



---

# Universidad de Valladolid

Facultad de Ciencias Económicas

Doble Grado en Derecho y Administración y  
Dirección de Empresas

## La Fiscalidad de la Economía Digital

Presentado por:

***Samuel Carballo Galindo***

Tutelado por:

***Eva Vicente Hernández***

*Valladolid, 10 de julio de 2024*

## **RESUMEN**

La fiscalidad de la economía digital presenta desafíos complejos debido a sus características únicas y rápida evolución. Este trabajo aborda estos problemas mediante un análisis exhaustivo de las respuestas globales, europeas y españolas a las implicaciones fiscales de la digitalización. Inicialmente, se examina el Plan de Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS), destacando sus esfuerzos para combatir la elusión fiscal por parte de las empresas multinacionales. Posteriormente, se evalúan las iniciativas de la Unión Europea, como la Directiva Anti-Elusión Fiscal (ATAD) y los impuestos sobre servicios digitales, enfatizando la necesidad de enfoques armonizados. En España, el estudio se centra en el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (ISDSD) y su limitado impacto fiscal en comparación con los impuestos tradicionales. Los hallazgos subrayan la necesidad de esfuerzos internacionales coordinados y políticas fiscales innovadoras para garantizar una tributación justa y apoyar el Estado del bienestar en la era digital.

## **PALABRAS CLAVE**

Economía Digital, BEPS, Unión Europea, Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales.

CÓDIGOS JEL: H26 H30

## **ABSTRACT**

The taxation of the digital economy presents complex challenges due to its unique characteristics and rapid evolution. This paper addresses these issues by providing a comprehensive analysis of global, European, and Spanish responses to the fiscal implications of digitalization. Initially, it examines the Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Plan, highlighting its efforts to combat tax avoidance by multinational enterprises. Subsequently, it evaluates European Union initiatives, such as the Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD) and digital services taxes, emphasizing the need for harmonized approaches. In Spain, the study focuses on the *Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales* (ISDSD) and its limited fiscal impact compared to traditional taxes. The findings underscore the necessity for coordinated international efforts and innovative fiscal policies to ensure fair taxation and support the welfare state in the digital era.

## **KEYWORDS**

Digital Economy, BEPS, European Union, ISDSD.

CODES JEL: H26 H30

## ÍNDICE

<b>1. INTRODUCCIÓN</b> .....	5
<b>1.1 Contextualización y objetivo del trabajo</b> .....	5
<b>1.2 Estructura</b> .....	8
<b>2. LA ECONOMÍA DIGITAL Y SUS IMPLICACIONES FISCALES</b> .....	9
<b>2.1. Sociedad y Economía Digital</b> .....	9
<b>2.2. Economía Digital y BEPS</b> .....	13
<b>2.3 Regulación de la UE</b> .....	19
<b>3. EL IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES ESPAÑOL</b> .....	26
<b>3.1 Contexto</b> .....	26
<b>3.2 Naturaleza del impuesto</b> .....	27
<b>3.3 Hecho imponible</b> .....	28
<b>3.4 Lugar de realización del hecho</b> .....	31
<b>3.5 Sujeto pasivo</b> .....	33
<b>3.6 Base imponible y cuota íntegra</b> .....	35
<b>3.8 Impacto recaudatorio del impuesto sobre determinados servicios digitales</b> .....	37
<b>3.8.1 Previsión de ingresos</b> .....	37
<b>3.8.2 Análisis de la recaudación</b> .....	38
<b>4. CONCLUSIONES</b> .....	40
<b>5. BIBLIOGRAFÍA</b> .....	44

## **1. INTRODUCCIÓN**

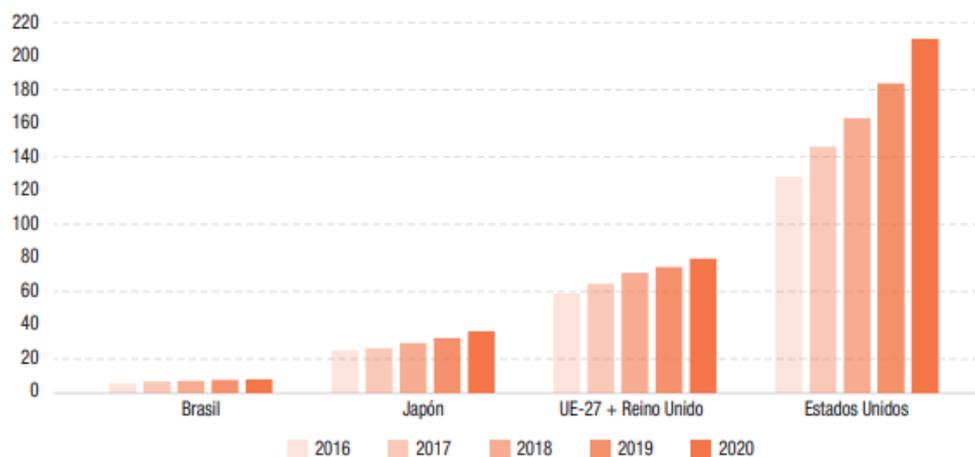
### **1.1 Contextualización y objetivo del trabajo**

En los últimos años, el avance de las nuevas tecnologías ha provocado una notable digitalización de la economía, generando un impacto significativo en el ámbito fiscal a nivel internacional. Tanto los ciudadanos como las empresas han adaptado sus prácticas a esta transformación, creando un entorno en el que las Tecnologías de la Información y la Comunicación (TIC) han propiciado formas innovadoras de participación en el mercado, fomentando la creciente tendencia hacia los negocios en línea y reduciendo en gran medida la necesidad de una presencia física.

Este cambio ha impulsado un aumento exponencial de las transacciones digitales a nivel mundial. En el año 2023, los usuarios de redes sociales experimentaron un incremento del 5,6%, mientras que el comercio electrónico registró un crecimiento del 22,7% durante el primer trimestre (CNMC, 2023). Como resultado, se ha producido una transición que ha repercutido en la manera en que se gravan los ingresos generados por estas actividades. El crecimiento de la economía digital ha llevado a una mayor atención sobre la fiscalidad internacional directa, especialmente en los modelos de negocio basados en la interacción con los usuarios como activos fundamentales. En este nuevo paradigma, gigantes tecnológicos como Meta y Google han surgido como líderes en sus respectivos sectores, dónde el valor de los datos que se recopilan crece cada año (Gráfico 1).

### Gráfico 1

Valor de los mercados de datos 2016-2020 (millones de euros)



Fuente: UNCTAD, cálculos en base a información de la Comisión Europea (2021).

Pero en la actualidad, no sólo los gigantes tecnológicos generan problemas a la hora de fiscalizar sus actividades, ya que estamos presenciando la aparición de nuevos modelos de negocio y la transformación de los modelos tradicionales ya existentes. Entre los modelos innovadores, destacan las plataformas multilaterales, como Globo, donde los usuarios pueden intercambiar bienes y servicios sin que el propietario de la plataforma los adquiera ni asuma responsabilidad directa. Un segundo modelo novedoso es el de los proveedores de insumos, como Intel, que suministran productos intermedios necesarios para los procesos de producción de otras empresas. A diferencia de las plataformas multilaterales, los proveedores de insumos no actúan como intermediarios y su interacción se centra en otras empresas, no en el consumidor final (OCDE, 2018). Estos modelos operan de manera distinta a las empresas convencionales, dificultando aún más la aplicación de regulaciones fiscales.

Dentro de las dificultades a las que se enfrenta la fiscalidad, la erosión de las bases imponibles por parte de las empresas es un desafío central. Este fenómeno puede manifestarse a través de acuerdos legales artificiosos o mediante la desviación de beneficios a territorios con baja o nula tributación. La evolución hacia modelos de negocio digitales ha llevado a estrategias de planificación fiscal cada vez más sofisticadas por parte de ciertas empresas, lo que ha generado un déficit recaudatorio. La principal causa de esto radica en la falta de un criterio claro para gravar las ganancias obtenidas a través de la prestación de

servicios digitales en el Impuesto sobre Sociedades, ya que las empresas ya no necesitan establecerse físicamente, sino que realizan la mayoría de sus ventas en portales y páginas web (Nocete, 2020).

La evolución de los modelos de negocio digitales ha planteado desafíos adicionales, entre ellos, la obsolescencia de algunas figuras tributarias, como el concepto de establecimiento permanente, lo que impide gravar las ganancias generadas por la prestación de servicios digitales a través de esta institución. Además, la dicotomía entre el lugar de creación del valor y el lugar de tributación final ha llevado a la existencia de múltiples derechos impositivos de varias jurisdicciones sobre una misma transacción (OCDE, 2018).

Asimismo, el uso de paraísos fiscales por parte de algunas empresas y grupos multinacionales. Estos aprovechan las instituciones legales de un territorio para ofrecer servicios a los consumidores, evitando así pagar impuestos en dicho paraíso fiscal. Esto les otorga ventajas sobre las empresas locales establecidas. Estas multinacionales, aunque no tengan una sede física en la Unión Europea y estén realmente establecidas en Estados Unidos, ofrecen numerosos servicios digitales en la UE, generando grandes beneficios que en su mayoría no son gravados en los países donde se generan.

Finalmente debido a que el principal activo de las empresas que ofrecen servicios digitales son sus usuarios, es necesario que las administraciones tributarias evalúen el "valor fiscal" que estos usuarios aportan a las transacciones. El papel de los usuarios va más allá de ser simples consumidores, ya que sus acciones, compras y la generación de datos sobre sus hábitos de consumo y medios de pago son explotados comercialmente y son determinantes para el éxito empresarial. De hecho, en muchas ocasiones, el valor de una empresa se relaciona con el aumento de su base de usuarios, ya que los datos generados por ellos constituyen un nuevo activo intangible que contribuye a la creación de valor (Martín, 2019). Por lo tanto, es necesario que los sistemas fiscales consideren estos elementos al gravar los beneficios empresariales.

El objetivo principal de este trabajo es realizar un análisis de las medidas tributarias adoptadas tanto a nivel internacional como dentro de la UE y España para abordar los

problemas fiscales derivados de la digitalización de la economía, estudiando las acciones implementadas a nivel internacional, particularmente el Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS) liderado por la OCDE, además de las iniciativas de la Unión Europea (UE) y el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (ISDSD) español.

## **1.2 Estructura**

En la etapa inicial de este estudio, se ha analizado la evolución de las iniciativas realizadas dentro de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y la UE para abordar los desafíos derivados de la tributación en el ámbito de la economía digital. Este análisis incluye la revisión y seguimiento de documentos, propuestas y directrices emitidas por ambas organizaciones internacionales, resaltando los esfuerzos colaborativos para adaptar los marcos tributarios a la dinámica cambiante de la economía digital.

En la etapa final, se ha centrado el estudio en el ISDSD español, donde se analizan sus componentes esenciales y las cuestiones que generaron controversia en la doctrina. Este análisis concluye con la evaluación de la recaudación, así como una revisión del cumplimiento del objetivo perseguido por el impuesto.

## **2. LA ECONOMÍA DIGITAL Y SUS IMPLICACIONES FISCALES**

### **2.1. Sociedad y Economía Digital**

La OCDE (2014) sostiene que la economía digital representa no solo un nuevo sector, sino la esencia misma de la nueva economía. Para la OCDE, la economía digital se refiere a aquellos mercados que se valen de tecnologías digitales para facilitar el intercambio de bienes y servicios mediante el comercio electrónico.

