

UNIVERSIDAD MIGUEL HERNÁNDEZ

FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES Y JURÍDICAS DE ELCHE

MÁSTER UNIVERSITARIO EN ASESORÍA FISCAL



TRABAJO FIN DE MÁSTER

**ANÁLISIS DEL IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS
SERVICIOS DIGITALES**

ALUMNA: PAULA MOLINA RUBIO

TUTORA: BEGOÑA PÉREZ BERNABEU

COTUTORA: EVA ALIAGA AGULLÓ

CURSO: 2019-2020

ÍNDICE:

CAPÍTULO 1. INTRODUCCIÓN	2
1.1.- INTRODUCCIÓN A LA INDUSTRIA DIGITAL	2
1.2.-LA INDUSTRIA DE LOS CONTENIDOS DIGITALES EN LA ECONOMÍA ESPAÑOLA	3
1.3.- INCIDENCIA DE LA INDUSTRIA DIGITAL EN EL SISTEMA TRIBUTARIO	5
1.4.- EXPERIENCIAS UNILATERALES	9
CAPÍTULO 2. LA OCDE Y LA UE ANTE LOS NUEVOS DESAFÍOS FISCALES.	13
2.1.- INTRODUCCIÓN	13
2.2.- EL PROYECTO BEPS DE LA OCDE	14
2.2.1. Introducción.	14
2.2.2. Estructura.	15
2.3.- LA FISCALIDAD DIGITAL. EL PILAR UNO Y PILAR DOS DE LA OCDE	20
2.4.- EL MERCADO ÚNICO DIGITAL DE LA UE	22
2.4.1. Introducción.	22
2.4.2. Propuestas de la UE.	23
CAPÍTULO 3: PROYECTO LEY DEL IMPUESTO SOBRE SERVICIOS DIGITALES	26
3.1.- INTRODUCCIÓN	26
3.2.- NATURALEZA Y OBJETO	27
3.3.- TERRITORIO DE APLICACIÓN DEL IMPUESTO Y CONEXIÓN	28
3.4.- CONTRIBUYENTES	29
3.5.- LA BASE IMPONIBLE	31
3.6.- SUPUESTOS DE NO SUJECCIÓN	34
3.7.- TIPO IMPOSITIVO	35
3.8.- DIFERENCIAS ENTRE EL PROYECTO ESPAÑOL Y LA PROPUESTA DIRECTIVA DE LA UE	36
3.9.- IMPACTO DEL ISD A CORTO PLAZO	37
CAPÍTULO 4. ADECUACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SERVICIOS DIGITALES A LAS AYUDAS ESTATALES (MENCIÓN AL CASO DE HUNGRÍA)	39
CAPÍTULO 5. CONCLUSIONES	41
BIBLIOGRAFÍA	45

CAPÍTULO 1. INTRODUCCIÓN

1.1.- INTRODUCCIÓN A LA INDUSTRIA DIGITAL

Podemos entender la industria digital como aquella actividad económica basada en el uso de internet y de las redes digitales, cuyo origen radica en el desarrollo de las nuevas TIC (Tecnologías de la Información y Comunicación) y que constituye un sector clave a nivel mundial, convirtiéndose en el motor de las economías más avanzadas y dando lugar a nuevos modelos de negocio innovadores que se basan en el uso y desarrollo de los elementos digitales.

En España, esta importancia ya fue reconocida por el Consejo de Ministros en 2013 al aprobar la conocida *Agenda Digital Española* cuyo objetivo principal es el de “impulsar la producción y distribución a través de internet de contenidos digitales”. Podríamos decir que la Agenda Digital es el sustento que necesita España para cumplir con el gran reto del desarrollo de un Mercado Único Digital, proyecto que fue impulsada por la Comisión Europea en el año 2015, cuyo propósito es el de lograr un mercado único de bienes y servicios, pero en el ámbito digital, mediante la eliminación de barreras reglamentarias.

Este tipo de comercio digital nos permite realizar compraventa de bienes y prestación de servicios por medios electrónicos. Precisamente, una de las diferencias más destacables con respecto al comercio tradicional es esa, que el contenido puede ser transferido a través de una infraestructura tecnológica, mientras que, en el comercio tradicional, la distribución se realiza únicamente a través de medios físicos.

De esta forma, podemos afirmar que el comercio digital posee un mayor potencial que el comercio tradicional puesto que supera una gran parte de los obstáculos que conlleva el segundo, tales como: reducción en los plazos de entrega, disminución de costes de transporte, ampliación del número de posibles clientes a los que se puede alcanzar, etc.

Por otra parte, y como consecuencia de su carácter transversal, se trata de una industria que afecta a todos los sectores económicos tales como el sector del turismo, banca, distribución e incluso otros sectores, aunque no de forma tan directa como los anteriores, como el sector de la publicidad, educación o seguridad. Por ello, la inversión en tecnología por parte de las empresas se está incrementando de forma exponencial ya que cada vez son más conscientes de los beneficios y las grandes mejoras de productividad que les proporciona aplicar las nuevas TICs y la digitalización a sus modelos de negocios. De hecho, para este 2020, se espera que el nivel de transformación digital de las empresas industriales españolas se incremente hasta el 19%, frente al 72% de las globales, según el nuevo informe de PwC.

Los beneficios que puede traer consigo la digitalización de las empresas son bastantes importantes, entre ellos podríamos destacar sobre todo la mayor competitividad dentro del mercado internacional. Sin embargo, también encontramos algunos obstáculos, principalmente las grandes inversiones financieras necesarias para poder digitalizar un negocio.

En el punto siguiente, se analizará más a fondo el impacto de la industria de contenidos digitales en España para hacer una primera aproximación a su importancia en la economía y, posteriormente, centrarnos en la incidencia de esta en nuestro sistema tributario.

1.2.-LA INDUSTRIA DE LOS CONTENIDOS DIGITALES EN LA ECONOMÍA ESPAÑOLA

La industria digital está consolidándose cada vez más en nuestro país, hasta el punto de que, por el momento, no pueda verse un límite en su expansión. De hecho, se espera que los próximos años sean el periodo de mayor crecimiento de la industria.

Desde el punto de vista de la **cifra de negocios**, la industria española de contenidos digitales experimentó un crecimiento del 16,4% en el año 2018, hasta alcanzar los 13.331 millones de euros, según la nueva edición del 'Informe anual del sector de los Contenidos Digitales en España', que publica el Observatorio Nacional

de las Telecomunicaciones y de la Sociedad de la Información (ONTSI). Además, destaca sobre todo al sector de “otros servicios de información” como el sector que más ha facturado en 2018, con un 252% más que el año anterior.

Destacamos las publicaciones digitales y la música digital como los sectores que mayor crecimiento han experimentado en su cifra de negocio, con un 74,3% y un 50,3%, respectivamente. No obstante, las actividades de programación y emisión de radio y televisión y las actividades cinematográficas, de video y de programas de televisión continúan abarcando la mayor cuota de mercado de la industria de los contenidos digitales, con el 35% y el 30% de la facturación digital, respectivamente.

Desde el punto de vista del **número de empresas**, el estudio indica que en 2018 se registraron un total de 10.035 compañías, lo que representa un incremento del 2,6% (la cifra más alta de los últimos años). Además, el **número de trabajadores** creció un 9,8%, hasta las 95.097 personas empleadas empleos, correspondiendo al negocio digital 35.155 empleados del total.

Desde el punto de vista de la **inversión**, la cifra de inversión total del sector de los contenidos digitales en España ha ido evolucionando de manera irregular a lo largo del tiempo. A partir de 2016 se produce una tendencia positiva, alcanzando en 2018 la cifra de 989 millones de euros, que supone un incremento en inversión digital del 51,5%.

Este gran incremento es debido principalmente al sector de las actividades cinematográficas, de video y de programas de televisión, situándose la cifra en 589 millones de euros (aumenta un 143,5% en 2018 con respecto a 2017). Crecen también las actividades relacionadas con la grabación de sonido y edición musical (20 millones de euros), así como las de programación y emisión de radio y televisión (233 millones de euros).

Por el contrario, podemos observar un claro descenso (por segundo año consecutivo) en las actividades de publicaciones, alcanzando la cifra de 129 millones de euros. Además, otros servicios de la información también se ven reducidos, alcanzando los 19 millones de euros.

