse en el concepto de agente dependiente al no encajar en la definición de persona del artículo 3 del MC OCDE.

En cuanto al servidor, entendido como el soporte físico que aloja la página web, y por tanto susceptible de tener una localización fija en un Estado, podrá tener la consideración de establecimiento permanente siempre que cumpla los requisitos del artículo 5 del MC OCDE, esto es:

- 
- 1) Que permanezca en el mismo sitio el tiempo suficiente para ser considerado lugar fijo;
  - 2) Que a través del mismo se desarrolle al menos parte de las actividades empresariales y que estas no tengan la consideración de auxiliares o preparatorias;
  - 4) Que se posea algún tipo de derecho de uso sobre el mismo.

Otro nuevo concepto es del ISP o proveedor de servicios de internet, que son empresas que ofrecen servicios de conexión permitiendo a las empresas que operan en el sector del comercio electrónico establecer su propio sitio Web en la Red. Los ISP no pueden considerarse establecimiento permanente, ya que no realizan ningún tipo de operación por su cuenta, sino que se limitan a gestionar su propio negocio de arrendamiento o “hosting”.

### **3.1.2 La calificación de las rentas**

El principio de neutralidad exige que una operación realizada en el marco digital genere el mismo tipo de renta que si se usara sin usar esta vía. Y la calificación va a determinar tributación. Los nuevos modelos de negocio generan nuevas rentas. Si a esto le añadimos los problemas que surgen de los supuestos de doble imposición, se hace necesaria una calificación homogénea de las rentas.

Las dificultades para la calificación difieren si la entrega se realiza offline u online: en el primer caso la entrega se realiza físicamente, usando la web tan sólo como punto de enlace. Por su parte el comercio online supone que la totalidad de la transacción se realice por medios electrónicos, lo que requiere una digitalización del producto, lo que nos lleva a dilucidar si lo que se transfiere es el derecho de uso (concesión de licencia) o el derecho de la propiedad de este (venta).

El artículo 12 del MC OCDE define los cánones o regalías como: “*las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.*”

Por lo tanto, en el caso de transmisión del derecho de uso como por ejemplo derechos de programas de ordenador), estaremos ante cánones, mientras que si se transfiere la propiedad estaremos ante beneficios empresariales, cuyo concepto y tratamiento se recogen en el artículo 7 del MC OCDE.

A pesar de los comentarios aclaratorios al citado artículo 12, la distinción no siempre es fácil. Varios estados han formulado observaciones sobre diferencias interpretativas en algunos tipos de regalías<sup>4</sup>. Esta dificultad no pasa desapercibida para la OCDE, que recoge una clasificación de hasta 28 categorías en su documento «Caracterización de las transacciones en el comercio electrónico».

Aunque según el MC OCDE, tanto los beneficios como los cánones tributan en el país de residencia, son muchos los países que se reservan la potestad para gravar, con tipos máximos, las regalías pagadas al Estado de residencia. El Convenio firmado entre España y Estados Unidos, por ejemplo, sigue esta opción de gravar estas rentas en el Estado Fuente, estableciendo unos tipos máximos del 5%, 8% y 10% en función del tipo de bien al que va dirigido el canon<sup>5</sup>.

### 3.1.3 Los precios de transferencia

El comercio electrónico facilita el continuo intercambio de bienes y servicios entre las empresas de un mismo grupo, transacciones que no siempre se valoran a precio de mercado, entendiendo como tal, el que hubieran acordado en idénticas condiciones empresas independientes.

<sup>4</sup> A título de ejemplo, España e Italia no se adhieren al criterio que considera como regalías las contraprestaciones por la cesión parcial de la propiedad y Corea entiende que la transmisión de conocimientos prácticos o “know-how” debe encuadrarse en la categoría de aplicaciones informáticas.

<sup>5</sup> Los límites previstos por el CDI firmado entre España y Estados Unidos son: 5% del importe de las regalías pagadas por la cesión de derechos de autor sobre obras literarias, de teatro, musicales o artísticas; 8% de la contraprestación por la cesión del uso de películas cinematográficas y otros medios de transmisión, reproducción de la imagen o el sonido, así como de los equipos industriales, comerciales o científicos y por derechos de autor sobre obras científicas; y el 10% del importe del resto de cánones.

Telmo Rodríguez Fernández<sup>6</sup> define los precios de transferencia o “transfer pricing” como: *“una práctica que pretende distribuir los beneficios de una sociedad transnacional entre cada una de sus distintas sedes por medio de la prestación de servicios y entrega de bienes recíproca, alterando artificialmente el resultado final de cada establecimiento con el fin de minimizar la carga impositiva de la compañía en su conjunto”*.

Aunque el problema de los precios de transferencia es común al comercio tradicional, la abundancia de activos intangibles en los medios digitales facilita la asignación y transferencia de los mismos entre matriz y filiales, circunstancia que es aprovechada por las multinacionales para desplazar las rentas hacia territorios de baja o nula tributación. La rapidez y abundancia con que se realizan estas transacciones obstaculiza su control, mientras que la diversidad y especialización de las mismas hace que sea difícil obtener valores comparables. En este sentido, las Directrices de la OCDE<sup>7</sup> contienen principios y normas de buenas prácticas conformes con las disposiciones legales, y si bien no son de obligado cumplimiento para las empresas, proporcionan métodos de valoración y análisis de comparabilidad.

### 3.2 La imposición indirecta

La OCDE distingue dos tipos de impuesto indirectos: Los impuestos generales sobre bienes y servicios o IVA, y los impuestos especiales, tales como derechos arancelarios y aduaneros o impuestos sobre servicios específicos (impuestos sobre primas de seguros y servicios financieros, o el Impuesto sobre transmisiones y Actos jurídicos documentados español), siendo el IVA el que más se ve afectado por las peculiaridades de la economía digital.