De acuerdo con Jiménez (2023), la economía digital se caracteriza por varios elementos esenciales. En primer lugar, por la amplitud sin límites, lo que implica que la digitalización ha permitido a las empresas digitalizadas dispersar diferentes etapas de su proceso productivo en distintos países, lo que les ha facilitado expandirse geográficamente y acceder a clientes a nivel mundial sin necesidad de tener una presencia física o fiscal significativa en dicho territorio. En segundo lugar, esta economía se basa en una fuerte dependencia de los activos intangibles, lo cual se refiere a la importancia estratégica de utilizar de manera intensiva activos inmateriales como software, el aprovechamiento masivo de datos y algoritmos. En tercer lugar, se remarca el papel de los datos y la participación de los usuarios, centrándose la participación esencial de los usuarios al proporcionar datos o crear contenidos, que impulsan la actividad económica de estas empresas.

Estas transformaciones en la economía han sido propiciadas por las TIC que tienen un impacto significativo en todos los ámbitos de la sociedad al ser el instrumento que ha permitido el rápido desarrollo de la economía digital, convirtiéndose en un factor determinante para el desarrollo económico y social de las regiones. Estas tecnologías han acelerado la obsolescencia de los conocimientos existentes y han dado lugar a la aparición de nuevos valores, lo que ha provocado una evolución rápida y dinámica de las estructuras económicas y sociales. Este crecimiento y transformación se refleja en el Gráfico 2, el cual muestra la trayectoria de las ventas minoristas en línea en las principales economías a nivel global. Destacando países como China y Corea del Sur, donde el 25% de las compras minoristas se realiza en línea. En Occidente, el Reino Unido destaca con un 23,3% de las compras minoristas efectuadas de manera online.

## Gráfico 2

### Ventas minoristas en línea

Economía	Ventas minoristas en línea (\$ mil millones)			Ventas minoristas (\$ mil millones)			% en línea de las ventas minoristas		
	2018	2019	2020	2018	2019	2020	2018	2019	2020
Australia	13,5	14,4	22,9	239	229	242	5,6	6,3	9,4
Canadá	13,9	16,5	28,1	467	462	452	3,0	3,6	6,2
China	1.060,4	1.233,6	1.414,3	5.755	5.957	5.681	18,4	20,7	24,9
Corea (Rep.)	76,8	84,3	104,4	423	406	403	18,2	20,8	25,9
Singapur	1,6	1,9	3,2	34	32	27	4,7	5,9	11,7
Reino Unido	84,0	89,0	130,6	565	564	560	14,9	15,8	23,3
EE. UU.	519,6	598,0	791,7	5.269	5.452	5.638	9,9	11,0	14,0
<b>Economías en la lista</b>	<b>1.770</b>	<b>2.038</b>	<b>2.495</b>	<b>12.752</b>	<b>13.102</b>	<b>13.003</b>	<b>14</b>	<b>16</b>	<b>19</b>

Fuente: UNCTAD (2022).

En la actualidad, las empresas están reconfigurando sus cadenas de suministro y demanda, así como su estructura interna, para aprovechar al máximo los beneficios que ofrecen las TIC. Estas herramientas les permiten una gestión más eficiente de los recursos, lo que se traduce en mayores ganancias. De acuerdo con Pérez, (2018), estos cambios están afectando también al sector público, los gobiernos están revisando sus métodos de prestación de servicios y su interacción con ciudadanos y empresas, con el objetivo de agilizar trámites y gestiones administrativas, e incluso facilitando algunos de ellos de forma instantánea, reduciendo así la necesidad de desplazamientos, esta nueva realidad se conoce como e-administración.

En consecuencia, podemos afirmar que estamos presenciando el nacimiento de un nuevo modelo económico, denominado Economía Digital. Este modelo, también conocido como sociedad postindustrial, economía del conocimiento, economía de la innovación, economía en red, nueva economía, e-conomy, es un fenómeno complejo y emergente que abarca diferentes áreas de estudio como la microeconomía, la macroeconomía y la teoría

organizacional (Zapata, 2016). Su análisis es de gran importancia en la actualidad, ya que los pronósticos apuntan a que la economía digital será el motor del crecimiento económico en las próximas décadas (Byhovskaya, 2016).

La economía digital está dando lugar a un ecosistema propio donde se ofrecen nuevos productos y servicios digitales para consumidores, que valoran la tecnología, demandan transparencia y muestran una alta volatilidad en sus preferencias. Las nuevas fuentes de riqueza de esta economía han cambiado y ahora están centradas en el conocimiento, la información y la comunicación, con un papel predominante de la innovación y el cambio. En este sentido, la innovación y el trabajo intelectual están desplazando al trabajo físico en un entorno caracterizado por la constante inestabilidad y cambio (Lugo, 2015).

No se puede hablar de economía digital, sin relacionarla con internet, debido a que la economía digital se impulsa gracias al creciente número de usuarios de Internet, el surgimiento de nuevos perfiles en redes sociales, el avance del comercio electrónico y las innovadoras formas de pago en la era digital. Este nuevo paradigma económico no solo se caracteriza por la expansión de los mercados globales, sino también por su eficiente contribución a los procesos empresariales, el acceso a la información y las oportunidades para difundir y compartir conocimiento, este aumento del porcentaje de usuarios de internet lo podemos observar en el Gráfico 3, donde podemos observar que en España el 95,96% de la población es usuaria de internet.

### Gráfico 3

*Porcentaje de usuarios de internet 2020-2023*

	2020	2021	2022	2023
<b>Unión Europea (27 países)</b>	89,10	90,21	91,07	92,42
<b>España</b>	93,46	94,49	94,91	95,96

*Fuente: Eurostat (2023).*

Como podemos observar en los cuadros, la economía digital tiene una especial relevancia en el crecimiento económico en la sociedad actual y es un entorno de oportunidades para las empresas en la actualidad. Esto se debe, según Cisneros (2017), en primer lugar, a que el mercado mundial de equipamiento informático primario, es decir, aquellos individuos que realizan su primera compra, aún no está saturado, y a que los países emergentes representan importantes reservas de crecimiento. Y, en segundo lugar, a que, en los países más desarrollados, el acceso a las comunicaciones y los servicios ofrecidos a través de Internet se considera actualmente una necesidad básica.

El carácter de necesidad básica de la economía digital se justifica en su impacto en sectores clave de actividad diaria de los ciudadanos como las telecomunicaciones, las finanzas y el comercio, este carácter debe reflejarse en los ingresos públicos de las distintas jurisdicciones. En los presupuestos públicos, se pueden encontrar diversas ayudas y subvenciones destinadas al desarrollo y expansión de las TIC, lo que afecta directamente a la expansión de las transacciones comerciales electrónicas. Sin embargo, las cuestiones fiscales relacionadas con la economía digital aún no han sido abordadas de manera definitiva por las autoridades competentes en la materia, a pesar de ser conscientes de los desafíos tributarios que plantean las transacciones comerciales electrónicas, especialmente cuando involucran bienes intangibles.

La tributación adecuada de la economía digital, especialmente del comercio electrónico, es esencial para mantener el Estado de Bienestar. La falta de adaptación de los sistemas tributarios actuales o de los conceptos tributarios vigentes, concebidos en una era en la que el comercio electrónico era impensable, puede resultar en una aplicación inapropiada de los principios fundamentales de tributación. Esto podría llevar a pérdidas no deseadas en la recaudación, ya que algunos contribuyentes podrían evadir o eludir la normativa fiscal debido a las características propias de la economía digital.

Por lo tanto, uno de los principales objetivos de las autoridades tributarias debe ser garantizar el cumplimiento de los principios básicos de tributación, especialmente los principios de neutralidad y suficiencia. La aplicación del principio de neutralidad busca evitar discriminaciones entre las nuevas industrias y las ya establecidas, así como entre el

comercio tradicional y el electrónico. Por otro lado, la aplicación del principio de suficiencia es esencial para financiar los gastos públicos, especialmente en tiempos de crisis económica a nivel global. Para abordar esta nueva realidad tributaria, han surgido iniciativas legislativas y esfuerzos de armonización como el proyecto BEPS.

Este proyecto, que analizaremos a continuación, es liderado por la OCDE y tiene como objetivo desarrollar estándares internacionales para combatir la elusión fiscal de las empresas multinacionales, especialmente en el contexto de la economía digital. El proyecto busca cerrar las lagunas y brechas fiscales que permiten a las empresas trasladar beneficios a jurisdicciones con bajos impuestos y erosionar las bases imponibles de los países donde operan.

## **2.2. Economía Digital y BEPS**

El Plan BEPS es una iniciativa desarrollada por la OCDE para abordar las prácticas fiscales agresivas utilizadas por algunas empresas multinacionales para minimizar sus obligaciones fiscales. Este plan, lanzado en 2013, surgió en respuesta a la preocupación creciente sobre la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios hacia jurisdicciones de baja o nula tributación. La relevancia del Plan BEPS radica en su objetivo de restaurar la integridad y la equidad del sistema tributario internacional. Las prácticas de BEPS socavan la capacidad de los gobiernos para recaudar ingresos fiscales necesarios para financiar servicios públicos esenciales y distorsionan la competencia entre empresas. Por lo tanto, abordar estas prácticas se ha convertido en una prioridad tanto para los gobiernos como para las organizaciones internacionales.

El Plan BEPS consta de 15 acciones que abordan diversas áreas problemáticas en materia de fiscalidad internacional. La estructura del Plan BEPS se organiza en torno a tres pilares principales: el enfoque coherente de los desafíos fiscales planteados por la economía digital, la mejora de la transparencia y la disponibilidad de información para los gobiernos y la creación de un marco de colaboración internacional para la implementación efectiva de las medidas propuestas. Cada una de las 15 acciones del Plan BEPS aborda un aspecto específico de la problemática de la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios.

Estas acciones van desde la revisión de las normas de fiscalidad internacional hasta el fortalecimiento de los mecanismos de resolución de disputas entre países. En conjunto, el Plan BEPS representa un esfuerzo integral y coordinado para modernizar el sistema tributario internacional y garantizar que las empresas multinacionales paguen impuestos de manera justa y equitativa en los países donde generan sus ganancias.

Desde los primeros documentos que conforman el Plan de Acción BEPS, se ha demostrado un interés en dos aspectos principales. De acuerdo con Almudí (2017), en primer lugar, se busca redefinir los límites de la planificación fiscal lícita o legítima, y, en segundo lugar, se pretende identificar ciertos comportamientos de empresas multinacionales que, aunque no sean legalmente reprochables, resultan moralmente censurables debido a su contribución a la falta de alineación entre las bases imponibles y la realidad económica de cada jurisdicción.

Esta evolución hacia una mayor consideración de las operaciones como potencialmente erosivas de las bases imponibles se manifiesta en situaciones donde existe una discrepancia entre el lugar donde se genera una renta y el lugar donde se grava dicha renta. Esto va más allá de la simple planificación fiscal lícita o legítima y pone en el centro del debate las actividades inherentes a modelos de negocio, como los de la economía digital, que pueden llevarse a cabo a distancia. Antes del desarrollo del Plan BEPS, la planificación fiscal internacional se consideraba una expresión de la autonomía privada. Esto permitía, a través de la configuración de operaciones, optimizar la carga fiscal de manera legítima, siempre y cuando no se utilizaran como simples instrumentos para ocultar la realidad o de manera artificial para obtener ventajas fiscales (Calderón, 2021).

