



Universidad de Valladolid

Facultad de Derecho

Grado en Derecho

LA TRIBUTACIÓN DE LAS ACTIVIDADES DIGITALES. ESPECIAL REFERENCIA A LA TASA GOOGLE

Presentado por:

LETICIA RICO GORDO

Tutelado por:

ANTONIO ARENALES RASINES

Valladolid, 8 de julio de 2019

RESUMEN

Este Trabajo de Fin de Grado titulado «*La tributación de las actividades digitales. Especial referencia a la Tasa Google*» tiene por objeto mostrar cómo la nueva era digital ha incidido en la sociedad –con especial mención a las Tecnologías de la Información y la Comunicación (TIC)-, especialmente en la economía y en el Derecho tributario, provocando un cambio en los modelos de negocio en los que los activos intangibles y la no presencia física son el estandarte de los principales problemas a los que se tienen que enfrentar las Autoridades tributarias.

Ello es debido a que las actuales normas que conforman los sistemas fiscales no se adecúan correctamente al carácter digital de la economía.

Para tratar de resolver este problema, hace años se inició la revisión de las normas de fiscalidad internacional, primero en el seno de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) con el Proyecto BEPS y luego en el marco de la Unión Europea (UE) con varias Recomendaciones y alguna que otra propuesta de Directiva. Si bien, la búsqueda incesante de acuerdos entre Estados parece no haber dado sus frutos todavía, a la espera de que el año 2020 sea decisivo.

Una vez comprendido lo anterior, la segunda parte del trabajo versará, de forma más concreta, acerca de la «*Tasa Google*». Se expondrán sus dos acepciones –para que el lector conozca la existencia de «otra *Tasa Google*»- y se hará una especial y detallada exposición del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (IDSD) y su fracasado Proyecto de Ley español.

Sin embargo, se comprobará que la iniciativa española de implantar de forma unilateral esta figura tributaria no ha sido la única, ni mucho menos, pues países como Corea del Sur o Hungría fueron los pioneros. Y Francia, Italia y Reino Unido tampoco se quedaron de brazos cruzados.

Por último, se expondrán las principales dificultades que han perseguido a la polémica «*Tasa Google*» desde que pasó a formar parte de las principales agendas de los países.

Además, cabe mencionar que este TFG ha sido elaborado teniendo siempre en cuenta los hechos que se iban sucediendo en el panorama fiscal internacional y europeo, ajustándose de tal forma a los acontecimientos con el fin de que acabara en un trabajo lo más actualizado posible.

ABSTRACT

This Final Degree Project entitled "*The taxation of digital activities. Special reference to the Google Tax*" aims to show how the new digital era has affected society, especially in the economy and in tax law, causing a change in business models in which intangible assets and the absence of physical presence are capital problems.

This is due to the fact that regulation involving tax systems is not correctly adapted to the digital nature of the economy.

In order to try to solve this problem, the revision of international tax rules began years ago. First, within the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) with the BEPS Project. Then, within the framework of the European Union (EU) with several Recommendations and some other Directive proposals. However, the incessant search for agreements between States does not seem to have been successful yet, hoping that the year 2020 will be decisive.

Once this has been understood, the second part of the project will show more specifically the "*Google Tax*". Its two meanings will be explained - so that the reader is aware of the existence of "*the other Google Tax*" - and there will be a special and detailed presentation of the Digital Services Tax (DST) in Spain.

However, it will be proved that the Spanish initiative to unilaterally implement this tax figure has not been the only one. Far from it, countries such as South Korea or Hungary were the pioneers. France, Italy and the United Kingdom have not stood idly by either.

Finally, the main difficulties which have persecuted the controversial "*Google Tax*" will be exposed too.

In addition, it is worth mentioning that this FDP has always been elaborated taking into consideration the facts that have been happening in the fiscal scenario, looking for ending up in a project as updated as possible.

PALABRAS CLAVE

Activos intangibles; consenso; contribuyentes; Economía Digital; evasión fiscal; Tasa Google; impuesto; presencia digital significativa; Proyecto BEPS; TIC.

KEY WORDS

Intangible assets; agreement; taxpayers; Digital Economy; tax evasion; Google tax; significant digital presence; BEPS project; ICT.

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN.....	8
2. LA INCIDENCIA DE LA ECONOMÍA DIGITAL EN EL SISTEMA TRIBUTARIO.....	10
3. LA OCDE ANTE LOS NUEVOS DESAFÍOS FISCALES: LA IMPORTANCIA DEL CONSENSO	14
3.1. EL PROYECTO BEPS DE LA OCDE	15
3.2. MÁS CERCA DEL CONSENSO, ¿O NO?	18
4. LA ESTRATEGIA “MERCADO ÚNICO DIGITAL” DE LA UNIÓN EUROPEA Y SU PROYECTO DE DIRECTIVA.....	22
5. LA TASA GOOGLE: UN MISMO NOMBRE PARA DOS CONCEPTOS DIFERENTES	31
5.1.- BREVE REFERENCIA AL CANON AEDE.....	32
6. EL IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES	35
6.1. PROYECTO DE LEY DEL IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES.....	36
6.1.1. Antecedentes y justificación.....	38
6.1.2. Naturaleza y caracteres	39
6.1.3. Objeto del tributo	40
6.1.4. Hecho imponible.....	41
6.1.5. Supuestos de no sujeción	45
6.1.6. Los sujetos pasivos	46
6.1.7. Cuantificación del tributo	48

6.1.8. Infracciones y sanciones	50
6.1.9. Análisis de impactos.....	50
7. LA FIGURA TRIBUTARIA EN DISTINTOS PAÍSES.....	51
7.1. LOS PRIMEROS PAÍSES QUE ADOPTARON EL IMPUESTO	52
7.1.1. Hungría.....	52
7.1.2. Corea del Sur.....	52
7.1.3. India.....	53
7.1.4. Israel	53
7.1.5. Chile.....	53
7.1.6. Otros países	54
7.2.- PAÍSES EUROPEOS QUE ADOPTARON EL IMPUESTO..	54
7.2.1. Italia	55
7.2.2. Reino Unido	57
7.2.3. Francia.....	58
8. DIFICULTADES EN LA APLICACIÓN DEL IMPUESTO	60
9. CONCLUSIONES	62
10. BIBLIOGRAFÍA	66
ANEXO I	
ACCIONES INCLUIDAS EN EL PROYECTO BEPS	I
ANEXO II	
MODIFICACIONES MÁS RELEVANTES QUE SE HAN INCLUIDO EN EL PROYECTO DE LEY DEL IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES	II

1. INTRODUCCIÓN

La era digital bien podría ser la denominación del siglo XXI, del momento actual en que vivimos, donde las nuevas tecnologías e Internet son ya una herramienta cotidiana más, si no fundamental, que han provocado una transformación de la sociedad pues todo cuanto realizamos parece sometido al empleo de internet: transacciones financieras, búsqueda de información, compras y ventas, comunicaciones, etc.

Si bien, aún queda una nimia parte de la población reticente a su uso, la realidad es que el soporte digital se ha convertido en un perfecto colchón en el que descansa nuestra rutina del día a día: se adapta a cada persona, ofrece comodidad y su carácter es omnicomprendido, pues afecta a todos los ámbitos de la vida humana. Y es que, sin atisbo de duda, la era tecnológica ha venido para quedarse ya de forma definitiva y la digitalización de la economía mundial es un hecho.

La incursión y consolidación de las nuevas Tecnologías de la Información y la Comunicación (en adelante TIC), definidas como el conjunto de tecnologías que permiten el acceso, producción, tratamiento y comunicación de información presentada en diferentes códigos -texto, imagen, sonido, etc.-¹, ha estimulado la aparición de nuevos modelos de negocio y ha modificado casi sustancialmente la manera en que las empresas tradicionales llevaban a cabo su actividad económica. Con ello, además de mejorar su productividad, han ampliado su cuota de mercado, es decir, su alcance en los mercados internacionales es cada vez mayor.

Y es que esos modelos de negocio se basan, fundamentalmente, en actividades realizadas a distancia, sin que las empresas tengan presencia física en el país donde prestan sus servicios o venden sus bienes. Dichos modelos de negocio digitales resultan además novedosos para la importancia que en ellos tienen los activos intangibles, y en cuanto a que la creación de valor en dichos bienes y servicios viene determinada en gran medida por la contribución a la misma de los usuarios finales, a través de sus datos.

Esto ha obligado a replantear las soluciones jurídicas vigentes -concebidas para una economía sustentada más en un mercado local (físico) que global- y ha suscitado la necesidad

¹ BELLOCH ORTÍ, C. *Las Tecnologías de la Información y Comunicación (T.I.C.)* [en línea] Unidad de Tecnología Educativa. Universidad de Valencia.

Disponible en: <https://www.uv.es/~bellochc/pdf/pwtic1.pdf> [Consultado el 20 abril 2019].

de reexaminar algunos de los postulados tradicionales en los que se sustentan nuestros sistemas tributarios.

Asimismo, el desarrollo de las nuevas TIC ha tenido un gran impacto sobre los derechos de propiedad intelectual, los cuales han sido objeto de mayor protección legislativa. En este contexto tuvo su origen la denominada «*Tasa Google*», o lo que es lo mismo, *el canon AEDE*; a grandes rasgos, predica el derecho irrenunciable de los editores a recibir una compensación económica de los agregadores de noticias por el uso de fragmentos no significativos o *snippets*² de noticias. Controvertida desde su nacimiento, en el siguiente trabajo se expondrá brevemente, pero de forma detallada, todo cuanto rodea a este tributo en España.

Con posterioridad a ese impuesto a los medios digitales cargado de polémica, que acabó, entre otras cosas, con el cierre de Google News en España, el término «*Tasa Google*» ha vuelto a cobrar relevancia. Sin embargo, salvo la identidad del apodo, este nuevo impuesto no tiene nada de parecido al anterior –si bien, también la entidad Google se ve afectada-, pues se aplicará en aquéllas grandes empresas tecnológicas que están estrechamente relacionadas con el mundo de los servicios digitales; es el denominado Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (IDSD, en adelante).

Esta nueva figura tributaria no ha dejado de ser objeto de análisis y críticas. Desde que se empezara a hablar de ella como un proyecto, han pasado los años y aún sigue ocupando uno de los lugares más destacados en las negociaciones comunitarias e internacionales y, por supuesto, a nivel nacional está presente en los programas electorales y agendas de los Gobiernos.

El grueso del siguiente trabajo, titulado «*La tributación de las actividades digitales. Especial referencia a la Tasa Google*», versa sobre este novedoso Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, y de cómo, ante la ausencia de un consenso internacional e incluso comunitario, los países han tomado la iniciativa de desarrollar de forma unilateral su propio impuesto, como es el caso de España.

Con este tributo se busca poner fin al fraude y evasión fiscal que están llevando a cabo las multinacionales, pues lo que pretende gravar son determinados servicios digitales –

² El término inglés *snippet* hace referencia a la unidad integrada por el título y la descripción de una página web, así como su URL. Por ejemplo, los breves resúmenes que aparecen en los resultados de búsqueda de Google.

concebidos como bienes intangibles- en los que el usuario tiene una especial incidencia en la creación de valor, lo que se traduce en la generación de beneficios para las empresas.

El gran poder de estas empresas no sólo se ve reflejado en sus niveles de facturación, sus inversiones en I+D+i y en su impacto positivo en la economía mundial. Es un hecho que estas entidades poseen una exitosa asesoría jurídica, concretamente fiscal, que las permite diseñar estrategias muy agresivas mediante las cuales son capaces de detectar lagunas legales en los ordenamientos jurídicos pertenecientes a los lugares donde operan o normativas más livianas en territorios donde, casualmente, poseen su sede, lo que provoca que millones de euros se escapen «por la puerta de atrás», lo que se traduce para los Estados en una merma significativa de sus ingresos tributarios.

Sin embargo, la creación y aplicación de un tributo que gravara a estas multinacionales no se ha visto ni se ve con buenos ojos en todos los países, pues se temen represalias por parte Estados Unidos, ya que como se puede adivinar, la mayoría de estos gigantes tecnológicos son norteamericanos.

De forma que, si bien el futuro es incierto a nivel global y comunitario –pues parece que el consenso cada vez está más lejos- los países a favor de la figura tributaria están empezando a dar pasos al frente demostrando que están plenamente dispuestos a implantar su propia «Tasa Google».

2. LA INCIDENCIA DE LA ECONOMÍA DIGITAL EN EL SISTEMA TRIBUTARIO

La globalización e internacionalización de las actividades económicas y financieras, además de las relaciones sociales, se ha visto acompañada por la irrupción y la constante evolución de las TIC. Su fortalecimiento ha provocado enormes transformaciones en todos los ámbitos de la sociedad, constituyendo un elemento clave para el desarrollo económico y social de las jurisdicciones, las cuales se han tenido que ir adaptando a los nuevos tiempos pues se quedaban obsoletas.

Al igual que las empresas están aprovechando las TIC para mejorar su productividad, los gobiernos están reestructurando las formas de prestar servicios e interactuar con los ciudadanos y las empresas. Esto último ha dado lugar al concepto de *e-administración* o la

Administración pública electrónica, con el objetivo de agilizar y simplificar los trámites y gestiones para con la Administración.

Sin embargo, la reestructuración de las Administraciones Públicas debe abarcar tanto la implantación de nuevas formas de interactuar con los contribuyentes como incorporar en los sistemas tributarios actuales las particularidades que presentan las transacciones comerciales, donde los bienes físicos dejan paso a los intangibles.

A todas las transformaciones producidas en los últimos años consecuencia de la irrupción de las TIC se ha denominado «*Sociedad de la Información*»³, definida por la Comisión Europea como «*el conjunto de cambios sociales y organizativos producidos como resultado de la acción de las nuevas tecnologías aparecidas en el campo de la información y las comunicaciones*».

De modo que la Sociedad de la Información es responsable, en palabras de ÁLAMO CERRILLO, de una parte importante del crecimiento económico de los Estados, convirtiéndose en algunos casos en una industria clave para el país. Ello ha dado origen a la “*Nueva Economía*” o “*Economía Digital*”. Si bien no se puede enmarcar estos conceptos en una sola definición, se puede afirmar que la economía digital abarca todos aquellos procesos económicos, transacciones, interacciones y actividades basadas en tecnologías digitales, y que posee cuatro componentes clave: Internet, comercio electrónico, contenido digital y procesos digitales⁴.

Ante este contexto tecnológico, las organizaciones internacionales y los Estados han ido considerando a las TIC como una pieza fundamental para el crecimiento económico de la sociedad actual por lo que promueven su implantación y desarrollo, generalmente por medio de ayudas y subvenciones, sin olvidarse de que se enfrentan a un nuevo reto económico.

Y es que, al igual que se incorporan a los presupuestos públicos las ayudas y subvenciones precitadas (gastos públicos), la aportación a la economía de los beneficios generados por la digitalización de la economía debe evidenciarse en los ingresos públicos de las jurisdicciones. Pero nada más lejos de la realidad, pues las cuestiones fiscales que afectan

³ ÁLAMO CERRILLO, R. *La economía digital y el comercio electrónico. Su incidencia en el sistema tributario*. Madrid: Dykinson, 2016, p.10

⁴ *Ibid.* pp. 17 y 18

a la economía digital no han sido abordadas aún con rotundidad por ninguna de las Autoridades competentes en la materia.

Es innegable que la correcta tributación de la economía digital es esencial para el sostenimiento del Estado de bienestar, pues una inadecuación de los actuales sistemas tributarios o de los conceptos tributarios vigentes, es muy posible que provoque una desconsideración de los principios básicos de tributación, además del problema ya instalado de la elusión o evasión fiscal por parte de los sujetos pasivos.

Actualmente, la industria de las TIC no se encuentra completamente asumida en los ordenamientos jurídicos, y mucho menos en los sistemas tributarios, lo que hace que las empresas que prestan servicios digitales vean facilitada su deslocalización, *«provocando así una desconexión entre el lugar donde se genera el valor y el lugar donde las empresas tributan»*.⁵

Así, siguiendo a SANCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO⁶, *«el paso de un modelo tradicional de negocio en el que las empresas se establecían en otros países mediante sucursales o filiales ha dejado paso a un asentamiento de estas empresas en “la nube”»*.

Es un hecho indiscutible que las actuales normas fiscales nacionales e internacionales aún continúan basándose en la presencia física, a través del concepto de establecimiento permanente, y resulta claro que no fueron creadas para hacer frente a los modelos de negocio digitales tan extendidos hoy en día, pues en ellos tienen una importancia fundamental los activos intangibles y los datos.

Es cierto que se incorporaron al ámbito tributario acepciones para complementar la deficiente definición de establecimiento permanente. Primero, con la adaptación del concepto de establecimiento permanente al comercio electrónico mediante la incorporación a su definición de elementos como *«servidor»* y *«página web»*. Y, en segundo lugar, con la idea

⁵ España. Proyecto de Ley 121/000039 del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales [Internet]. Boletín Oficial de las Cortes de Generales. Congreso de los Diputados, 25 de enero de 2019, Serie A, núm.40-1.

⁶ SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G. Un estudio sobre la presencia digital significativa y las tendencias fiscales multilaterales en MORENO GONZÁLEZ, S. (dir.); GÓMEZ REQUENA, J.A. (edit.). *Tendencias y desafíos fiscales de la economía digital*. Cizur Menor (Navarra): Aranzadi, 2017. p. 211.

del concepto de *«presencia virtual significativa»*. Con ello, se pone sobre la mesa *«un nexo alternativo para las actividades económicas que se desarrollan de una manera absolutamente digital»*.⁷

Si bien, la primera adaptación no cuajó totalmente, la segunda sí que es susceptible de ser analizada, al menos desde una perspectiva general.

El concepto de presencia virtual significativa fue propuesto por el Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital (GEFED en adelante) de la OCDE en el año 2014. Y, posteriormente, en 2018, en el ámbito de la UE se aprobó una propuesta de Directiva *«por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa»*.⁸

En aras de encuadrar mejor el concepto, resulta de utilidad lo plasmado por SANCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO⁹: Una empresa tiene presencia digital significativa cuando *«lleva a cabo un volumen significativo de actividades totalmente desmaterializadas durante un período de tiempo en un territorio distinto al de la fuente, de manera que de facto podríamos considerar que interviene activamente en la vida económica de los países en los que se genera el valor o se realizan las transacciones en cuestión»*.

Se considera pues, que una empresa dedicada a actividades digitales totalmente desmaterializadas cuenta con una presencia físicamente imponible en otro país en caso de tener una *«presencia virtual significativa»*. De modo que la permanencia virtual de una empresa en un territorio durante un período de tiempo es tomada aquí como criterio de sujeción para gravar las actividades digitales que lleven a cabo estas empresas.