Al igual que sucede en con la imposición directa, la facilidad para hacer transacciones en las que intervienen varias jurisdicciones, con distintas normativas, origina varios problemas que dificultan la correcta aplicación del IVA.

<sup>6</sup> Rodríguez Fernández, T: La imposición directa sobre el comercio electrónico. El límite de los conceptos fiscales tradicionales. Indret,2015, pág. 12

<sup>7</sup> Líneas Directrices OCDE para empresas multinacionales.

Estos problemas son principalmente: la exención en bienes de escaso valor y los suministros digitales a distancia a consumidores.

### **3.2.1 Exención en importaciones de bienes de escaso valor**

El IVA grava las importaciones en el momento en que estas son despachadas en la aduana y se les aplica los correspondientes derechos arancelarios. Con el fin de evitar gastos de gestión que puedan resultar superiores al impuesto recaudado, se establecen exenciones para bienes de escaso valor, cuyo importe varía en función de cada país. Estas exenciones tienen su origen en la época en la que no existía el comercio electrónico, siendo por tanto casi inexistentes. El rápido desarrollo del mercado digital ha aumentado su volumen, incrementando por tanto el número de operaciones que quedan sin aplicar el IVA.

La ventaja competitiva que supone para el proveedor no tener que repercutir el impuesto, hace que muchas empresas se planteen instalarse o incluso trasladarse a territorios distintos en los que se encuentran sus clientes. Estas prácticas se traducen no sólo en pérdidas recaudatorias de impuestos indirectos, sino también en impuesto directos.

### **3.2.2 Suministros digitales a distancia a consumidores**

El segundo problema al que se enfrenta el IVA es la adquisición por parte de consumidores finales de productos que no pasan por la aduana, esto es, intangibles y servicios a distancia. Estas transacciones, que, en el caso de ser nacionales, quedarían gravadas, plantean dudas sobre si debe aplicarse el impuesto en el estado de origen o en el estado de destino: el principio de origen supone la tributación en el país en el que reside el proveedor, que producirá una nula o reducida tributación en el país de consumo si el suministro resulta exento o tributa a un tipo reducido. En cuanto al principio de destino, supone aplicar el impuesto en el país donde reside el cliente, que, al ser consumidor final, raramente va a ingresar o autoliquidar el IVA.

## 4. LA EVASIÓN FISCAL EN LA ECONOMÍA DIGITAL: LAS PRÁCTICAS BEPS

Aunque la erosión de la base imponible y traslado de beneficios o BEPS, es un problema que afecta a la economía en general, los retos que la economía digital plantea al sistema tributario tradicional favorecen el uso de estas prácticas, que se vale de las lagunas existentes en los actuales modelos tributarios para realizar planificaciones fiscales perniciosas. De esta forma los grupos multinacionales consiguen minorar su tributación, lo que se traduce no sólo en pérdidas de recaudación para las administraciones, sino que provocan también distorsiones en la competencia en perjuicio de las empresas nacionales, que soportan mayor carga impositiva.

### 4.1 Prácticas BEPS en la imposición directa

Puesto que el gravamen de las rentas en el Estado Fuente queda condicionado a la existencia de un nexo o punto de conexión, una práctica BEPS que afecta a la imposición directa consiste en evitar la presencia física en el país donde se genera la renta. Las empresas multilocalizadas (EML) pueden evitar que sus actividades en una cierta jurisdicción sean consideradas como EP, buscando acogerse a la delimitación negativa contenida en el artículo 5 del MC OCDE; ya sea fragmentando actividades entre empresas del grupo de tal forma que tengan la categoría de auxiliares o preparatorias, o bien buscando la aplicación de la cláusula del agente independiente. Esta exclusión abusiva del concepto de EP es objeto de la Acción 7 del Plan BEPS<sup>8</sup>

Otra práctica alusiva consiste en el reparto de activos, riesgos y gastos con criterios únicamente fiscales, asignando intangibles valorados por debajo de mercado a filiales del grupo radicadas en territorios de nula o baja tributación; o maximizando los gastos deducibles tales como intereses, cánones, asistencia técnica y otros servicios. Uso de mecanismos híbridos asimétricos.

---

<sup>8</sup> Acción 7: Impedir la elusión artifiosa del estatuto de establecimiento permanente (EP)

El estudio de la red de convenios suscritos por las distintas jurisdicciones es también utilizado en la planificación fiscal agresiva<sup>9</sup>, ya que aunque el objetivo de los mismos es evitar la doble imposición, su aplicación puede también originar en ocasiones, supuestos de doble no imposición; siendo también posible evitar la retención en la fuente de ciertos pagos tales como intereses o cánones, gracias a las cláusulas que estos CDI contienen.

#### **4.2 Prácticas BEPS en la imposición indirecta**

El IVA es un impuesto plurifásico, cuya finalidad es gravar el consumo, entendiendo como tal, el gasto en consumo final de los hogares. El principio de neutralidad exige que todas las empresas que intervienen en la cadena productiva apliquen el impuesto, ingresando la diferencia entre el IVA que grava el producto y el IVA soportado en las actividades de producción.

Sin embargo, este principio de neutralidad se rompe cuando el suministro está exento de IVA, ya que, si una empresa se dedica a actividades exentas, no aplicará el impuesto y en consecuencia no será deducible la carga de IVA soportado, lo que provocará un efecto en cascada en todo el proceso productivo.

La aplicación del principio de destino en las operaciones entre empresas (B2B) supone que la empresa cliente autoliquide el IVA sobre los bienes adquiridos a distancia, solicitando posteriormente el abono del impuesto pagado. Si la empresa se dedica a actividades exentas, autoliquidará el impuesto, pero no tendrá derecho a su devolución, soportando por tanto el impuesto en el país donde se utiliza el bien o servicio.