Este concepto de la legitimidad de la planificación fiscal internacional está estrechamente relacionado con otros dos conceptos de gran importancia jurídica: la evasión y la elusión fiscal. La evasión fiscal ocurre cuando se intenta evitar el control administrativo sobre la realización de un hecho imponible para eludir la obligación de pago establecida por la normativa fiscal. En este caso, el contribuyente comete una conducta ilegal que requiere medidas sancionadoras por parte de la autoridad fiscal, una vez que se descubre a través de los medios de control disponibles. Por otro lado, la elusión fiscal se refiere a acciones que,

sin infringir las disposiciones normativas aplicables, tienen como objetivo reducir o aplazar el impacto fiscal de ciertos hechos o actividades. Esto se puede lograr mediante opciones legalmente permitidas o mediante estructuras jurídicas inusuales que evitan la realización del hecho imponible. Según esta definición de elusión fiscal, se pueden distinguir dos tipos de comportamientos: aquellos que se basan en la elección de opciones legales para optimizar la carga fiscal, y aquellos que implican la planificación de operaciones artificiales con el único propósito de obtener un beneficio fiscal, incluso a expensas de infringir normas imperativas. Mientras que el primero se ampara en la autonomía privada y el principio de legalidad tributaria, el segundo implica la manipulación de normas para evitar su aplicación.

Teniendo esto en cuenta, el Plan BEPS se fundamenta en evaluar la legitimidad de la planificación fiscal internacional realizada por los actores económicos, centrándose en conductas que no son abiertamente fraudulentas (evasión fiscal), sino principalmente elusivas (elusión fiscal), derivadas del aprovechamiento de lagunas normativas creadas por la interacción entre las normativas tributarias estatales e internacionales. Los trabajos dentro de su marco resaltan la desconexión creciente entre el lugar donde se realizan las inversiones y las actividades que generan valor, y el lugar donde se declaran los beneficios a efectos fiscales (OCDE, 2013).

Sin embargo, la evolución del mercado con la aparición de las micromultinacionales<sup>1</sup>, ha facilitado la deslocalización de actividades económicas y la creación de un mercado global (Lalanda, 2017). Estos factores acentúan problemáticas conocidas en el ámbito tributario, como la falta de adaptación de las categorías jurídico-tributarias tradicionales para asegurar que las manifestaciones de riqueza generadas en este nuevo contexto tecnológico sean gravadas de manera sistemática y coherente, garantizando un tratamiento fiscal equivalente al aplicado en otros sectores de la economía.

A pesar de que el plan BEPS reconoce estas problemáticas, la Acción 1 BEPS (enfocada en abordar los desafíos fiscales de la economía digital, partiendo del supuesto de que cualquier

---

<sup>1</sup> De acuerdo con el Consejo Europeo de Lisboa de 2011 son pequeñas o medianas empresas que operan solas se autogestionan y aprovechan Internet y las plataformas de negocios en línea para ingresar en los mercados globales con un mínimo de burocracia y gastos.

discrepancia entre el lugar de generación de una renta y el lugar donde se grava puede ser potencialmente elusiva), no ha presentado propuestas específicas sobre la reconsideración de los principios de asignación de impuestos internacionales ni ha abordado la posibilidad de que esta falta de alineación se deba a la propia naturaleza de la actividad empresarial desarrollada.

En concreto el enfoque de la Acción 1 BEPS sobre la naturaleza potencialmente elusiva de la economía digital no se pronuncia sobre dos cuestiones fundamentales:

- 1) No contempla la posibilidad de establecer un régimen tributario específico para la economía digital con el fin de abordar las dificultades derivadas de su presunta naturaleza elusiva. Esto requeriría definir la economía digital como un sector independiente, lo cual es complicado debido a la integración de la tecnología digital en la economía en general. Además, la economía digital no es la única que genera problemas de erosión de bases imponibles, aunque sus características pueden aumentar los riesgos de prácticas elusivas. Por lo tanto, la principal preocupación desde una perspectiva jurídico-tributaria no es tanto la supuesta singularidad de la economía digital, sino más bien su naturaleza transnacional y su impacto en los principios tradicionales de la fiscalidad internacional. Las normativas actuales, que se centran en la soberanía tributaria estatal, no están diseñadas para abordar la deslocalización de las rentas derivadas de actividades empresariales en un entorno digital (Ramos, 2017) y por tanto se evidencia la necesidad de una medida a nivel internacional, que la Acción 1 no contempla.
  
- 2) No modifica las reglas actuales de distribución de la autoridad tributaria, debido a que tratar de alinear el lugar de tributación con el lugar de generación de las ganancias, tal como lo propone la Acción 1 BEPS, únicamente a través de mecanismos antielusivos existentes o nuevas formas de planificación fiscal agresiva, puede resultar en inconsistencias y plantear interrogantes sobre la legitimidad de ciertas actividades empresariales en la economía digital, que podrían estar prohibidas o gravadas en ciertos territorios y en otros no, y que no tiene en cuenta el hecho de que una empresa no tenga presencia física en un territorio no implica que

pueda generar beneficios en él, a pesar de ni siquiera dirigir su actividad empresarial a dicho territorio.

En consonancia con los principios establecidos en la Acción 1 BEPS, que otorgan al Estado donde se utilizan, consumen o prestan bienes o servicios digitales el derecho a gravar los beneficios generados por estas actividades, así como la facultad de considerar como erosión de bases imponibles cualquier situación en la que exista una discrepancia entre el lugar de generación de una renta y el lugar donde se grava, sería coherente que la Acción 1 BEPS también propusiera una modificación de los criterios de sujeción tributaria actuales, hecho que no aborda. Esta modificación implicaría renunciar al enfoque tradicional de gravar exclusivamente los beneficios empresariales en el Estado de residencia del beneficiario, salvo en casos de establecimiento permanente, y en su lugar gravar la renta en el Estado donde se genere. Sin embargo, esta propuesta contradice la posición histórica de los Estados miembros de la OCDE respecto a las reglas de reparto de la potestad tributaria (Calderón, 2021).

El hecho de no modificar el modelo tradicional de tributación ha agravado problemas conocidos en el ámbito de la fiscalidad internacional, como la determinación de la ubicación de las actividades generadoras de renta, su conexión con una jurisdicción fiscal específica, la calificación de las rentas derivadas de activos intangibles y la valoración de las operaciones entre partes relacionadas. Además, se suman los desafíos derivados del uso de prácticas elusivas para eludir la tributación de estas transacciones internacionales realizadas por entidades sin presencia física suficiente para justificar su tributación en el Estado donde se genera la renta.

A pesar de estos problemas persistentes, las tecnologías digitales han tenido un impacto significativo en la forma en que se llevan a cabo las actividades empresariales, aunque no hayan cambiado su esencia fundamental y que los sistemas fiscales no han sabido adaptarse al mismo ritmo. La digitalización ha permitido la automatización de procesos anteriormente locales y ha otorgado a las empresas la flexibilidad para distribuir geográficamente sus actividades y funciones. Esto se traduce en una distribución geográfica diversa del personal, la infraestructura y los clientes de una empresa. Sin embargo, a pesar de los modelos de

negocio digitales que pueden operar sin una presencia física en los países donde residen sus clientes, los umbrales de tributación actuales aún se basan en criterios como la existencia de un establecimiento permanente o la presencia de agentes dependientes (Sánchez-Archidona, 2017).

Ante estos problemas el Plan BEPS ofrece diversas opciones teóricas para abordar esta problemática. Una de ellas y la más innovadora, es la idea de "presencia económica significativa", la cual se materializa a través del concepto de Establecimiento Permanente Virtual (EPV).

Esta nueva conexión justificaría la imposición de impuestos en el Estado donde se generan los beneficios empresariales obtenidos por un sujeto no residente. Esto sucedería cuando dicho sujeto, a pesar de no tener una presencia física en ese país, demuestre tener una presencia fiscalmente relevante allí. Esta presencia se basaría en la existencia de una "presencia económica significativa", la cual se establecería mediante la concurrencia de ciertos indicadores que evidencian una interacción sustancial y continua con la economía de ese país a través de medios electrónicos u otros sistemas automatizados. Estos indicadores podrían incluir, entre otros, el nivel de ingresos generados en un país por el sujeto no residente o la interacción continuada y sustancial con la economía de un país por parte de un no residente mediante medios electrónicos.

Otra posible solución consiste en aplicar una retención en la fuente sobre ciertos pagos realizados por residentes y establecimientos permanentes locales como contraprestación por bienes o servicios adquiridos en línea a proveedores no residentes (OCDE, 2013). Esta propuesta contempla dos modalidades de retención en la fuente. La primera sería un mecanismo independiente que se aplicaría sobre la renta bruta del pago al proveedor no residente. Por otro lado, la segunda modalidad sería un mecanismo complementario al establecimiento del nexo basado en la "presencia económica significativa", EPV, aplicándose sobre la renta neta atribuible al establecimiento permanente virtual constituido en base a dicha presencia.

Como última alternativa para evitar problemas relacionados con la determinación de la parte de los beneficios de una empresa no residente atribuible a los establecimientos permanentes que pudieran surgir como resultado de la presencia económica significativa en el Estado de destino de los bienes y servicios, se podría introducir un "gravamen de equiparación" (Nocete, 2020). Este gravamen tendría como objetivo establecer condiciones equitativas entre proveedores no residentes y residentes que comercializan los mismos bienes y servicios. Se aplicaría preferentemente en casos en los que la empresa no residente tenga una presencia económica significativa en el Estado de destino.

En conclusión, la economía digital presenta desafíos importantes en el ámbito de la tributación internacional, debido a la naturaleza transfronteriza de las actividades digitales que dificulta la asignación adecuada de la carga fiscal entre los países. La Acción 1 del Plan BEPS ofrece diferentes opciones para abordar este problema, desde la introducción de criterios de presencia económica significativa hasta la aplicación de retenciones en la fuente y gravámenes de equiparación. No obstante, la complejidad inherente a la economía digital y la falta de consenso internacional sobre cómo tratarla requieren un enfoque continuo y colaborativo para asegurar una tributación justa y efectiva en este nuevo entorno económico y actualmente viendo el contexto geopolítico resulta imposible pensar que estos problemas se solucionarán en un futuro inminente, dejando la adopción de un plan de tributación internacional para la economía digital como una solución prácticamente inviable.

### **2.3 Regulación de la UE**

Dada la importancia cada vez mayor de la economía digital y su impacto en los sistemas tributarios actuales, la Unión Europea ha implementado diversas iniciativas desde principios del nuevo milenio, como la Estrategia Europea eEurope2002 (Unión Europea, 2002) y posteriormente eEurope2020 (Unión Europea, 2010), que fomentan el uso de tecnologías de la información y la comunicación, incluido el comercio electrónico. La UE reconoce el potencial de crecimiento de este sector, pero señala la necesidad de adoptar medidas legislativas sobre derechos de autor, venta de servicios financieros a distancia, dinero

electrónico, jurisdicciones involucradas en transacciones comerciales y por tanto también legislar sobre la tributación de este sector.