⁷ JABALERA RODRÍGUEZ, A. Avance en las nuevas tecnologías y sus aplicaciones en la tributación internacional de las actividades económicas, en SÁNCHEZ, J.F., VALLS, J., GARCÍA, M.C., ROJO, R., JABALERA, A. y MORENO, J.L. *Retos jurídicos por la sociedad digital*. Cizur Menor (Navarra): Thomson Reuters-Aranzadi, 2018. p. 197.

⁸ COM (2018) 147 final, 2018/0072 (CNS), Bruselas, 21 de marzo de 2018. Disponible en: <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-7419-2018-INIT/es/pdf> [Consultado el 16 de junio de 2019].

⁹ SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G. Un estudio sobre la presencia digital significativa y las tendencias fiscales multilaterales, en MORENO GONZÁLEZ, S. (dir.); GÓMEZ REQUENA, J.A. (edit.). *Tendencias y desafíos fiscales de la economía digital*. Cizur Menor (Navarra): Aranzadi, 2017. p. 217.

En el epígrafe relativo a las soluciones propuestas por la UE se hará mención en innumerables ocasiones a este concepto, por tanto, más adelante se verá cómo se ha ido desarrollando una estrategia tributaria en torno a la *«presencia virtual significativa»*.

Por tanto, algunos de los objetivos principales de las autoridades tributarias han de ser la adecuación de los actuales sistemas tributarios a la nueva realidad comercial, el establecimiento de nuevos conceptos tributarios que integren los caracteres de la economía digital y la introducción de reformas para evitar el fraude o la elusión fiscal. Ello se verá con profundidad a continuación, y se pondrá de relieve la necesidad de llegar a acuerdos y a establecer las suficientes previsiones a largo plazo para que la normativa fiscal no se vuelva a quedar arcaica, intentando que las modificaciones que se establezcan sean estables en el tiempo.

3. LA OCDE ANTE LOS NUEVOS DESAFÍOS FISCALES: LA IMPORTANCIA DEL CONSENSO

En el marco de la fiscalidad de la economía digital que se va a tratar en este trabajo, es primordial hacer hincapié en las actividades digitales que crean valor, en las que el objeto sean bienes intangibles, pues son éstos los que se escapan de los sistemas tributarios vigentes, que fueron desarrollados con posterioridad a la Segunda Guerra Mundial.

Con la globalización y las nuevas TIC, la economía ha experimentado grandes cambios. Uno de los más significativos es el aumento de la inversión extranjera directa en las distintas jurisdicciones debido a que las empresas buscan nuevos emplazamientos con facilidades fiscales que les ayuden a maximizar el beneficio.

La obsolescencia de las actuales normas tributarias favorece, sin lugar a dudas, la evasión o el fraude fiscal, ya que en este entorno digital aparecen vacíos legales que fomentan entre las grandes empresas la búsqueda de territorios donde el gravamen sea lo más reducido posible. Bien es cierto que la adaptación de los actuales tributos a la nueva economía es una tarea ardua, por lo que los ajustes en los sistemas tributarios por parte de los Estados deben llevarse a cabo de forma pausada y estudiada pero, sobre todo, consensuada.

La necesidad de un consenso internacional es ahora más imprescindible que nunca, pues las políticas fiscales deben diseñarse en base a la cooperación y coordinación internacional, teniendo como fines la elaboración de normas comunes sobre la fiscalidad

digital para poder diluir lo máximo posible la competencia fiscal desleal y evitar a toda costa el fraude y la evasión fiscal.

En esta compleja labor se encuentra inmersa la OCDE junto con el G-20 desde hace dos décadas¹⁰, al igual que la Unión Europea¹¹, las cuales analizan y estudian las distintas soluciones posibles al problema del fraude en la economía digital. Y es que las autoridades no pueden permanecer impasibles ante los problemas que se presentan.

A continuación, se expondrán los trabajos que se han ido elaborando por parte de estos dos organismos, en los que se establecen una serie de recomendaciones fiscales a llevar a cabo para evitar este tipo de prácticas en la economía digital.

3.1. EL PROYECTO BEPS¹² DE LA OCDE

Como ya se ha apuntado, la implementación de normas fiscales de carácter internacional es esencial para evitar la realización por parte de las empresas de una planificación fiscal agresiva –trasladan sus beneficios hacia territorios más laxos en política fiscal- y la erosión de las bases imponibles de los tributos a los que están sujetas, lo que junto con la crisis económica ha provocado una merma de ingresos públicos en las jurisdicciones.

La OCDE, en su objetivo por analizar y realizar un seguimiento de la situación económica y de las políticas económicas que se aplican en los diferentes países, inició hace tiempo la tarea de revisar las normas de fiscalidad internacional, poniendo en marcha en el año 2013 –con el apoyo del G-20- un plan de acción integral denominado «*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*», conocido coloquialmente como el «*Plan BEPS*», para restablecer la confianza en el sistema tributario internacional y asegurarse de que los

¹⁰OCDE, *La fiscalidad del comercio electrónico: Implantación del marco tributario de la Conferencia de Ottawa*, Ediciones OCDE, París, 2001.

¹¹ Comunicación de la Comisión, «Una iniciativa europea en el sector del comercio electrónico», COM (1997) 157 final, Bruselas, 18 de abril de 1997.

¹² El Proyecto BEPS, de acuerdo a sus siglas en inglés, es el Proyecto de la OCDE junto con el G20, integrado por 13 informes que incorporan estándares internacionales nuevos o reforzados, así como medidas concretas para hacer frente al problema de la erosión de bases y el traslado de beneficios detectado en el sistema fiscal internacional.

beneficios queden gravados allá donde tienen lugar las actividades económicas y se genera realmente el valor.

Como ya se ha explicado antes, a consecuencia de la intensificación de la integración de las economías y los mercados nacionales, el sistema fiscal internacional ha dejado al descubierto sus puntos débiles, los cuales son aprovechados por determinadas empresas multinacionales para llevar a cabo prácticas de planificación fiscal agresiva.

Este proyecto establece quince estrategias y/o recomendaciones, denominadas *Acciones* en las que se recogen, de forma general, una serie de medidas para intentar reforzar, de forma colaborativa y eficaz, los pilares tributarios de las normativas nacionales y abordar los problemas de erosión de la base imponible y traslado de beneficios de manera integral. En el ANEXO I se desglosan cada una de las quince *Acciones* con su respectivo título.

La adopción de las distintas medidas *BEPS* por las diferentes jurisdicciones han de servir para fortalecer las bases del sistema tributario internacional, adaptado a las actuales características de la economía global digital, donde las nuevas TIC gozan de un papel preponderante, y para lograr que los beneficios sean gravados en aquel territorio donde la actividad económica tiene lugar, así como la creación de valor. De forma que se exige que los países que se adhieran al *Proyecto BEPS* acepten y se comprometan a implantar los estándares mínimos, es decir, las *15 Acciones* establecidas, siempre y cuando sea posible (pues aún no se han desarrollado de forma definitiva).

En cualquier caso, el Proyecto BEPS debe de tenerse muy en cuenta por todos los países, pues tienen la oportunidad de hacer tributar correctamente las operaciones económicas llevadas a cabo en el «hábitat» de la economía digital.

En definitiva, se trata de una iniciativa para combatir estas prácticas de elusión fiscal a nivel internacional, en la que se plasmó como primera medida o *Acción 1*, la de hacer frente a los desafíos fiscales que plantea la economía digital para la imposición, fundamentalmente en torno al hecho de que los nexos de unión con los territorios son cada vez más débiles o difícilmente identificables. Así, parece clara la desconexión que existe entre el lugar de generación de valor y el lugar de tributación, por lo que una de las principales tareas encomendadas al GEFED en el marco de la OCDE es buscar soluciones a los problemas concretos de fiscalidad que plantea la economía digital, buscando que sean de aplicación los principios básicos de tributación.

Como bien apunta MORENO GONZÁLEZ¹³, tras la lectura de la Acción 1 del Plan BEPS, se esbozan dos tipos de problemas relacionados con la Economía Digital: 1) problemas de erosión de bases imponibles y traslado de beneficios y 2) problemas fiscales derivados de la inadecuación de las normas fiscales internacionales.

En torno al primer problema, como se ha venido explicando, las grandes multinacionales, llevan a cabo estrategias de planificación fiscal que consiguen reducir de manera abismal la carga fiscal, tanto en los Estados de la fuente o de mercado, como en el Estado de residencia de la matriz, pasando por uno o más Estados intermedios. Ello se agrava si esa multinacional opera en el sector digital, *«debido a su enorme dependencia de los activos intangibles, el uso masivo de datos, la adopción generalizada de modelos empresariales multilaterales que capturan el valor de externalidades generadas por la oferta de productos gratuitos y la dificultad de determinar la jurisdicción en la que se produce la creación de valor»*.

El segundo problema plasmado en la *Acción 1* pone en entredicho la eficacia normativa de las normas fiscales internacionales, pues no son capaces de recoger todos los supuestos de hecho que pudieran darse en la sociedad actualmente. En relación con ello, el Informe Final elaborado en 2015¹⁴, que pese a que cada país tiene un punto de vista distinto en torno a la solución más adecuada, todos ellos ven primordial que siga existiendo un cuerpo de normas de fiscalidad internacional único, sin perjuicio de que cada Estado se comprometa a realizar una revisión simultánea y coherente de: 1) las reglas de «nexo» y de «atribución de beneficios» (conceptos relativos a cómo determinar la conexión que una empresa tiene con una jurisdicción determinada y, 2) las reglas que rigen la determinación de los beneficios que se deben asignar a la empresa en ese territorio concreto.

De modo que este Informe final examinó la pertinencia de definir un nuevo nexo en forma de una *presencia económica significativa*, la cual se evaluaría sobre la base de distintos

¹³ MORENO GONZÁLEZ, S. Los desafíos fiscales de la economía digital en y después del Plan BEPS. Especial referencia al problema del nexo. En MORENO GONZÁLEZ, S. *Tendencias y Desafíos Fiscales de la Economía Digital*. Cinur Menor (Navarra): Thomson Reuters-Aranzadi, 2017. p. 105.

¹⁴ OECD (2015) Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report. Published on October 05, 2015.

elementos: los ingresos, los factores digitales (plataformas digitales locales, opciones de pago locales) y los factores basados en los usuarios¹⁵.

Si bien, la mayoría de los países admite emplearse a fondo para solucionar la situación hacia el año 2020, otros consideran que la actuación debe ser inminente y apoyan la introducción de medidas provisionales para frenar la evasión fiscal de estas empresas. Los primeros, ponen de manifiesto los riesgos y las consecuencias adversas que la adopción de medidas provisionales en torno a la futura figura impositiva, como impactos negativos en la inversión, en la innovación y el crecimiento económico, posibles impuestos excesivos, distorsiones en la producción y que el impuesto recaiga sobre los consumidores. Por otro lado, los segundos sostienen que se debe intervenir, y consideran que algunas de las mencionadas consecuencias adversas que pueden producirse por la actuación pueden mitigarse a través del análisis minucioso y delimitación de la medida concreta a adoptar.

3.2. MÁS CERCA DEL CONSENSO, ¿O NO?

Así, siguiendo con la tendencia de trabajar conjuntamente para hacer frente a estos desafíos relacionados principalmente con la cuestión de cómo deben asignarse entre los países los derechos fiscales sobre los ingresos generados por las actividades transfronterizas en la era digital, en marzo de 2018, la OCDE y el G20 realizan el Informe Provisional sobre los retos impositivos derivados de la digitalización¹⁶, el cual es suscrito, además, por otros países a nivel mundial.

El precitado Informe Provisional expone las numerosas consideraciones que deben tenerse en cuenta a la hora de adoptar aquellas medidas provisionales, pues tales medidas deben cumplir con las exigencias internacionales existentes: ser temporales, específicas y proporcionales, así como el hecho de que sean diseñadas de forma que no resulte muy gravoso su cumplimiento y no perjudiquen la innovación de las empresas.

En este contexto, se fijó el compromiso de seguir trabajando hacia una solución armonizada, basada en el consenso, con el objetivo de elaborar en el año 2020 un informe

¹⁵ Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report. Published on October 05, 2015.

¹⁶ Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018. Inclusive Framework on BEPS. Published on March 16, 2018.

final que trazara las medidas más idóneas posibles. Si bien, en febrero de 2019, y continuando con la estrategia establecida, la OCDE ha publicado el documento titulado «*Abordando los desafíos tributarios de la digitalización de la economía*»¹⁷, en el que además de propuestas, se ofrece una consulta pública con el fin de que se propusieran diferentes soluciones a los desafíos tributarios derivados de la digitalización de la economía y analizar dichas alegaciones presentadas.

De entre las 212 grandes empresas que formaron parte de este intercambio de opiniones ofrecido por la OCDE se encontraba el Banco Santander; la única gran empresa española que ha participado en este proceso como *stakeholder* (grupo de interés).

La entidad bancaria se muestra muy concluyente cuando declara la necesidad de que, en este marco de la economía digital, todas las empresas tributen de forma justa y equitativa en el lugar donde generen beneficios, se incluyan medidas que eviten la doble imposición¹⁸ a los operadores, así como un sistema efectivo para solucionar conflictos¹⁹.

Asimismo, este informe incluye tres propuestas –se estudiaran a continuación– para gravar a las empresas digitales Google, Amazon, Facebook y Apple (conocidas bajo las siglas GAFA), no sin antes destacar que el Banco Santander, tal y como hizo plasmar en sus alegaciones, se decanta por la tercera propuesta, centrada en la «*presencia económica significativa*», si bien reclama la necesidad de incluir ciertos detalles en torno a conceptos y parámetros que por ser esenciales, a juicio de la entidad bancaria, deberían estar presentes.

¹⁷ OECD (2019) Addressing the tax challenges of digitalisation of the economy – Public consultation document. Disponible en:

<http://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>

¹⁸ En España existen dos métodos para evitar la doble imposición en relación con el Impuesto de Sociedades: la exención, por la que las rentas percibidas de entidades no se integran en la base imponible de la entidad que las recibe; y la imputación de renta, por la que las rentas señaladas se integran en la base imponible de la entidad que las percibe, deduciendo de su cuota íntegra cierto importe satisfecho en concepto de impuesto de la misma naturaleza.

¹⁹ SÉRVULO GONZÁLEZ, J., (14 de marzo de 2019). *Santander reclama a la OCDE que las tecnológicas paguen más impuestos*. Madrid: El País. Disponible en:

https://elpais.com/economia/2019/03/13/actualidad/1552514921_368756.html

La primera de las propuestas es la titulada «participación de los usuarios»²⁰, que se centra o se dirige a las empresas altamente digitalizadas en las que la participación del usuario representa una contribución significativa en la creación de valor (de datos y contenido) y concretamente, esta propuesta se limita a los siguientes modelos de negocio: las plataformas de medios sociales, los motores de búsqueda y los mercados en línea. Y, por último, se contempla la posibilidad de complementar esta propuesta con un eficiente sistema de resolución de conflictos para minimizar controversias adicionales y la doble imposición.

La segunda propuesta se basa en los «intangibles de marketing»²¹ o publicidad, de forma que aborda una situación en la que un grupo de empresas multinacionales puede llegar esencialmente a una jurisdicción, ya sea de forma remota o a través de una presencia local limitada, para desarrollar una base de usuarios o clientes y otros intangibles de comercialización. Se valora, pues, la existencia de un vínculo funcional intrínseco entre los intangibles de marketing y la jurisdicción del mercado. Y, según el Informe, este vínculo puede manifestarse de dos maneras diferentes: en las actitudes favorables en las mentes de los clientes, lo que se considera que se ha creado en la jurisdicción del mercado –como la marca o el nombre comercial-; y en las actividades dirigidas a clientes y usuarios en la jurisdicción del mercado –como los datos de clientes o las listas de clientes-.

Esta segunda propuesta considera que la jurisdicción del mercado tendría derecho a gravar una parte o la totalidad de los ingresos asociados a dichos activos intangibles y a los riesgos que se derivan de los mismos. Las empresas gravadas, por tanto, serían aquellas altamente digitalizadas, en las que es esencial la comercialización de activos intangibles.

Al igual que en la propuesta anterior, está presente aquí el principio de asignación de beneficios basada en la creación de valor por parte de las empresas, pues esa actitud positiva en la mente de los clientes, así como la información y los datos de los clientes, es creada y adquirida a través de la intervención activa de la empresa en el mercado.

En este contexto, los ingresos de los grupos de empresas multinacionales que operan en el sector de la publicidad, al igual que muchas empresas digitales, se obtendrían no por referencia a la residencia del ordenante, sino por referencia a los clientes a los que se dirige

²⁰ OECD (2019) Addressing the tax challenges of digitalisation of the economy – Public consultation document. Disponible en: <http://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf> pp. 9-11

²¹ *Ibid.* 11-15

la publicidad, por ejemplo, en el contexto de la plataforma en línea, a los usuarios de la plataforma.

Y la tercera propuesta, basada en el concepto de «*presencia económica significativa*»²². Como se puede leer en el Informe, esta propuesta está motivada por la idea de que la digitalización de la economía y otros avances tecnológicos han permitido a las empresas comerciales involucrarse activamente en la vida económica de una jurisdicción sin una presencia física significativa. De forma que se propone gravar a aquellas empresas que, sin establecimiento, tengan una presencia económica significativa en el lugar donde tributen, sobre la base de factores que evidencien una interacción continuada con la jurisdicción a través de la tecnología digital y otros medios automatizados.

De manera que se consideran oportunos para constituir una presencia económica significativa los siguientes factores: (1) la existencia de una base de usuarios y la entrada de datos asociada; (2) el volumen de contenido digital derivado de la jurisdicción; (3) la facturación y la recogida en moneda local o con una forma de pago local; (4) el mantenimiento de un sitio web en un idioma local; (5) la responsabilidad de la entrega final de los bienes a los clientes o de la prestación por parte de la empresa de otros servicios de apoyo, tales como el servicio posventa o la reparación y el mantenimiento; o (6) las actividades sostenidas de marketing y promoción de ventas, ya sea en línea o de cualquier otro modo, con el fin de captar clientes.

Aunque las medidas establecidas en el paquete BEPS no han sido lo fructíferas que se hubiera deseado, la meta sigue estando centrada en lograr un consenso multilateral respecto a la figura tributaria idónea que grave los servicios digitales que reporten grandes beneficios a las empresas. Además, se hace especial hincapié en la importancia de la seguridad jurídica y fiscal, así como en la necesidad de disponer de instrumentos financieros eficaces de prevención y mecanismos de resolución de conflictos rápidos que establezcan soluciones para evitar pérdidas de recaudación fiscal.