1.3.- INCIDENCIA DE LA INDUSTRIA DIGITAL EN EL SISTEMA TRIBUTARIO

Ante el contexto económico analizado en puntos anteriores, podemos afirmar que los modelos de negocio tradicionales van perdiendo cada vez más importancia con respecto a los negocios digitales, ya que estos últimos presentan una serie de ventajas demasiado potentes como para poder competir contra ellos. Estas ventajas con las que cuentan las empresas de carácter digital les permiten poder tener precios más competitivos y grandes ahorros al evitar, por ejemplo, los transportes en la adquisición de bienes y servicios.

De esta forma, podemos distinguir entre dos modelos de negocio que, según ESCRIBANO (2019) son:

1. Los nuevos modelos de negocio que hacen referencia a las “**empresas puramente digitales**”, cuyas actividades se centran en la prestación de servicios de forma automatizada mediante un software. Ejemplos de estas empresas puramente digitales podrían ser las plataformas de búsqueda, almacenamiento en la nube, servicios de correo electrónico, mensajería instantánea, plataformas educativas, servicios de streaming, y en definitiva aquellas plataformas que se nutren de contenido de sus usuarios.

Por otra parte, también hace referencia a aquellas empresas dedicadas a las entregas de bienes digitales, es decir, aquellas que comercializan con productos que antiguamente solo podrían encontrarse en formato físico, pero que ahora también pueden comercializarse en formato intangible (videojuegos, música, películas, etc.).

2. Los **tradicionales modelos de negocio** que hacen referencia a aquellas empresas que como mucho hacen uso de las redes e internet como complemento a su negocio tradicional.

Volviendo a las ventajas mencionadas al principio de los negocios digitales con respecto a los tradicionales, los nuevos negocios digitales cuentan con un elemento

clave para la creación de valor: la información aportada por sus usuarios. Hablamos de aquellos datos aportados por los usuarios de los negocios digitales de manera voluntaria, para finalizar un proceso de compra o simplemente para poder acceder a la web.

Estos datos recogidos (edad, sexo, estado civil, etc.) sumándole el historial de navegación del usuario, proporciona una información sumamente valiosa para cualquier empresa, ya que les permite ofrecer publicidad personalizada a cada usuario (basada en sus gustos, preferencias y demás factores de índole personal). Sin embargo, podemos ir mucho más allá. La empresa recolectora de estos datos puede utilizarlos ella misma pero también puede venderlos a otras empresas (por ejemplo, empresas cuya actividad principal es la de analizar y estudiar datos).

Otra ventaja fundamental de las empresas puramente digitales con respecto a las tradicionales, derivada del carácter intangible de los bienes y servicios ofrecidos por estas, es la capacidad de poder ubicarse en cualquier lugar del mundo (con su respectiva jurisdicción). Por esta razón, este tipo de empresas siempre va a buscar, como es lógico, aquel lugar del mundo donde la carga tributaria a la que tengan que hacer frente sea la menor posible, ya que, en principio, la localización de sus clientes es indiferente para poder desarrollar su actividad (todo el proceso se realiza a través de medios digitales).

Dada esta situación, las empresas pueden hacer uso de una planificación fiscal, principalmente basada en la erosión de las bases imponibles de las distintas jurisdicciones donde realmente la empresa estuviera llevando a cabo la actividad económica.

Tanto la OCDE como la propia UE son conscientes de que las características de la economía digital facilitan a las empresas la puesta en práctica de la mencionada planificación fiscal, por lo que ambas instituciones están centrando todos sus esfuerzos en adaptar los tradicionales sistemas tributarios a las circunstancias actuales, con el fin de evitar este tipo de prácticas que no hacen más que perjudicar a la sociedad y, en definitiva, a la economía de los distintos Estados.

Tanto la OCDE como la UE han ido barajando distintas posibilidades de tributación que van desde adaptar los sistemas tributarios tradicionales hasta crear tributos específicos que graven este tipo de actividades digitales. Esta última opción, pareció ser la alternativa más viable, por lo que se empezó a trabajar en ello dando lugar a distintas propuestas que pretendían gravar la actividad comercial electrónica, intentando respetar siempre los principios tributarios de generalidad, suficiencia, neutralidad y simplicidad.

Sin embargo, crear un nuevo tributo a nivel internacional no es tan fácil, ya que, para empezar, requiere de un amplio consenso por parte de todos los Estados (debido al carácter global de la economía digital, si el acuerdo se realizara de manera unilateral, no sería eficaz). Además, conforme se va estudiando la posibilidad de crear el tributo, van surgiendo determinados problemas derivados, por ejemplo, del concepto de **establecimiento permanente**.

En nuestro ordenamiento jurídico, concretamente en el artículo 13. 1. a) del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (TRLIRNR) nos dice que “ *Se entenderá que una persona física o entidad opera mediante establecimiento permanente en territorio español cuando por cualquier título disponga en éste, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes. En particular, se entenderá que constituyen establecimiento permanente las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses.*”

Como vemos, el concepto tradicional de establecimiento permanente se basaba en la existencia de una sede de negocios como un lugar físico, el problema lo encontramos entonces con aquellas empresas cuya actividad es la de los servicios digitales, donde la determinación del establecimiento permanente no es tan sencilla ya

que no está tan claro que una página web o un servidor puedan considerarse establecimiento permanente (es decir, un lugar fijo de negocios). La OCDE en este aspecto aclara que una página web no puede considerarse como tal ya que está constituida por un software, mientras que un servidor sí que requiere de un hardware que necesita de un lugar físico para instalarse, por lo que este último sí que podría considerarse como establecimiento permanente.

En definitiva, los servicios digitales han supuesto una auténtica revolución en todos los ámbitos, hasta el punto de que los esquemas legales que veíamos usando tradicionalmente dejan de ser eficaces para la regulación de tales servicios.

Como consecuencia de lo anterior, se produce una disfunción del sistema tributario español ya que, a pesar de que se podrían gravar este tipo de servicios con los sistemas e impuestos tradicionales que disponemos, los tipos de gravamen que serían de aplicación no responderían a los principios de racionalidad, eficiencia y neutralidad por los que debiera regir un correcto régimen tributario.

Además, el carácter intangible que se da al comercializar estos servicios íntegramente en formato digital y por vía electrónica (sin necesidad de desplazamiento físico), hace necesario un tratamiento fiscal distinto al de aquellos bienes entregados físicamente.

Por ello, podemos numerar una serie de retos que la existencia de estos servicios digitales supone para el sistema tributario actual:

- Romper las fronteras y conseguir un carácter global: se trata de un reto originado principalmente por el carácter mundial que tiene este tipo de servicios y que hace que actuaciones unilaterales en materia fiscal sean ineficaces, por lo que requerirá de una intervención global.
- Acabar con su carácter anónimo: una de las principales características de estas operaciones, que a su vez es otro de los grandes retos, es la dificultad de identificar a las personas que participan en ellas, ya que las operaciones pueden

verse camufladas por sistemas de seguridad o incluso hacerse desde partes remotas del mundo que no cuentan con herramientas de investigación.

- Ausencia de intermediarios y de organismos que ejerzan control sobre este tipo de actividades: lo que provoca una escasez de información a la hora de conseguir datos que, a su vez, ocasiona que el legislador deba regular estas operaciones sin poder evaluar las consecuencias reales a la hora de adoptar una política tributaria u otra.

Todavía no existe una decisión consensuada internacionalmente sobre cómo actuar ante los retos mencionados anteriormente. De hecho, todavía nos encontramos ante la fase de nacimiento de este tipo de servicios (que además están en constante evolución y desarrollo) y ya han aparecido los primeros problemas desde el punto de vista tributario que, lejos de solucionarse, se encuentran todavía en periodo de formulación de posibles futuras medidas tributarias.

Podemos destacar, entre otros, el problema que se tiene debido a la dificultad de calificación tanto de las rentas obtenidas como del tipo de operación que se está llevando a cabo. También, derivado del entorno telemático, la dificultad a la hora de determinar el lugar en el que se están realizando las distintas actividades. Y, por supuesto, la lucha contra el fraude en este tipo de operaciones.

Sin embargo, si que se han propuesto diversas soluciones que a lo largo de los siguientes puntos se irán analizando. Veremos como la OCDE y la UE están actuando ante estos desafíos fiscales, así como también, estudiaremos algunas experiencias unilaterales.