Ante la creciente importancia de la economía digital a nivel europeo y mundial, la Unión Europea ha creado un comité de especialistas en fiscalidad de la economía digital. El propósito es detectar los principales retos fiscales relacionados con este sector y plantear soluciones apropiadas para hacerles frente. A pesar de que el grupo de expertos comenzó su trabajo a finales de 2014 y presentó sus primeros resultados a la Comisión Europea en mayo del año siguiente, bajo el nombre "Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy" (European Commission, 2014). Sus informes revelaron la importancia de mantener los principios básicos de tributación, tanto en los mercados tradicionales como en la economía digital. Específicamente, resaltaron la relevancia de los principios de eficiencia, equidad y neutralidad, así como la necesidad de una coordinación adecuada entre los Estados, a nivel europeo y global, para garantizar una fiscalidad adecuada y evitar pérdidas de recaudación no deseadas, en línea con el principio de suficiencia tributaria (Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy, 2014).

Sus informes también hacen referencia de manera repetida al Proyecto BEPS de la OCDE, mencionado en el anterior epígrafe, mencionando específicamente el Impuesto de Sociedades (IS), detallando las medidas que deben ser adoptadas tanto a nivel internacional como nacional para evitar la erosión de las bases imponibles y, por ende, evitar pérdidas de recaudación no deseadas, tanto para las administraciones fiscales como para los ciudadanos. Con relación al IS en el contexto de la economía digital, el grupo de expertos de la UE destaca la falta de un régimen fiscal específico para las empresas digitales. Estas empresas están sujetas a las mismas normas tributarias que las empresas tradicionales, lo que a veces resulta en incumplimientos de los objetivos para los que fueron establecidas.

La propuesta de la UE reconoce estos problemas y afirma que la competencia fiscal entre los Estados lleva a muchas empresas, especialmente multinacionales, a llevar a cabo una planificación fiscal para maximizar sus beneficios. Sin embargo, esta diferencia entre los Estados tiene un impacto negativo en los ingresos públicos de los Estados donde estas empresas operan efectivamente, ya que son los territorios donde se toman las decisiones

clave de la empresa. Por lo tanto, insta a las empresas de los Estados miembros a colaborar en la elaboración de un Código de Conducta empresarial en materia fiscal. Este código implicaría la derogación de las medidas fiscales existentes que fomentan la competencia fiscal perjudicial y la abstención de implementar nuevas normativas que la fomenten. Además, la Comisión encarga a los Estados miembros analizar y estudiar, de manera prioritaria, dos áreas de la fiscalidad internacional: los mecanismos híbridos y las normas CFC.

En cuanto a los mecanismos híbridos<sup>2</sup>, se busca evitar que las entidades los utilicen para reducir su tributación. Estos mecanismos proponen disposiciones efectivas contra las empresas controladas por capitales extranjeros para prevenir la configuración de estructuras empresariales destinadas a ubicar la base imponible en territorios con baja o nula tributación, buscando evitar la elusión fiscal mediante complejas estructuras empresariales (Sánchez-Archidor, 2020).

Un ejemplo de mecanismo híbrido en la Unión Europea es el uso de entidades híbridas. Una entidad híbrida es una entidad que se considera transparente para efectos fiscales en un país (los ingresos y gastos son atribuidos directamente a los socios) y no transparente en otro (la entidad misma es considerada contribuyente).

Supongamos que una empresa multinacional crea una entidad en País A, donde se trata como una sociedad de responsabilidad limitada (y, por lo tanto, no transparente para efectos fiscales). Sin embargo, en País B, donde uno de los socios reside, esta entidad se trata como una sociedad transparente (por lo tanto, los ingresos y gastos se atribuyen directamente a los socios).

En País A: La entidad paga impuestos sobre sus ingresos.

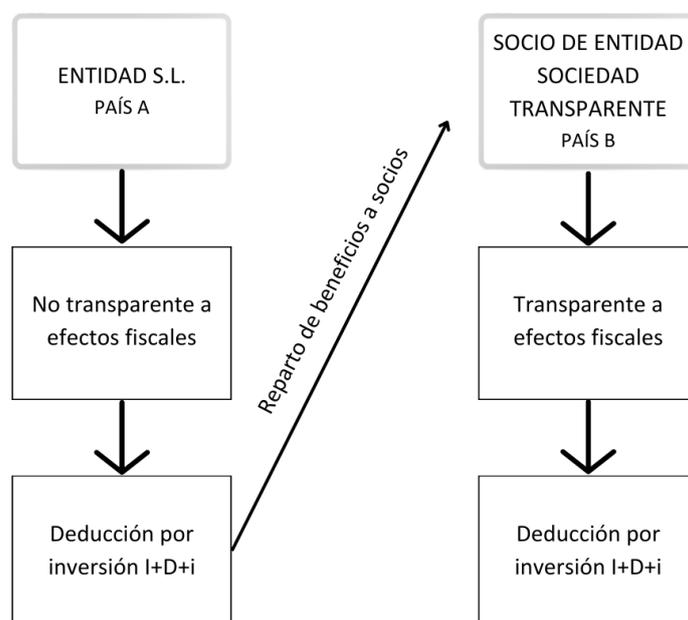
---

<sup>2</sup> Los mecanismos híbridos de tributación son estructuras o instrumentos financieros que aprovechan las diferencias en el tratamiento fiscal entre dos o más jurisdicciones para obtener ventajas fiscales indebidas. Estos mecanismos permiten que una transacción o entidad sea tratada de manera diferente en distintos países, lo que puede resultar en la doble no imposición (es decir, la misma renta no se grava en ninguno de los dos países) o en la doble deducción (es decir, la misma deducción se permite en ambos países).

En País B: Los socios pueden deducir las pérdidas de la entidad como si fueran sus propias pérdidas.

#### Gráfico 4

Mecanismo híbrido



Fuente: Elaboración propia.

Esto puede llevar a una situación en la que las pérdidas o incentivos se deducen dos veces (una vez por la entidad en País A y otra vez por los socios en País B), lo que se conoce como doble deducción, por ejemplo, por un gasto en I+D+i, orientado a digitalizar el negocio. Para abordar este tipo de abusos fiscales, la UE ha adoptado la Directiva contra la elusión fiscal (ATAD), que incluye reglas específicas para neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos. Por ejemplo, la ATAD II, que modifica la ATAD original, establece medidas para evitar que las discrepancias en la calificación de entidades y pagos entre países miembros resulten en situaciones de doble no imposición o doble deducción.

El segundo sería la aplicación efectiva de las normas Controlled Foreign Company (CFC), las normas CFC son regulaciones fiscales diseñadas para prevenir la elusión de impuestos a través de la transferencia de ingresos a subsidiarias en jurisdicciones con baja o nula

tributación. Estas normas se aplican a las empresas que son controladas directa o indirectamente por residentes de un país y tienen el propósito de garantizar que los ingresos pasivos (como intereses, dividendos, regalías, y ganancias de capital) de estas subsidiarias sean sujetos a impuestos en el país de residencia de los propietarios.

La coexistencia de diferentes conceptos puede llevar a que las empresas planifiquen dónde gravar sus beneficios para minimizar su carga tributaria. Por lo tanto, es crucial que los Estados busquen soluciones coordinadas para evitar la erosión de las bases imponibles y garantizar una tributación justa y equitativa. La competencia fiscal entre Estados, principalmente impulsada por multinacionales que buscan maximizar sus beneficios, puede tener un impacto negativo en los ingresos públicos de los países donde operan, especialmente en aquellos donde se toman las decisiones clave de la empresa (Almudí, 2022).

Un ejemplo de Uso de Normas CFC en el Contexto de la Economía Digital sería el siguiente:

#### *Establecimiento de una Subsidiaria en un Paraíso Fiscal*

Una empresa multinacional tecnológica con sede en Alemania (País A) establece una subsidiaria en Irlanda (País B), conocida por su régimen fiscal favorable para ciertas actividades digitales.

#### *Transferencia de Activos Digitales*

La empresa transfiere activos digitales clave, como patentes de software, derechos de propiedad intelectual sobre algoritmos y bases de datos de usuarios, a la subsidiaria en Irlanda.

#### *Generación de Ingresos Pasivos en Irlanda*

La subsidiaria en Irlanda genera ingresos significativos a partir de estos activos digitales, por ejemplo, mediante la concesión de licencias de software a otras filiales o a clientes globales, pagando bajos impuestos sobre estos ingresos gracias a las ventajas fiscales de Irlanda.

#### *Minimización de Impuestos en Alemania*

La empresa matriz en Alemania reporta ingresos significativamente menores, ya que los ingresos por licencias y otros ingresos pasivos generados por los activos digitales han sido trasladados a la subsidiaria en Irlanda, reduciendo así su carga tributaria en Alemania.

#### *Aplicación de Normas CFC*

Para contrarrestar esta estrategia de elusión fiscal, Alemania puede aplicar sus normas CFC de la siguiente manera:

#### *Reatribución de Ingresos Pasivos*

Alemania reatribuiría los ingresos pasivos de la subsidiaria en Irlanda a la empresa matriz en Alemania, considerando estos ingresos como si hubieran sido generados directamente por la empresa matriz.

#### *Imposición de Impuestos sobre Ingresos Reatribuidos*

Alemania impondría impuestos sobre estos ingresos reatribuidos, asegurando que los ingresos pasivos generados por los activos digitales sean sujetos a impuestos en Alemania.

#### *Ejemplo Específico*

Supongamos que la empresa multinacional tecnológica alemana, "TechSolutions GmbH", establece una subsidiaria en Irlanda llamada "TechSolutions Ireland Ltd." TechSolutions GmbH transfiere a su subsidiaria los derechos sobre un software innovador que genera ingresos mediante licencias vendidas a otras empresas europeas.

#### *Sin Normas CFC*

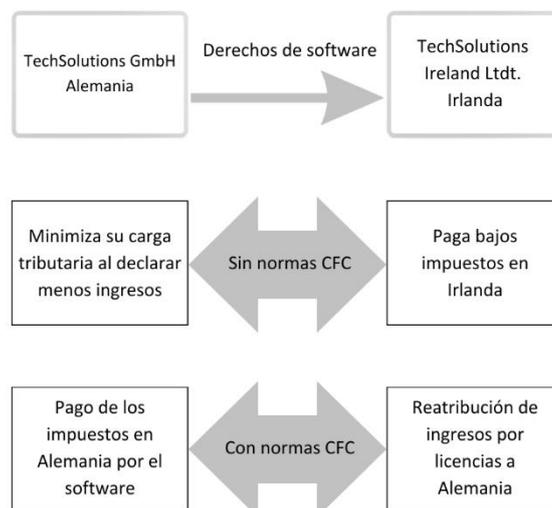
TechSolutions Ireland Ltd. paga bajos impuestos sobre los ingresos por licencias en Irlanda, y TechSolutions GmbH minimiza su carga tributaria en Alemania al declarar menores ingresos.

#### *Con Normas CFC*

Alemania aplica sus normas CFC, retribuyendo los ingresos por licencias de TechSolutions Ireland Ltd. a TechSolutions GmbH en Alemania. Estos ingresos son entonces sujetos a impuestos en Alemania, mitigando la elusión fiscal.

## Gráfico 5

Ejemplo normas CFC



Fuente: Elaboración propia.

En síntesis, el análisis de la legislación de la UE en relación con la economía digital revela una serie de desafíos fiscales y jurídicos. La falta de un marco normativo específico para las empresas digitales y la necesidad de adaptar las normas tributarias tradicionales a este nuevo entorno son cuestiones clave. La Unión Europea ha tomado medidas para abordar estos desafíos, promoviendo la cooperación entre los Estados miembros, como las normas CFC.