²² OECD (2019) Addressing the tax challenges of digitalisation of the economy – Public consultation document. Disponible en: <http://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf> [Consultado el 17 de junio]

En este sentido, coincido con el parecer de SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO cuando dice que «la OCDE ha perdido la oportunidad de atajar un problema tan acuciante como es el déficit de recaudación que sufren las arcas públicas de los Estados».²³

Actualmente, mientras se espera que se alcance una solución consensuada para el año 2020, tal y como se ha fijado desde la OCDE, –cosa que parece imposible debido al poco interés político que muestran algunos países–, las empresas siguen campando a sus anchas.

Un claro ejemplo de la libertad con la que operan estas entidades es la ya tradicional herramienta de erosión de bases, popularmente conocida como «doble irlandés con sándwich holandés», que se configura como una estrategia de referencia para las empresas tecnológicas más potentes en la actualidad; las ya mencionadas GAFAs, entre otras.

4. LA ESTRATEGIA “MERCADO ÚNICO DIGITAL” DE LA UNIÓN EUROPEA Y SU PROYECTO DE DIRECTIVA

Al igual que la OCDE, la UE también es plenamente consciente del peso que tiene la economía digital en nuestros días, así como de la incidencia de la misma en los actuales sistemas tributarios.

Con el fin de proporcionar y garantizar un marco fiscal eficaz, estable y justo, la Unión Europea no ha cesado en atender a la necesidad de acomodar las normas fiscales existentes a la realidad digital que se presenta. Es por ello que, desde principios del siglo XXI, la UE ha llevado a cabo distintas iniciativas que promueven el uso de las TIC –Estrategia Europea eEurope 2020²⁴–. En palabras de Donald Tusk, presidente del Consejo Europeo, en el marco de la Agenda de los Dirigentes de 22 de marzo de 2018: «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».

²³ SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G. Un estudio sobre la presencia digital significativa y las tendencias fiscales multilaterales en MORENO GONZÁLEZ, S. (dir.); GÓMEZ REQUENA, J.A. (edit.). *Tendencias y desafíos fiscales de la economía digital*. Cizur Menor (Navarra): Aranzadi, 2017.

²⁴ Algunas de las medidas incluidas son facilitar el acceso a Internet, la implantación del comercio electrónico, agilizar el acceso a internet para investigadores y estudiantes, implantar tarjetas inteligentes para el acceso seguro a las aplicaciones, fomentar la participación de los discapacitados en la cultura electrónica, etc.

La normativa fiscal vigente, si nos centramos en el ámbito del impuesto de sociedades, se ha ido tradicionalmente forjando en los modelos de negocio con presencia física, es decir, con un establecimiento permanente²⁵ que, generalmente, forma la base para que el Estado ejerza sus competencias en materia tributaria.

Con todo, inmersos en la era digital actual, ya no se hace necesario tener una presencia física en un determinado territorio de un país para prestar servicios, en este caso, digitales, por lo que los beneficios no se gravan cuando, en efecto, se ha creado valor. De forma que el auge de las nuevas tecnologías ha provocado un cambio sustancial: muchas empresas digitales tienen clientes y generan valor económico en países en los que no están presentes²⁶, siendo los activos intangibles la principal materia prima, lo que supone la no imposición de beneficios procedentes de tales actividades.

Ante la importancia que ha ido adquiriendo la economía digital, la UE decidió crear un grupo de expertos en materia de fiscalidad de la economía digital, con objetivo de que se identificaran los principales problemas tributarios y se buscaran las mejores soluciones para combatirlos. Los primeros trabajos en este ámbito comenzaron a finales del año 2014, presentando los primeros resultados obtenidos a la Comisión Europea en mayo de 2015, bajo el título «*Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy*».

En este informe se pone de manifiesto que es necesaria la coordinación entre los diferentes estados, a nivel europeo y mundial, para lograr una adecuada fiscalidad mundial que no dé pie a pérdidas de recaudación no deseadas.

Es importante esta Estrategia para el Mercado Único Digital²⁷, de mayo de 2015, pues la Comisión Europea se propuso mejorar la posición de Europa como líder mundial en la economía digital. Como parte de ella, se destaca la Comunicación de la Comisión del 21 de septiembre de 2017 sobre «*Un sistema impositivo justo y eficaz en la Unión Europea para el Mercado*

²⁵ La OCDE establece una definición de *establecimiento permanente* en el artículo 5 del Modelo de Convenio Fiscal (2003): *la expresión establecimiento permanente significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza todo o parte de su actividad.*

²⁶ Consejo Europeo y Consejo de la Unión Europea (27 de marzo de 2019). “*Fiscalidad digital.*” Disponible en: <https://www.consilium.europa.eu/es/policies/digital-taxation/> [Consultado el 5 mayo de 2019]

²⁷ Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, el Consejo, el Comité Económico y Social Europeo y el Comité de las Regiones sobre una Estrategia para el Mercado Único Digital de Europa. COM (2015) 192 final, Bruselas, 6 de mayo de 2015.

Único Digital», en la cual se exponen los desafíos fiscales planteados por la digitalización de la economía mundial²⁸.

Este desajuste existente, sumado con la necesidad de velar por que todas las empresas paguen la parte de impuestos que por justicia les corresponde, el 29 de septiembre de 2017 se celebró la Cumbre Digital de Tallin, organizada por la Presidencia del Consejo de la Unión Europea, en colaboración con el Consejo Europeo y la Comisión Europea.

El propósito de dicha cumbre era servir de plataforma para emprender una serie de debates de alto nivel sobre los planes destinados a la innovación digital, que permitirán a Europa estar en la vanguardia tecnológica y asumir el liderazgo mundial en materia digital²⁹. En definitiva, sentar las bases para completar el Mercado Único Digital en Europa y así incentivar el crecimiento económico y mayores inversiones.

Acto seguido, en octubre de 2017 los dirigentes de la Unión Europea, en el documento de Conclusiones sobre fiscalidad digital prescrito por el Consejo Europeo, detectaron la insuficiencia del sistema fiscal hasta ese momento vigente, y comenzaron la andadura hacia la consecución de un objetivo claro, en consonancia con la labor llevada a cabo por la OCDE: implantar un sistema tributario eficaz y justo que se adapte a la era digital³⁰. Además, en dicho texto, el Consejo menciona que las negociaciones acerca de los derechos de autor y la Directiva sobre contenidos digitales deben proseguir con carácter prioritario, y remarca la necesidad de una mayor transparencia en las prácticas y usos de las plataformas. Por último, insta a las instituciones de los Estados miembros que apliquen la

²⁸ BRACCIA, M. F. 21 de diciembre de 2018, “*Establecimiento permanente digital: la propuesta de la Unión Europea, ¿en camino hacia una solución mundial?*” Disponible en:

<http://thomsonreuterslatam.com/2018/12/establecimiento-permanente-digital-la-propuesta-de-la-union-europea-en-camino-hacia-una-solucion-mundial/#FN6>

²⁹ Consejo Europeo y Consejo de la Unión Europea (27 de marzo de 2019). “*Fiscalidad digital.*” Disponible en <https://www.consilium.europa.eu/es/policies/digital-taxation/>

³⁰ Doc. EUCO 14/17, Reunión del Consejo Europeo, 19/08/2017; FISC 346 ECOFIN 1092, Conclusiones del Consejo, 05/12/2017, Responder a los desafíos de la imposición de los beneficios de la economía digital. Disponible en: <https://www.consilium.europa.eu/media/31263/19-euco-final-conclusions-en.pdf> [Consultado 16 de junio de 2019]

normativa comunitaria pertinente y que adopten todas las medidas que sean necesarias respetando su ámbito de competencia para adecuarse a la nueva era digital³¹.

En el mes de noviembre de 2017, el Consejo Europeo adoptó unas Conclusiones sobre «*Responder a los desafíos de la imposición de los beneficios de la economía digital*». En dichas conclusiones se subraya la importancia de los datos –incluidos los datos de los usuarios– para la creación de valor por parte de la economía digital en la generación de beneficios y la esencialidad de garantizar la igualdad de condiciones a escala mundial, es decir, que todas las empresas paguen los impuestos en la parte que les corresponda. A este respecto, alienta que se lleve a cabo una estrecha cooperación entre la Unión Europea, la OCDE y otros socios internacionales³² para conseguir que las normas fiscales internacionales se ajusten tanto al sector digital como a sectores más tradicionales de la economía y se analicen conceptos tan importantes en la materia como el de «*establecimiento virtual permanente*».

Como parte de un conjunto de medidas para gravar la economía digital en la Unión Europea, en marzo de 2018, se publica por la Comisión Europea una propuesta de Directiva «*por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa*»³³. Con esta primera iniciativa, se propone reformar la normativa fiscal de las empresas con el fin de que los beneficios se registren y sean objeto de imposición en el lugar donde las empresas mantengan una interacción significativa con los usuarios a través de canales digitales.

³¹ Consejo Europeo y Consejo de la Unión Europea (19-20 de octubre de 2017). “*Reuniones: Consejo Europeo*.” Disponible en: <https://www.consilium.europa.eu/es/meetings/european-council/2017/10/19-20/> [Consultado el 16 de junio de 2019]

³² Bruselas. *Council Conclusions on ‘Responding to the challenges of taxation of profits of the digital economy’*. 15175/17, de 30 de noviembre de 2017, [Internet]. Disponible en: <https://www.consilium.europa.eu/media/31933/st15175en17.pdf> [Consultado el 16 de junio de 2019].

³³ 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]. Disponible en: <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-7419-2018-INIT/es/pdf> [Consultado el 16 de junio de 2019]

Posteriormente, la Comisión Europea vuelve a dictar otra propuesta de Directiva³⁴, en este caso, «relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales». Con ello, las instituciones de la Unión Europea –Consejo y Comisión- mantienen firme su propósito de: 1) proteger la integridad del mercado único y garantizar su correcto funcionamiento; 2) garantizar que las finanzas públicas sean sostenibles en la Unión y que las bases imponibles nacionales no se erosionen; 3) garantizar que se preserve la justicia social y que todas las empresas que operan en la Unión disfruten de condiciones equitativas; y 4) combatir la planificación fiscal agresiva y colmar las lagunas existentes actualmente en las normas internacionales que permiten que algunas empresas digitales evadan impuestos en los países en los que operan y crean valor³⁵.

Con esta propuesta se permitía a los Estados miembros someter a gravamen la facturación de las grandes multinacionales tecnológicas en sus territorios para evitar que siguiera existiendo ese agujero fiscal provocado por la actividad de estas entidades en los países de la Unión sin apenas dejar ingresos fiscales. De hecho, esta propuesta se enmarca en las condiciones establecidas por el “informe provisional” de la OCDE para la creación de impuestos especiales.

Así, el impuesto comunitario sobre determinados servicios digitales (ISD, en adelante), es un impuesto con un ámbito de aplicación específico que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales caracterizados por la creación de valor por parte del usuario. Estos servicios son aquellos en los que la participación de un usuario en una actividad digital constituye una contribución esencial para la empresa que realiza esa actividad y gracias a la cual puede obtener ingresos. Si bien, especifica el documento que lo que realmente está sujeto a tributación son los ingresos obtenidos de la monetización de la contribución del usuario y no la propia participación de éste³⁶.

Seguidamente, se enumeran los servicios imponibles cuyos beneficios son susceptibles de ser gravados: 1) los servicios consistentes en la inclusión en un interfaz digital

³⁴ 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 [COM (2018) 148 final]. Disponible en: <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/ES/COM-2018-148-F1-ES-MAIN-PART-1.PDF> [Consultado el 16 de junio de 2019]

³⁵ *Ibid.* p. 6

³⁶ *Ibid.* p.7

de publicidad dirigida a los usuarios de dicha interfaz; 2) la transmisión de los datos recopilados acerca de los usuarios que hayan sido generados por las actividades de éstos últimos en las interfaces digitales; y, 3) los servicios consistentes en la puesta a disposición de los usuarios de interfaces digitales multifacéticas, a los que puede designarse también «servicios de intermediación», que les permitan localizar a otros usuarios e interactuar con ellos, y que puedan facilitar también las entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios.

No menos importante es señalar qué modelos de negocio quedan excluidos del ámbito del ISD; 1) el modelo de negocio de los proveedores de contenidos digitales cuando el propósito único o principal del usuario sea la adquisición de dichos contenidos digitales – programas informativos, aplicaciones, juegos, vídeos o música, por ejemplo-; 2) la venta minorista (B2C) de bienes o servicios en línea, mediante el sitio de internet del proveedor, cuando éste no actúa como intermediario; 3) los servicios de mensajería instantánea, de correo electrónico y de pago electrónico que proveen programas informativos para facilitar relaciones y operaciones entre usuarios que mantienen un contacto preexistente y que, por tanto, no operan como *marketplace*; 4) los proveedores de servicios de financiación participativa regulados (*crowdfunding*); y, 5) la prestación de servicios financieros.³⁷

Por su parte, el sujeto pasivo a efectos del ISD lo constituyen las empresas del sector digital que, con independencia de su nacionalidad³⁸, tengan una facturación mundial de más de 750 millones de euros y una facturación en la Unión Europea de más de 50 millones de euros³⁹. De forma que como se puede observar, se ve limitada la aplicación del impuesto a

³⁷ BRACCIA, M F. 21 de diciembre de 2018, “*Establecimiento permanente digital: la propuesta de la Unión Europea, ¿en camino hacia una solución mundial?*” Disponible en:

<http://thomsonreuterslatam.com/2018/12/establecimiento-permanente-digital-la-propuesta-de-la-union-europea-en-camino-hacia-una-solucion-mundial/#FN6> [Consultado el 16 de junio de 2019].

³⁸ En otras palabras, si una empresa cumpliera las condiciones mencionadas se consideraría sujeto pasivo del ISD independientemente de que estuviera establecida en un Estado miembro o en una jurisdicción no perteneciente a la Unión. Así, la obligación tributaria puede darse en diferentes situaciones: 1) un sujeto pasivo establecido en una jurisdicción no perteneciente a la Unión y que tiene que pagar el ISD en un Estado miembro; 2) un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro que tiene que pagar el ISD en otro Estado miembro; y, 3) o un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro que tenga que pagar el ISD en ese mismo Estado miembro.

³⁹ Ambos umbrales se corresponden con el último ejercicio financiero completo.

aquellas empresas⁴⁰ de gran envergadura que basan sus modelos de negocio, como anteriormente se ha visto, en la participación de los usuarios en el territorio de la Unión.

Los derechos de imposición con respecto al impuesto tienen su origen en el Estado miembro en el que se ubica el usuario⁴¹. La institución establece normas específicas en virtud de las cuales se facilita la determinación de los ingresos imponibles en relación con las diferentes situaciones que puedan darse, dependiendo de donde se encuentren los usuarios y a la naturaleza de cada uno de los servicios imponibles. Así, por ejemplo, en el caso de un servicio imponible consistente en la inclusión de publicidad en una interfaz digital, se tiene en cuenta el número de veces que un anuncio publicitario aparece en el dispositivo del usuario en un período impositivo y en un Estado miembro a fin de determinar la proporción de los ingresos que deben atribuirse a ese Estado miembro en ese período impositivo⁴².

Así, los sujetos pasivos obligados al pago del ISD deberán liquidar el impuesto ante cada una de las autoridades nacionales del Estado miembro en el que operen, en función de los ingresos que obtengan en su territorio por las actividades gravadas. El sistema que aconseja la Comisión Europea para su declaración, con vistas a evitar que se repitan los mismos trámites en cada país en el que tenga que liquidar el impuesto es el de «una ventanilla única digital»⁴³. Su funcionamiento se basa en la idea de que un sujeto pasivo obligado al pago del impuesto en uno o varios Estados miembros debe contar con un punto de contacto único (el Estado miembro de identificación⁴⁴) a través del cual pueda cumplir todas sus obligaciones tributarias en relación con dicho impuesto (identificación, presentación de la declaración del impuesto y pago), siendo ese Estado miembro de identificación el encargado de compartir

⁴⁰ Cabe apuntar que, si la empresa pertenece a un grupo consolidado a efectos de contabilidad financiera, los umbrales deben aplicarse respecto de los ingresos totales del grupo consolidado, según lo dispuesto en el artículo 4, apartado 6 de COM (2018) 148 final.

⁴¹ La ubicación del usuario al utilizar el dispositivo mediante el que se accede al interfaz digital –el lugar de imposición– se determinará mediante la dirección de Protocolo Internet (IP) de dicho dispositivo, o mediante otros métodos de geolocalización en el caso de que fueran más exactos.

⁴² COM (2018) 148 final. p. 13

⁴³ También denominado One-Stop-Shop.

⁴⁴ Por Estado miembro de identificación se entiende aquél en el que un sujeto pasivo está obligado a pagar el ISD o, en su caso, el que elija el obligado tributario de entre aquéllos a los que adeude el pago del impuesto. Por ello, a través un sistema de autodeclaración el obligado al pago deberá notificar al Estado miembro de identificación que está sujeto al pago del ISD o, por el contrario, que deja de adeudar el impuesto en la Unión.

esa información con los demás Estados miembros a los que se adeuda el referido impuesto y de transferir la proporción del tributo por cuenta de esos Estados.⁴⁵

En este proyecto, la Comisión propone, a fin de evitar la competencia fiscal entre los países de la Unión Europea, que éstos establezcan un gravamen común del 3%, si bien el tipo impositivo de esta figura tributaria puede oscilar entre el 1% y el 5%.

No obstante, como consecuencia de la superposición que puede aparecer entre el ISD y el impuesto sobre sociedades y con el objeto de evitar la doble imposición, se espera que los Estados miembros autoricen a las empresas deducir el ISD pagado de la base imponible del impuesto sobre sociedades, con independencia de que ambos impuestos se paguen en el mismo Estado miembro o en Estados miembros diferentes⁴⁶.

De manera expresa, la Comisión Europea reconoce la naturaleza transitoria de este sistema común, pues espera que se alcance una solución global. Aunque bien se puede apuntar que la Comisión ha estudiado esta figura tributaria de manera especial, así como la introducción del nuevo concepto «*presencia digital significativa*», pues todo ello supone una auténtica novedad respecto al sistema tradicional del impuesto de sociedades, el cual grava a las empresas en función de la presencia fiscal que tienen en un determinado país.

Y es que la tan poderosa era digital ha beneficiado demasiado fiscalmente a las multinacionales; según la Comisión, las empresas tecnológicas pagan una tasa impositiva media del 9'5% frente al 23'2% de las empresas tradicionales. Esta diferencia en casi catorce puntos ha hecho reflexionar a las autoridades sobre la situación privilegiada con la que operan estas empresas y la necesidad de ponerle fin.