1.4.- EXPERIENCIAS UNILATERALES

Para poder hacer frente a los distintos desafíos fiscales que generan la prestación de servicios digitales, y a la espera de que exista un consenso mundial, países de todo el mundo han ido adoptado medidas provisionales que les permitan actuar en este ámbito.

A continuación, se mencionarán algunas de estas medidas unilaterales que se han adoptado en algunos países:

Imagen 1: Experiencias Unilaterales



FUENTE: Elaboración propia

INDIA:

En India se han implementado diversas medidas, entre las que podemos destacar aquellas destinadas a resolver el problema con respecto a la definición de establecimiento permanente, para lo cual introdujo el término de “presencia económica significativa”, definiendo un umbral en el que se tiene en cuenta los ingresos locales o número de usuarios locales, que permite gravar los beneficios de una empresa no residente sobre un base (sin tener en cuenta el nivel de presencia física de dicha empresa).

Por otra parte, en 2016 se introdujo el conocido como “*India’s Equalisation Levy*” (Impuesto de Igualación Indio), cuya intención es la de gravar las transacciones digitales.

Se trata de un impuesto directo, con un cargo del 6%, aplicable a los servicios de publicidad en línea por parte de los no residentes. Sus condiciones de aplicación son las siguientes: el pago debe hacerse a un proveedor de servicios no residente y el pago

anual realizado a un proveedor de servicios debe exceder 1,00,000 de rupias en un año financiero.

MÉXICO:

A partir de julio de 2020, comenzarán a aplicarse en México nuevas medidas fiscales, entre las que se encuentran aquellas que pretenden que las plataformas retengan a las personas que reciban los servicios suministrados en el impuesto sobre la Renta (ISR) y el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). Para el ISR se aplicará una tasa de retención de entre el 3% y 9% (dependiendo de los ingresos del trabajador) y en el caso del IVA se aplicaría una tasa reducida del 8%.

Concretamente, como medidas para aquellos servicios proporcionados de carácter digital, se pretende que siempre que el prestador del servicio sea un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en territorio nacional, éste pueda pagar el impuesto considerando solamente el valor de la contraprestación percibida e informada al SAT (Servicio de Administración Tributaria).

FRANCIA:

En Francia se ha definido un impuesto conocido como “Tasa GAFA” dirigido fundamentalmente a los grandes gigantes digitales como Google, Apple, Facebook y Amazon, que gravará en un 3% la cifra de negocio los ingresos de las empresas de servicios que facturen al menos 25 millones de euros en el país, y más de 750 millones a nivel mundial.

ITALIA:

En Italia encontramos el conocido “Impuesto Web” que se aplicará exclusivamente a transacciones digitales de empresa a empresa, y en el que se impondrá una tasa del 3% sobre el valor y solo para aquellos operadores que realicen más de 3000 transacciones al año. La obligación de retener y el pago a la administración, recae sobre el comprador, lo que genera controversia respecto a si se trata de un impuesto directo o indirecto.

Además, también se establece una nueva definición de establecimiento permanente, y ahora no se requiere la presencia física de una entidad extranjera en Italia. Con la nueva ley, bastará con una presencia económica significativa y continua en Italia.

REINO UNIDO:

La Hacienda Británica ha establecido un impuesto a los servicios digitales que entrará en vigor a partir de abril de 2020. El impuesto gravará aquellas empresas de motores de búsqueda, redes sociales o de venta online, que facturen al menos 25 millones de euros en el país, y más de 500 millones a nivel mundial. El impuesto se fija en un tipo del 2%.

LATINOAMÉRICA:

Hay determinado países que llevan a cabo la recaudación a través de las tarjetas de crédito, como es el caso de Colombia y Argentina con unas tasas del 19% y 21% respectivamente.

ESPAÑA:

El Consejo de Ministros aprobó el Proyecto Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, cuyo objetivo es adaptar la tributación a los nuevos modelos de negocio digital. A la espera de conseguir un consenso en el ámbito internacional, se debe avanzar a nivel nacional por lo que el impuesto se aplicaría y, una vez alcanzado el acuerdo internacional, se adaptaría a la legislación del tributo consensuado.

En los siguientes capítulos analizaremos más detenidamente el presente impuesto, así como también estudiaremos el camino hacia la consolidación de un tributo único e internacional, con las propuestas de la OCDE y la UE.

CAPÍTULO 2. LA OCDE Y LA UE ANTE LOS NUEVOS DESAFÍOS FISCALES.

2.1.- INTRODUCCIÓN

Tanto la OCDE como la Unión Europea han ido estableciendo una serie de criterios con el objetivo de que el comercio electrónico se desarrolle de la forma más adecuada, evitando la clara discriminación existente que hay entre las transacciones del comercio electrónico y las del comercio tradicional.

Sin embargo, a pesar de los esfuerzos realizados, las medidas contempladas y las adaptaciones que han ido surgiendo de los sistemas tributarios no han sido suficientes, ya que en la actualidad continuamos observando un gran fraude fiscal asociado al comercio de servicios digitales. La causa principal de esta problemática fiscal radica en las características que posee la economía digital, una economía muy internacionalizada (ya que utilizando una simple página web se puede llegar a clientes de todo el mundo) y con bienes intangibles (que hacen que la transmisión de lo mismo sea de lo más sencilla al no existir ninguna barrera física) y unos agentes económicos (empresas) con un alto grado de deslocalización geográfica. Estas características, dificultan la determinación para las autoridades tributarias tanto del estado de donde se origina la renta como de la fuente de la que parte la misma.

Consecuencia de lo anterior es la repercusión negativa en la economía de los Estados, que ven como sus arcas públicas se ven afectadas al no ingresar lo que realmente correspondería con respecto a estos servicios digitales. Por todo ello, la OCDE y la UE luchan en la actualidad contra el fraude fiscal de la economía digital, haciendo hincapié sobre todo en la jurisdicción tributaria idónea a aplicar para regular la misma.

Ambas organizaciones, han ido proponiendo una serie de medidas/soluciones que tienen como objetivo acabar con esta problemática. A continuación, analizaremos más a fondo las medidas propuestas por cada una de estas organizaciones internacionales.

2.2.- EL PROYECTO BEPS DE LA OCDE

2.2.1. Introducción.

Tal y como se ha comentado anteriormente, el gran trabajo de los organismos internacionales radica en el desarrollo de medidas tributarias eficaces para evitar situaciones no deseadas que pueden afectar no solo al Estado, si no también a empresas de todo el mundo.

De esta manera, la OCDE puso en marcha una comisión y un grupo de expertos que tenían como objetivo principal el estudio y análisis de distintas posibilidades para adecuar la norma tributaria a las características propias de la economía digital, haciendo hincapié sobretodo en la lucha contra la erosión de las bases imponibles y en la lucha contra el traslado de los beneficios empresariales hacia territorios que cuentan con una menor tributación.

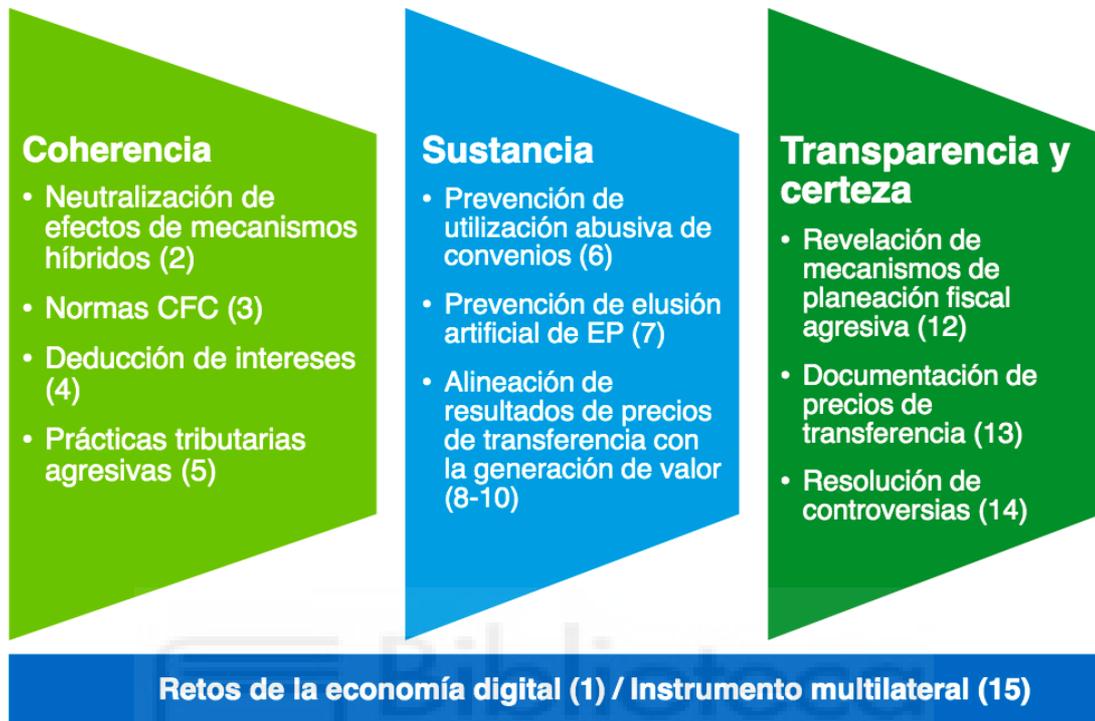
Así, en julio de 2013 la OCDE puso en marcha un plan de acción integral que tenía como objetivo principal asegurar que los beneficios tributaran en aquel territorio en el que la actividad económica fuera efectivamente desarrollada y donde la misma hubiera generado valor. De esta manera, se pretendía evitar algunas de las estrategias dañinas llevadas a cabo por grandes empresas que, aprovechándose de los desajustes fiscales, trasladaban sus beneficios de manera artificiosa hacia territorios de nula o baja tributación, sin tributar donde realmente les correspondería.