No obstante, persisten obstáculos como la definición de EPV y la competencia fiscal entre jurisdicciones. En este contexto, es crucial que la UE continúe adaptando su legislación para garantizar un entorno fiscal equitativo y efectivo para las empresas digitales, al tiempo que promueve la cooperación internacional para abordar los desafíos globales. Solo mediante un enfoque colaborativo y continuo, la UE podrá enfrentar los complejos problemas que plantea la economía digital y garantizar un marco regulatorio adecuado para su desarrollo sostenible en el futuro.

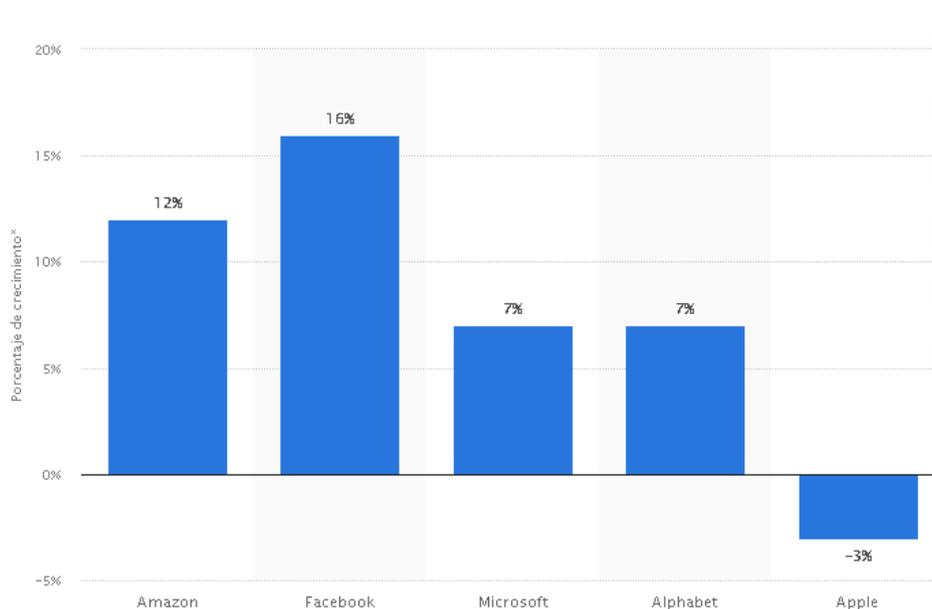
### 3. EL IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES ESPAÑOL

#### 3.1 Contexto

Por lo que respecta al ámbito español, nos centraremos en el ISDSD. Partiremos del anteproyecto de Ley presentado en octubre de 2018. Esta propuesta legal, en línea con las directrices de la Unión Europea, surge en un contexto marcado por el debate público sobre la tributación de las grandes empresas multinacionales tecnológicas en nuestro país, con especial atención a las conocidas como GAFAM (Google, Amazon, Facebook, Apple y Microsoft), que año tras año aumentan sus ingresos, como se puede observar en el gráfico 5.

#### Gráfico 6:

*Variación de los ingresos de los cinco gigantes tecnológicos estadounidenses (GAFAM) entre 2022 y 2023*



*Fuente: Statista (2023).*

A pesar de que estas empresas reportan cada vez mayores ganancias en España y obtienen mejores resultados, dicho aumento no se traduce de manera equivalente en el monto de impuestos abonados al país. El verdadero problema, y la necesidad de una solución a nivel global, radica en la cantidad de beneficios generados por estas empresas en España, pero que no se asignan a sus filiales locales, aprovechando sus complejas estructuras corporativas para registrar dichos beneficios en otras empresas con sede en jurisdicciones

de baja tributación. De hecho, la mayoría de los beneficios declarados por estas empresas en España no proceden principalmente de ingresos por servicios digitales, sino más bien de actividades comerciales, compras de mercancías o servicios de asistencia a otras empresas del grupo (Sánchez, 2021).

Resulta evidente que existe un vacío tributario generado por las estrategias de traslado de beneficios facilitadas por las complejas estructuras organizativas de estos conglomerados multinacionales. El beneficio generado por actividades llevadas a cabo en territorio español y gracias a usuarios españoles está siendo gravado en otras jurisdicciones, en este marco es donde se presenta la idea de configurar un nuevo impuesto, el ISDSD.

### **3.2 Naturaleza del impuesto**

El ISDSD que entró en vigor en 2021, se basa en una propuesta de Directiva de la Comisión Europea en 2018<sup>3</sup>, aunque con algunas diferencias, especialmente en los umbrales que determinan quién debe contribuir, siendo éstos más bajos en el caso español. El ISDSD, se encuentra regulado en la Ley 4/2020, de 15 de octubre, sobre Determinados Servicios Digitales (LISDSD), que establece el ISDSD como un impuesto de naturaleza indirecta (art. 1 LISDSD), concebido para gravar el valor añadido generado por los consumidores de servicios digitales. Sin embargo, existe una gran discrepancia en cuanto a la verdadera naturaleza del impuesto, ya que su base imponible no se limita al valor añadido, sino que recae sobre el total de los ingresos. Se puede argumentar que el impuesto sí considera, en cierta medida, la capacidad económica de los contribuyentes, lo que le confiere características de impuesto directo. Esto se evidencia en el hecho de que solo las compañías que alcanzan cierto volumen de negocio están sujetas al impuesto.

Esta clasificación del impuesto como indirecto, parece tener como objetivo gravar a las compañías no residentes que no cumplen con los requisitos del establecimiento permanente, buscando de esta manera conseguir gravar sus actividades en España. Sin

---

<sup>3</sup> Incluida en el paquete de propuestas de Directivas y Recomendación para alcanzar una imposición justa y eficaz de la economía digital presentadas el 21 de marzo de 2018.

embargo, esto plantea el dilema de que, al ser un impuesto indirecto, no está cubierto por los acuerdos de Doble Imposición (García-Herrera, 2019). Como resultado, las empresas extranjeras podrían enfrentarse a la doble tributación por los servicios digitales ofrecidos en España y luego por el beneficio obtenido de ellos en su jurisdicción de residencia. Este problema también afectaría a las empresas nacionales que cumplen los umbrales para estar sujetas al ISDSD, por ello resulta cuanto menos cuestionable esta calificación de indirecto, por parte del legislador.

También la naturaleza indirecta del impuesto plantea la posibilidad de que este se traslade al cliente final, de hecho, ya se han observado diversas empresas afectadas que han optado por aumentar sus precios. Esto pone en entredicho la efectividad de la iniciativa española, ya que podría no cumplir con el propósito para el que fue diseñada, siendo las empresas españolas que se anuncian en las plataformas digitales, e incluso los consumidores finales, quienes terminen asumiendo el coste del impuesto.

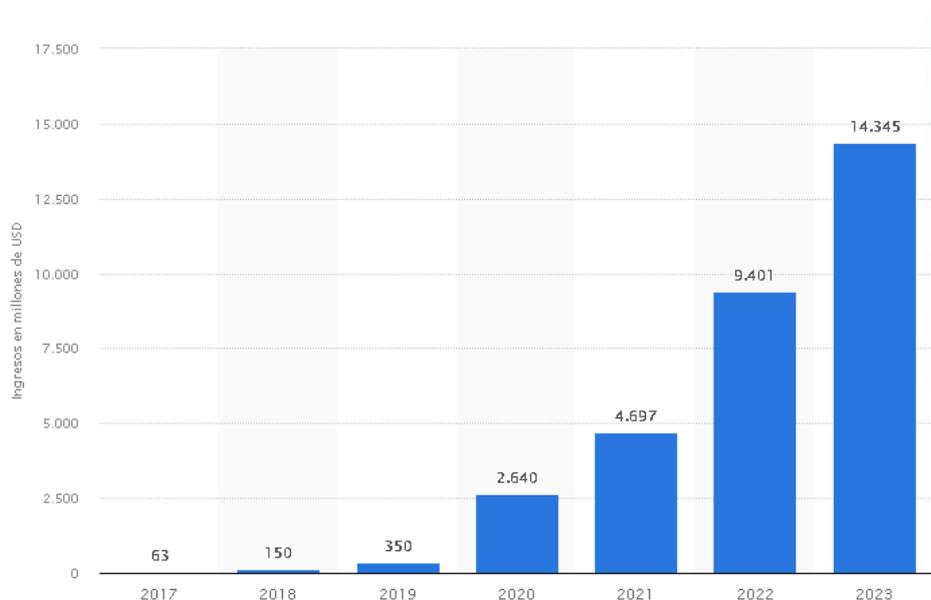
### **3.3 Hecho imponible**

La LISDSD, establece como actividades sujetas al impuesto aquellas relacionadas con "prestaciones de servicios digitales", en las que participen usuarios ubicados en territorio español (art. 5 LISDSD). Específicamente, se gravan tres tipos de servicios: la publicidad en línea, la intermediación en línea y la transmisión de datos.

En primer lugar, los servicios de publicidad en línea se definen como "*los consistentes en la inclusión en una interfaz digital, propia o de terceros, de publicidad dirigida a los usuarios de dicha interfaz*" (art. 4.6 LISDSD). Según esta definición, se gravan los servicios que presentan anuncios publicitarios personalizados dirigidos a usuarios específicos en función de sus características. Ejemplos claros de esto son los servicios ofrecidos por empresas como TikTok, que está creciendo exponencialmente en los últimos años.

## Gráfico 7

Ingresos de TikTok a nivel mundial entre 2017 y 2023



Fuente: Statista (2023).

Además, la LISDSD establece que, en casos donde la compañía que introduce la publicidad no sea la dueña de la interfaz digital, ésta será considerada como la prestadora del servicio de publicidad en línea. Esta disposición tiene como propósito abarcar situaciones en las que la propietaria de la interfaz delega la gestión de los espacios publicitarios de su sitio web a empresas tecnológicas, por no contar con la tecnología necesaria para optimizar la monetización de su propia interfaz.