El riesgo de erosión de la base imponible y traslado de beneficios surge en dos supuestos: en primer lugar, cuando, de acuerdo con la normativa existente en su país de residencia, la empresa exenta no tiene la obligación de autoliquidar el IVA de los suministros digitales adquiridos en el extranjero, en cuyo caso la operación no quedará

---

<sup>9</sup> La acción 6 del Plan BEPS tiene por objeto impedir la utilización abusiva de convenios para evitar la doble imposición.

---

sujeta a IVA; y en segundo lugar, cuando la adquisición de estos suministros queda sujeta a IVA en el país del proveedor, y este aplica tipos nulos o más reducidos que los que soportaría la empresa en su país de residencia.

El riesgo de utilización de prácticas BEPS que plantea la exención del IVA, se traslada también a las empresas multilocalizadas, que adquieren servicios que posteriormente utiliza todo el grupo, a través de un establecimiento radicado en una jurisdicción que no aplique IVA. Dado que las operaciones entre establecimientos con la misma personalidad jurídica no se suelen sujetar a IVA, los servicios son repartidos a todo el grupo sin que en ningún momento queden sujetos al impuesto.

## 5. LA BÚSQUEDA DE SOLUCIONES: INICIATIVAS Y MEDIDAS ADOPTADAS

El rápido avance de la economía digital deja obsoleto al sistema tradicional. Los nuevos modelos de negocio en los que no es necesaria la presencia física, el uso de intangibles y la participación de varias jurisdicciones en las operaciones transfronterizas, originan lagunas en las legislaciones de los Estados, que se traducen en pérdidas de recaudación. Conscientes de la necesidad y urgencia de una solución consensuada, la OCDE y la UE, principales organizaciones supranacionales, han creado grupos de expertos que estudian diversas soluciones. Mediante su Comunicación de septiembre de 2017<sup>10</sup>, la Comisión europea define los retos y objetivos que deben guiar la adaptación del marco fiscal internacional a la digitalización de la economía, habiendo propuesto en consecuencia varias iniciativas que afectan a la imposición directa, y adaptando el IVA al comercio transfronterizo, mediante la aprobación de varias Directivas y Reglamentos. Por su parte la OCDE, desarrolla la Acción 1 del proyecto BEPS, identificando los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía en su informe de 2015<sup>11</sup>, en el que establece un calendario de trabajo, cuyo último resultado es el trabajo publicado en mayo de 2019.

---

<sup>10</sup> COM (2017) 547 final “Un sistema impositivo justo y eficaz en la Unión Europea para el Mercado Único Digital”

<sup>11</sup> OCDE (2015). Cómo abordar los desafíos fiscales de la economía digital (versión preliminar)

## 5.1 Iniciativas de la Unión Europea

En su Comunicación de 2015<sup>12</sup>, la Comisión Europea estableció como una de sus prioridades la realización de un Mercado Único Digital o MUD, que permitiría a las empresas crecer a nivel mundial, fomentando el empleo, la competencia, la inversión y la innovación; siendo necesario para ello un marco fiscal único, estable y adaptado a los nuevos modelos de negocio, ya que la adopción de medidas nacionales originaría la fragmentación del mercado, además de crear nuevas lagunas que permitirían la elusión fiscal.

### 5.1.1 Plan de Acción sobre el IVA

La Comisión también aborda los problemas que la economía digital plantea en el ámbito del IVA, adoptando un marco único y simplificando y modernizando el IVA aplicado al comercio electrónico transfronterizo. Con este objetivo, y siguiendo las pautas establecidas en el Plan de Acción de 2016<sup>13</sup> (COM 2016 148), la UE aprueba a finales de 2017 tres normas, con distintas fechas de entrada en vigor:

- *Directiva 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre, por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del IVA para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes*: Directiva que persigue la simplificación de las obligaciones formales mediante varias medidas: Por un lado establece una excepción a la regla del principio de destino en las operaciones B2C en función de un umbral de prestaciones, liberando así a las microempresas de la carga que supone tener que cumplir con obligaciones formales en estados miembros distintos al de establecimiento. Por otro lado, dispone que las normas relativas a la facturación aplicables sean las del Estado miembro de identificación del proveedor que se acoja a los regímenes especiales.

---

<sup>12</sup> COM (2015) 192 final

<sup>13</sup> COM (2016) 148 final

Permite asimismo que los sujetos pasivos no residentes en la UE pero inscritos a efectos de IVA, puedan aplicar el régimen especial para no residentes en la Comunidad.

La Directiva también amplía el plazo de presentación de la declaración del IVA, y regula las exenciones para bienes de escaso valor.

- Reglamento de ejecución (UE) 2017/2459 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del IVA, que simplifica el requisito para demostrar la ubicación del cliente consumidor final.
- Reglamento (UE) 2017/2454 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 904/2010 relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del IVA, que establece normas y procedimientos para el intercambio por vía electrónica de información relativa al IVA aplicable a los regímenes especiales.

### 5.1.2 Propuestas que afectan a la imposición directa

Bajo la premisa de que el principio fundamental para una fiscalidad justa y efectiva en el mercado único es que todas las empresas que operan en la UE deben pagar sus impuestos allí donde se generen los beneficios y el valor, la Comisión propone las siguientes iniciativas que pretenden dar respuesta a dos preguntas: ¿dónde pagar los impuestos? y ¿qué gravar?:

- Iniciativa BICCIS o base imponible consolidada común del impuesto de sociedades<sup>14</sup>: Esta medida, propuesta inicialmente en 2011, pretende evitar las asimetrías que pueden derivarse de la aplicación de las normas nacionales en las operaciones transfronterizas.

---

<sup>14</sup> COM (2016) 685 final y COM (2016) 683 final

La diversidad de impuestos de sociedades puede dar lugar a situaciones de doble imposición y doble des-imposición, facilitando las planificaciones fiscales agresivas y provocando la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios.