Este plan es el denominado “*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*”, que podría traducirse como “erosión de las bases fiscales y cambio de beneficios, de unas soberanías fiscales a otras” también conocido como el “Plan BEPS”.

Dicho Plan, determina los principales problemas de BEPS que hay que enfrentar, estableciendo, además, las operaciones necesarias para paliar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

2.2.2. Estructura.

Imagen 2.: El Proyecto BEPS-Estructura.



FUENTE: Nuevas directrices BEPS (OCDE). Deloitte.

El Plan BEPS está formado por 15 acciones que podríamos resumir de la siguiente manera:

- **Acción 1: Abordar los retos de la economía digital para la imposición.** Se trata de una acción que intenta buscar posibles soluciones a la dificultad de determinar la jurisdicción bajo la que tiene lugar la creación de valor o prestaciones de servicios digitales.

El problema se da en la cadena de valor de las empresas dedicadas a la economía digital, que cuentan con una gran flexibilidad a la hora de configurar geográficamente sus actividades, concentrando funciones de producción digital (software, infraestructura, contenidos) en aquellas jurisdicciones más convenientes en cuanto a capacitación técnica y coste, y concentrando el resto de

las actividades en jurisdicciones distintas. De esta forma, las empresas dedicadas a las actividades de la economía digital pueden presentar cadenas de valor cuyos ingresos son generados en jurisdicciones con poca presencia física, aunque distintas de aquellas en las que se realizan ventas. De este modo, las (personal, instalaciones y activos) mientras que en otras jurisdicciones concentran las funciones de producción (personal y activos).

Por tanto, dichas empresas logran generar valor con una presencia física reducida que resulta desproporcionada con los ingresos generados en la jurisdicción de la fuente de éstos

El proyecto BEPS considera, por tanto, la adopción de un concepto de “presencia económica significativa”, valorando factores como: dominio local, transacciones realizadas en el país, número de usuarios, suscripción de contratos de modo online, etc.)

- **Acción 2: Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos.** Busca acabar con los efectos derivados de que el régimen fiscal aplicable a una entidad explote las diferencias entre dos o más jurisdicciones.
- **Acción 3: Refuerzo de la normativa sobre CFC.** Nace por el riesgo de que un contribuyente, con participación mayoritaria en una compañía y residente en una jurisdicción diferente a la suya, aproveche para deslocalizar las rentas hacia la jurisdicción de la entidad que controla o a una 3^o -a través de filiales- por disfrutar de una tributación más baja o incluso nula.

El proyecto nos ofrece tres enfoques distintos para aplicar las normas (los Estados pueden elegir uno o combinarlos): el enfoque de lista (clasificando las rentas en distintas categorías), enfoque de sustancia (comprobar si la renta obtenida por la sociedad controlada deriva o no de su actividad económica) y el enfoque de la remuneración excesiva de capital sobre la sociedad controlada.

- **Acción 4: Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros.** Elaborando de un catálogo de buenas prácticas con las normas necesarias para abordar este supuesto.

- **Acción 5: Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia.** Afrontándolo a través del denominado “mecanismo del nexo” de forma que, un régimen fiscal preferencial, sería admisible siempre y cuando, requiriese la realización de actividades sustanciales por parte de la entidad. Entendiéndose por actividades sustanciales aquellas actividades fundamentales realizadas por el contribuyente que colaboran en la generación de renta. Esta acción sobre los regímenes fiscales preferenciales se centra sobre todo en el ámbito de la propiedad intelectual.
- **Acción 6: Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales.** Esta acción puede deberse sobre todo al conocido “Treaty shopping”, que consiste en la aplicación abusiva de convenios y que se produce cuando residentes de un tercer Estado crean una entidad jurídica en uno de los Estados contratantes, obteniendo unos beneficios fiscales que no podrían obtener actuando de manera directa entre ellos.

Con la Acción 6, se proponen una serie de recomendaciones para los Estados acerca de la eliminación de normativa interna de beneficios que permitan el uso de un convenio de forma inadecuada.

Imagen 3.: Propósito de la Acción 6.



FUENTE: Nuevas directrices BEPS (OCDE). Deloitte.

- **Acción 7: Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente (EP).** Esta acción surge por la necesidad de definir claramente cuándo existe o no un establecimiento permanente. De esta forma, se conseguiría acabar con aquellas empresas que venden bienes de su propiedad en un determinado país (normalmente de imposición elevada) a través de una filial local de la empresa, con el objetivo de obtener un gravamen menor sobre esos beneficios obtenidos que si se hubiese empleado un distribuidor local.

- **Acciones 8-10: Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor.** Lo que buscan estas acciones es garantizar que las transacciones que se realicen entre empresas vinculadas se valoren como si se trataran de empresas independientes, para evitar aquellos casos en los que se atribuyen beneficios entre entidades de un mismo grupo que no están alineados con la actividad económica que genera tales beneficios. En definitiva, busca alinear la creación de valor, riesgos y capital con los precios de transferencia

- **Acción 11: Evaluación y seguimiento de BEPS.** Mejorando la disponibilidad de datos sobre BEPS y sobre las acciones para enfrentarse a ella.

- **Acción 12: Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva.** Se busca obtener información sobre los mecanismos de planificación empleados por los contribuyentes. Se establece, además, una guía de buenas prácticas tanto para aquellos países que no tengan normas de declaración obligatoria, como para aquellos que sí las tengan y puedan mejorar su eficacia.

- **Acción 13: Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia.** Con la finalidad de que las Administraciones dispongan de información sobre las distintas operaciones intragrupo realizadas por empresas de un grupo multinacional.

- **Acción 14: Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias.** Especialmente mediante procedimientos amistosos.

- **Acción 15: Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales.** Empleando mecanismos multilaterales para que los Estados pongan en práctica las medidas para evitar la erosión de bases y el traslado de beneficios.

La agrupación más común que se hace de las 15 acciones es la siguiente¹ (Serrano Antón, 2015):

- a. *Coherencia de los sistemas tributarios*: limitar las operaciones híbridas (2), introducir o mejorar las normas de transparencia fiscal internacional (3), deducibilidad de intereses (4) y competencia fiscal perniciosa (5).
- b. *Sustancia*: prevención de abuso de los convenios (6), establecimiento permanente (7), precios transferencia sobre los intangibles, capital y riesgo, riesgo de otras transacciones (8, 9 y 10).
- c. *Transparencia, certeza, predictibilidad*: métodos y análisis de datos (11), revelar los mecanismos de planificación fiscal agresiva (12), documentación de precios de transferencia (13) y mecanismos de resolución de conflictos (14).
- d. *Retos a la economía digital* (1).
- e. *Implementar instrumentos jurídicos multilaterales* (15).

¹ SERRANO ANTÓN FERNANDO. *La influencia del plan de acción BEPS en la tributación española*. Revista de Contabilidad y Tributación CEEF. 01/06/2015. Número 391. Págs. 77-110.