Tras el conjunto de medidas sobre fiscalidad digital propuesto por la Comisión, la Presidencia del Consejo de la Unión Europea presentó en mayo de 2018 una hoja de ruta sobre fiscalidad digital⁴⁷, en la cual plasmaba su intención de llevar a cabo un análisis técnico

⁴⁵ COM (2018) 148 final.. p. 14

⁴⁶ BRACCIA, M.F. 21 de diciembre de 2018, «*Establecimiento permanente digital: la propuesta de la Unión Europea, ¿en camino hacia una solución mundial?*» Disponible en: <http://thomsonreuterslatam.com/2018/12/establecimiento-permanente-digital-la-propuesta-de-la-union-europea-en-camino-hacia-una-solucion-mundial/#FN6> [Consultado el 16 de junio de 2019]

⁴⁷ Bulgarian Presidency digital taxation roadmap 9052/18. Disponible en: <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-9052-2018-INIT/en/pdf> [Consultado el 10 de abril de 2019]

detallado de la propuesta legislativa en consonancia con los progresos realizados en el debate G20/OCDE. Posteriormente, con motivo de los análisis y debates llevados a cabo en el seno del Consejo en relación con el ámbito de aplicación del impuesto y la cláusula de extinción de la Directiva precitada. Si bien no hubo unanimidad en cuanto a los servicios imposables, los Estados miembros se aunaron para establecer, respecto de la cláusula de extinción, que la vigencia de la Directiva deberá cesar una vez se alcance un acuerdo global sobre la fiscalidad de la economía digital en el ámbito de la OCDE⁴⁸.

Con posterioridad a numerosos debates y reuniones con motivo de las negociaciones relativas al impuesto sobre determinados servicios digitales, en marzo de 2019 se revela una clara disonancia entre Estados miembros, y al ser necesaria la unanimidad, la tan ansiada armonización fiscal digital parece quedar lejos todavía. Así, Suecia rechaza de pleno la medida, quizá porque una de sus empresas más potentes es Spotify⁴⁹ y se ponen en jaque las inversiones. Igualmente, Irlanda expone de forma clara su negativa, ya que es el país donde tributan la mayoría de las empresas que resultarían gravadas por el impuesto. Asimismo, Dinamarca y Finlandia se unen a los anteriores Estados miembros para oponerse, amparándose en la necesidad centrar la atención en los trabajos de la OCDE exclusivamente.

A tales efectos, se puede traer a colación las declaraciones expresadas por la Ministra de Economía, Nadia Calviño, al concluir el ECOFIN en marzo de 2019: *«No ha sido posible llegar a un acuerdo para adoptar la propuesta de la Comisión sobre imposición digital. España estaba dispuesta a aceptar la propuesta que había sobre la mesa, aun siendo menos ambiciosa que la desarrollada por el Gobierno español, (...) pues hubiera sido deseable establecer un régimen comunitario que pudiera permitir a los Estados miembros, en todo caso, ir más allá si lo desearan. Y la falta de unanimidad en este ámbito es francamente decepcionante. Seguirá el trabajo en el ámbito de la OCDE –España contribuirá activamente en ese trabajo-, la Comisión no ha retirado su propuesta y, por supuesto, España renuncia a seguir adelante con la adopción de este impuesto a nivel nacional (...) pues como autoridades públicas debemos reaccionar y adaptarnos lo antes posible a la realidad del siglo XXI».*

⁴⁸ Consejo Europeo y Consejo de la Unión Europea (27 de marzo de 2019). «Fiscalidad digital.» Disponible en: <https://www.consilium.europa.eu/es/policies/digital-taxation/> [Consultado el 10 de abril de 2019]

⁴⁹ Spotify Ltd es una aplicación multiplataforma de origen sueco creada en el año 2006, aunque no fue hasta 2008 cuando comenzó a operar en el mercado europeo, la cual ofrece al usuario un servicio de música, podcasts y vídeos digitales en streaming.

De forma que, al no lograrse el acuerdo en el marco comunitario y sin avances en el ámbito de la OCDE, los Gobiernos de los Estados miembros posicionados a favor de la medida iniciaron el desarrollo de proyectos, a nivel nacional, del impuesto propuesto sobre determinados servicios digitales.

5. LA TASA GOOGLE: UN MISMO NOMBRE PARA DOS CONCEPTOS DIFERENTES

Como se apuntaba en la Introducción de este trabajo, existen dos conceptos distintos de «Tasa Google»: uno referido a la supuesta compensación que deben satisfacer los prestadores de servicios de la sociedad de la información consistentes en la agregación de contenidos protegidos por derechos de autor⁵⁰, el llamado canon AEDE; y otro que se configura como una propuesta de tributo para gravar ciertos ingresos de las multinacionales de la economía digital, que tiene su origen en el seno de la Comisión Europea y que España ha denominado Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales.

Paradójicamente, ninguno de los dos se configura como una tasa, entendida ésta como aquel tributo *«cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado»*⁵¹.

Por una parte, el canon AEDE es -como su propio nombre indica- un canon, conformado éste como una categoría que se emplea para hacer referencia a un gravamen concreto cuya naturaleza jurídica es algo indeterminada. Si bien, cabe destacar la definición de canon que recoge el artículo 2 de la Directiva 2003/49/CE del Consejo: *«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, incluidas las películas cinematográficas y los programas y sistemas*

⁵⁰ NAVAS NAVARRO, S. La denominada “tasa Google”. En NAVAS NAVARRO, N. y CAMACHO CLAVIJO, S. *Mercado digital. Principios y reglas jurídicas*. Valencia: Tirant Lo Blanch, 2016, p. 381-396.

⁵¹ Artículo 2.2 a) de la Ley General Tributaria.

informativos, cualquier patente, marca registrada, diseño o modelo plano, fórmula o procedimiento secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas».

Por otro lado, sin atisbo de duda, el IDSD es un impuesto, tributo que viene definido en el artículo 2.2 c) de la Ley General Tributaria: *«tributo exigido sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente».*

El hecho de que se hayan bautizado con el mismo nombre puede dar lugar a confusión, si bien, ambos se encuentran perfectamente delimitados, tanto en la teoría como en la práctica.

5.1.- BREVE REFERENCIA AL CANON AEDE

La función que desempeñan los derechos de propiedad intelectual (patentes, marcas, derechos de autor, etc.) en el fomento de la innovación y la creatividad es clave. Por ello, se considera que la Ley de Propiedad Intelectual es un instrumento fundamental para la protección de los derechos de autor, si bien, se cuestiona su capacidad de adaptación a los cambios que se presentan en la sociedad.

El 1 de enero de 2015 entró en vigor la Ley 21/2014, de 4 de noviembre, que reforma parcialmente el Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual aprobado por el 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).

En lo que interesa aquí, con la Ley 21/2014 se introdujo la medida más controvertida de la reforma, concretamente, en el segundo apartado del artículo 32 LPI, relativo a *«citas y reseñas e ilustración con fines educativos o de investigación científica»*: el denominado *«canon AEDE»*⁵².

De forma general, se puede definir el *«canon AEDE»*, o *«tasa Google»*, como el derecho de remuneración irrenunciable, de gestión colectiva y obligatoria⁵³, que tienen los editores y los autores de contenidos divulgados en publicaciones periódicas o en sitios web de

⁵² Se denomina canon AEDE porque la Asociación de Editores de Diarios Españoles fue la encargada de proponer la medida y, además, se hace cargo de recibir las compensaciones para repartirlas posteriormente.

⁵³ Se reserva en exclusiva la gestión de la compensación equitativa, del canon, a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos).

actualización periódica, con finalidad informativa, de creación de opinión o de entretenimiento. Este derecho surge por la puesta a disposición de «*fragmentos no significativos*» de noticias por parte de los agregadores de contenidos, los cuáles quedan liberados de obtener autorización a cambio del pago de una compensación equitativa.

Organismos como la CNMC se pronunciaron en contra de la novedosa figura, pues argumentaban que el canon supone un perjuicio para los consumidores, traducido en una menor competitividad, un menor número de oferentes y menores innovaciones tecnológicas, pues supondría una barrera de entrada a nuevos agregadores de contenidos, desincentivaría el acceso de éstos al mercado. Además, puso de relieve que no todos los editores consideraban perjudicial la existencia de los agregadores, considerándolos muchos de ellos complementarios a su actividad y no competidores directos. Por último, la CNMC menciona en su informe que existen medidas tecnológicas de protección más sencillas y de menor coste, que reservarían al titular del derecho de la propiedad intelectual la posibilidad de que la agregación se realice o no. En este sentido, resulta útil la aportación que realiza por NAVAS NAVARRO⁵⁴ en torno a la inserción de un *robot.txt*, herramienta mediante la cual se puede proteger un contenido concreto de un sitio web: indica a los agregadores que, si quieren tener acceso al mismo, primero deberán negociar con el editor del sitio web una posible licencia – licencias online- para su acceso y agregación de contenido a cambio de una contraprestación.

Por otra parte, se encuentran opiniones que difieren completamente de lo expresado por la CNMC, pues hay quien entiende que «*desde la perspectiva de los derechos de autor, el uso de un fragmento de una obra protegida es tan merecedor de protección como lo es el uso de la obra en su integridad*»⁵⁵, tal y como ocurre para las obras musicales, audiovisuales, literarias y plásticas, por lo que «*no hay causa justificada para dispensar un peor tratamiento a los diarios digitales*»⁵⁶.

⁵⁴ NAVAS NAVARRO, S. La denominada “tasa Google”. En NAVAS NAVARRO, N. y CAMACHO CLAVIJO, S. *Mercado digital. Principios y reglas jurídicas*. Valencia: Tirant Lo Blanch, 2016, p. 394.

⁵⁵ GONZÁLEZ, A. La Ley 21/2014, de 4 de noviembre, por la que se modifica el Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual. *Actualidad Jurídica Uría Menéndez* [Internet]. 30 de junio de 2015, 40-2015, p. 19. Disponible en:

<https://www.uria.com/documentos/publicaciones/4744/documento/art02.pdf?id=5932>

[Consultado el 22 de abril de 2019]

⁵⁶ *Ibid.*

En relación con la introducción de esta medida, y antes de que se llegara a implantar, Google decidió cerrar en España su plataforma de noticias *Google News*, pues no estaba dispuesto a pagar el canon del que se viene hablando.

Google News es un agregador de contenidos denominado «*generalista*» o «*feed aggregator*», pues «*se configura un sitio web que contiene información de otros sitios web organizada en varios “feeds”, según la fuente, el tema o la historia*»⁵⁷. Además, emplea algoritmos como medio técnico para la difusión del contenido, en virtud de los cuales un programa de ordenador es el encargado de seleccionar los contenidos, las fuentes web y la ordenación jerárquica de los mismos en el sitio web.⁵⁸

Este caso fue muy polémico debido al cuestionamiento del carácter informativo del contenido que se ofrecía por Google News, ya que los hechos que se contienen en un artículo periodístico de género puramente informativo, es decir, en la medida en que se relatan o se reproducen hechos acaecidos, no deberían protegerse por la LPI —ésta protege la originalidad en el proceso de creación de una obra—, pues esos hechos pertenecen al dominio público, y establecer derechos exclusivos sobre informaciones menoscaba la libertad de expresión e información.

Desde entonces, si se teclea *nems.google.es* lo único que aparece en pantalla es un centro de ayuda donde se le explica al usuario que la aprobación de la reforma de la LPI ha provocado el cierre del servicio de Google Noticias en España.

Para muchas de estas plataformas que agregan contenido les resultaba insostenible tener que hacer frente al pago del canon, pues la entidad responsable del cobro, CEDRO⁵⁹, impuso una tarifa de 0'05 euros por usuario activo. Dicha tarifa resultó impugnada por la Conferencia de Rectores de Universidades Españolas (CRUE), llegando dicho recurso al Tribunal Supremo, que declaró nulo el *canon AEDE*, pues consideró que existía un defecto en la metodología de cálculo de las tarifas a aplicar entendiendo que en dicho cálculo no se tuvieron en cuenta a las familias numerosas, que son «*potencial afectadas, directamente y/o por*

⁵⁷ NAVAS NAVARRO, S. La denominada “tasa Google”. En NAVAS NAVARRO, N. y CAMACHO CLAVIJO, S. *Mercado digital. Principios y reglas jurídicas*. Valencia: Tirant Lo Blanch, 2016, p. 389.

⁵⁸ *Ibid*, p. 390.

⁵⁹ Las siglas CEDRO corresponden al Centro Español de Derechos Reprográficos.

*repercusión, de las tarifas generales que lleguen a determinarse según la metodología que aprueba la Orden Ministerial⁶⁰ impugnada».*⁶¹

En suma, la sentencia del Tribunal Supremo declara nula la normativa por vulnerar la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas, que en su Disposición adicional décima preceptúa que *«las memorias del análisis del impacto normativo que deben acompañar a los anteproyectos de ley y a los proyectos de reglamento incluirán el impacto de la normativa de familia»*.

6. EL IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES

Las barreras físicas en el comercio internacional se han ido diluyendo como consecuencia de la digitalización, lo que ha supuesto, y sigue suponiendo, un gran reto para los Gobiernos en aras de establecer las medidas necesarias para adaptar el sistema fiscal al momento que se está viviendo. Ello ha dado lugar a que muchos países hayan visto en la creación de un tributo la solución más efectiva para plantar cara al proceso de digitalización de la sociedad y, en concreto, de la economía.

Es el caso de España, pues el Gobierno aprobó en Consejo de Ministros, el pasado mes de octubre de 2018, el Anteproyecto de Ley para el establecimiento de un Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (en adelante IDSD), también conocido como *«tasa Google»*. El mismo, fue sometido a trámite de información pública, y no ha sido hasta el 25 de enero de 2019 cuando se publicó el Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados

⁶⁰ España. Orden ECD/2574/2015, de 2 de diciembre, por la que se aprueba la metodología para la determinación de las tarifas generales en relación con la remuneración exigible por la utilización del repertorio de las entidades de gestión de derechos de propiedad intelectual. Boletín Oficial del Estado, 4 de diciembre de 2015, núm. 290, pp. 114964 a 114972.

⁶¹ España. Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección cuarta). [Internet] Sentencia núm. 508/2018 de 22 de marzo. Disponible en:

<http://www.poderjudicial.es/search/contenidos.action?action=contentpdf&databasematch=TS&referencia=8345574&links=propiedad%20intelectual&optimize=20180411&publicinterface=true>

[Consultado el 28 de abril de 2019]

Servicios Digitales (en adelante PLIDSD)⁶². Sin embargo, el procedimiento de su tramitación parlamentaria ha decaído de forma automática produciendo su caducidad, pues las Cortes Generales fueron disueltas con motivos de las elecciones generales que tuvieron lugar en el mes de abril.

Como se ha visto, este impuesto viene precedido de la intención, en el marco de la Unión Europea, de implantar un impuesto que grave a nivel europeo determinados ingresos digitales, pues es sabido que las grandes multinacionales –generalmente estadounidenses– juegan con las legislaciones a su antojo y tributan allá donde les ofertan beneficios fiscales.

6.1. PROYECTO DE LEY DEL IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES

El Gobierno del Estado español, ante la demora de la adopción e implementación de medidas consensuadas a nivel internacional y a nivel europeo, haciendo uso de su iniciativa legislativa, comienza a desarrollar la creación de un nuevo tributo digital en el último trimestre de 2018. Bien es cierto que no ha sido hasta enero de 2019 cuando, tras el oportuno trámite de información pública del anteproyecto, no se ha aprobado el texto definitivo del Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales y su Memoria de impacto al Congreso de los Diputados para su aprobación.

Si bien la configuración del tributo y sus características principales son básicamente los mismos que los recogidos en el Anteproyecto de octubre, tras el trámite de audiencia e información pública se han modificado algunas cuestiones que vienen analizadas en el Anexo II del presente trabajo.

Aunque entre el texto del Anteproyecto y el del Proyecto haya alguna diferencia, pues éste último ha modificado y añadido aspectos como el documento presentado por el Gobierno, conforme al artículo 109 del Reglamento del Congreso cuenta con una exposición

⁶² España. Proyecto de Ley 121/000039 del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales [Internet]. Boletín Oficial de las Cortes de Generales. Congreso de los Diputados, 25 de enero de 2019, Serie A, núm.40-1. Disponible en:

http://www.congreso.es/public_oficiales/L12/CONG/BOCG/A/BOCG-12-A-40-1.PDF#page=1

de motivos y un articulado. En concreto, posee una Exposición de Motivos y consta de dieciséis artículos, una Disposición transitoria única y cuatro disposiciones finales.

Además, se establece que la Mesa del Congreso encomienda a la Comisión de Hacienda su aprobación y se indica la apertura de un plazo de enmiendas por quince días.

Se acompaña al Proyecto de Ley de una Memoria del análisis de Impacto Normativo⁶³, en el cual se incorporan, de forma más específica, detalles en torno al tributo, como su impacto económico y presupuestario, su contenido y análisis jurídico, su adecuación a los principios de buena regulación, etc.

Esta iniciativa ha caducado⁶⁴ con motivo de la disolución de las Cortes y la posterior celebración de elecciones generales, de forma que habrá que esperar para ver cómo evoluciona la adopción de dicho tributo en España, en consonancia también con los acontecimientos que tengan lugar a nivel europeo y, por supuesto, a nivel internacional.

Así, se presenta en este Proyecto de Ley un impuesto con una estructura muy similar al propuesto por la Comisión Europea, aunque no idéntico como ya se ha visto a lo largo de este trabajo. Si bien, resulta relevante lo determinante que es la Exposición de Motivos cuando predica el carácter transitorio del impuesto español. A estos efectos, expone que *«la regulación de este nuevo tributo se ajusta en gran medida al propuesto por la Comisión Europea, y se adaptará a la solución que se adopte a nivel europeo tan pronto como ésta esté disponible. El establecimiento de este tributo está concebido como medida de carácter transitorio hasta que entre en vigor la nueva legislación que tenga por objeto incorporar al ordenamiento jurídico español la Directiva (UE) del Consejo por la que se establezcan las normas relativas a la fiscalidad de empresas con presencia fiscal»*.