Esta iniciativa se configura como un instrumento para simplificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de las empresas multilocalizadas, que responderían ante una sola Administración o “ventanilla única”, permitiendo además la compensación de pérdidas sufridas en un Estado con los beneficios obtenidos en otro. BICCIS vincula la asignación de beneficios al lugar donde se genera el valor, al tener en cuenta factores ligados al mismo como activos, mano de obra y ventas. Su aplicación fortalecería el mercado único europeo ante terceros países, evitando la competencia fiscal perniciosa.

- Creación de un marco fiscal único, adaptado a los modelos de negocio digitales<sup>15</sup>, que garantice la seguridad fiscal, evite distorsiones en la competencia y garantice además la sostenibilidad de los ingresos fiscales de los Estados miembros, mediante tres elementos: creación de una directiva sobre la fiscalidad de empresas con presencia digital significativa, la incorporación de estos principios a la propuesta BICCIS, y la revisión de los convenios para evitar la doble imposición de los Estados Miembros firmados con terceros países, como medio para unificar y ampliar la solución a nivel mundial.

Consciente de que estos cambios estructurales llevan tiempo, la Comisión propone como medida provisional, un Impuesto sobre los servicios digitales, con el fin de evitar la aplicación de medidas unilaterales por parte de los Estados que fragmenten el mercado único de la UE.

---

<sup>15</sup> COM (2018) 146 final

- 
- Concepto “presencia digital significativa”<sup>16</sup>: La propuesta de Directiva, que establece normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa, tiene como objetivo en primer lugar, definir un nuevo nexo imponible en una jurisdicción, basado en los ingresos obtenidos por la prestación de servicios digitales, el número de usuarios o el número de contratos para un servicio digital; y en segundo lugar, establecer principios para atribuir beneficios a una actividad empresarial digital, en función de las funciones desempeñadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos.

## 5.2 Iniciativas de la OCDE

Los desafíos fiscales originados por la digitalización de la economía digital son una de las principales preocupaciones de la OCDE/G7, constituyendo la Acción 1 del proyecto BEPS. Tras su reunión en marzo de 2017, los Ministros de Finanzas del G20 encargaron a la OCDE un informe sobre los efectos fiscales de la digitalización de la economía, que tuvo como resultado la emisión del Informe Provisional del 2018<sup>17</sup>. Las propuestas planteadas en este informe no convencían a todos los miembros del Marco Inclusivo, por lo que, tomando como base este informe y el análisis de la Acción 1, se ha seguido trabajando con el fin de llegar a una solución duradera y consensuada.

### 5.2.1 Directrices internacionales sobre IVA

Con el fin de proporcionar una guía que sirviera a las distintas jurisdicciones para adaptar sus normativas internas a las operaciones transnacionales, la OCDE publicó en 2017 las Directrices Internacionales sobre el IVA<sup>18</sup>. De esta manera se pretende disminuir el riesgo de doble imposición y de doble no-imposición, así como crear más seguridad jurídica tanto para empresas como para autoridades fiscales.

---

<sup>16</sup> COM (2018) 147 final

<sup>17</sup> OCDE (2018), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS

<sup>18</sup> OCDE (2017), International VAT/GST Guidelines

En ellas defiende el principio de destino como método para garantizar la neutralidad en las transacciones internacionales, al asegurar que las exportaciones no resultan sujetas a la aplicación de mecanismos de exención como “libre de IVA” o “IVA tipo cero”; quedando las importaciones a su vez, gravadas con las mismas normas y tipos que las operaciones nacionales, evitando distorsiones de la competencia.

El principio de destino resulta más difícil de implementar en los servicios e intangibles, ya que, a diferencia de las mercancías físicas, no cruzan fronteras ni pasan aduanas para llegar a sus destinatarios. Para asegurar una correcta aplicación del principio de destino, las Directrices desarrollan reglas de localización de estos activos.

Para evitar posibles conflictos derivados de diferencias de interpretación e implementación, las Directrices contienen un capítulo que desarrolla mecanismos de mutua colaboración e intercambios de información.

La implementación de esta medida ha supuesto la recaudación, sólo en la UE, de más de 3.000 millones de euros.

### **5.2.2 Programa de trabajo de 2019**

La puesta en práctica de medidas BEPS ha hecho que las EML hayan modificado sus estructuras fiscales para conseguir una alineación con las actividades empresariales desarrolladas, bien reconsiderando la política de precios de transferencia o bien reubicando intangibles valiosos. También ha evitado situaciones de doble imposición.

A pesar de estos avances, y aunque se han debatido numerosas propuestas, cuestiones como la asignación de la potestad tributaria entre las jurisdicciones que intervienen en las operaciones transfronterizas, o la determinación de la existencia de un nexo no asociado a una presencia física, continúan sin respuesta.

Consciente de la importancia de llegar a una rápida y consensuada solución, la OCDE ha publicado en mayo de 2019 un programa de trabajo<sup>19</sup> con propuestas que agrupa en dos bloques pero que deben coordinarse entre sí: el primer bloque se centra en la distribución de la potestad tributaria, revisando las reglas de asignación de beneficios y determinación de la existencia de nexo; y el segundo bloque se centra en las medidas anti BEPS, buscando desarrollar medidas que protejan a las jurisdicciones del riesgo de erosión de las bases y traslado de beneficios a territorios de baja o nula tributación.