2.3.- LA FISCALIDAD DIGITAL. EL PILAR UNO Y PILAR DOS DE LA OCDE

El progreso que supuso el proyecto BEPS frente a los desafíos fiscales derivados de la globalización de la economía resulta innegable. Sin embargo, la comunidad internacional, siempre han sido conscientes de las limitaciones relativas a la aplicación práctica de sus conclusiones. Tras muchos debates y enfrentamientos de intereses políticos y económicos, en mayo de 2019 los miembros del Marco Inclusivo del BEPS publicaron un documento para consulta pública dividido en dos pilares: uno no referente a la revisión de las reglas de nexos y de atribución de beneficios existentes (Pilar 1) y otro que atiende a la implementación de reglas globales anti erosión de bases imponibles (Pilar 2).

El **Pilar 1** propone una redefinición de las reglas del nexo y un nuevo reparto de la potestad tributaria. Básicamente lo que trata de abordar la propuesta son los nuevos modelos de negocios, basados en economía digital, que al contrario de los negocios tradicionales, no requieren de presencia física para poder desarrollar su actividad, de forma que logran interactuar con el cliente a distancia, sin tener presencia física en el país. Con el Pilar 1 se intenta asignar la renta al lugar donde efectivamente se produzca el consumo de los servicios o producto digitales.

La aplicación práctica de este nuevo enfoque afectaría fundamentalmente a los sectores altamente digitalizados, pues son aquellos que pueden acceder a mercados de jurisdicciones en las que apenas requieren presencia física

Respecto al **Pilar 2**, se centra en el diseño de reglas tributarias que garanticen una tributación mínima global a los grupos multinacionales, con el objetivo de que estos no puedan desplazar sus beneficios hacia países con escasa o nula tributación. Este Pilar propone el diseño de cuatro reglas básicas:

1. **Regla de inclusión de los beneficios** (*income inclusion rule*): permitiendo gravar los ingresos procedentes de una filial o sucursal cuando estas no hubieran estado ya sometidas a una imposición mínima en la jurisdicción de residencia.

2. **Regla para pagos gravados por debajo del mínimo** (*undertaxed payments rule*): basada en negación de la deducibilidad para aquellos pagos realizados entre entidades vinculadas, cuando los ingresos no estuvieran ya sujetos a una imposición mínima en residencia.

3. **Regla de inversión** (*switch-over rule*): regla que habría que incluir en los convenios para evitar la doble imposición y que permitiría al estado de residencia no aplicar el método de exención y cambiarlo por el método de deducción cuando los beneficios obtenidos en un Establecimiento Permanente no estuvieran ya sujetos a una imposición mínima acordada en el estado de la fuente.

4. **Regla de sujeción a imposición** (*subject to tax rule*): Permitir someter a retenciones en el país de la fuente, impidiendo aplicar los beneficios del convenio para evitar la doble imposición, siempre que el ingreso no estuviera ya sujeto a una imposición mínima aceptable en el estado de residencia.

Imagen 4.: Elementos fundamentales del Pilar 2



FUENTE: OCDE

2.4.- EL MERCADO ÚNICO DIGITAL DE LA UE.

2.4.1. Introducción.

El mercado único digital se contempla como uno de los pilares básicos y fundamentales contenidos en la estrategia de Europa 2020, con el objetivo de integrar medidas iguales y claras para todos los países miembros de las UE.

La Unión Europea define el Mercado Único Digital (en adelante MUD) como: “aquél en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales está garantizada y en el que personas y empresas pueden acceder fácilmente a las actividades y ejercerlas en línea en condiciones de competencia, con un alto nivel de protección de los datos personales y de los consumidores, con independencia de su nacionalidad o lugar de residencia.”

Además, la Unión Europea también basa la estrategia del MUD en las siguientes ideas fundamentales:

- Mejorar el acceso de los consumidores y las empresas a los bienes y servicios en línea en toda Europa – lo que exigirá que se eliminen rápidamente las diferencias fundamentales entre los mundos en línea y fuera de línea para derribar las barreras a la actividad transfronteriza en línea.
- Crear las condiciones adecuadas para que las redes y servicios digitales prosperen – lo que requiere infraestructuras de alta velocidad y servicios de contenidos seguros y fiables, apoyados por unas condiciones reguladoras correctas que favorezcan la innovación, la inversión, la competencia leal y la igualdad de condiciones.
- Aprovechar al máximo el potencial de crecimiento de nuestra economía digital europea – lo que requiere una inversión en infraestructuras de las TIC y tecnologías como la computación en nube y los datos masivos, e investigación e innovación para impulsar la competitividad industrial, así como la mejora de los servicios públicos, la inclusividad y las cualificaciones.

Dichas ideas se apoyarían en la utilización de un reglamento de carácter vinculante y de aplicación directa para todos los estados miembros con el fin de acelerar el proceso lo más rápido posible y poderlo integrar de forma coordinada y clara en sus respectivas normativas nacionales.

2.4.2. Propuestas de la UE.

Teniendo en cuenta los pilares mencionados anteriormente, la UE se propuso trabajar en una serie de medidas (unas orientadas en el largo plazo con carácter más definitivo y otras centradas en el corto plazo para ofrecer soluciones rápidas a problemas urgentes). Dichas propuestas son las siguientes:

Propuesta n.º 1: una reforma común de las normas de la UE relativas al impuesto sobre sociedades para las actividades digitales.

La propuesta tiene por objeto reformar las normas sobre el Impuesto sobre Sociedades en concreto busca modificar la figura del “establecimiento permanente” con el objetivo principal de que se graven los beneficios obtenidos en el lugar donde la empresa efectivamente esté llevando a cabo una interacción significativa con los usuarios empleando para ello canales digitales.

Se trata de una solución a largo plazo y, mientras que se consolide, la segunda propuesta (en el corto plazo) respondería a la creación de un impuesto provisional que abarque las principales actividades digitales que actualmente no están siendo gravadas en la UE.

La modificación en la definición del Establecimiento permanente se basa en la inclusión del término “presencia digital significativa”. Esta propuesta permitiría a los Estados miembros gravar los beneficios que se generen en su territorio, aunque una empresa no tenga presencia *física* en dicho país.

A tal efecto, la Comisión considera que existe presencia digital significativa cuando la actividad consista en la prestación de servicios digitales utilizando para ello

una interfaz digital y se cumplan uno de los siguientes requisitos con respecto a la prestación de tales servicios:

- Ingresos totales obtenidos durante el periodo impositivo consecuencia de la prestación de servicios digitales a usuarios situados en el estado miembro: superior a 7.000.000 de euros.
- Número de usuarios de dicho servicio digital situados en ese estado miembro durante el periodo impositivo: superior a 100.000 usuarios.
- Número de contratos generados en un ejercicio fiscal de servicios digitales entre la sociedad y los usuarios: superior a 3.000 contratos.

En definitiva, el nuevo sistema garantizaría un vínculo real entre el lugar donde se obtienen los beneficios digitales y el lugar en el que se gravan.

Propuesta n.º 2: un impuesto provisional sobre determinados ingresos procedentes de actividades digitales

Como se ha comentado, junto con la propuesta planteada en el largo plazo, se hacen necesarias una serie de medidas con carácter más inmediato, hasta que se pueda aplicar la reforma de manera integral.

El objetivo de esta propuesta es que las actividades digitales empiecen a generar ingresos para los Estados miembros de forma inmediata. El impuesto se aplicará a aquellos ingresos obtenidos por las grandes compañías tecnológicas en actividades en las que los usuarios desempeñen un papel importante en la creación de valor, como, por ejemplo:

- Venta de espacios publicitarios en línea (Google AdWorks, Spotify, Instagram, Facebook, entre otros).
- Servicios de intermediación en plataformas digitales de venta (Airbnb, Uber, entre otros).
- Venta de datos obtenidos por información aportada por el usuario

Se trataría de un impuesto indirecto, cuyo devengo sería anual, con un tipo del 3% y en el que se contemplarían medidas para evitar la doble imposición. Dicho gravamen solo sería aplicable a aquellas compañías digitales con ingresos totales superiores a los 750 millones de euros, o 10 millones de euros de ingresos obtenidos dentro del ámbito de la UE.



CAPÍTULO 3: PROYECTO LEY DEL IMPUESTO SOBRE SERVICIOS DIGITALES

3.1.- INTRODUCCIÓN.

El 25 de enero del 2019 se publicó en el Boletín Oficial de las Cortes Generales (BOCG) el denominado Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (PLIDSD).