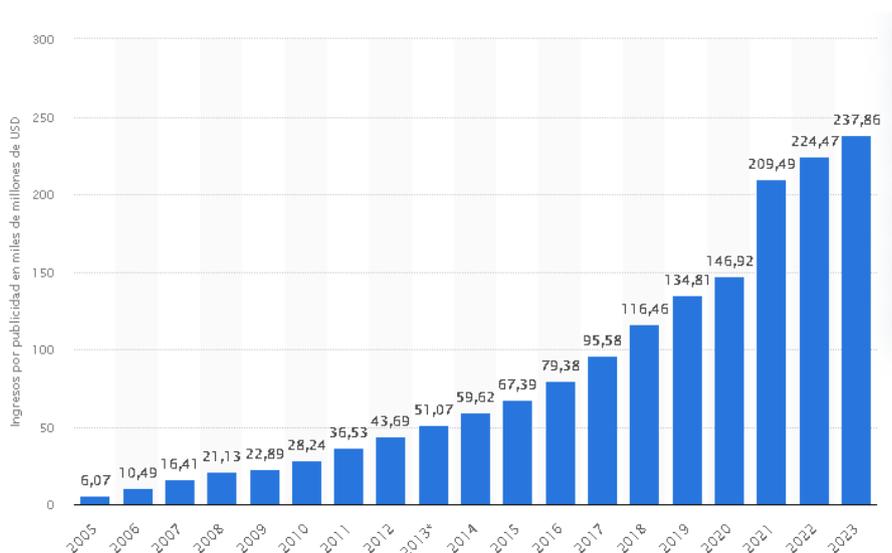
En segundo lugar, están los servicios de intermediación en línea que se definen como: *“Los de puesta a disposición de los usuarios de una interfaz digital multifacética (que permita interactuar con distintos usuarios de forma concurrente) que facilite la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios, o que les permita localizar a otros usuarios e interactuar con ellos”* (art. 4.7 LISDSD). Esta definición cubre una amplia gama de actividades realizadas por empresas como Globo, Wallapop, Vinted, Amazon, entre otras, que son reconocidas por facilitar la interacción y la transacción de bienes o servicios entre usuarios a través de plataformas digitales. No obstante, la primera parte de la definición plantea cierta ambigüedad y puede generar dudas sobre qué actividades están realmente sujetas al impuesto, especialmente en el caso

de las redes sociales. Uno de los casos de exención del impuesto se da cuando la única o principal finalidad de la intermediación en línea es proporcionar servicios de comunicación o suministrar contenidos digitales (art. 6 LISDSD). De esta manera, queda claro que servicios como los de WhatsApp o Telegram quedarían exentos de gravamen. Sin embargo, servicios como Snapchat o X se encuentran en una situación menos clara. Según la definición establecida, tanto Snapchat como X ofrecen una interfaz digital que permite a los usuarios encontrarse e interactuar. Mientras que Snapchat podría argumentar que su propósito principal es brindar servicios de comunicación, en el caso de X no está tan claro su encaje dentro de los supuestos de exención y podría verse afectado por el impuesto.

Finalmente, nos referimos a los servicios de transmisión de datos, los cuales engloban aquellas actividades en las que, además de transmitir datos, se ofrece una contraprestación, como la venta o cesión de los datos recopilados sobre los usuarios. Este aspecto tiene como objetivo gravar la generación de valor derivada de la venta de estos datos obtenidos de las actividades de los usuarios en las plataformas digitales (empresas como Google o Meta son ejemplos en este ámbito). Este concepto abarca una amplia variedad de empresas, ya que muchas recopilan datos a través de diferentes interfaces, como aplicaciones, páginas web, cookies y programas, entre otros. Estos datos tienen un alto valor en el mercado y pueden ser objeto de venta o cesión, lo cual justifica su inclusión dentro del ámbito de aplicación del impuesto, esto se puede observar en el gráfico 7, que muestra la evolución de los ingresos obtenidos por Google desde 2005 hasta 2023, pasando de 6 mil millones de dólares a 237 mil millones de dólares.

## Gráfico 8

Ingresos totales por publicidad de Google a nivel mundial desde 2006 hasta 2023



Fuente: Statista (2023).

### 3.4 Lugar de realización del hecho

La LISDSD, establece que la prestación de servicios digitales se entenderá realizada en el territorio de aplicación del impuesto si al menos uno de los usuarios participantes se encuentra en territorio español, sin importar si han pagado alguna contraprestación que genere ingresos derivados del servicio (art. 7.1 LISDSD). De esta forma, los usuarios son considerados el nexo entre el hecho imponible y el territorio donde se aplica el tributo. También se detalla en qué circunstancias se considera que un usuario se encuentra en el territorio de aplicación para cada tipo de servicio digital gravado (art. 7.2 LISDSD):

En el caso de los servicios de publicidad en línea, se establece que un usuario se encuentra en el territorio de aplicación cuando la publicidad aparece en su dispositivo mientras este se encuentra en dicho territorio, pero en lo que respecta a los servicios de intermediación en línea, se realizan dos distinciones:

- 1) Si el servicio implica la facilitación de la entrega de bienes o servicios entre usuarios, se considera que se lleva a cabo en territorio español cuando la transacción final se

realiza a través de la interfaz digital de un dispositivo ubicado en el territorio de aplicación en el momento de la conclusión de la operación. Por ejemplo, en el caso de alquiler de un apartamento turístico a través de Airbnb, el servicio se considerará prestado en España y estará sujeto al impuesto si, al momento de finalizar el acuerdo, uno de los dispositivos utilizados para la transacción se encuentra en España (ya sea del arrendador, arrendatario o ambos), sin importar otros aspectos del servicio.

- 2) En los demás casos, cuando no implican intercambio o facilitación de bienes o servicios entre usuarios, se considera que el usuario se encuentra en el territorio de aplicación si la cuenta que le permite acceder a la interfaz se ha creado en un dispositivo situado en dicho territorio en el momento de la apertura. Este criterio de territorialidad, basado en el momento de apertura de la cuenta en la interfaz digital, parece ser insuficiente para determinar si el hecho imponible se realiza en el territorio de aplicación. Al vincularlo únicamente con el momento de apertura de la cuenta y no con la prestación real del servicio, existe el riesgo de gravar servicios que se estén llevando a cabo en otros países. Por ejemplo, si un usuario abre una cuenta en España en una interfaz de intermediación en línea y luego utiliza esa interfaz en otro país, los beneficios derivados de esa operación estarían sujetos a impuestos en España, lo cual carece de lógica según los objetivos establecidos (Pérez, 2023).

En el caso de los servicios de transmisión de datos, se considera que los datos transmitidos por un usuario a través de una interfaz digital están sujetos al impuesto si el dispositivo utilizado para generar los datos se encuentra en el territorio de aplicación en el momento de la transmisión. La problemática de esta delimitación del lugar reside en la precisa determinación de la ubicación del usuario o su dispositivo. De acuerdo con la normativa, la ubicación del dispositivo de un usuario se establece a través de la dirección IP, a menos que existan pruebas admisibles que indiquen lo contrario. No obstante, esto plantea diversas incógnitas, debido a que a pesar de que la dirección IP es el método más común y accesible para determinar la ubicación de un usuario en la red, no siempre es infalible. Existen maneras de ocultar o falsificar la dirección IP, así como casos en los que esta no coincide con la ubicación real del usuario. Un ejemplo común es cuando los usuarios utilizan redes

privadas virtuales (VPN), las cuales pueden alterar la ubicación de la dirección IP mediante servidores de la VPN en lugar de la ubicación real del dispositivo. Aunque muchas personas emplean las VPN para evadir restricciones geográficas o aumentar la seguridad en línea, también son habituales en entornos laborales, donde permiten a los empleados acceder de forma remota y segura a redes privadas de la empresa (Li, 2021). Dado que el uso de VPN se ha extendido cada vez más, es factible que la dirección IP no refleje con exactitud la ubicación real del usuario en ciertos casos, lo que puede plantear desafíos para determinar la aplicación de impuestos en servicios digitales.

Frente a esta situación, surge un debate sobre quién debe asumir la responsabilidad de identificar y localizar a los usuarios que utilizan métodos para ocultar o manipular la ubicación IP de sus dispositivos. La LISDSD, carga la responsabilidad en el contribuyente, quien debe contar con los recursos necesarios para determinar adecuadamente el hecho imponible (art. 13 LISDSD). No obstante, también establece que la ubicación del usuario se determina principalmente a través de la dirección IP, a menos que se demuestre lo contrario mediante otros medios válidos (art. 7 LISDSD). Por lo tanto, se parte del supuesto de que la ubicación del usuario corresponde a la dirección IP de la VPN, y la carga de la prueba para contradecir esta ubicación recae en quien la impugne, ya que el uso de otros métodos para determinar la ubicación exacta no se considera una obligación legal (Uría, 2021). Como resultado, las empresas se enfrentan a un alto costo económico y técnico para implementar los sistemas y medidas necesarios que les permitan cumplir con los requisitos establecidos por la ley.

### **3.5 Sujeto pasivo**

El ISDSD, como se ha mencionado, parece que se ha configurado como un impuesto real, lo que implica que su base imponible se fundamenta en el presupuesto objetivo, donde el elemento subjetivo de la relación jurídica, es decir, el sujeto pasivo, se vuelve secundario. Se parte de la base de que el ISDSD surge en un contexto en el que los Estados de origen buscan cambiar las reglas actuales de distribución de la soberanía fiscal para poder gravar las operaciones digitales realizadas en su territorio. Esto influye en el diseño del ISDSD, que concibe la condición de contribuyente de manera independiente del criterio tradicional de

residencia fiscal. Según la Ley General Tributaria (LGT), el sujeto pasivo es la persona obligada a cumplir con la obligación tributaria principal, lo cual puede determinarse mediante diversas figuras tributarias (art. 36 LGT). En el caso del ISDSD, la figura elegida por el legislador es la de contribuyente, definido como aquel que realiza el hecho imponible (art. 8 del ISDSD).

La Ley del LISDSD establece que se limita la aplicación del ISDSD a personas jurídicas, excluyendo a personas físicas y a entidades como herencias yacentes, comunidades de bienes y otras entidades sin personalidad jurídica, este enfoque de sujeción se califica como cualitativo (Cazorla, 2021).

De acuerdo con Pérez (2023) la exclusión de las personas físicas del impuesto plantea dudas, aunque el ISDSD se enfoca en gravar las operaciones digitales de las multinacionales que lideran la economía digital, es poco probable que una persona física realice operaciones digitales por encima de los 3 millones de euros anuales y tenga una facturación superior a los 750 millones de euros, los dos umbrales que se establecen para estar sujeto al impuesto. Por lo tanto, este criterio cualitativo de selección puede tener poca relevancia en la práctica, debido a que la determinación de quién es sujeto pasivo del ISDSD se basa en los dos umbrales cuantitativos mencionados.

El propósito de establecer un límite de ingresos mundiales superiores a los 750 millones de euros es que sean las grandes multinacionales las empresas afectadas por el impuesto. Por otro lado, el hecho de excluir a las PYMES y empresas emergentes de la imposición por el ISDSD, evidencia que el umbral establecido es un método selectivo para identificar quién es el contribuyente, lo que plantea la posibilidad de que se trate de una ayuda estatal en el ámbito comunitario, lo cual puede afectar la competencia. Este umbral de 750 millones se basa en los ingresos totales de la entidad, ya que la LISDSD no especifica que la sociedad (o el grupo) deba generar un Importe Neto de la Cifra de Negocios (INCN) superior a los 750 millones de euros en territorio español para estar sujeta al ISDSD, a diferencia del segundo umbral de 3 millones de euros que sí hace esta distinción al limitar el cálculo de los ingresos digitales al Total de Actividades Imponibles (TAI).

El umbral de 3 millones de euros anuales hace referencia al concepto de "huella digital significativa"<sup>4</sup> (OCDE, 2013), la existencia de este umbral es adecuada, necesaria y proporcional para gravar la economía digitalizada. Su propósito es gravar a las empresas tecnológicas que prestan servicios digitales de manera habitual y significativa, debido a que no resulta deseable que una entidad que presta un servicio digital de manera accesoria e insignificante respecto de su actividad económica principal esté sujeta al ISDSD, al menos en los términos en que está establecido actualmente.