#### **5.2.2.1 Bloque 1: Revisión de la determinación de nexo y la distribución de beneficios**

Este bloque contiene tres propuestas, que, siendo diferentes, tienen en común que todas ellas contemplan la existencia de un nexo no asociado a presencia física, consideran el beneficio total de un negocio y contemplan la simplificación de acuerdos con el fin de reducir el coste de disputas y litigios. Estas medidas son:

- I. Nuevas reglas de asignación de beneficios, con aplicación efectiva tanto a los beneficios como a las pérdidas, proponiendo varios métodos, como el método de la distribución de beneficios modificado, el método de prorrateo fraccional del beneficio o la distribución de beneficios en base a las líneas y regiones de negocio.
- II. Nuevas reglas para la determinación de existencia de nexo, que desarrollará el concepto de presencia gravable remota, con reglas para identificar cuando esa presencia gravable existe, lo que requerirá, por una parte, la revisión del concepto de EP, con la consiguiente modificación de los artículos 5 y 7 del MC OCDE<sup>20</sup> y por otra la definición de nuevos conceptos tales como presencia

<sup>19</sup> OCDE (2019) Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges from the Digitalisation of the Economy, OCDE/G20 Inclusive Framework on BEPS

<sup>20</sup> El artículo 5 define el concepto de establecimiento permanente, mientras que el artículo 7 determina la potestad de la jurisdicción para gravar los beneficios empresariales, en función de la existencia o no de EP.

---

gravable no física separada del concepto de EP, nueva definición de ingreso gravable en el país fuente y la interacción de las dos.

- III. Nuevo derecho de imposición, que evitara la doble imposición, y para lo que habrá de dotar a las Administraciones de mecanismos necesarios para la recaudación tales como retenciones, obligaciones de información; siendo para ello necesario modificar los convenios existentes, actualizar el instrumento multilateral tributario o MLI<sup>21</sup>; o bien suscribir nuevos tratados multilaterales.

#### **5.2.2.2 Bloque 2: Propuesta anti-erosión de las bases global**

Esta propuesta, aunque deja libertad a las jurisdicciones para legislar su propio sistema tributario, reconoce el derecho de otras jurisdicciones a aplicar un “impuesto compensatorio” cuando el ingreso es gravado por debajo de un tipo mínimo, de acuerdo con las siguientes reglas:

1. Regla de incorporación de beneficios, que podría complementar las reglas de TFT, y que consiste en exigir al accionista un porcentaje del beneficio de la empresa si ese beneficio no ha tributado por encima de un tipo mínimo. Esta medida reduciría el incentivo de asignar beneficios a jurisdicciones de baja tributación.
2. Impuesto sobre pagos que erosionan la base, impidiendo la aplicación de deducciones o sometiendo a imposición los pagos a empresas vinculadas, si no ha habido sujeción a un tipo mínimo de tributación; e incorporando a su vez a los CDI cláusulas que garantice la aplicación de los beneficios contenidos en los mismos solo a los ingresos sujetos a este tipo mínimo.

---

<sup>21</sup> En junio de 2017, 73 jurisdicciones suscribieron el MLI, un pionero convenio multilateral que permite transponer los resultados del Proyecto BEPS en la actual red de convenios bilaterales existentes, permitiendo así implementar de forma rápida las medidas adoptadas para evitar la erosión de la base. Se garantiza así un mejor funcionamiento del sistema tributario internacional, aumentando la seguridad jurídica de las empresas.

Estas reglas serían implementadas mediante modificaciones tanto en las leyes internas, como en los convenios para evitar la doble imposición, debiendo respetar los principios de efectividad, simplicidad y transparencia.

## 6. EL IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES

A pesar de los esfuerzos de la UE y la OCDE para adaptar el sistema tributario a la economía digital, diseñar e implementar una solución consensuada llevará su tiempo. El riesgo de erosión de las bases preocupa a los Estados miembros, que optan por adoptar medidas de forma individual, de diverso alcance y justificación. Esta descoordinación podría fragmentar el mercado único de la UE, creando inseguridad jurídica y distorsionando la competencia, además de crear nuevas lagunas que facilitarían la elusión fiscal.

Por ello la Comisión propone la aplicación de una medida que se aplique a los ingresos procedentes de ciertos servicios digitales, que sea fácil de implementar y que garantice condiciones equitativas a las empresas que operen en la UE, de forma provisional hasta que sea implementada una solución duradera y global.

La conveniencia de la aplicación medidas provisionales es analizada por la OCDE en el Informe Provisional de 2018<sup>22</sup>. En el mismo señala la falta de consenso, e incluso la oposición de algunos países a la implementación de estas medidas, aunque no se pronuncia sobre la idoneidad de su aplicación, limitándose a recoger el marco conceptual que, en consonancia con las obligaciones internacionales vigentes, deberían tener en cuenta los países que quieran adoptarla<sup>23</sup>.

<sup>22</sup> OCDE (2018) : Tax Challenges Arising from Digitalisation-Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS

<sup>23</sup> Las medidas deben ser provisionales, abordar cuestiones específicas y ser proporcionadas; deben minimizar el riesgo de sobreimposición y han de estar diseñadas para limitar los costes de cumplimiento y no para obstaculizar la innovación.

Teniendo su base jurídica en el art 113 del TFUE y cumpliendo con los principios de subsidiariedad y proporcionalidad, la Comisión publica en marzo de 2018 la *Propuesta de Directiva relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales*<sup>24</sup>.

En ella plantea la aplicación de un impuesto que se centre en aquellas actividades en las que existe una diferencia entre el valor creado y la capacidad de los Estados para gravarlo, consistiendo en un 3% sobre los denominados “ingresos imponibles”. Se pagaría en los Estados miembros dónde se ubiquen los usuarios implicados, estableciendo un umbral de aplicación que afecte sólo a las multinacionales de gran tamaño.

La Comisión estima que la implementación de este Impuesto supondría para la UE en torno a 5 000 millones de euros de ingresos anuales.

## 6.1 Características del IDSD

El IDSD es un tributo de naturaleza indirecta que grava las prestaciones de determinados servicios digitales caracterizados por la creación de valor por parte del usuario, y pensado, de acuerdo con su umbral de aplicación, para las grandes empresas que operan en el sector.

El impuesto presenta por tanto varias características:

- Naturaleza indirecta: Aunque se configura como medida para evitar la erosión de las bases que provoca la falta de adaptación del impuesto de sociedades tradicional a la economía digital, la Comisión define el IDSD como un impuesto indirecto, que grava en el Estado fuente tanto las operaciones realizadas entre empresas (B2B) como aquellas en las que el destinatario es un consumidor final (B2C).