Podríamos decir que lo que se ha intentado con la creación de dicho impuesto es trasladar al ordenamiento jurídico español, de la manera más fiel posible, las propuestas vistas en los capítulos anteriores planteadas por la Unión Europea, relativas a la consecución de un sistema común del impuesto sobre servicios digitales y a la búsqueda de un tipo impositivo justo, con el objetivo de conseguir un Mercado único Digital en toda la Unión Europea.

La justificación del impuesto se puede ver claramente desarrollada en la exposición de motivos, fundamentando su implantación en la aparición de las nuevas formas de hacer negocios, en este caso digitales, caracterizados por el desarrollo de actividades a distancia (incluso transfronterizas) con escasa o nula tributación en territorio español.

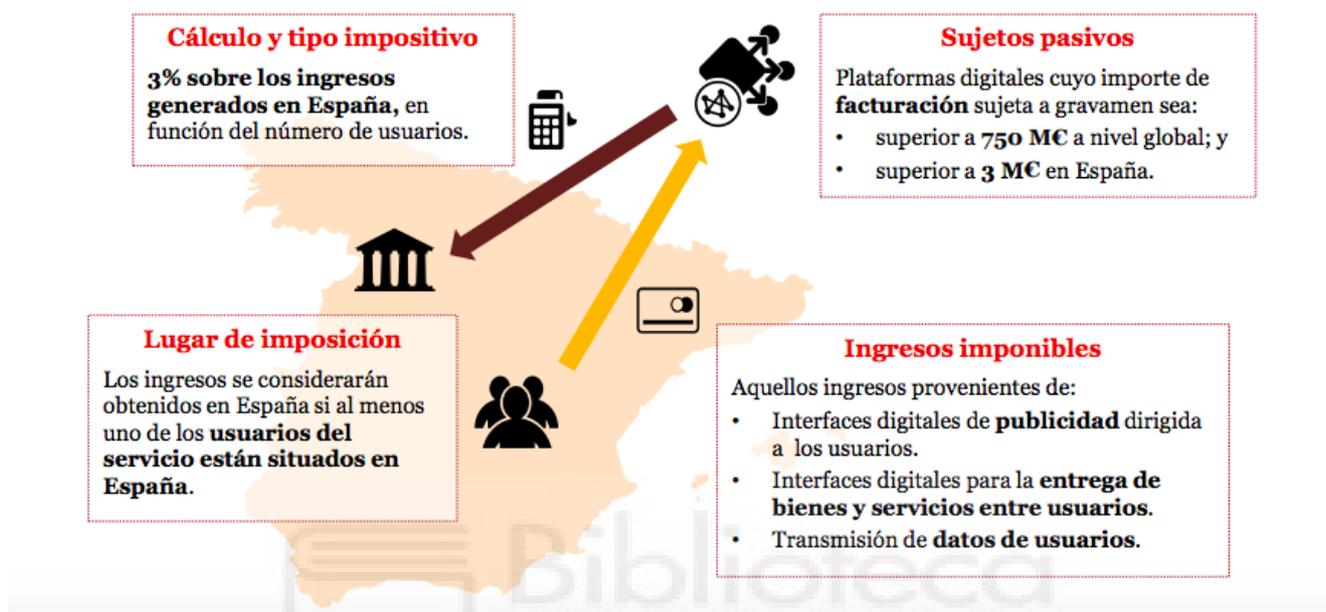
Además, en la propia exposición de motivos, podemos ver como se reconoce que las actuales normas fiscales (basadas fundamentalmente en presencia física) no fueron concebidas en su momento, para hacer frente a este tipo de negocios basados en activos intangibles, facilitando la deslocalización de las empresas que presentan este tipo de servicios y provocando *“una desconexión entre el lugar donde se genera el valor y el lugar donde las empresas tributan.”*

Por otra parte, antes de adentrarnos en el análisis del contenido del Proyecto Ley, conviene hacer un pequeño resumen de la estructura de este:

El Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (en adelante PLIDSD) está formado por dieciséis artículos y cuatro disposiciones finales,

que suponen unas cinco paginas del total Boletín, de las cuales casi una entera está dedicada al desarrollo del artículo 4 “Conceptos y definiciones”, lo que significa que el presente Boletín tiene un carácter principalmente aclaratorio.

Imagen 3: Resumen Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales



FUENTE: Informe PwC “Impacto de un impuesto sobre los servicios digitales en la economía española”.

3.2.- NATURALEZA Y OBJETO.

La naturaleza y el objeto del impuesto vienen recogidos en el **artículo 1** del PLIDSD, declarando que se trata de un impuesto indirecto, que grava “*las prestaciones de determinados servicios digitales*”, añadiendo que debe de existir **intervención de usuarios** situados en el territorio de aplicación del impuesto.

En efecto, tiene como objetivo gravar aquellos servicios digitales en los que los usuarios contribuyen en el proceso de creación de valor para la empresa que presta el servicio y que constituyen una fuente de valor para la misma.

3.3.- TERRITORIO DE APLICACIÓN DEL IMPUESTO Y CONEXIÓN.

El **artículo 2** aclara lo que se entiende por “*territorio de aplicación del impuesto*” que es todo el territorio español. De esta manera, se está realizando la presunción de que, si la dirección IP se encuentra en España, se entenderá que el servicio se ha prestado en España.

Además, el **artículo 3** complementa esta definición recordando también la existencia de los tratados y convenios internacionales que pudiese haber.

Respecto a la conexión del territorio de aplicación del impuesto queda contemplado en el **artículo 7**, cuyo objeto es el de concretar el lugar de realización de las prestaciones de servicios digitales, explicando que la sujeción de este se producirá “*con independencia de que el usuario haya satisfecho alguna contraprestación que contribuya a la generación de los ingresos derivados del servicio.*” De esta forma, se van a gravar aquellas prestaciones de servicios digitales en las que los usuarios de las mismas estén en territorio español, incluso en el caso de que dichos usuarios no satisfagan por ello ninguna remuneración que contribuya a la generación de ingresos derivados del servicio.

De esta forma, se entiende que un usuario está en el territorio de aplicación del impuesto cuando:

- 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.

No obstante, a efectos de determinar el lugar en que se han realizado las prestaciones de servicios digitales, no se tendrá en cuenta ni el lugar donde se lleve a cabo la entrega de bienes o prestación de servicios subyacente, en los casos de servicios de intermediación en línea en que exista ésta; ni el lugar desde el cual se realice cualquier pago relacionado con un servicio digital.

3.4.- CONTRIBUYENYES.

Una de las partes que no termina de estar clara en el PLIDSD es acerca de quienes van a tener que soportar el impuesto.

Por lo que se ha expuesto en el punto anterior, se podría deducir que el impuesto recaerá sobre los usuarios del servicio (de ahí podría explicarse el especial hincapié en las aclaraciones acerca del lugar de realización de las prestaciones de servicios digitales). Sin embargo, tampoco podemos descartar la opción de que el contribuyente no sea el usuario y que lo fuera el propio prestador del servicio. Prueba de ello, es el **artículo 5** que describe el hecho imponible, confirmando que el mismo se da en *“las prestaciones de los servicios digitales realizadas en el territorio de aplicación del mismo efectuadas por los contribuyentes de este impuesto”*.

La duda queda disipada en el **artículo 8** al apuntar que *“son contribuyentes de este impuesto las personas jurídicas y entidades a las que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.”*, cuando el importe de su negocio supere una serie de umbrales establecidos en ese mismo capítulo. Y es en el apartado 1.b) donde realmente se aclara que se refiere a los prestadores de dichos servicios ya que dice que *“el importe total de sus ingresos derivados de **prestaciones de***

servicios digitales sujetas al impuesto, una vez aplicadas las reglas previstas en el artículo 10, correspondientes al año natural anterior, supere 3 millones de euros.”

Por tanto, los contribuyentes serán los prestadores de los servicios en tanto que son ellos mismos lo que obtienen los ingresos por prestarlos. Conviene señalar también que en ningún punto del PLIDSD se menciona que los contribuyentes puedan repercutirse el impuesto (repercusión que en el caso de que se diera, deberían soportar los usuarios del servicio digital).