⁶³ Secretaría de Estado de Hacienda – Dirección General de Tributos. (2019). *Memoria del análisis del impacto normativo del Proyecto de la ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales*. Disponible en: http://www.congreso.es/docu/docum/ddocum/dosieres/sleg/legislatura_12/spl_38/pdfs/2.pdf [Consultado el 4 de mayo de 2019]

⁶⁴ España. 420/000079 Relaciones de iniciativas caducadas y de iniciativas trasladadas a la Cámara que se constituya en la XII Legislatura. Boletín Oficial de las Cortes Generales. Congreso de los Diputados de 27 de marzo de 2019. Serie D, núm. 519, p.25. Disponible en: http://www.congreso.es/public_oficiales/L12/CONG/BOCG/D/BOCG-12-D-519.PDF [Consultado el 4 de mayo de 2019]

6.1.1. Antecedentes y justificación

Si bien en España nunca se ha desarrollado ni aplicado una figura tributaria semejante al IDSD, siempre ha sido clara la postura del país, desde hace bastantes años e independientemente de qué partido político ostentaba la Presidencia del gobierno, de apoyar la creación de un gravamen sobre los servicios digitales.

El carácter digital que ha adquirido la economía mundial, no solo la española, en estos años, ha ido incrementando notablemente las transacciones comerciales transfronterizas, lo que ha provocado la aparición en la escena empresarial de modelos de negocios digitales. Éstos se basan en la importancia que tienen los intangibles, el valor de los datos y conocimientos, es decir, las contribuciones de los usuarios finales en la creación de valor. Además, se llevan a cabo actividades a distancia lo que supone una nula o escasa presencia física de la entidad en el territorio donde opera.

De manera que se hace necesario adaptar, como se ha dicho en repetidas ocasiones, la normativa fiscal para tener en cuenta a este tipo de modelos de negocio en los que las empresas prestan servicios digitales en un país sin estar realmente presentes en él. Es decir, las actuales normas relativas al impuesto de sociedades ya no resultan apropiadas para gravar los beneficios generados por la digitalización de la economía.

Teniendo en cuenta la dimensión mundial del problema, en el seno de la OCDE y del G20 se ha venido produciendo en los últimos años un enfoque específico en torno a la revisión de la normativa fiscal.

Así, en 2013 se aprobó el Plan de Acción contra la Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés), siendo de especial interés para este PLIDSD la Acción 1 denominada «*Abordar los retos de la economía digital para la imposición*» de 5 de octubre de 2015, así como el Informe intermedio sobre los retos fiscales derivados de la digitalización de 16 de marzo de 2018.

Asimismo, en la Exposición de Motivos se menciona la labor de la Unión Europea en este sentido, resaltándose la Comunicación por la Comisión Europea titulada «*Un sistema impositivo justo y eficaz en la Unión Europea para el Mercado Único Digital*» de 21 de septiembre de 2017 y la elaboración de un paquete de propuestas de Directivas y Recomendaciones sobre la fiscalidad de la economía digital de 21 de marzo de 2019: 1) La Comunicación de la Comisión al Parlamento y el Consejo «*Es el momento de instaurar un marco fiscal moderno, justo y eficaz para la economía digital*»; 2) La propuesta de Directiva *por la que se establecen normas relativas*

a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa; 3) La Recomendación de la Comisión relativa a la propuesta de Directiva; y, 4) La propuesta de Directiva de la Comisión relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales.

Expuestas todas estas propuestas y por más que se han esforzado las instituciones por consensuar las medidas y mantener el modelo de cooperación fiscal multilateral, de momento no parece haber acuerdo. Por ello, muchos de los países miembros⁶⁵ de la OCDE y de la UE anticipándose de este modo a la conclusión de las discusiones relativas a cómo afrontar los nuevos retos fiscales derivados de la digitalización, han empezado a adoptar medidas unilaterales para evitar esa desconexión entre el lugar donde se genera el valor y el lugar donde las empresas tributan, entre otros problemas parejos.

Alentado por la situación de incertidumbre europea e internacional, España también decidió adoptar una medida unilateral *ex novo*, creando un impuesto sobre determinados servicios digitales. Además de por la inexistencia de soluciones al respecto, se justifica este tributo por razones de presión social, justicia tributaria y sostenibilidad del sistema tributario: es un instrumento idóneo, dice la Exposición de Motivos, para hacer frente a los retos fiscales que plantea la digitalización de la economía, *«como es el de corregir la inadecuada asignación de derechos de gravamen que se produce como consecuencia de la falta de reconocimiento por las vigentes normas fiscales internacionales de la contribución de los usuarios a la creación de valor para las empresas en los países donde estas desarrollan su actividad»*.

Tal y como se ha apuntado antes, al tratarse de la creación *ex novo* de un tributo, debe hacerse mediante ley ordinaria, tal y como establece el artículo 8 de la LGT.

6.1.2. Naturaleza y caracteres

En el artículo 1 del Proyecto de Ley precitado se dispone que el IDSD es un tributo, concretamente un impuesto, *«de naturaleza indirecta, que tiene por objeto gravar»*—en las formas previstas en la Ley— *«las prestaciones de determinados servicios digitales en que exista intervención de usuarios situados en el territorio de aplicación del impuesto.»*

Es decir, grava los ingresos —excluidos el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y otros equivalentes— generados por la prestación de determinados servicios digitales,

⁶⁵ Algunos de estos países son Italia, Francia y Reino Unido.

concretamente los de publicidad en línea, los de intermediación en línea y los de transmisión de datos, en los que se efectúe una participación de los usuarios que constituya una contribución especial al proceso de creación de valor para la empresa que presta estos servicios y monetiza dichas contribuciones de las personas que utilicen una interfaz digital⁶⁶ en España.

Que se configure como un impuesto indirecto significa que no tiene en cuenta la capacidad económica, lo que tiene su lógica para que quede excluido de los Convenios de Doble Imposición. Ello se hace constar en la Exposición de Motivos, al proclamar que *«al centrarse en los servicios prestados, sin tener en cuenta las características del prestador de los mismos, entre ellas su capacidad económica, el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales no es un impuesto sobre la renta o el patrimonio, y por tanto no queda comprendido en los convenios de doble imposición, según establece el reiterado informe intermedio del G20/OCDE sobre los retos fiscales derivados de la digitalización. Se configura, por tanto, como un tributo de carácter indirecto, que es por lo demás compatible con el Impuesto sobre el Valor Añadido.»*

6.1.3. Objeto del tributo

Como se acaba de mencionar, el IDSD grava *las prestaciones de determinados servicios digitales* en los que los usuarios intervengan en la creación de valor para la empresa. A efectos del artículo 4 del Proyecto de Ley, se entiende por servicios digitales, únicamente:

- Los servicios de publicidad en línea, que consisten en la inclusión en una interfaz digital⁶⁷, propia o de terceros, de publicidad dirigida a los usuarios de dicha interfaz cuando el dispositivo en el que aparezca se halle en España.

Hay que tener en cuenta aquí que en el caso de que la entidad que incluya la publicidad no sea propietaria de esa interfaz digital, dicha entidad será identificada como proveedora del servicio de publicidad y no así a la entidad propietaria de la interfaz.

⁶⁶ Tal y como se define en el artículo 4.4 del Proyecto de Ley del IDSD, una interfaz digital es cualquier programa, incluidos los sitios web o partes de los mismos, o aplicación, incluidas las aplicaciones móviles, o cualquier otro medio, accesible a los usuarios, que posibilite la comunicación digital.

⁶⁷ El artículo 4 del texto normativo define la interfaz digital como *cualquier programa, incluidos los sitios web o partes de los mismos, o aplicación, incluidas las aplicaciones móviles, o cualquier otro medio, accesible a los usuarios, que posibilite la comunicación digital.*

- Los 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 –siempre que las operaciones entre ellos se concluyan a través de la interfaz de un dispositivo que se halle en España.
- Los servicios de transmisión de datos, en los que se integran los servicios de transmisión con contraprestación, incluidas la venta o cesión, de aquellos datos recopilados acerca de los usuarios, que hayan sido generados por actividades desarrolladas por estos últimos en las interfaces digitales –cuando intervengan usuarios situados en España-. Por ejemplo, las redes sociales o los motores de búsqueda.

A continuación, se incluye un esquema para una mejor comprensión de las actividades gravadas por el impuesto:

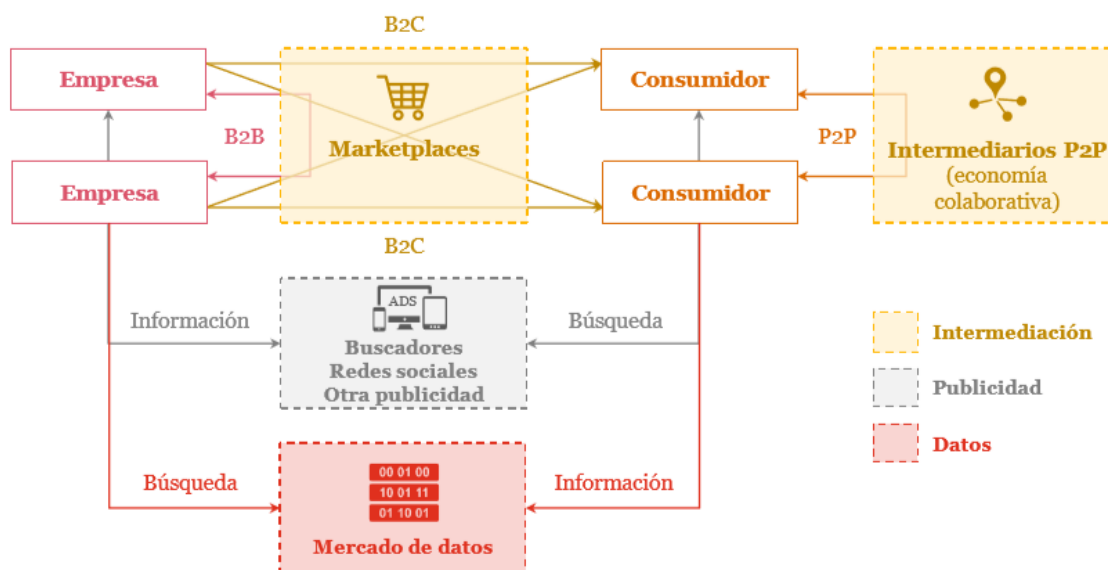


Ilustración 1. Actividades digitales gravadas por el IDSD. Fuente: PWC (2019) Impacto de un Impuesto sobre los servicios digitales en la economía española. Informe Final.

6.1.4. Hecho imponible

Aspecto material

El artículo 20.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT, en adelante) define el hecho imponible como *«el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal»*. Por otra parte, una definición clásica del hecho imponible es la de SAINZ DE BUJANDA⁶⁸: *«El hecho imponible es el conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma y cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta»*.

Como se puede observar, ambas definiciones ponen el acento en la consecuencia jurídica que produce la realización del hecho imponible: el nacimiento de la obligación tributaria principal.

Pues, en el artículo 5 del texto normativo que se viene analizando, se establece el hecho imponible del IDSD: *«Estarán sujetas al impuesto las prestaciones de los servicios digitales realizadas en el territorio de aplicación del mismo efectuadas por los contribuyentes de este impuesto»*.

Aspecto espacial. Presunción del artículo 4.4.

Para tratar del aspecto espacial, es preciso recordar lo que dispone la LGT en su artículo 11: *«Los tributos se aplicaran conforme a los criterios de residencia o territorialidad que establezca la ley en cada caso. En su defecto, los tributos de carácter personal se exigirán conforme al criterio de residencia y los demás tributos conforme al criterio de territorialidad que resulte más adecuado a la naturaleza del objeto gravado»*.

En el caso que interesa aquí, sólo se sujetarán al IDSD aquellas prestaciones de servicios digitales que puedan vincularse de algún manera con el territorio de aplicación del impuesto, es decir, cuando haya usuarios de dichos servicios ubicados en ese territorio, lo que constituye precisamente el nexo que justifica la existencia del gravamen.

Para averiguar el ámbito de aplicación del tributo es necesario acudir al artículo 2 del Proyecto de Ley. Así, preceptúa que *«el impuesto se aplica en todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales del Concierto y Convenio económico en vigor, respectivamente, en los Territorios*

⁶⁸ SAINZ DE BUJANDA, F. *“Lecciones de Derecho Financiero”*. 10ª edición Madrid: Universidad Complutense de Madrid, 1993.

Históricos del País Vasco y en la Comunidad de Navarra». Además, el artículo 3 expone que habrá que atender siempre a «*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*». Esto se debe a que, como ya se ha indicado, en tributo presenta un carácter temporal, transitorio, pues se tendrá que adaptar a la normativa comunitaria o internacional en el mismo momento en que se adopte un acuerdo en el seno de la Comisión Europeo o de la OCDE, respectivamente.

El lugar de imposición será España cuando los ingresos se obtengan en el país, es decir, siempre que al menos uno de los usuarios del servicio esté situado en España.

El Proyecto de Ley prevé expresamente cuándo y cómo se considera que el usuario, efectivamente, está situado en territorio español. El artículo 7 establece que las prestaciones de servicios digitales se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto cuando algún usuario esté situado en ese ámbito territorial, con independencia de que el usuario haya satisfecho alguna contraprestación que contribuya a la generación de ingresos derivados del servicio.

Además en su apartado 2 especifica cuándo se entiende que un usuario está ubicado en el territorio de aplicación del impuesto, es decir, en España:

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.

Por su parte, el apartado 4 de este artículo 7 establece una presunción *iuris tantum* conforme al cual se predica que un dispositivo de un usuario se encuentra en el lugar en que la dirección de Protocolo de Internet (IP) del mismo muestre, «salvo que pueda concluirse que dicho lugar es otro diferente mediante la utilización de otros medios de prueba admisibles en derecho, en particular, la utilización de otros instrumentos de geolocalización».

En otras palabras, se presume, salvo prueba en contrario a través de otros medios de geolocalización admitidos en derecho, que un dispositivo se ubica en el lugar donde lo establece su dirección IP, entendiéndose ésta como el código que llevan asignados los dispositivos interconectados para hacer posible su comunicación a través de Internet⁶⁹. Así, se establece como nexo común a todos los servicios digitales gravados que el dispositivo del usuario que los recibe se encuentre en el ámbito de aplicación del IDSD (España), para lo cual se realiza la asunción de que, si su dirección IP se encuentra en España, se entenderán aquí prestados.

Cabe indicar que los datos de los usuarios que pueden ser recopilados en virtud de esta normativa serán únicamente los que permitan conocer la localización de los dispositivos de los usuarios en el territorio de aplicación del impuesto, pues cualquier tratamiento de datos personales debe realizarse de acuerdo con lo establecido en el Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y en la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales.

Aspecto temporal

En el aspecto temporal del tributo determina el instante en el que se entiende realizado íntegramente el hecho imponible. Se hace mención expresa a la fecha de devengo del tributo, pues al tratarse de un impuesto instantáneo no existe período impositivo.

El artículo 9 establece que «el impuesto se devengará cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas». De manera que el IDSD es un impuesto instantáneo, pues la situación que contempla se agota o concluye en el momento de su realización, de manera que su *iter* temporal es fácilmente determinable, como lo es su comienzo y su final.

⁶⁹ Artículo 4.2 del Proyecto de Ley del IDSD.

No obstante, detalla el precepto, *«en las operaciones sujetas a gravamen que originen 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»*.

De forma que el legislador fija como fecha concreta de devengo aquella en la que se presten, ejecute o efectúen los servicios de publicidad en línea, los servicios de intermediación en línea y los servicios de transmisión de datos, o cuando se cobre total o parcialmente los importes estas operaciones cuando originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible.

Una vez realizado el hecho imponible, es decir, la fecha del devengo del tributo, no se puede exigir inmediatamente el pago del mismo, pues previamente hay que cuantificar la cantidad que se deberá soportar. Por ello, es preciso diferenciar entre la fecha de devengo del tributo, es decir, cuando se produce el hecho imponible, y la fecha de devengo de la deuda, que es aquella en la que se paga efectivamente el tributo.

En el IDSD, la periodicidad de las declaraciones en las que deberá liquidarse e ingresarse la deuda tributaria coincidirá con el trimestre natural. Sobre esta cuestión se pronuncia el artículo 14, que se refiere a la gestión del impuesto: *el período de liquidación coincidirá con el trimestre natural*.

6.1.5. Supuestos de no sujeción

Los supuestos de no sujeción de un tributo son aquellas situaciones en las que no se realiza el hecho imponible. En este caso, son seis y vienen reguladas en el artículo 6:

- a) *Las ventas de bienes o servicios contratados en línea a través del sitio web del proveedor de esos bienes o servicios, en las que el proveedor no actúa en calidad de intermediario;*
- b) *las entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes que tengan lugar entre los usuarios, en el marco de un servicio de intermediación en línea;*
- c) *prestaciones de servicios de intermediación en línea, cuando la única o principal finalidad de dichos servicios prestados por la entidad que lleve a cabo la puesta a disposición de una interfaz digital sea suministrar contenidos digitales a los usuarios o prestarles servicios de comunicación o servicios de pago.*

De modo que las actividades minoristas de comercio electrónico -la venta online de productos y servicios que el proveedor hace directamente al consumidor-, en las que el proveedor no actúa como intermediario, no están sujetas al IDSD. Ello se justifica en el hecho de que la interfaz digital se emplea únicamente como medio de comunicación entre el proveedor y los clientes, con el objeto de gestionar las compraventas de productos y servicios. Además, para el minorista la creación de valor reside en los bienes y servicios suministrados, es decir, no genera un valor económico el hecho de que los consumidores entren en su web y, por ejemplo, se registren para hacer un pedido.

- 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.*

6.1.6. Los sujetos pasivos

Se define con carácter general en el art. 36.1 LGT: *«Es sujeto pasivo el 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. No perderá la condición de sujeto pasivo quien deba repercutir la cuota tributaria a otros obligados, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa.*

En el ámbito aduanero, tendrá además la consideración de sujeto pasivo el obligado al pago del importe de la deuda aduanera, conforme a lo que en cada caso establezca la normativa aduanera».

Tras la lectura de este precepto, se esgrime que existen dos clases de sujeto pasivo: el sujeto pasivo contribuyente y el sujeto pasivo sustituto del contribuyente.

El texto normativo del IDSD habla en su artículo 8 de los *contribuyentes*, que serán las personas físicas, jurídicas y las entidades del artículo 35.4 de la Ley General Tributaria (*«las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades carentes de personalidad jurídica que constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición»*), ya estén establecidas en España, en otro Estado miembro de la UE o en cualquier otro Estado o jurisdicción

perteneciente a la UE, que en el primer día del periodo de liquidación superen los siguientes umbrales:

- i. *que el importe neto de su cifra de negocios en el año natural supere 750 millones de euros y;*

Este primer umbral permite delimitar la aplicación del impuesto a empresas multinacionales, de gran tamaño, pues son aquellas capaces de prestar esos servicios digitales basados en los datos y la contribución de los usuarios, y que se apoyan en gran medida en la existencia de amplias redes de usuarios, en un gran tráfico de datos y en la explotación de una sólida posición en el mercado.