---

<sup>24</sup> COM (2018) 148 final

El carácter indirecto del IDSD es lo que permite su aplicación sin interferir en los Convenios Internacionales sobre la imposición de la renta. Sin embargo, el hecho de que el impuesto grave la capacidad económica de las empresas, sin que se establezcan mecanismos para trasladar el mismo al consumidor final, plantea dudas sobre esta calificación.

- Creación de valor por parte del usuario: El uso de los datos obtenidos por la participación de los usuarios en internet, la participación activa de estos en la red, así como su interacción, contribuyen a la creación de valor en las empresas. El usuario se convierte en parte imprescindible para la obtención de ingresos, de tal forma que los nuevos modelos de negocio no existirían sin su participación. Se origina por tanto un desajuste, ya que los Estados no van a tener capacidad de gravar esta creación de valor: por un lado, las empresas pueden operar sin la necesidad de una presencia física en el territorio donde reside el usuario; y aunque la empresa opere a través de establecimiento permanente, el valor aportado por el usuario no se tiene en cuenta a la hora de determinar su base imponible.

En consecuencia, el impuesto se aplicaría sobre los ingresos procedentes de los siguientes tipos de “servicios imponibles”:

1. Servicios de publicidad en línea, entendiendo como tales la inclusión, en una interfaz digital<sup>25</sup>, de publicidad dirigida a los usuarios de dicha interfaz.
2. Servicios de intermediación en línea: puesta a disposición de interfaces digitales multifacéticas que permitan a sus usuarios localizar a otros usuarios e interactuar con ellos, o incluso facilitar entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre esos usuarios.

---

<sup>25</sup> El artículo 2 de la Propuesta de Directiva define interfaz digital como “cualquier tipo de programa informático, incluidos los sitios web o parte de los mismos y las aplicaciones, incluidas las aplicaciones móviles, accesibles a los usuarios”

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

El apartado 4 del artículo 3 de la Propuesta de la Directiva, excluye de los ingresos imponibles a los procedentes de servicios como la venta de contenidos digitales, servicios de pago por internet, venta tradicional por Internet, financiación participativa o crowdfunding y los servicios financieros regulados<sup>26</sup>

- Umbral de aplicación: El artículo 4 de la propuesta de Directiva europea considera sujetos pasivos del impuesto a las entidades que superen los dos umbrales siguientes:
  - El Importe total de los ingresos mundiales del último ejercicio financiero del que se disponen estados contables supere los 750 000 000 €;
  - Que el importe total de los ingresos imponibles obtenidos dentro de la Unión durante ese ejercicio financiero supera los 50 000 000 €.

Con el primer umbral se pretende que el impuesto se aplique a las grandes tecnológicas, sólidamente posicionadas en el mercado digital y que basan por tanto su negocio en la explotación de macrodatos<sup>27</sup>. Estas empresas son las que originan mayor desajuste entre el lugar de generación del valor y el lugar donde se grava el valor, resultando además ser las que tienen más capacidad de organizar planificaciones fiscales agresivas. También se pretende disminuir el coste de gestión para las administraciones tributarias y excluir del ámbito de aplicación a las PYMES y empresas emergentes para las que el cumplimiento del impuesto tendría un coste desproporcionado.

---

<sup>26</sup> Quedarían excluidas del ámbito de aplicación del impuesto empresas como Netflix o HBO, que suministran contenidos digitales, así como plataformas de pago como PayPal.

<sup>27</sup> El negocio de redes sociales como Facebook, Instagram o Twitter, se basa en el tráfico e interacción de usuarios. Por su parte el gran volumen de datos que manejan empresas como Google, Yahoo o Airbnb, son utilizados para personalizar publicidad.

El segundo umbral limita la aplicación del impuesto a aquellos casos en que existe una huella digital significativa, fijado a escala de la Unión, con el fin de no tener en cuenta las diferencias de tamaño de los mercados.

## 6.2 Determinación de la base imponible

Siguiendo con el razonamiento de que la participación del usuario en las actividades digitales de una empresa genera valor para esta última, el IDSD reconoce el derecho de imposición al Estado en el que dichos usuarios están situados, independientemente de que estos hayan contribuido o no pecuniariamente a la generación de valor.

En consecuencia, los ingresos derivados de la prestación de un servicio imponible en un periodo concreto se consideran obtenidos en el Estado miembro donde se encuentre el usuario. El artículo 5 de la propuesta de Directiva recoge reglas para determinar la localización del usuario en función del servicio imponible, así como la proporción que se asigna a cada Estado para el caso de servicios en los que intervienen usuarios ubicados en distintos Estados:

- Servicios de publicidad en línea que aparecen en el dispositivo de un usuario: la atribución de los ingresos imponibles a un Estado miembro toma en consideración el Estado en que el usuario utiliza el dispositivo, así como el número de veces que el anuncio aparece en dicho dispositivo.
- Servicios de intermediación en línea: la potestad de imposición de un Estado miembro en un periodo impositivo se realiza en base al número de usuarios que concluyen operaciones subyacentes utilizando el dispositivo en dicho Estado. Si el servicio no conlleva la realización de operaciones subyacentes, los ingresos se obtienen mediante pagos periódicos tras la apertura de una cuenta en una interfaz digital. Por ello se tienen en cuenta el número de usuarios que durante un periodo impositivo sean titulares de una cuenta que se haya utilizado abierto utilizando un dispositivo en ese Estado, independientemente de que la fecha de registro de esta se haya realizado en un periodo impositivo anterior.

- 
- Servicios de transmisión de datos: la atribución a un Estado se realiza en función del número de usuarios que han generado datos transmitidos en ese periodo impositivo como consecuencia de la utilización por su parte de un dispositivo en un Estado miembro.