El límite para estar sujeto al ISDSD se establece en 3 millones de euros en España, uno de los límites más estrictos a nivel mundial, pero en otros países tienen umbrales diferentes: Italia en 5,5 millones de euros, Turquía en 20 millones de euros, Francia y Austria en 25 millones de euros. Estas diferencias se deben al fracaso en la implementación de un impuesto digital europeo como una respuesta armonizada, lo que ha llevado a la fragmentación del impuesto digital en la UE a través de medidas unilaterales adoptadas por cada Estado. Por lo tanto, el importe del umbral depende de la voluntad recaudatoria de cada Estado, a pesar de estas divergencias, las diferentes iniciativas son plenamente consistentes con la autonomía legislativa de cada Estado para aprobar su propio impuesto digital y tomar decisiones de política legislativa.

### **3.6 Base imponible y cuota íntegra**

La Base Imponible (BI) estará compuesta por el importe neto de la cifra de negocios obtenidos por el contribuyente por cada una de las prestaciones de servicios digitales sujetos a gravamen en el ámbito territorial correspondiente, excluyendo el IVA y otros impuestos similares. Para determinar la parte correspondiente de los ingresos obtenidos en España, el cálculo se realiza de la siguiente manera<sup>5</sup>:

- 1) Servicios de publicidad en línea: la BI se determinará al multiplicar los ingresos totales obtenidos por la proporción que representa el número de veces que la

---

<sup>4</sup> Se considera que existe una "huella digital significativa" en España si el negocio realizado consiste, en todo o en parte, en la prestación de servicios digitales a través de una interfaz digital y se encuentra en los umbrales establecidas en la LISDSD.

<sup>5</sup> Artículo 10 de la Ley 4/2020, de 15 de octubre.

publicidad aparece en dispositivos ubicados en el territorio de aplicación, dividido por el número total de veces que la publicidad aparece en cualquier dispositivo, sin importar su ubicación.

- 2) Servicios de intermediación en línea que faciliten la entrega de bienes o servicios entre los usuarios: la BI se calculará multiplicando los ingresos totales obtenidos por la proporción que representa el número de usuarios ubicados en territorio español, dividido por el número total de usuarios que participan en ese servicio, independientemente de su ubicación.
- 3) Servicios de intermediación en línea, donde no haya entrega de bienes o servicios subyacentes: la BI se establecerá según el total de ingresos derivados directamente de los usuarios cuyas cuentas se hayan abierto utilizando un dispositivo que esté en el territorio de aplicación en el momento de la apertura de la cuenta, sin importar el momento temporal en que se abrió la cuenta.
- 4) Servicios de transmisión de datos: la BI multiplicando los ingresos totales obtenidos por la proporción que representa el número de usuarios que hayan generado esos datos en el territorio de aplicación, dividido por el número total de usuarios que hayan generado esos datos, independientemente de su ubicación. Al igual que en el caso anterior, no se tomará en cuenta el momento en que los datos fueron generados.

Por lo que respecta al cálculo de la cuota íntegra del ISDSD, se utiliza un tipo impositivo del 3% aplicado a la BI.

### **3.7 El Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales y el Impuesto de Sociedades**

Por último, creo que es necesario hacer mención al hecho de que el ISDSD coexiste en el marco legal junto con el IS: mientras que el IS grava las ganancias obtenidas por las entidades jurídicas durante un ejercicio económico, incluyendo los ingresos derivados de la

prestación de servicios digitales, el ISDSD se aplica específicamente a ciertos ingresos generados por servicios digitales.

Aunque las propuestas europeas contemplan la posibilidad de deducir el impuesto digital pagado en el IS, la legislación española no otorga este derecho a los contribuyentes del ISDSD. En este sentido, Macarro (2020), ante la posibilidad de una doble imposición, sugiere que ambos impuestos son compatibles debido a que gravan diferentes aspectos de la capacidad económica. En el caso del IS, se gravan los ingresos obtenidos por la prestación de servicios digitales, mientras que en el ISDSD los ingresos de ciertos servicios digitales constituyen la Base Imponible. Aunque ambos impuestos consideran los ingresos de actividades digitales, en el IS se restan los gastos para calcular la BI, mientras que en el ISDSD estos ingresos son la Base Imponible en sí misma.

Además, el ISDSD se centra en gravar la "monetización" de los datos de los usuarios realizada por la interfaz digital antes de ofrecer el servicio digital, lo cual difiere del objetivo del IS de gravar las ganancias de la entidad. Por lo tanto, aunque ambos impuestos consideran ingresos derivados de servicios digitales, no se observa una doble imposición entre el ISDSD y el IS debido a que gravan diferentes aspectos de la actividad económica.

### **3.8 Impacto recaudatorio del impuesto sobre determinados servicios digitales**

#### *3.8.1 Previsión de ingresos*

Según un estudio previo de la Comisión Europea (2018), la implementación de un nuevo impuesto sobre los servicios digitales en España podría generar una recaudación de 600 millones de euros en el año 2018, tomando como base el peso de España en el PIB europeo, que representaba en ese momento un 7,5%. No obstante, según cálculos del Ministerio de Hacienda (2018), el peso de España en indicadores como la participación en redes sociales, la búsqueda de información para la compra de bienes y servicios, y la búsqueda de información para viajes y alojamientos, asciende al 9,1% del total de la Unión Europea. Aplicando este porcentaje, la estimación se elevaría a 728 millones de euros. Además, como se ha comentado anteriormente, la normativa española establece umbrales de tributación más estrictos en comparación con otros países. Esto tiene como objetivo ampliar

significativamente el número de contribuyentes en nuestro país, con esta modificación, la estimación aumentaba a 968 millones de euros.

Debido al fuerte crecimiento de los ingresos por publicidad en línea, los servicios de intermediación prestados por plataformas y el tráfico de datos en Internet, y al umbral establecido, el Ministerio de Hacienda (2018), sugirió una tasa de actualización anual de las cifras muy alta, varias veces superior a la evolución del PIB nominal, lo que permite estimar el impacto recaudatorio total entre 1.065 y 1.258 millones de euros. Por consiguiente, en términos anuales, se estimaba que el impacto recaudatorio total del nuevo impuesto se sitúe alrededor de 1.200 millones de euros. De acuerdo con el Ministerio de Hacienda (2018) la AEAT ha realizado cálculos parciales basados en la información de la base de datos ORBIS<sup>6</sup>, enfocados en distintos perfiles empresariales. Por ejemplo, para las empresas de telecomunicaciones, se estima que alrededor del 10% de sus operaciones podrían estar sujetas al impuesto, lo que resultaría en una recaudación aproximada de 100 millones de euros. Sin embargo, esta metodología no es fácilmente aplicable a otros sectores, no obstante, se presumía que el impacto del impuesto para las grandes multinacionales cuya actividad se centra en servicios digitales podría ser mucho mayor. Aunque no se pudiera confirmar con certeza la estimación previa de 1.200 millones de euros, se esperaba que la recaudación real del nuevo impuesto no difiriese significativamente de esa cifra.

En cuanto a las posibles cargas administrativas asociadas a esta ley, su cuantificación era complicada debido a la falta de información sobre el número potencial de contribuyentes. Sin embargo, se consideraba que serían mínimas, ya que afectarían principalmente a empresas multinacionales que ofrecen servicios digitales sujetos al impuesto. Además, el costo de cada liquidación sería bajo, ya que se realizarían principalmente de manera telemática.

### *3.8.2 Análisis de la recaudación*

---

<sup>6</sup> ORBIS es una base de datos financiera que contiene información estandarizada sobre más de 400 millones de empresas a nivel mundial. Proporciona indicadores financieros, calificaciones crediticias, datos del mercado bursátil, así como información detallada sobre directivos, contactos, patentes, investigaciones de mercado, entre otros aspectos relevantes.

A pesar de las expectativas optimistas, la realidad del ISDSD ha sido decepcionante en términos de recaudación. En su primer año de implementación, el ISDSD solo logró recaudar una fracción de lo esperado, con tan solo 166 millones de euros, muy por debajo de las estimaciones iniciales que apuntaban a más de 1000 millones de euros anuales. Este bajo rendimiento continuó en el segundo año, a pesar de un aumento del 67,4 % en la recaudación, donde solo se obtuvieron 278 millones de euros, aproximadamente un 23% de la cifra estimada.

### Gráfico 9

*Informe anual de recaudación AEAT*

Impuesto	2021	2022	Variación (%)
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	94.546	109.485	15,8
Impuesto sobre Sociedades	26.627	32.176	20,8
Impuesto sobre Servicios Digitales	166	278	67,4

*Fuente: AEAT (2023).*

Para poner esto en contexto, los ingresos del ISDSD palidecen en comparación con otros impuestos más tradicionales como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y el IS. Por ejemplo, el IRPF genera anualmente decenas de miles de millones de euros, siendo una de las principales fuentes de ingresos para el Estado español, con una recaudación que superó los 109 mil millones de euros en 2022. Similarmente, el Impuesto de Sociedades, aunque variable dependiendo del ciclo económico, también representa una porción significativa de los ingresos fiscales, recaudando alrededor de 32 mil millones de euros en el mismo año. En contraste, los ingresos del ISDSD son insignificantes, representando solo una pequeña fracción del total de ingresos fiscales del Estado, lo que subraya su limitado impacto en la financiación pública y la necesidad de revisar su estructura y alcance para mejorar su efectividad recaudatoria. Estos resultados han dejado claro que la estrategia unilateral de España para gravar los servicios digitales no ha tenido el impacto financiero esperado.

#### 4. CONCLUSIONES

La economía digital es una realidad omnipresente que ha transformado profundamente el panorama global, desde la forma en que se realizan las transacciones hasta la estructura de las empresas y los mercados. Su rápida expansión ha planteado numerosos desafíos para los sistemas fiscales tradicionales, que no estaban diseñados para enfrentar las complejidades de una economía en la que los activos intangibles y los datos juegan un papel central. A lo largo de este trabajo, se ha evidenciado que la fiscalización de la economía digital está lejos de ser perfecta. Los problemas derivados de la movilidad de los activos digitales, la posibilidad de reubicar funciones esenciales sin necesidad de una presencia física y la desconexión entre el lugar donde se genera el valor y donde se grava, han demostrado las limitaciones significativas de los sistemas tributarios actuales, las empresas pueden aprovechar lagunas normativas y diferencias entre jurisdicciones para minimizar su carga tributaria, exacerbando la erosión de las bases imponibles y trasladando beneficios a territorios con baja o nula tributación.

Este este trabajo se han analizado las diferentes medidas que se han tomado para combatir estos problemas, empezando por el Plan BEPS que surge como una respuesta a la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios por parte de empresas multinacionales a nivel global. Este plan ofrece un marco para enfrentar estas prácticas elusivas a través de una serie de acciones específicas que buscan cerrar las lagunas legales y mejorar la transparencia fiscal. Entre las medidas propuestas se incluyen la creación de reglas para evitar la deslocalización de beneficios a jurisdicciones con impuestos bajos o nulos, además, el plan BEPS promueve el intercambio automático de información entre las autoridades fiscales de diferentes países para detectar y disuadir la elusión fiscal.

Sin embargo, a pesar de las valiosas e innovadoras propuestas que ofrece el Plan BEPS, está lejos de ser una legislación global y adecuada para enfrentar los retos específicos de la economía digital. La falta de un enfoque homogéneo y vinculante a nivel internacional limita su efectividad. Muchos países no tienen la capacidad de implementar plenamente las recomendaciones de BEPS, lo que resulta en una aplicación desigual y, en muchos casos, insuficiente. La diversidad en la aplicación de estas medidas refleja una disparidad en los

compromisos y capacidades de los países para regular de manera efectiva la fiscalidad digital. La naturaleza voluntaria de las recomendaciones de BEPS también influye negativamente, al permitir que los países decidan en qué medida las adoptan, lo que conduce a una falta de uniformidad y a posibles lagunas que las empresas pueden explotar. Además, la rápida evolución de los modelos de negocio digitales plantea desafíos adicionales que el Plan BEPS, en su forma actual, no aborda completamente. Esto subraya la necesidad de continuar desarrollando y adaptando las políticas fiscales a nivel global, asegurando que sean capaces de responder a las complejidades y dinámicas de la economía digital contemporánea.