Este umbral es idéntico al propuesto en la Directiva (UE) 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016 que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad. También aparece en normas internacionales adoptadas en aplicación de la Acción 13 el Proyecto de G20-OCDE sobre BEPS y en otros proyectos normativos europeos. Esta identidad de umbrales otorga seguridad jurídica en torno a la aplicación de las medidas tributarias en cada caso, ya que permitirá a las empresas y a la Administración tributaria correspondiente comprobar de forma más sencilla si una entidad está sujeta al impuesto. Además, y así se hace constar en la Exposición de Motivos, ello permitirá la exclusión de pequeñas y medianas empresas y a las emergentes de la aplicación del impuesto, debido a que podría tener un efecto desproporcionado para ellas.

- ii. *que el importe total de sus ingresos derivados de prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto, una vez aplicadas las reglas previstas para la determinación de la base imponible –para así determinar la parte de dichos ingresos que se corresponde con usuarios situados en territorio español), correspondientes al año natural anterior, supere 3 millones de euros.*

Este segundo umbral establecido en el artículo 8.1.b) permite limitar la aplicación del impuesto a los casos en que exista una *huella digital significativa* en el ámbito territorial de aplicación del IDSD, en relación con los tipos de servicios digitales gravados. Para determinar la parte de los ingresos que

corresponden con los usuarios situados en territorio español, el precepto establece que se deberán acudir a las reglas establecidas en el artículo 10 del mismo texto legal, que se refiere a la base imponible.

No obstante, se establecen normas especiales para las entidades que pertenezcan a un grupo en el último párrafo del apartado 3 del artículo 8. Se dispone que *«en caso de que el grupo supere los dos umbrales tendrán la consideración de contribuyentes todas y cada una de las entidades que formen parte del mismo, en la medida en que realicen el hecho imponible»*.

De forma que si se quiere determinar si una entidad rebasa los umbrales y, por tanto, tiene la consideración de contribuyente, se deberán aplicar los umbrales en relación con los importes aplicables a todo el grupo. Así, si el grupo supera el umbral, todas las entidades están sujetas al IDSD en la medida en que realicen el hecho imponible. Las operaciones *intragrupa*⁷⁰ sí están gravadas y la base imponible en estos casos será su valor de mercado.

En relación con los umbrales establecidos, la Disposición transitoria única indica que *«a efectos de determinar el cumplimiento del umbral al que hace referencia el artículo 8.1.b) se tendrá en cuenta el importe total de los ingresos derivados de prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto desde la entrada en vigor de la Ley hasta la finalización del plazo de liquidación elevados al año»*.

Además, se hace preciso citar una serie de obligaciones que deben cumplir las empresas que cumplan los requisitos expuestos para ser consideradas contribuyentes y están previstas en el artículo 13 del texto normativo, tales como presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de las actividades sujetas al IDSD, solicitar de la Administración su inscripción en el registro de entidades creado a efectos del impuesto y un número de identificación fiscal y la obligación de nombrar un representante a efectos del cumplimiento de las obligaciones impuestas en esta Ley cuando se trate de contribuyentes no establecidos en la UE.

Por último, es necesario citar la obligación que tienen los contribuyentes de establecer los sistemas, mecanismos o acuerdos que permitan determinar la localización de los dispositivos de los usuarios en el territorio de aplicación del impuesto. Su incumplimiento,

⁷⁰ Según explica la Agencia Tributaria, las operaciones intragrupo con aquellas entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el territorio de aplicación del impuesto entre entidades de un mismo grupo que optaron expresamente por la modalidad avanzada del régimen especial de grupo de entidades.

como se verá más adelante, constituye una infracción grave a efectos del artículo 15 del Proyecto de Ley.

6.1.7. Cuantificación del tributo

Base imponible

El artículo 10 establece unas reglas específicas en torno al cálculo de la base imponible del impuesto, la cual se determinará por el importe de los ingresos, excluyéndose el IVA y similares, obtenidos por el contribuyente por cada una de las prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto que lleva a cabo en el territorio de aplicación. Además, establece en su apartado 5 que *«la base imponible se determinará por el método de estimación directa, sin más excepciones que las establecidas en las normas reguladoras del método de estimación indirecta de las bases imponibles»*.

A continuación, se esquematizan las reglas establecidas para la determinación de la base imponible del IDSD:

- Para los servicios de publicidad en línea: Base imponible = Ingresos totales x (nº de veces que aparezca la publicidad en dispositivos que estén en España / nº total de veces que aparezca la publicidad en cualquier dispositivo).
- Para los servicios de intermediación en línea en los que se facilitan las entregas o prestaciones entre usuarios: Base imponible = ingresos totales x (nº de usuarios situados en España / nº de usuarios totales que intervengan en el servicio).
- Para los servicios de intermediación en línea en los que no se facilitan entregas o prestaciones entre usuarios: Base imponible = Ingresos totales.
- Para los servicios de transmisión de datos: Base imponible = Ingresos totales x (nº de usuarios que generen datos en España / nº total de usuarios que generen datos en cualquiera que sea el lugar en el que estén situados, independientemente de cuando hayan sido recopilados los datos transmitidos).

En el caso de que el importe de la base imponible resultara desconocido en el periodo de liquidación, el contribuyente tiene la obligación de fijarlo provisionalmente aplicando criterios fundados que tengan en cuenta el periodo total en el que van a generarse los ingresos susceptibles de ser gravados, sin perjuicio de su posterior regularización –que deberá hacerse

en un plazo máximo de 4 años siguientes a la fecha de devengo- mediante la autoliquidación cuando dicho importe fuera conocido.

Tipo de gravamen

En relación con el IDSD, se exige un tipo impositivo del 3%, conforme el cual se producirá el devengo por cada prestación de servicios digitales gravada y se liquidará de forma trimestral.

Cuota íntegra

La cuota íntegra será el resultado de aplicar sobre los ingresos brutos el tipo impositivo. De forma que se deben utilizar unas reglas que permitan gravar exclusivamente la parte de los ingresos correspondiente a los usuarios ubicados en un determinado territorio.

6.1.8. Infracciones y sanciones

El artículo 15 del Proyecto de Ley regula el régimen de infracciones y sanciones aplicables en el ámbito del IDSD. Así, tras hacer una remisión general a lo establecido al respecto en la LGT -de forma general, las infracciones en relación con el IDSD serán calificadas y sancionadas conforme a lo establecido en la LGT, y demás normas de general aplicación- típica en los apartados 2 y 3 que constituye una infracción grave el incumplimiento de la obligación que *tienen los contribuyentes de establecer los sistemas, mecanismos o acuerdos que permitan determinar la localización de los dispositivos de los usuarios en el territorio de aplicación del impuesto* (artículo 13.1.i)) en los siguientes términos:

2. Constituye infracción tributaria grave, a los efectos de este impuesto, el incumplimiento de la obligación a que se refiere el artículo 13.1.i) de esta Ley.

La sanción consistirá en multa pecuniaria del 0,5 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del año natural anterior, tal y como se establece en el artículo 8 de la presente Ley, con un mínimo de 15.000 euros y un máximo de 40.000 euros, por cada año natural en el que se haya producido el incumplimiento a que se refiere el párrafo anterior.

3. El importe de la sanción que deba integrarse por la comisión de la inflación establecida en este artículo podrá ser objeto de reducción conforme a lo dispuesto en el artículo 188.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

6.1.9. Análisis de impactos

Tomando como texto de apoyo el documento acompañante del Proyecto de Ley, se hace imprescindible destacar el análisis económico y el presupuestario que realiza el Ejecutivo.

En torno al impacto económico, el Ejecutivo considera que es imposible aún determinar el impacto de la norma en relación con la competencia y la competitividad, pues no se podrá tener conocimiento de si las empresas –los verdaderos contribuyentes– trasladarán económicamente el impuesto a los consumidores y usuarios o a sus trabajadores hasta que el impuesto efectivamente entre en vigor y se aplique.

Además, justifica el establecimiento de los umbrales para que las pequeñas y medianas empresas (en adelante, PYMEs), queden excluidas de pagar el impuesto pues constituiría para ellas una aminoración de sus beneficios.

En lo que respecta al impacto presupuestario, el Gobierno estima una recaudación aproximada de 1.200 millones de euros al año, si bien la Ley de Presupuestos Generales del Estado podrá modificar los umbrales de ingresos de las compañías afectadas, el tipo impositivo a aplicar y los supuestos de no sujeción, así como introducir y variar las normas precisas para cumplir las obligaciones derivadas del Derecho Comunitario.

En este sentido, las estimaciones del Ejecutivo español no son iguales a las realizadas por la Comisión Europea. En España se prevé una mayor recaudación debido a que en el impuesto se incorporan las operaciones intragrupo y el umbral mínimo de facturación de las empresas afectadas en España es de 3 millones de euros frente a los 5 millones de euros que prevé la Comisión.

Como ya se ha dicho, este proyecto ha decaído al término de la legislatura, por lo que se deberá esperar que se produzca la investidura del nuevo Presidente y a la conformación del nuevo Ejecutivo para conocer cuáles son las intenciones de España a la tributación de las actividades digitales.

7. LA FIGURA TRIBUTARIA EN DISTINTOS PAÍSES

La creación de un impuesto nacional sobre los servicios digitales es una alternativa clara al fracaso de las negociaciones internacionales y europeas. A medida que la digitalización de la economía sigue planteando retos a nivel internacional, concretamente, en el ámbito de la fiscalidad, los países se han impacientado y desde el año 2017 han empezado a desarrollar para su territorio legislación tributaria en torno a esta figura tributaria. Así, consideran necesaria una normativa que se adapte cuanto antes a la economía digital para enfrentarse a las nuevas vicisitudes del mercado, así como la erradicación de las diferencias impositivas existentes entre las multinacionales digitales y las tradicionales.

Si bien parece que la implantación de un impuesto nacional sea la solución más eficaz, se debe tomar en consideración los efectos antieconómicos que puede llegar a tener, como por ejemplo, la de conducir a la posible doble imposición de determinadas operaciones y, en particular, de determinadas empresas que ya pagan el impuesto de sociedad en el país correspondiente. A su vez, deben estar garantizados los derechos fundamentales de los ciudadanos; especialmente se velará por la protección de datos de carácter personal de los usuarios.

A continuación, se exponen brevemente las propuestas de los distintos países y la situación de sus políticas fiscales en torno a la figura tributaria estudiada.

Hungría, India, Corea del Sur e Israel fueron pioneros en la creación de varios impuestos digitales incluso antes del año 2016, y de hecho, que actualmente siguen vigentes.

7.1. LOS PRIMEROS PAÍSES QUE ADOPTARON EL IMPUESTO

7.1.1. Hungría

Si bien, Hungría aplicó el impuesto a la publicidad digital en el año 2014, denominado por su Gobierno «*Google tax*», la medida fue invalidada por la Comisión Europea concluyendo que violaba el artículo 104 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), es decir, las normas relativas a ayudas estatales que pudieran vulnerar la competencia del mercado. Tras una serie de ajustes llevados a cabo por el gobierno húngaro, actualmente se aplica un impuesto del 7'5% sobre los ingresos publicitarios que superen los 100 millones de

HUF anuales (348.440 dólares estadounidenses), estando exentos los ingresos inferiores a este umbral⁷¹.

7.1.2. Corea del Sur

Igualmente, en el año 2014 Corea del Sur enmendó su Impuesto sobre el Valor Añadido para que las ventas de servicios digitales –audio, video, juegos y software inclusive- proporcionados por empresas o individuos extranjeros se integraran también, aplicándolos un tipo impositivo del 10%⁷².

7.1.3. India

Por su parte, India adoptó en 2016 un impuesto sobre transacciones en línea dentro de los impuestos sobre bienes y servicios⁷³. Actualmente, el gobierno indio ha establecido un tipo impositivo del 6% en las transacciones que tienen lugar cuando empresas indias se anuncian en sitios web extranjeros como Facebook o Google y no descarta ampliar el ámbito de aplicación del impuesto para que los servicios de transmisión de vídeo se vean también gravados, lo que probablemente afecte a la marca Netflix.

7.1.4. Israel

Asimismo, en el año 2016 Israel adoptó el concepto de “presencia digital significativa” a efectos de gravar a las empresas extranjeras que obtuvieran ingresos derivados de transacciones en línea con usuarios ubicados en el país. Aunque el término no esté claramente definido en su legislación, Israel incluye en la definición factores como, por ejemplo, el número de contratos que una compañía de Internet tiene con residentes israelíes,

⁷¹ Bunn, Daniel. (7 de noviembre de 2018). A Wave of Digital Taxation. Disponible en: 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_cid=3271fdd500

⁷² *Ibid.*

⁷³ Goods and Services Tax.

el número de clientes israelíes, si el servicio se presta en hebreo o emplea moneda israelí, etc⁷⁴.

7.1.5. Chile

Siguiendo en el plano internacional, cabe destacar que Chile también ha propuesto un impuesto sobre los servicios digitales de empresas extranjeras que operen en el país con un tipo impositivo del 10%, si bien, el presidente de la Confederación de la Producción y el Comercio de Chile (CPC), Alfonso Swett, propone que se eleve al 19%⁷⁵. El referido impuesto se aplicaría a los servicios de intermediación digital, los servicios de entretenimiento, los servicios de publicidad en el extranjero y las suscripciones a plataformas que prestan servicios tecnológicos o de almacenamiento.

7.1.6. Otros países

Otro país del que se espera un desarrollo normativo del impuesto sobre determinados servicios digitales es **Singapur**. El plan actual del país es incluir en el tributo las compras que se realicen a compañías tecnológicas extranjeras y proveedores de aplicaciones, aplicándose dos umbrales: las empresas gravadas deben presentar unos ingresos globales que superen el millón de dólares de Singapur y sus ventas a clientes de Singapur superen los 100.000 dólares de Singapur⁷⁶.

⁷⁴ Bunn, Daniel. (7 de noviembre de 2018). A Wave of Digital Taxation. Disponible en: 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 [Consultado el 11 de junio de 2019]

⁷⁵ González, Alfonso. (7 de enero de 2019). “Impuestos para Uber, Netflix y plataformas: CPC propone casi doblar la tasa que establece la reforma tributaria”. Santiago: Emol. Disponible en: <https://www.emol.com/noticias/Economia/2019/01/07/933456/CPC-propone-aplicar-un-impuesto-a-las-plataformas-digitales-mayor-que-lo-que-establece-la-reformar.html> [Consultado el 11 de junio de 2019]

⁷⁶ Bunn, Daniel. (7 de noviembre de 2018). A Wave of Digital Taxation. Disponible en: https://taxfoundation.org/digital-taxation-wave/?utm_source=Global+Tax+Reform&utm_campaign=2636a71036-

Asimismo, existen casos de países que en un principio se mostraron favorables a establecer en su territorio un impuesto relacionado con los servicios digitales, pero que, como en el caso de **Australia**, tras explorar los tipos de políticas fiscales que se podrían llevar a cabo y realizar un período de consultas, han decidido no introducir su propio impuesto, optando por esperar a que se alcance un acuerdo global al respecto.

7.2.- PAÍSES EUROPEOS QUE ADOPTARON EL IMPUESTO

A lo largo de los años 2017 y 2018, la mayoría de las propuestas nacionales en torno al impuesto han venido diseñadas en torno al modelo presentado por la Comisión Europea.

Como se ha explicado anteriormente, la Comisión establece en su propuesta un tipo impositivo del 3% referido a los ingresos de las empresas que presenten unos ingresos mundiales anuales de 750 millones de euros y unos ingresos totales en la unión europea de 50 millones de euros.

7.2.1. Italia

La República Italiana siguió a los cuatro países pioneros anteriormente citados, adoptando una propuesta de impuesto digital a finales del año 2017. Así, se puede observar que en Italia siempre ha estado presente la intención de implantar una figura impositiva que gravara determinados servicios digitales, lo que finalmente se ha llevado a cabo con la Ley de Presupuestos de 2019⁷⁷.

El 1 de enero de 2019 se promulgó en Italia la Ley de Presupuestos (Ley 145/2018), la cual introdujo una nueva figura impositiva, el impuesto italiano sobre determinados

EMAIL_CAMPAIGN_2018_11_14_09_59&utm_medium=email&utm_term=0_6c6b782bd7-2636a71036-429308489&mc_cid=2636a71036&mc_eid=3271fdd500

⁷⁷ Italia. Legge, 30 dicembre 2018, n° 145 Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2019 e bilancio pluriennale per il triennio 2019-2021. Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana de 31 dicembre, 2018. Disponible en:

<https://www.gazzettaufficiale.it/eli/gu/2018/12/31/302/so/62/sg/pdf> [Consultado el 12 de mayo de 2019].

servicios digitales, conocido entre los italianos como «*Web tax*», se diferencia, aunque levemente, del impuesto sobre transacciones digitales aprobado en 2018, pero que no entró en vigor.

Este «*Web tax*» se aplicará en Italia a los servicios digitales, prestados de forma individual o en grupo, por sujetos pasivos italianos o extranjeros con o sin establecimiento permanente en Italia. Al igual que se ha previsto por Francia y el Reino Unido, se tendrá en cuenta, exclusivamente, el grado de participación del usuario ubicado en Italia en la creación de valor. Y siguiendo también las directrices marcadas por la Comisión Europea en sus propuestas, Italia fijará este impuesto con un tipo impositivo del 3%, que se aplicará a la publicidad en línea, la prestación de bienes y servicios a través de plataformas digitales y la transmisión de datos recopilados a través de plataformas digitales llevado a cabo por aquellas empresas que tengan unos ingresos totales superiores a 750 millones de euros, de los cuales al menos 5 millones y medio de euros precedan de la prestación de servicios digitales en Italia. Así, nadie pone en duda que las empresas afectadas serán los gigantes digitales Google, Amazon, Facebook, Airbnb, etc. Si bien, la Ley de Presupuestos de 2019 no aclara qué período anual debe tenerse en cuenta a los efectos del cálculo de estos umbrales⁷⁸, por lo que se espera que el decreto proporcione una aclaración, también, sobre este punto.

Apuntar, además, que ese tipo impositivo del 3% deberá aplicarse al importe de la renta imponible obtenida por la empresa gravada en cada trimestre y se pagará dentro del mes siguiente a cada trimestre y previa presentación de la declaración anual del importe de los servicios imposables prestados en los cuatro meses siguientes al final del período impositivo.