A estos efectos, los umbrales a los que se refiere el mencionado artículo 8 y que limitan la condición de contribuyente, harían referencia a aquellas personas jurídicas y entidades que el primer día del período de liquidación superasen los dos umbrales siguientes:

- a) Que el importe neto de su cifra de negocios en el año natural anterior supere 750 millones de euros (restringiendo el impuesto, de esta manera, a las grandes multinacionales).
- b) Que el importe total de sus ingresos derivados de prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto, una vez aplicadas las reglas previstas en el artículo 10, correspondientes al año natural anterior, supere 3 millones de euros (restringiendo el impuesto, de esta manera, a aquellos casos en los que haya una huella digital notable)

Sin embargo, en el caso de entidades que formen parte de un grupo, los importes de los umbrales que habría que tener en cuenta serían los del grupo en su conjunto. Concretamente:

- a) El umbral de la letra a) del apartado 1 (de 750 millones de euros) será el mismo que figura en la Directiva (UE) 2016/881 del Consejo de 25 de mayo de 2016.
- b) El umbral de la letra b) del apartado 1 (de 3 millones de euros) se determinará sin eliminar las prestaciones de los servicios digitales sujetas a este impuesto realizadas entre las entidades de un grupo.

No obstante, en el caso de que el grupo supere dichos umbrales, tendrían la consideración de contribuyentes todas y cada una de las entidades que formen parte de este, en la medida en que realicen el hecho imponible, con independencia del importe de los ingresos derivados de prestaciones de servicios digitales (3 millones de euros) que les correspondan.

3.5.- LA BASE IMPONIBLE.

Son tres los hechos imposables del impuesto que vienen recogidos en el artículo y del presente Proyecto de Ley: la prestación de servicios de publicidad en línea, servicios de intermediación en línea, y venta de datos generados a partir de información proporcionada por el usuario.

1. ***Ingresos obtenidos por servicios de publicidad en línea:*** se aplicará a los ingresos totales obtenidos la proporción que represente el número de veces que aparezca la publicidad en dispositivos que se encuentren en el territorio de aplicación del impuesto respecto del número total de veces que aparezca dicha publicidad en cualquier dispositivo, cualquiera que sea el lugar en que éstos se encuentren.

Son aquellos consistentes en “*la inclusión en una interfaz digital, propia o de terceros, de publicidad dirigida a los usuarios de dicha interfaz*”. Describiendo también el mismo artículo la interfaz 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*”.

De esta manera, podemos suponer que cuando la empresa que incluya la publicidad no sea la propietaria de la interfaz digital, se considerará como proveedora del servicio de publicidad al a misma y no a la empresa dueña de la interfaz digital, por tanto, no afectaría a las agencias de medios sino a plataformas (no a páginas web) como Google.

Básicamente estaríamos hablando de servicios consistentes en la inclusión en una interfaz digital (que puede ser propia o pertenecer a un tercero) de publicidad que va dirigida a los usuarios de dicha interfaz.

Por otra parte, el artículo 10.2a) establece que *“En el caso de los servicios de publicidad en línea, se aplicará a los ingresos totales obtenidos la proporción que represente el número de veces que aparezca la publicidad en dispositivos que se encuentren en el territorio de aplicación del impuesto respecto del número total de veces que aparezca dicha publicidad en cualquier dispositivo, cualquiera que sea el lugar en que éstos se encuentren”*.

Respecto al denominador de la proporción *“número total de veces que aparezca dicha publicidad en cualquier dispositivo”*, se corre un gran riesgo ya que la responsabilidad de calcular dicha proporción de manera correcta recae sobre el contribuyente, algo ciertamente complicado, ya que contar el número de veces que aparece publicidad en dispositivos de todo el mundo es algo prácticamente incontrolable y, por supuesto, manipulable.

Respecto al numerador de la proporción *“número de veces que aparezca la publicidad en dispositivos que se encuentren en el territorio”*, el riesgo no es tan grande como en el caso anterior, aunque todavía continúa siendo manipulable y difícilmente controlable con los sistemas de control actuales. Tal vez, se podría llegar a controlar el numerador de la ecuación a través de los operadores de telecomunicaciones, aunque sería una opción que conllevaría problemas técnicos y jurídicos relativos al tema de protección de datos, intimidad personal, entre otros, ya que no se puede proteger la intimidad personal si de alguna manera se “espía” sus conexiones a internet para averiguar el número de apariciones de una determinada publicidad.

2. Comisiones generadas por las plataformas digitales en la intermediación en la compraventa de bienes: *se aplicará a los ingresos totales obtenidos la proporción que represente el número de usuarios situados en el territorio de aplicación del impuesto respecto del número total de usuarios que intervengan en ese servicio, cualquiera que sea el lugar en que estén situados.*

La base imponible de los demás servicios de intermediación se determinará por el importe total de los ingresos derivados directamente de los usuarios cuando las cuentas que permitan acceder a la interfaz digital utilizada se hubieran abierto utilizando un dispositivo que se encontrara en el momento de su apertura en el territorio de aplicación del impuesto (resultará indiferente el momento temporal en que se hubiera abierto la cuenta utilizada).

El PLIDSD trata de gravar las comisiones de intermediación de plataformas como sería el caso de empresas como Amazon o Ebay. Y es que, una gran parte de los ingresos obtenidos por estas empresas derivan de las comisiones obtenidas por actuar como intermediarios en compraventas de terceros. En este caso, el gravamen recaería sobre dichas comisiones por intermediación.

De nuevo nos volvemos a encontrar con la dificultad de control y comprobación que teníamos en el punto anterior, ya que es prácticamente imposible controlar el número de usuarios que intervienen en este servicio de intermediación a nivel mundial. De nuevo, el cálculo correcto de la formula queda determinada a la buena voluntad del sujeto, ya que podría ser fácilmente alterable a su antojo.

3. *Ingresos generados por la venta de datos de usuarios recopilados a través del uso que dichos usuarios hacen de los servicios digitales:* *se aplicará a los ingresos totales obtenidos la proporción que represente el número de usuarios que han generado dichos datos que estén situados en el territorio de aplicación del impuesto respecto del número total de usuarios que hayan generado dichos datos, cualquiera que sea el lugar en que estén situados. En este caso, también resultará indiferente el momento temporal en que los datos transmitidos hubieran sido recopilados.*

Estos tipos de ingresos que obtienen las empresas al vender los datos obtenidos (de forma gratuita) de sus usuarios que hayan sido generados por actividades desarrolladas por estos últimos en las interfaces digitales, y por los que el empresario logra construir unos activos de tipo intangible de gran valor (Big Data) a un coste de cero euros. Podemos mencionar ejemplos de empresas de venta de datos tan conocidas como Google o Facebook, entidades que prestan estos tipos de servicios a terceros.

Si el importe de la base imponible no resultara conocido en el periodo de liquidación, el contribuyente deberá fijarlo provisionalmente aplicando criterios fundados que tengan en cuenta el periodo total en el que van a generarse ingresos derivados de esas prestaciones de servicios digitales, sin perjuicio de su regularización cuando dicho importe fuera conocido, mediante autoliquidación correspondiente a ese periodo de liquidación. La regularización deberá realizarse como máximo en el plazo de los 4 años siguientes a la fecha de devengo del impuesto correspondiente a la operación.

Por otra parte, el artículo 10.2c) establece que para el caso de los servicios de transmisión de datos *“se aplicará a los ingresos totales obtenidos la proporción que represente el número de usuarios que han generado dichos datos que estén situados en el territorio de aplicación del impuesto respecto del número total de usuarios que hayan generado dichos datos, cualquiera que sea el lugar en que estén situados.”*

En este caso, se vuelve a repetir otra vez la dificultad de control sobre la proporción de datos de usuarios ubicados en el territorio de aplicación del impuesto sobre el total de datos de usuarios a nivel mundial. Además, se le sumaría la dificultad en el caso de que las ventas se hicieran desde filiales localizadas en paraísos fiscales, quedando dichos datos bajo ningún tipo de control ni inspección.

3.6.- SUPUESTOS DE NO SUJECCIÓN.

Los supuestos de no sujeción vienen recogidos en el artículo 6 del presente Proyecto de Ley, los cuales tienen en común el tratarse de prestaciones de servicios o de entregas de bienes que se ofrecen a través de internet.