Por lo que respecta al contexto europeo, como se ha puesto de manifiesto en el análisis realizado, la UE ha realizado esfuerzos notables para regular la economía digital y mitigar la elusión fiscal a través de un enfoque integral y coordinado. Uno de los instrumentos clave en este esfuerzo es la Directiva ATAD, que establece un conjunto de normas contra las prácticas de elusión fiscal más comunes y perjudiciales. Esta directiva abarca una variedad de medidas, incluyendo la limitación de la deducibilidad de los intereses, la imposición de normas sobre la salida de activos, y la introducción de reglas de antiabuso general y normas específicas contra la elusión fiscal híbrida. Estas disposiciones buscan garantizar que las empresas paguen impuestos en los lugares donde se generan sus beneficios y no se aprovechen de las discrepancias entre las legislaciones fiscales de los distintos Estados miembros. Además, la UE ha implementado las normas CFC como parte de la ATAD, que obligan a las empresas matrices a incluir en su base imponible los beneficios de sus filiales en jurisdicciones de baja tributación, siempre que se cumplan ciertos criterios. Esta medida está diseñada para evitar que las empresas deslocalicen artificialmente sus beneficios a países con regímenes fiscales favorables, erosionando así la base imponible de los Estados miembros.

Por último, con relación al contexto español, la implementación del ISDSD, ha sido la medida más destacada, buscando gravar a las grandes empresas digitales que generan ingresos significativos a partir de ciertos servicios digitales en el país. Este impuesto se aplica a empresas con una facturación mundial superior a los 750 millones de euros y cuyos ingresos

en España superen los 3 millones de euros, abarcando actividades como la publicidad online, la intermediación digital y la venta de datos de usuarios.

Aunque el ISDSD representa un paso adelante en la fiscalización de la economía digital, su impacto recaudatorio ha sido limitado en comparación con las expectativas iniciales. En su primer año de implementación, el impuesto recaudó solo 166 millones de euros, una fracción de los más de 1.000 millones de euros anuales que se habían anticipado. A pesar de un aumento del 67,4 % en la recaudación en el segundo año, alcanzando los 278 millones de euros, esto sigue representando solo aproximadamente el 23% de la cifra estimada inicialmente. Estas cifras de recaudación ponen de manifiesto la necesidad de una revisión y posible ajuste en la estructura y aplicación del ISDSD para que pueda alcanzar los objetivos fiscales planteados. Entre los desafíos que enfrenta el impuesto se encuentran la dificultad de definir y rastrear con precisión las actividades gravables, la resistencia de las grandes empresas tecnológicas y la competencia fiscal con otros países que pueden ofrecer regímenes más favorables.

La limitada recaudación del ISDSD evidencia la importancia de una coordinación internacional en la fiscalización de la economía digital. Sin un consenso global y medidas coordinadas, las empresas digitales pueden aprovechar las discrepancias entre diferentes jurisdicciones para minimizar su carga fiscal. Por tanto, aunque el ISDSD, al igual que el resto de las medidas analizadas, es un paso en la dirección correcta, es fundamental seguir trabajando en la búsqueda de acuerdos internacionales que fortalezcan la capacidad de los países para gravar de manera justa y efectiva a las empresas que operan en la economía digital. En este contexto, se hace evidente la necesidad de promover el diálogo y la colaboración entre los actores relevantes, incluidos los gobiernos, las empresas y la sociedad civil, para diseñar un marco fiscal que promueva la equidad, la eficiencia y la sostenibilidad en la economía digital del siglo XXI. Es imperativo reconocer que la tributación desempeña un papel fundamental en la construcción y mantenimiento del estado del bienestar, y que aquellos que participan en la economía deben contribuir de manera justa y equitativa a través de un sistema fiscal que refleje los valores y las necesidades de la sociedad. En última instancia, el desafío reside en encontrar un equilibrio entre la necesidad

de recaudar ingresos fiscales y el fomento de la innovación y el crecimiento económico en el contexto de la economía digital en constante evolución.

## 5. BIBLIOGRAFÍA

AEAT. (2023). *Informe Anual de Recaudación Tributaria 2022*. Madrid: AEAT.  
[https://sede.agenciatributaria.gob.es/static\\_files/AEAT/Estudios/Estadisticas/Informes\\_Estadisticos/Informes\\_Anuales\\_de\\_Recaudacion\\_Tributaria/Ejercicio\\_2022/IART\\_22\\_es\\_es.pdf](https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/AEAT/Estudios/Estadisticas/Informes_Estadisticos/Informes_Anuales_de_Recaudacion_Tributaria/Ejercicio_2022/IART_22_es_es.pdf)

Almudí Cid, J. M.-B. (2022). *El tratado multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios*. Navarra: Aranzadi.

Byhovskaya, A. B. (2016). *¿Una nueva revolución industrial? : Economía digital y trabajo*. Madrid: Confederación Sindical de Comisiones Obreras.

Calderón Carrero, J. M. (2021). La Reforma Fiscal Global derivada del Proyecto OCDE/G20 BEPS 2.0: el «Blueprint» del Pilar 1. *Revista De Contabilidad Y Tributación*, (456), 53-100.

Cazorla González-Serrano, L. (2021). El nuevo impuesto sobre determinados servicios digitales. En C. Menor (Ed.), *Estudios en homenaje al profesor Luis María Cazorla Prieto* (Vol. 1, pp. 1053–1082). Navarra: Aranzadi.

Cisneros Canlla, E. D. (2017). *E-commerce : Comercio electrónico*. Barcelona: Marcombo.

CNMC. (6 de octubre de 2023). *El Comercio Electrónico en España*.  
<https://www.cnmc.es/prensa/ecommerce-1T23-20231006#:~:text=el%20a%C3%B1o%20anterior-,El%20comercio%20electr%C3%B3nico%20super%C3%B3%20en%20Espa%C3%B1a%20los%2019.000%20millones%20de,m%C3%A1s%20que%20el%20a%C3%B1o%20anterior>

Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy. (2014). *Report of the Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy*. Bruselas: European Comission.

European Comission. (13 de marzo de 2014). *Taxation and Customs Union*. [https://taxation-customs.ec.europa.eu/expert-group-taxation-digital-economy\\_en](https://taxation-customs.ec.europa.eu/expert-group-taxation-digital-economy_en)

European Comission. (2018). *Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence*. Bruselas: European Comission.

García-Herrera Blanco, C. (2019). El impuesto sobre determinados servicios digitales como opción para gravar la nueva economía digitalizada. En C. García Novoa (Ed.), *4ª Revolución industrial: Fiscalidad de la Sociedad Digital y Tecnológica en España y Latinoamérica* (pp. 112-129). Pamplona: Aranzadi.

Jiménez Vargas, P. J. (2023). *Comercio electrónico y economía digital : fiscalidad, retos y desafíos*. Pamplona: Aranzadi.

Lalanda, P. (9 de febrero de 2017). *Thinknomics*. <https://www.thinknomicsglobal.com/las-micromultinacionales-concepto/>

Li, H. (2021). *Co-governed Sovereignty Network Legal Basis and Its Prototype & Applications with MIN Architecture*. Singapur: Springer Nature Singapore.

Lugo Marín, J. J. (2015). *La Gerencia de la Calidad en la Economía Digital*. Madrid: Lulu.com.

Macarro Osuna, J. (2020). La compatibilidad del Impuesto sobre Servicios Digitales con los convenios de doble imposición a la luz del modelo OCDE. *Quincena Fiscal* , (6), 21-30.

Marcolin, L. S. (2016). *The Routine Content of Occupations: New Cross country Measures Based on PIAAC*. Paris: OECD Publishing.

- María Sánchez Sánchez, E. (2021). El impuesto sobre determinados servicios digitales y su encuadre en la fiscalidad internacional. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, (463), 1-26.
- Martín López, J. (2019). Del abuso a la planificación fiscal agresiva y «BEPS»: los nuevos paradigmas meta-jurídicos de la fiscalidad europea. En *Fiscalidad Internacional y Comunitaria* (pp. 15-38). Madrid: Dykinson.
- Ministerio de Hacienda. (2018). *Memoria del análisis del impacto normativo del anteproyecto de la ley xx/2018, de xx de xx, del impuesto sobre determinados servicios digitales*. Madrid: Secretaría de Estado de Hacienda.
- Nocete Correa, F. J. (2020). *La tributación de la economía digital en el contexto internacional, europeo y español*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- OCDE. (2013). *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*. Paris: OCDE.
- OCDE. (2014). *Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital*. Paris: OCDE. <https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf>
- OCDE. (2018). *Economic survey USA 2018*. Paris: OECD. doi:[https://doi.org/10.1787/eco\\_surveys-usa-2018-en](https://doi.org/10.1787/eco_surveys-usa-2018-en)
- OCDE. (2018). *Perspectivas de la OCDE sobre la Economía Digital 2017*. México: Asociación Mexicana de Internet.
- OCDE. (2018). *Tax Challenges Arising from Digitalisation*. París: OCDE.
- OCDE. (2021). *Tax Challenges Arising from Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*. Paris: OCDE. doi:<https://doi.org/10.1787/782bac33-en>
- Padilla Meléndez, A. (2001). *Las formas organizativas en la economía digital: de la estructura simple a la organización en red y virtual*. Madrid: RA-MA.

Pérez Merino, C. (2023). *Ámbito espacial y criterio de localización*. En C. Pérez Merino (Ed.), *El impuesto sobre determinados servicios digitales: la respuesta a la cuarta revolución industrial* (pp. 140-144). Valencia: Tirant lo Blanch.

Pérez Rodríguez, M. D. (2018). *Administración electrónica*. Málaga: Editorial ICB.

Ramos Prieto, J. (2017). *Erosión de la base imponible y traslado de beneficios: Estudios sobre el plan BEPS de la OCDE*. Navarra: Aranzadi.

Sánchez-Archidona Hidalgo, G. (2017). La economía digital y su influencia en el entorno post-BEPS. *Instituto de Estudios Fiscales*, (15), 131-140.

Sánchez-Archidona Hidalgo, G. (2020). *La tributación de los servicios digitales en la Unión Europea y España*. Navarra: Aranzadi.

Unión Europea. (25 de abril de 2002). *Europe 2002*. <https://eur-lex.europa.eu/ES/legal-content/summary/eeurope-2002.html>

Unión Europea. (3 de marzo de 2010). *Europa 2020: la estrategia de la Unión Europea para el crecimiento y la ocupación*. <https://eur-lex.europa.eu/ES/legal-content/summary/europe-2020-the-european-union-strategy-for-growth-and-employment.html>

Uria Menéndez. (2021). *Guía sobre el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales o el DST español*. Madrid: Uria Menéndez.

Zapata Palacios, L. (2016). *Industria de la comunicación y economía digital: guía básica del Dircom*. Barcelona: Editorial UOC.