Se incluyen, asimismo, varios supuestos de exenciones, como las empresas agrícolas, el comercio electrónico, etc⁷⁹.

Sin embargo, el «*Web tax*» aún no cuenta con el Decreto necesario para que pueda llevarse a cabo su aplicación en la práctica, pues en él se iban a incluir alguno de los detalles relativos a la definición de “servicios digitales”. Dicho decreto debía ser promulgado por el Ministro de Desarrollo Económico antes del 30 de abril –en un plazo de cuatro meses desde

⁷⁸ Colombaioni, Di Gabriele (21 de febrero de 2019). “Italy unilaterally implements the European Commission’s Digital Service Tax proposal.” *Rivista di Diritto Tributario*, suplemento online. Disponible en: http://www.rivistadiritto tributario.it/2019/02/21/italy-unilaterally-implements-the-european-commissions-digital-service-tax-proposal/#_ftn1

⁷⁹ (12 de junio de 2019). “Web tax 2019: cos’è come funziona imposta 3% su cosa si paga?”. *The Italian Times*. Disponible en: https://www.theitaliantimes.it/economia/web-tax-italia-cos-e-come-funziona-imposta-sulle-transazioni-digitali_120619/

la entrada en vigor de la Ley de Presupuestos-, si bien las indicaciones contenidas en el decreto se aplicarían a partir del sexagésimo día de su publicación en el Boletín Oficial⁸⁰.

Con el plazo expirado, se estima por las autoridades italianas que el Estado corre el riesgo de crear un «agujero» de 150 millones de euros en las cuentas de 2019, que se podría incluso agrandar hasta los 600 millones de euros si en el año 2020 aún no hubiera tenido lugar su aplicación definitiva⁸¹.

Bien es cierto que el gobierno italiano ya se ha pronunciado respecto a la necesidad de que se haga efectiva la figura tributaria a nivel comunitario y anima a los países más reticentes a llegar a un acuerdo lo antes posible.

7.2.2. Reino Unido

La Tasa de Servicios Digitales (DST⁸², en sus siglas en inglés) es la denominación empleada por el Ministro de Finanzas británico, Phillip Hammond, para referirse al tributo que prevé aplicar a partir del segundo trimestre de 2020 en el país.

El gobierno anunció en 2018 la introducción de un nuevo impuesto sobre los servicios digitales en abril de 2020. Se trata de una respuesta provisional a los retos que las empresas digitales plantean al sistema fiscal internacional de las empresas, a la espera de una reforma global, tal y como se expone en los documentos elaborados por el Gobierno, pues incorporan una cláusula de revisión⁸³. Con ello quieren dejar constancia de que el DTS estará sujeto a revisión formal en el año 2025, si bien será revocado en el caso de que se llegue a una solución internacional antes de ese año.

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

⁸¹ (11 de mayo de 2019) “Web tax in panne, rischio "buco" da 150 mln per le casse dello Stato”. Il Sole 24 ore. Disponible en: <https://www.ilsole24ore.com/art/notizie/2019-05-11/web-tax-panne-rischio-buco-150-mln-le-casse-stato--144207.shtml?uuid=AC82DIB> [Consultado el 12 de junio de 2019]

⁸² DTS, en inglés «*Digital services tax*».

⁸³ Budget 2018 Digital Services Tax. Disponible en: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/752172/DST_web.pdf [Consultado el 12 de junio de 2019]

Nada más hacer pública esta nueva figura tributaria, se inició un período de consultas sobre el diseño detallado y la implementación de este impuesto antes de su inclusión en el Proyecto de Ley de Finanzas 2019-20.

Con ello, pretende otorgar una protección más sólida a las empresas medianas, pues el impuesto está diseñado a medida para las grandes empresas tecnológicas, que exceden un umbral de facturación global de 500 millones de libras, quedando exentos los primeros 25 millones de libras de los ingresos obtenidos en el país⁸⁴. Asimismo, el gobierno inglés proyecta una recaudación de 1.500 millones de libras en cuatro años

Al mismo tiempo, prevé exenciones para los servicios de pago y financiación, la provisión de contenidos online, la venta de software o hardware, los servicios de televisión o vídeo.

Este impuesto, en el Reino Unido, se aplicará a los ingresos en lugar de a las ganancias obtenidas por las empresas, lo que supone una desviación de los protocolos normales (pues los impuestos corporativos se aplican, generalmente, a las ganancias), y gravará en un 2% los ingresos de modelos de negocio digitales específicos cuyos ingresos estén vinculados a la participación de los usuarios del Reino Unido, lo que significa que, a los efectos del impuesto, es relevante la ubicación del usuario y no el negocio⁸⁵. Estos modelos de negocios se corresponden con: los motores de búsqueda, las plataformas de redes sociales y los mercados en línea.

Con ello, el Gobierno inglés quiere dejar claro que el DST sólo se aplicará a los ingresos obtenidos de la intermediación de las ventas en línea, por lo que aclara que no es un impuesto sobre las ventas en línea de bienes⁸⁶.

Actualmente, en pleno proceso de consultas y mientras paralelamente se están llevando a cabo las negociaciones en el ámbito de la OCDE, sumado a la preocupante

⁸⁴ HM Treasury (October 2018): “Budget 2018”, p.44. Disponible en: 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 [Consultado el 12 de junio de 2019]

⁸⁵ Budget 2018 Digital Services Tax. Disponible en: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/752172/DST_web.pdf [Consultado el 12 de junio de 2019]

⁸⁶ Ibid.

situación de Reino Unido en torno a su salida de la Unión Europea (Brexit), parece que esta medida se encuentra en «*stand-by*».

7.2.3. Francia

El país galo ha sido el último en sumarse al grupo de países que apuestan por esta figura tributaria mientras no se implemente una normativa fiscal internacional que tenga en cuenta la presencia digital de las multinacionales y se logre una equidad fiscal. Así, en febrero de 2019, el Ministro de Finanzas presentó en el Parlamento francés un proyecto de ley por el que se crea un impuesto sobre servicios digitales y modifica el impuesto de sociedades, que finalmente, tras su primera lectura la Asamblea Nacional francés, ha sido aprobado el 21 de mayo de 2019 por el Senado⁸⁷, aunque con alguna modificación, desconociéndose cuando será su promulgación, si bien tendrá carácter retroactivo a partir del 1 de enero de 2019⁸⁸.

En el artículo primero del texto del proyecto de ley, se define el impuesto sobre determinados servicios digitales (TSN⁸⁹, en sus siglas en francés) trata de un impuesto sobre los ingresos procedentes de determinados servicios prestados por las principales compañías tecnológicas que obtienen una parte significativa de sus ingresos de la participación de los usuarios en territorio francés. De manera que este impuesto sólo se aplicará en Francia a las grandes empresas que superen dos umbrales de volumen de negocios para los servicios gravados: estas empresas deberán presentar unos beneficios de al menos 25 millones de euros por servicios prestados en Francia y 750 millones de euros a nivel global. Además, según afirma el Ministro de Economía y Finanzas de Francia, para evitar la doble imposición a empresas francesas, el montante pagado por el impuesto sobre servicios digitales será deducible del beneficio contable sobre el cual se calcula el impuesto de sociedades⁹⁰.

⁸⁷ 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> [Consultado 12 de junio de 2019]

⁸⁸ JUEZ, B. (6 de marzo de 2019). Francia impone por su cuenta la tasa Google que decayó en España y Europa. París: El Mundo. Disponible en: <https://www.elmundo.es/economia/2019/03/06/5c80074cfc6c83f0798b45b5.html> [Consultado el 12 de junio de 2019]

⁸⁹ TSN, en francés «Taxe sur les services numériques».

⁹⁰ CASSEL, B. y CAZES S. (2 de marzo de 2019). «Taxer les géants du numérique, une question de justice fiscale», affirme Bruno Le Maire. Le Parisien. Disponible en :

Este impuesto se aplica a los servicios de publicidad dirigida, que permiten individualizar la publicidad adaptándola a las preferencias de los usuarios de Internet ubicados en Francia y a los servicios de intermediación digital, en particular a los mercados de negocios en línea. Y se declaran exentos regulados el comercio electrónico y la prestación de servicios digitales – los servicios de comunicación, los servicios de pago y los servicios financieros⁹¹.

A diferencia de Reino Unido, Francia prevé en este proyecto de Ley un tipo impositivo del 3%, basándose en la propuesta de Directiva europea relativa al régimen fiscal común de los servicios digitales que podría entrar en vigor en 2021. De forma que el país estima que se logrará una recaudación de 400 millones de euros al año.

Sin embargo, el gobierno francés apoya y comparte el compromiso de Reino Unido de revocar el impuesto estatal en el momento en que se establezcan medidas fiscales internacionales o europeas que impongan un gravamen único sobre servicios digitales, puesto que dadas sus limitaciones, el impuesto de origen estatal no puede considerarse más que una solución temporal, a la espera de una solución sostenible y coordinada en la OCDE.

8. DIFICULTADES EN LA APLICACIÓN DEL IMPUESTO

Irlanda, Luxemburgo y Holanda, se encuentran entre los países que han expresado fuertes reservas sobre los planes de la Comisión Europea de gravar a las empresas digitales. Además, han expresado su oposición Finlandia, Suecia y Dinamarca. Otros Estados miembros, por su parte, han expresado sus preocupaciones respecto al enfoque de la Comisión Europea, entre ellos Grecia, y otros como Bélgica, se oponen a la citada medida fiscal hasta que no sean definidos con mayor claridad algunos aspectos del tributo.

También organismos de la talla de la Federación Bancaria Europea (EBF, en sus siglas en inglés) fue muy dura con la propuesta de la Comisión Europa, argumentando que

<http://www.leparisien.fr/economie/taxer-les-geants-du-numerique-une-question-de-justice-fiscale-affirme-bruno-le-maire-02-03-2019-8023578.php> [Consultado el 12 de junio de 2019]

⁹¹ Rapport n° 496 (2018-2019) de M. Albéric de MONTGOLFIER, rapporteur général de la commission des finances, sénateur d'Eure-et-Loir. Récupéré à partir de : <http://www.senat.fr/rap/118-496/118-496.html> [Consultado el 12 de junio de 2019]

la única medida que resultará efectiva será la que resulte del acuerdo global, pues de otra forma, Europa podría salir perjudicada.

Por su parte, Alemania ha defendido recientemente la propuesta de mínimos que se expuso en el ECOFIN⁹², pues como ya expresó su Ministro de Economía Olaf Scholz, considera que con esta medida se evitaría la evasión fiscal a nivel global y se podría mostrar el alto grado de cooperación y coordinación presente en la Unión Europea.

Sin embargo, al otro lado del charco, Estados Unidos no lo va a poner nada fácil. Robert Lighthizer, representante de Comercio de Estados Unidos y principal asesor de Donald Trump en esta área, ha advertido a los países que contemplan implantar el impuesto de que Donald Trump reaccionará *con mucha dureza* contra los países que autoricen el tributo, ya que éste penaliza de forma discriminatoria a las empresas americanas.

Tan firme es la postura de Estados Unidos que incluso el embajador de Estados Unidos en España, Duke Buchan, ha aconsejado al Gobierno español que retirara el impuesto y esperase al tan ansiado acuerdo internacional en el seno de la OCDE.

Aparte de la oposición clara de estos países, cabe destacar que la regulación del impuesto siembra más dudas de las que pretende aclarar y ello por la dificultad de plasmar conceptos tan técnicos como son los que pertenecen al campo semántico de la tecnología que puede provocar un menoscabo respecto del principio de seguridad jurídica, pues no todos manejamos un lenguaje tan «digital».

Ejemplo de ello es el PLIDSD, cuyo texto parece estar únicamente dirigido a expertos en materia tecnológica. En palabras del profesor MENÉNDEZ MORENO, *«manifestar que el análisis del PLIDSD arroja una aguda sensación de perplejidad, porque a la que con harta frecuencia produce la difícil lectura de cualquier texto de la frondosa normativa tributaria, hay que añadir la de su específico objeto de regulación: el enigmático mundo de la informática.»*⁹³

Además del farragoso vocabulario al que se tiene que hacer frente en Derecho, nos encontramos ante una serie de dificultades de determinar la jurisdicción bajo la que tiene lugar la

⁹² El Consejo de Asuntos Económicos y Financieros de la Unión Europea (ECOFIN) es una formación dependiente del Consejo de la Unión Europea integrada por los ministros de Economía y Hacienda de todos los Estados miembros.

⁹³ MENÉNDEZ MORENO, A. El nuevo Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales o la conjunción de dos enigmas: la informática y los impuestos. *Revista Quincena Fiscal*. Marzo de 2019, nº 6, p. 17

creación de valor. Pese a que han aparecido nuevos conceptos que permitan solucionar el problema, parece que no han sido suficientes para hacer efectiva la adaptación fiscal que tanto se persigue.

9. CONCLUSIONES

La Economía es considerada una ciencia en continuo progreso, al igual que el Derecho, por lo que ambas especialidades deben ir siempre de la mano, conjugándose y complementándose. Sin embargo, es necesario indicar que el Derecho va un paso por detrás de la economía, aun siendo ambas ciencias sociales; es el Derecho el que se adapta a la Economía, generalmente, y no al revés.

De forma que el Derecho está influenciado por los cambios de moneda, por la oferta y la demanda, por las crisis económicas, por los sectores económicos, etc. De modo que la digitalización de la Economía no podía pasar desapercibida para la ciencia jurídica.

La digitalización es ya un hecho que nadie se atreve a discutir, como tampoco puede negarse que la digitalización ofrece tantas oportunidades como desafíos para la política tributaria.

Y es que, los sistemas tributarios y el enfoque fiscal que hasta hace unos años teníamos dejaban mucho que desear. Ello provoca que sin una regulación plena y eficiente, que se ajuste a la realidad social, los recursos fiscales disminuyan, provocando unos menores ingresos públicos en los Estados. O bien, que se incremente la presión fiscal sobre los ciudadanos como forma de subsanar aquella disminución.

Así, la contribución positiva que realiza la digitalización en la sociedad y en la economía (por ejemplo, que las empresas realicen sus actividades de forma más rápida y abaratando costes) queda totalmente empañada por las estrategias fiscales que las multinacionales digitales realizan, provocando así una merma en la efectividad del sistema tributario.

Es cierto que siempre han existido paraísos fiscales, pero ahora estas prácticas inadecuadas se han visto agravadas por el hecho de que las normas tributarias no alcanzan a ocuparse de los activos intangibles ni de los datos, en los que estas empresas basan su actividad.

En este entorno cambiante, han surgido nuevos modelos de negocio que escapan de la regulación vigente. Ante ello, las Autoridades y los países deben implicarse al máximo para diseñar políticas tributarias que se adapten a la realidad social, al tiempo que tengan en cuenta los principios tributarios y puedan ser útiles en el tiempo. En otras palabras, se debe apostar por instaurar un marco tributario sólido y actualizado, que brinde tal certeza y claridad tanto a los operadores económicos, como a los ciudadanos y a las Administraciones tributarias, en aras de facilitar el crecimiento económico sostenible a largo plazo.

Para lograrlo, es fundamental que haya un consenso global, pues de nada sirve que cada país remara hacia una orilla distinta. Si bien, muchas adaptaciones y modificaciones llevadas a cabo en este contexto de la era tecnológica, que han resultado beneficiosas para la sociedad internacional, han tenido origen en el acuerdo, la implantación de un impuesto que gravara determinados servicios digitales no debería ser menos.

Sin embargo, parece que es una tarea ardua eso de tratar de convencer a muchos países que, o son territorios denominados paraísos fiscales, o bien quieren ser cautelosos y mantener «*la amistad*» con Donald Trump y los gigantes tecnológicos. De manera que se tendrá que esperar al año 2020 para saber si todo el trabajo que se ha venido haciendo en el seno de la unión Europea y en la OCDE junto con el G-20 no ha sido en vano.

Aquéllos quiénes se muestran partidarios de que se implante el tributo, exponen sus argumentos basándose en las diferencias impositivas que existen entre las multinacionales y las empresas tradicionales, siendo éstas últimas las principales damnificadas. Por lo que puede concluirse que la digitalización ha facilitado la práctica empresarial tendente a minorar las bases imponibles. De manera que se estaría menoscabando el principio de igualdad, fundamentalmente, que se predica en el sistema tributario, además de que la distorsión del mercado es patente; esas multinacionales no tributan en los países de los que obtienen rentas.

Muchos países, preocupados por la situación y, sobre todo, como reacción a la lentitud de los debates y negociaciones en las altas instituciones (OCDE y Comisión Europea), comenzaron a desarrollar medidas fiscales unilaterales, que a mi parecer y siguiendo a MORENO GONZÁLEZ suponen un obstáculo claro a la armonización fiscal que se pretende, sin perjuicio de que se hayan bautizado como «medidas transitorias» y de que se ajusten mayormente a lo propuesto por la Comisión Europea -es el caso de España, por ejemplo-.

Es verdad que se ve con buenos ojos el hecho de que se implementen las medidas recogidas en el Proyecto BEPS, pues parece que los problemas de fiscalidad internacional nunca habían ocupado un lugar tan prioritario en las agendas políticas como hasta ahora.

Sin embargo, cabe recordar que estos instrumentos no son jurídicamente vinculantes, pues forman parte del conocido «*soft law*», por lo que parece que, aunque se incumplan, no se impondrán sanciones; así, pueden considerarse como meros compromisos. No obstante, pueden y deben tomarse como referencia, ya que definen perfectamente el camino a seguir para lograr los objetivos.

En una economía global, todos quieren hacer frente a la evasión fiscal y ofrecer un entorno más seguro para atraer y mantener inversiones, pero para eso deben actuar conjuntamente y de forma rápida.

En mi opinión, sí se hace necesario que las multinacionales resulten gravadas, independientemente de donde se ubique su establecimiento permanente (EP), teniendo en cuenta el hecho de que este principio tributario basado en el EP se ha quedado completamente obsoleto en la era digital. Por tanto, se hace preciso tener en cuenta otros elementos aquí, como la «presencia económica significativa» de las empresas en cada país, el volumen de datos o el número de usuarios en aras de preservar el potencial crecimiento del comercio electrónico transfronterizo.

Así, resulta primario restablecer la confianza de los ciudadanos en la justicia de nuestros sistemas tributarios. Se necesita acción y menos especulación. Más cooperación y menos dispersión.