No se tiene en cuenta el lugar desde el que se realiza el pago ni el lugar donde se llevan a cabo las operaciones subyacentes realizadas directamente entre los usuarios de una interfaz digital multifacética.

Una vez determinados de acuerdo con las reglas anteriores, la proporción de ingresos imponibles obtenidos por un sujeto pasivo en un Estado miembro se calculará el IDSD aplicando el tipo del 3%, tipo único fijado para todo el territorio de la Unión.

### **6.3 Gestión del impuesto**

La propuesta de Directiva establece las obligaciones formales que deben cumplir los sujetos pasivos del impuesto, disponiendo que deben darse de alta en un Estado de identificación, que no tienen que coincidir con el Estado de residencia. Se prevé un mecanismo de ventanilla única a través del cual se puedan cumplir con las obligaciones derivadas del impuesto. El Estado de identificación será el encargado de compartir la información con otros Estados miembros en que los que también se adeude el impuesto, distribuyendo la cuota de IDSD, recaudada por cuenta de esos Estados.

Por último, se reconoce a los Estados miembros competencias para establecer las obligaciones de contabilidad y registro que consideren necesarias para una correcta gestión y recaudación del impuesto, pudiendo además adoptar medidas para evitar la evasión, la elusión y el fraude fiscal respecto al IDSD.

#### 6.4 Medida global versus medida provisional

Del estudio de impacto previo realizado por la Comisión Europea<sup>28</sup>, se desprende que 14 de 21 autoridades fiscales nacionales, así como el 58% de los encuestados consideran que la solución global es la más adecuada; siendo el impuesto digital la mejor opción para 10 de 21 autoridades fiscales nacionales y el 53% de los encuestados. De acuerdo con este informe, ambas soluciones mejorarían la percepción de justicia por parte de los ciudadanos. Una solución global evitaría que las grandes empresas digitales eludieran impuestos en el territorio de la UE, mientras que la solución provisional garantizaría un nivel mínimo de imposición.

La revisión de normativas que implicaría la implementación de una medida global supondría la eliminación de distorsiones en la competencia, mejorando la competitividad de las empresas, mientras que las Administraciones Públicas verían aumentados sus ingresos, contribuyendo a largo plazo a la sostenibilidad del impuesto sobre sociedades. Si la opción elegida fuera la medida provisional, la misma proporcionaría un marco fiscal estable para las empresas al evitar la fragmentación del mercado único.

La implementación de cualquiera de las dos soluciones tendría costes para las administraciones nacionales, si bien una solución global aumentaría la carga reguladora y de cumplimiento para todas las empresas, pudiendo tener impacto negativo en las PYMES, que sin embargo no se verían afectadas en el caso de adopción de una medida provisional al estar fuera de los umbrales de aplicación del impuesto.

En definitiva, la solución global supondría una distribución más justa de los ingresos fiscales, contribuyendo a largo plazo a la sostenibilidad del impuesto sobre sociedades, mientras que la solución provisional supondría un incremento de ingresos adicionales para las distintas jurisdicciones, si bien este incremento sería moderado debido a las limitaciones de aplicación derivadas de sus umbrales.

---

<sup>28</sup> SWD (2018) 82 final

## 7. CONCLUSIONES

La economía digital presenta características fiscalmente relevantes que dejan obsoleto al sistema tributario tradicional. Conscientes del riesgo de evasión fiscal que ello implica, los organismos internacionales aúnan esfuerzos para adoptar una solución consensuada y definitiva, que permita gravar adecuadamente la renta generada por los nuevos modelos de negocio.

La creación de un mercado único digital constituye una prioridad para la Comisión Europea, que lo considera imprescindible para aprovechar las nuevas oportunidades que la economía digital ofrece a empresas y a ciudadanos. El objetivo del marco fiscal único es estimular la innovación, evitar la fragmentación del mercado y distorsiones en la competencia. Las medidas propuestas por la Comisión contienen nuevos conceptos como “presencia digital significativa” o “BICCIS”, iniciativa para la armonización del impuesto de sociedades con inclusión específica de la actividad digital.

Por su parte la OCDE, en su trabajo publicado en junio de 2019, basa sus propuestas en medidas que agrupa en dos pilares, planteando, por un lado, la revisión de la determinación de nexo y la distribución de beneficios, y reforzando por otro, la Acción 1 BEPS, con la implantación de un impuesto compensatorio o la complementación de las reglas de transparencia fiscal internacional.

Aunque estos esfuerzos han permitido la adopción de algunas medidas, sobre todo en lo relativo a la imposición indirecta, se plantean cambios estructurales que deben contar con el consenso internacional, por lo que a corto plazo persiste el riesgo de erosión de la base imponible.

Por ello, y con el fin de evitar la adopción de medidas unilaterales por parte de los Estados miembros, la UE propone la aplicación de un impuesto provisional, que grave determinados servicios digitales, sea fácil de implementar y combata la planificación fiscal agresiva.

La Comisión argumenta que la medida respeta los principios de subsidiariedad y proporcionalidad, al considerarlo una alternativa a la aplicación de políticas nacionales que obstaculizarían el mercado único. Se propone una estructura común del impuesto, dotando a los Estados de cierta libertad en la forma de establecer el impuesto en sus respectivos territorios.

La configuración del hecho imponible del impuesto, así como sus umbrales de aplicación, lo dirige hacia las grandes empresas del sector, con presencia digital pero no física en la UE, con clara intención de proteger el mercado europeo.

La propuesta de Directiva recomienda a los Estados Miembros la revisión de sus tratados con el fin de evitar que el impuesto genere situaciones de doble imposición.

El IDSD se plantea como una solución que, de forma rápida y provisional, reduzca el riesgo de evasión fiscal, pero como nos recuerda Velayos Jiménez<sup>29</sup>, “en estos momentos la medida es sólo una propuesta de Directiva y exige unanimidad para su aprobación al ser de naturaleza fiscal, lo cual puede significar años”.