Bien es cierto que el desarrollo de un impuesto de estas características, y siendo de forma unilateral como el plasmado en el Proyecto de Ley español, no es tarea fácil, pues requiere conocer muy a fondo los procesos mediante los cuales se llevan a cabo los servicios digitales y, sobre todo, comprender y manejar los conceptos más técnicos. Se debe legislar siempre, y más en materia tributaria, pensando en los operadores jurídicos y económicos, así como en el funcionamiento del mercado, pues la ley tiene que ser clara y proporcionar, ante todo, seguridad jurídica. Y eso el Proyecto de Ley español no lo cumple, pues hay cuestiones

que no están lo suficientemente nítidas, como por ejemplo, quiénes van a ser los que soporten el impuesto: ¿los usuarios o los prestadores del servicio digital?⁹⁴

Además, como es sabido, la creación de un nuevo tributo tiene desventajas, y más si se aplica a nivel nacional e incide en las actividades digitales, pues probablemente provocaría una ralentización en el proceso de digitalización con todo lo que ello perjudica al crecimiento económico e inversión en I+D en el país.

Por ello, se requiere la máxima prudencia y paciencia para conseguir, en caso de que se llegue a implantar el tributo, que su regulación sea clara y no deje lugar a dudas.

En definitiva, pienso que existe una gran falta de determinación por parte de los Estados e instituciones. Está claro que los Estados están viendo cómo muchos ingresos se escapan de sus arcas ante la pasividad de muchos por lograr acuerdos que se basen en los principios de eficiencia y justicia. Pero tampoco se debe legislar «en caliente», pues son muchos los intereses en juego y el campo digital es un terreno aún no explorado por muchos de nuestros gobernantes.

Pero nadie duda de que es inevitable que se produzca una reforma de los sistemas fiscales, por eso, ¿no será mejor unirse a la revolución que ser arrastrado por ella?

⁹⁴ MENÉNDEZ MORENO, A. El nuevo Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales o la conjunción de dos enigmas: la informática y los impuestos. *Revista Quincena Fiscal*. Marzo de 2019, n° 6, p. 9.

10. BIBLIOGRAFÍA

- ÁLAMO CERRILLO, R. *La economía digital y el comercio electrónico. Su incidencia en el sistema tributario*. Madrid: Dykinson, 2016.
- BELLOCH ORTÍ, C. *Las Tecnologías de la Información y Comunicación (T.I.C.)* [en línea] Unidad de Tecnología Educativa. Universidad de Valencia. Disponible en: <https://www.uv.es/~bellochc/pdf/pwtic1.pdf>
- BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, R. Tasa Google o canon AEDE: una reforma desacertada. *Aranzadi civil-mercantil. Revista doctrinal*. ISSN -2174-1840, Vol. 1, N° 11, 2015.
- BRACCIA, M.F. 21 de diciembre de 2018, “*Establecimiento permanente digital: la propuesta de la Unión Europea, ¿en camino hacia una solución mundial?*” Disponible en: <http://thomsonreuterslatam.com/2018/12/establecimiento-permanente-digital-la-propuesta-de-la-union-europea-en-camino-hacia-una-solucion-mundial/#FN6>
- Bunn, Daniel. (November 7, 2018). *A Wave of Digital Taxation*. Disponible en: 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
- CASSEL, B. y CAZES S. (2 mars 2019). «Taxer les géants du numérique, une question de justice fiscale», affirme Bruno Le Maire. *Le Parisien*. Disponible en: <http://www.leparisien.fr/economie/taxer-les-geants-du-numerique-une-question-de-justice-fiscale-affirme-bruno-le-maire-02-03-2019-8023578.php>
- Colombaioni, Di Gabriele (21 de febrero de 2019). “Italy unilaterally implements the European Commission’s Digital Service Tax proposal.” *Rivista di Diritto Tributario*, suplemento online. Disponible en: http://www.rivistadirittotributario.it/2019/02/21/italy-unilaterally-implements-the-european-commissions-digital-service-tax-proposal/#_ftn1
- CRUZ AMORÓS, M. 5 de diciembre de 2018. “Nuestro impuesto sobre determinados servicios digitales”. *EIDerecho.com* Disponible en: <https://elderecho.com/impuesto-determinados-servicios-digitales>

- DE ROMÁN PÉREZ. Aspectos fundamentales de la Ley 21/2014, de 4 de noviembre, por la que se modifica el texto Refundido de la Ley de Propiedad intelectual y la Ley de Enjuiciamiento Civil. *Diario La Ley*. [Internet]. 7 de enero de 2015. Disponible en: <https://www.perezllorca.com/wp-content/uploads/es/actualidadPublicaciones/ArticuloJuridico/Documents/articulo-srp-la-ley-07012015.pdf>
- GONZÁLEZ, A. (7 de enero de 2019). “Impuestos para Uber, Netflix y plataformas: CPC propone casi doblar la tasa que establece la reforma tributaria”. Santiago: Emol. Disponible en: <https://www.emol.com/noticias/Economia/2019/01/07/933456/CPC-propone-aplicar-un-impuesto-a-las-plataformas-digitales-mayor-que-lo-que-establece-la-reformar.html>
- GONZÁLEZ, A. La Ley 21/2014, de 4 de noviembre, por la que se modifica el Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual. *Actualidad Jurídica Uriá Menéndez* [Internet]. 30 de junio de 2015, 40-2015. Disponible en: <https://www.uria.com/documentos/publicaciones/4744/documento/art02.pdf?id=5932>
- JUEZ, B. (6 de marzo de 2019). Francia impone por su cuenta la tasa Google que decayó en España y Europa. París: El Mundo. Disponible en: <https://www.elmundo.es/economia/2019/03/06/5c80074cfc6c83f0798b45b5.html>
- LLANEZA GONZÁLEZ, P. *Internet y comunicaciones digitales: Régimen legal de las tecnologías de la información y la comunicación*. Barcelona: Bosch, 2000.
- MENÉNDEZ MORENO, A. El nuevo Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales o la conjunción de dos enigmas: la informática y los impuestos. *Revista Quincena Fiscal*. Marzo de 2019, nº 6.
- MORENO GONZÁLEZ, S. (dir.); GÓMEZ REQUENA, J.A. (edit.). *Tendencias y desafíos fiscales de la economía digital*. Cizur Menor (Navarra): Aranzadi, 2017.
- NAVAS NAVARRO, N. y CAMACHO CLAVIJO, S. *Mercado digital. Principios y reglas jurídicas*. Valencia: Tirant Lo Blanch, 2016.
- PLAZA, C. *Ensayo sobre la regulación tecnológica: la era digital en Europa*. Madrid: Taurus, 2015.

SAINZ DE BUJANDA, F. *“Lecciones de Derecho Financiero”*. 10ª edición Madrid: Universidad Complutense de Madrid, 1993.

SÁNCHEZ BARRILAO, J.F., VALLS PRIETO, J., GARCÍA GARNICA, M.C., ROJO ÁLVAREZ-MANZANEDA, R., JABALERA RODRÍGUEZ, A., y MORENO FONTELA, J.L. *Retos jurídicos por la sociedad digital*. Cinur Menor (Navarra): Thomson Reuters-Aranzadi, 2018.

OTRA DOCUMENTACIÓN

420/000079 Relaciones de iniciativas caducadas y de iniciativas trasladadas a la Cámara que se constituya en la XII Legislatura. Boletín Oficial de las Cortes Generales. Congreso de los Diputados de 27 de marzo de 2019. Serie D, núm. 519.

Budget 2018 Digital Services Tax. Disponible en:

https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/752172/DST_web.pdf

Budget 2018. HM Treasury, (October 2018). Disponible en:

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

Bulgarian Presidency digital taxation roadmap 9052/18. Disponible en:

<http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-9052-2018-INIT/en/pdf>

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

Conclusions on ‘Responding to the challenges of taxation of profits of the digital economy. Council of the European Union, [15175/17]. Disponible en:

<https://www.consilium.europa.eu/media/31933/st15175en17.pdf>

Consejo Europeo y Consejo de la Unión Europea (19-20 de octubre de 2017). “*Reuniones: Consejo Europeo*” Disponible en:

<https://www.consilium.europa.eu/es/meetings/european-council/2017/10/19-20/>

- Consejo Europeo y Consejo de la Unión Europea (27 de marzo de 2019). “*Fiscalidad digital*.” Disponible en: <https://www.consilium.europa.eu/es/policies/digital-taxation/>
- Directiva (UE) 2016/881 del Consejo de 25 de mayo de 2016 que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad.
- FRANCE STRATÉGIE. (Marzo 2015). Fiscalité du numérique. n° 26. Récupéré à partir de: http://www.congreso.es/docu/docum/ddocum/dosieres/sleg/legislatura_12/spl38/pdfs/14.pdf
- Informe sobre la Implantación del marco tributario de la Conferencia de Ottawa, Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, 2003. Disponible en http://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/informesOCDE/07_OTTAWA2003.pdf
- Italia. Legge, 30 dicembre 2018, n° 145 Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2019 e bilancio pluriennale per il triennio 2019-2021. Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana de 31 de diciembre de 2018. Disponible en: <https://www.gazzettaufficiale.it/eli/gu/2018/12/31/302/so/62/sg/pdf>
- Nota explicativa - Proyecto OCDE/G20 de Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios, OCDE. Disponible en: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/proyecto-beps-nota-explicativa_9789264263567-es#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>

OECD (2019) Addressing the tax challenges of digitalisation of the economy – Public consultation document. Disponible en: <http://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>

OECD, BEPS Actions. *Base Erosion and Profit Shifting*. Disponible en: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm>

Orden ECD/2574/2015, de 2 de diciembre, por la que se aprueba la metodología para la determinación de las tarifas generales en relación con la remuneración exigible por la utilización del repertorio de las entidades de gestión de derechos de propiedad intelectual. Boletín Oficial del Estado, 4 de diciembre de 2015, núm. 290.

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>

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].

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 [COM (2018) 148 final].

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

Rapport n° 496 (2018-2019) de M. Albéric de MONTGOLFIER, rapporteur général de la commission des finances, sénateur d'Eure-et-Loir. Disponible en: <http://www.senat.fr/rap/118-496/118-496.html>

Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo de 27 de abril de 2016 relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE (Reglamento general de protección de datos).

Secretaría de Estado de Hacienda – Dirección General de Tributos. (2019). *Memoria del análisis del impacto normativo del Proyecto de la ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales*. Disponible en:
http://www.congreso.es/docu/docum/ddocum/dosieres/sleg/legislatura_12/spl38/pdfs/2.pdf [Consultado el 5 de mayo de 2019]

JURISPRUDENCIA

España. Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección cuarta).
 [Internet] Sentencia núm. 508/2018 de 22 de marzo. Disponible en:
<http://www.poderjudicial.es/search/contenidos.action?action=contentpdf&databasematch=TS&reference=8345574&links=propiedad%20intelectual&optimize=20180411&publicinterface=true>

OTROS MATERIALES EMPLEADOS

(11 de mayo de 2019) “Web tax in panne, rischio "buco" da 150 mln per le casse dello Stato”. *Il Sole 24 ore*. Disponible en :
<https://www.ilsole24ore.com/art/notizie/2019-05-11/web-tax-panne-rischio-buco-150-mln-le-casse-stato--144207.shtml?uuiid=AC82DIB>

Digital services tax in Europe. 25 de febrero de 2019. Grant Thornton. Disponible en:
<https://www.grantthornton.global/en/insights/articles/digital-services-tax-in-europe/>

GONZÁLEZ, A. (7 de enero de 2019). “Impuestos para Uber, Netflix y plataformas: CPC propone casi doblar la tasa que establece la reforma tributaria”. Santiago: Emol. Disponible en:
<https://www.emol.com/noticias/Economia/2019/01/07/933456/CPC-propone-aplicar-un-impuesto-a-las-plataformas-digitales-mayor-que-lo-que-establece-la-reformar.html>

PWC (2019) Impacto de un Impuesto sobre los servicios digitales en la economía española. Informe Final. Disponible en:
https://ametic.es/sites/default/files/pwc_idsd_final_09012019_es.pdf

ANEXO I

ACCIONES INCLUIDAS EN EL PROYECTO BEPS

- *Acción 1: Abordar los retos de la economía digital para la imposición.*
- *Acción 2: neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos*
- *Acción 3: Fortalecer las normas de Transparencia Fiscal Internacional.*
- *Acción 4: Limitar la erosión de la base imponible a través de la deducción de intereses y otros pagos financieros.*
- *Acción 5: Combatir las prácticas tributarias perniciosas de manera más efectiva, atendiendo a la transparencia.*
- *Acción 6: Impedir la utilización abusiva de convenios internacionales.*
- *Acción 7: Prevenir la evasión fiscal a través de un establecimiento permanente artificial.*
- *Acción 8: Intangibles. Es necesario establecer una definición clara y única de “activo intangible”, garantizar que los beneficios de su transferencia están correctamente valorados y proceder a la modificación del sistema de reparto de costes.*
- *Acción 9: Riesgo y Capital*
- *Acción 10: Otras operaciones de alto riesgo*
- *Acción 11: Establecer metodologías para recopilar y analizar datos, así como establecer acciones que eviten la erosión de las bases imponibles.*
- *Acción 12: Exigir a los contribuyentes a revelar su forma de planificación fiscal agresiva.*
- *Acción 13: Reexaminar la documentación sobre los precios de transferencia.*
- *Acción 14: Efectividad de los mecanismos de resolución de conflictos.*
- *Acción 15: Desarrollar instrumentos de carácter multinacional.*

ANEXO II

MODIFICACIONES MÁS RELEVANTES QUE SE HAN INCLUIDO EN EL PROYECTO DE LEY DEL IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS:

- ❖ Apartado II: El carácter transitorio del establecimiento del tributo hasta que entre en vigor la nueva legislación comunitaria en forma de transposición de la Directiva por la que se establezcan las normas relativas a la fiscalidad de las empresas con presencia digital.
- ❖ Apartado V: Se hace referencia a la incorporación del primer umbral también en las normas internacionales equivalentes adoptadas en aplicación de la Acción 13 del Proyecto de G20/OCDE sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS).
- ❖ Apartado VII: Se hace ahora mención específica a que *“cualquier tratamiento de datos personales realizado en el contexto del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales debe realizarse de acuerdo con lo establecido en el Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y en la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales”*.
- ❖ Apartado IX: Antes de iniciarse el articulado del Proyecto, se incorpora el hecho de que el mismo ha sido comunicado a la Comisión Europea, tal y como establece el artículo 5.1 en relación con el artículo 7.4 de la Directiva (EU) 2015/1535 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de septiembre de 2015.

ARTÍCULO 4: *Conceptos y Definiciones*

- ❖ Se incluyen las definiciones de “publicidad dirigida”, “servicios financieros regulados” y “entidad financiera regulada”. A su vez, se suprimen las definiciones de “centro de negociación”, “internalizador sistemático” y “proveedor de un servicio de financiación participativa regulado”.

ARTÍCULO 6: *Supuestos de no sujeción*

- ❖ Respecto a los supuestos de no sujeción, se modifican los apartados d), e) y f) - modificados a raíz de las observaciones recibidas en el trámite de audiencia e información pública⁹⁵-, que quedan de la siguiente forma:
 - d) las prestaciones de servicios financieros regulados por entidades financieras reguladas;
 - e) las prestaciones de servicio 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.

ARTÍCULO 7: *Lugar de realización de las prestaciones de servicios digitales*

- ❖ Se añade el apartado 5: *Los datos que pueden recopilarse de los usuarios con el fin de aplicar esta Ley se limitan a aquellos que permitan la localización de los dispositivos de los usuarios en el territorio de aplicación del impuesto.*

ARTÍCULO 8: *Contribuyentes*

- ❖ Se introducen las letras a) y b) en el apartado 3, en relación con los umbrales a tener en cuenta cuando las entidades gravadas formen parte de un grupo.

ARTÍCULO 13: *Obligaciones formales*

- ❖ En lo relativo a la obligación de nombrar representante para aquellas empresas contribuyentes no establecidas en la UE, el Proyecto de Ley elimina en el apartado 1 letra f) del artículo 13 la excepción que se incluía en el Anteproyecto para aquellos contribuyentes establecidos en un Estado con el que existan instrumentos de asistencia mutua análogos a los instituidos en la Unión Europea.

⁹⁵ Secretaría de Estado de Hacienda – Dirección General de Tributos. (2019). *Memoria del análisis del impacto normativo del Proyecto de la ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales*. p. 11

- ❖ En el apartado 1 se añade la letra i), relativa al establecimiento de sistemas, mecanismos o acuerdos que permitan localizar los dispositivos de los usuarios en el territorio de aplicación del impuesto.

ARTÍCULO 15: *Infracciones y sanciones*

- ❖ Se ha eliminado la infracción consistente en la realización de cualquier acción u omisión que implique el falseamiento u ocultación de la dirección de Protocolo de Internet (IP) u otros instrumentos de geolocalización o prueba determinantes del lugar de realización de las prestaciones de servicios digitales. Ésa se ha sustituido por la infracción que constituye el incumplimiento de la obligación de establecer los sistemas, mecanismos o acuerdos que permitan determinar la localización de los dispositivos de los usuarios.
- ❖ Respecto a la sanción, ha sido suprimida la parte fija de 150 euros de la multa pecuniaria, quedando únicamente establecida ahora una multa pecuniaria del 0,5 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del año natural anterior, atendiendo a unos límites específicos.

DISPOSICIÓN TRANSITORIA ÚNICA. *Determinación de los umbrales:*

- ❖ Se introduce esta Disposición Transitoria Única, que dispone lo siguiente: En el año 2019, a efectos de determinar el cumplimiento del umbral al que hace referencia el artículo 8.1.b) de esta Ley, se tendrá en cuenta el importe total de los ingresos derivados de prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto desde la entrada en vigor de esta Ley hasta la finalización del plazo de liquidación elevados al año.⁹⁶

DISPOSICIÓN FINAL SEGUNDA. *Desarrollo normativo y ejecución.*

- ❖ Anteriormente se denominó “Habilitación normativa”.

⁹⁶ Ello tiene sentido, pues en la práctica resultaba imposible para las entidades gravadas por el impuesto determinar el importe exacto de servicios digitales sujetos el año anterior, pues lo más probable es que no hubieran hecho seguimiento alguno de dichas transacciones digitales ni dispusieran de medios técnicos óptimos para determinar la localización de los usuarios.

DISPOSICIÓN FINAL TERCERA. *Modificación por la Ley de Presupuestos Generales del Estado.*

- ❖ Anteriormente se denominó “Habilitación a la Ley de Presupuestos Generales del Estado”.

DISPOSICIÓN FINAL CUARTA. *Entrada en vigor.*

- ❖ Se conserva el plazo de entrada en vigor -3 meses de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado»- pero se suprime lo relativo a hacer depender su vigencia *a la nueva legislación que tenga por objeto incorporar al ordenamiento jurídico español la Directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa.*