No todos los Estados Miembros coinciden sobre la idoneidad de esta medida. Suecia, Dinamarca, Irlanda y Finlandia rechazan su aplicación, mientras que países como Francia y España han manifestado su intención de aplicarla incluso sin la existencia del consenso europeo<sup>30</sup>.

El Proyecto de Ley español se ajusta en gran medida a la propuesta europea, si bien el umbral de aplicación relativo al volumen de ingresos derivados de prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto, o umbral de “huella digital significativa”, se adapta al territorio español fijándose en 3.000.000 euros.

---

<sup>29</sup> **Velayos Jiménez, F.** (2018): El difícil encaje tributario de la economía digital, *Agendapública.elpaís.com*

<sup>30</sup> Al cierre del presente trabajo, Francia ha anunciado la aprobación de la llamada “Tasa GAFA”, acrónimo de Google, Apple, Facebook y Amazon.

El anuncio de su posible implantación ha generado numerosas críticas, como las realizadas por la Asociación Española de la Economía Digital (Adigital) y la Asociación Española de Startups (AES), que consideran que una medida concebida al margen global de la OCDE crearía asimetrías, causando la fragmentación del sistema impositivo global y creando tensiones comerciales entre países.

Por su parte, la Cámara de Comercio de EEUU en España (AmChamSpain) también ha rechazado la posible aplicación de IDSD, al entender que la misma supondría una revisión unilateral de la política tributaria internacional, dejando al margen los tratados internacionales firmados y las obligaciones derivadas de los mismos.

Desde esta perspectiva, no parece que con el impuesto digital se puedan lograr los objetivos que han motivado su diseño, ya que no sólo no existe consenso en la UE para su implantación, sino que algunos Estados se plantean incorporarlo a sus normativas internas de forma unilateral, consiguiendo justo el efecto contrario al deseado.

En lo que todos parecen coincidir, es en que la adaptación de la fiscalidad internacional al panorama digital debe ser consensuada, profunda y duradera. Mientras la OCDE y la UE trabajan sin descanso para adaptarse a los nuevos retos fiscales, la economía digital sigue creciendo y evolucionando, cambiando la forma de hacer negocios y de relacionarse, y confundiéndose cada vez más con la propia economía.

Tim Berners, creador de la World Wide Web, ya lo avisó: *“You can't propose that something be a universal space and at the same time keep control of it”*

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones. Una estrategia para el Mercado Único Digital de Europa [COM (2015) 192 final de 06.05.2015]

- Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo, relativa a un plan de acción sobre el IVA. Hacia un territorio único de aplicación del IVA en la UE-Es hora de decidir COM (2016) 148 final de 07.04.2016]
- Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo. Un sistema impositivo justo y eficaz en la Unión Europea para el Mercado Único Digital [COM (2017) 547 final de 21.09.2017]
- Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo. Es el momento de instaurar un marco fiscal moderno, justo y eficaz para la economía digital [COM (2018) 146 final de 21.03.2018]
- Documento de trabajo de los servicios de la Comisión. Resumen de la evaluación de impacto que acompaña al documento *Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa*. digital [SWD (2018) 82 final de 21.03.2018]
- European B2C ECommerce Report (2019). Ecommerce Europe y EuroCommerce, [www.EcommerceFoundation.org](http://www.EcommerceFoundation.org)
- Lasarte López, R. (2018): Los desafíos fiscales de la economía digital: El impuesto provisional del UE ¿nuevas medidas para que todas las empresas tributen de forma equitativa? RCyT. CEF, 428 , 87-114.
- Nocete Correa, F.J. (2006): La fiscalidad internacional del comercio electrónico. Crónica Tributaria
- OCDE (2013): Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Ediciones OCDE, París.
- OCDE (2015): Project Adressing the Tax Challenges of the Digital Economy (Redacción final octubre 2015)

- OCDE/G20 (2015): Base Erosión and Profit Shifting Project Adressing the Tax Challenges of the Digital Economy. Action 1: 2015 Final Report
- OECD (2017), International VAT/GST Guidelines, OECD Publishing, Paris.  
<http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en>
- OECD (2019), Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, [www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.htm](http://www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.htm).
- Portillo, M., Lagos M.G. y Álamo R. (2019): El desarrollo de la economía digital: un reto para la fiscalidad. REAF revista de información fiscal, nº 422-423
- Propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS) [COM (2016) 683 final de 25.10.2016]
- Propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible común del impuesto sobre sociedades (BICCIS) [COM (2016) 685 final de 25.10.2016]
- Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa [COM (2018) 147 final de 21.03.2018]
- Propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales [COM (2018) 148 final de 21.03.2018]
- Rodríguez Fernández, T. (2015): La imposición directa sobre el comercio electrónico. El límite de los conceptos fiscales tradicionales. Indret

- 
- Velayos Jiménez, F. (2018): El difícil encaje tributario de la economía digital, <http://agendapublica.elpais.com/el-dificil-encaje-tributario-de-la-economia-digital/>

## LEGISLACIÓN Y WEBGRAFÍA

- Directiva 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre, por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del IVA para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes.
- Reglamento de ejecución (UE) 2017/2459 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del IVA
- Reglamento (UE) 2017/2454 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 904/2010 relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del IVA
- <https://carlosrmt.wordpress.com/2013/11/25/historia-del-e-commerce/>
- <https://sites.google.com/site/webcelectronico/evolucion-del-comercio-electronico/historia-y-origen>
- <http://ec.europa.eu/archives/ISPO/ecommerce/g8/intro.html>
- <https://www.fiscal-impuestos.com/ventas-distancia-servicios-digitales-telecomunicaciones-via-electronica.html>
- <https://www.europapress.es/economia/fiscal-00347/noticia-camara-comercio-eeuu-espana-rechaza-impuesto-servicios-digitales-20181018120856.html>

**LUGAR Y FECHA** Madrid 26 de julio de 2019