Concretamente serían los siguientes:

- 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.** Que sería el caso de aquellas ventas realizadas directamente por los que prestan el servicio, sin necesidad de un proveedor 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.** Que sería el caso de aquellas ventas que se realizan por ejemplo a través de la plataforma Wallapop o BlaBlacar.
- 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.** Sería el claro ejemplo de plataformas como Netflix o Spotify.
- d) **Las prestaciones de servicios financieros regulados por entidades financieras reguladas.** Estas entidades financieras reguladas vienen descritas en el artículo 4.12 como *“prestador de servicios financieros que está sujeto a autorización, o registro, y supervisión en aplicación de cualquier norma nacional o medida de armonización para la regulación de los servicios financieros adoptada por la Unión Europea, incluidos aquellos prestadores de servicios financieros sujetos a supervisión de acuerdo con normativa no dictada por la Unión Europea que, en virtud de un acto jurídico de la Unión Europea se considere equivalente a las medidas de la Unión Europea”*
- 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.**

3.7.- TIPO IMPOSITIVO.

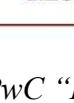
El tipo impositivo queda fijado en el 3% que se aplicará sobre cada prestación de servicios digitales contenidos en el presente Proyecto de Ley (servicios de publicidad dirigida en línea, servicios de intermediación en línea y la venta de datos obtenidos a partir de información proporcionada por el usuario).

Además, se liquidará trimestralmente y el devengo se producirá por cada prestación de servicios sujeta al impuesto.

3.8.- DIFERENCIAS ENTRE EL PROYECTO ESPAÑOL Y LA PROPUESTA DIRECTIVA DE LA UE

La principal diferencia que podemos encontrar entre ambas propuestas, es que el IDSD propuesto por el gobierno español busca una mayor recaudación al quedar grabadas las operaciones intragrupo. Respecto a todo lo demás, son propuestas prácticamente idénticas. En la siguiente imagen podemos ver claramente reflejadas las mismas:

Imagen 3: Tabla comparativa del Anteproyecto Español con la Propuesta de la UE.

	 Anteproyecto de ley España	 Propuesta de Directiva UE
Entrada en vigor	2019	2021 (La trasposición debe hacerse antes del 31 de diciembre de 2019)
Tipo	3%	3%
Ingresos gravados	<ul style="list-style-type: none"> • Servicios de publicidad en línea • Servicios de intermediación en línea • Intermediación de datos de usuarios 	<ul style="list-style-type: none"> • Servicios de publicidad en línea • Servicios de intermediación en línea • Intermediación de datos de usuarios
Umbral global	750 millones de euros	750 millones de euros
Umbral interno	3 millones de euros de ingresos gravados obtenidos en España. Los umbrales se tienen en cuenta a nivel de grupo, si el grupo supera el umbral todas las entidades están sujetas en la medida en que realicen el hecho imponible.	50 millones de euros en la UE.
Operaciones intragrupo	Sí están gravadas. La base imponible será su valor de mercado.	No están gravadas.
Recaudación prevista	1.200 millones de euros anuales.	5.000 millones de euros anuales en toda la UE, 546 millones en España.

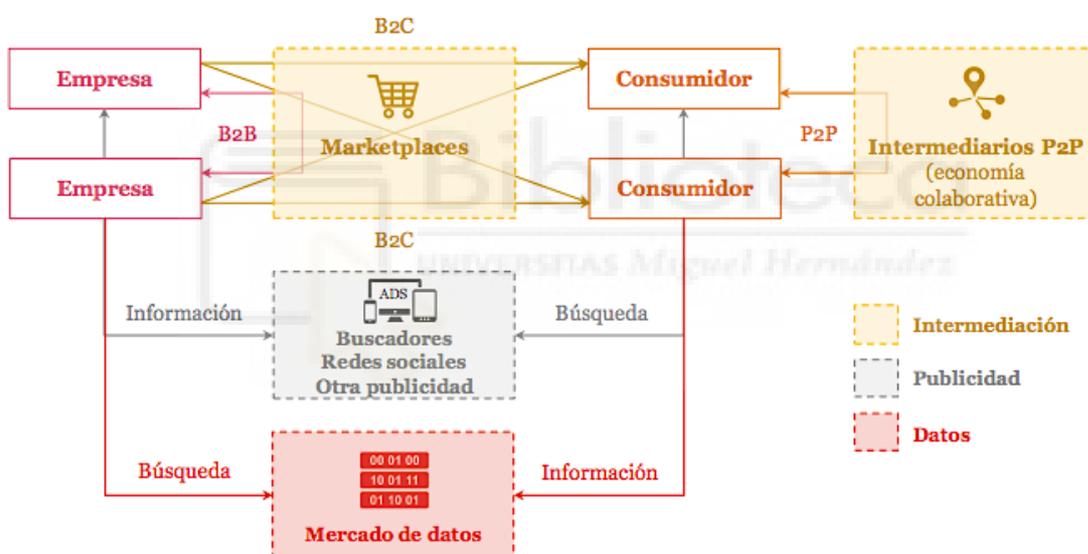
FUENTE: Informe PwC “Impacto de un impuesto sobre los servicios digitales en la economía española”.

3.9.- IMPACTO DEL ISD A CORTO PLAZO

Como ya se ha mencionado anteriormente, las actividades que quedarán gravadas por el impuesto son las siguientes:

- Plataformas de intercambios de productos tanto entre empresas (B2B) como entre empresas y particulares (B2C).
- Plataformas de intermediación para el intercambio de bienes entre particulares (P2P).
- Plataformas de publicidad online.
- Venta de datos de los usuarios.

Imagen 4: Cuadro resumen actividades gravadas por el impuesto.



FUENTE: Informe PwC “Impacto de un impuesto sobre los servicios digitales en la economía española”.

Sin embargo, también es necesario plantearse que consecuencias podría tener la aplicación de un impuesto de este tipo a las actividades mencionadas anteriormente. A pesar de que la previsión es que anualmente se recauden unos 1.000 millones de euros, la Asociación Española de la Economía Digital (Adigital), ya ha advertido de las duras consecuencias para la economía española que tendría la aplicación unilateral del impuesto.

La Asociación advierte de una posible **pérdida de competitividad** para el Estado Español, derivado de la fragmentación que podría causar en el Mercado Único Digital y de la pérdida de inversiones en nuestro país. En ese sentido, Adigital apuesta por una regulación consensuada a escala mundial, rechazando la aplicación del impuesto de forma unilateral.

Otra consecuencia, en el corto plazo, podría ser por ejemplo **coste económico a lo largo de la cadena de valor** (especialmente sobre los precios y márgenes). De esta forma, la aplicación de un tipo del 3% de IDSD implicaría una reducción del importe neto de la cifra de negocios y, aunque exista la posibilidad de neutralizar este efecto vía precio, tampoco sería algo muy positivo ya que acabaría perjudicando al cliente final.

Otra consecuencia destacable es el impacto sobre el comportamiento de la **demanda de servicios digitales**. Si nos centramos en el punto de vista del público objetivo al que se dirigen los servicios digitales que quedaría gravados al 3%, el consumidor final (pymes, individuos, autónomos) también sufriría un incremento del precio produciéndose de esta manera una pérdida del bienestar. De esta forma, el incremento del precio producirá a su vez un descenso en la demanda del producto o servicio. Finalmente, como efectos colaterales y debido a la reducción en la facturación, la aplicación del impuesto tendrá también un impacto negativo en la recaudación del IVA y en la recaudación del Impuesto de Sociedades (al disminuir los beneficios obtenidos por las empresas).

Si nos centramos en un punto de vista en el largo plazo y partiendo de la base de que hoy en día es fundamental para cualquier empresa estar en internet, podríamos decir que debido a la propia presión que ejerce la sociedad y el mercado hacia la digitalización harán que a las empresas no les quede más remedio que digitalizarse, aunque ello suponga el pago de un impuesto.

CAPÍTULO 4. ADECUACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SERVICIOS DIGITALES A LAS AYUDAS ESTATALES (MENCIÓN AL CASO DE HUNGRÍA).

Un caso particular que merece la pena mencionar, es el pronunciamiento del Tribunal Superior de Justicia de la Unión Europea sobre la compatibilidad de un impuesto digital sobre publicidad on-line en Hungría con el régimen de ayudas de Estado.

Poniéndonos en antecedentes, en Hungría se aprobó en 2014 el impuesto sobre la publicidad, cuya cuantía aplicable depende de los ingresos de las empresas, lo que afecta sobre todo a aquellas empresas grandes, favoreciendo a las de pequeña dimensión. Concretamente, quedaban sujetas al impuesto las empresas emisoras de publicidad, pero no las empresas anunciantes ni las agencias de publicidad.

Se nos plantea por tanto la cuestión relativa a la posibilidad de que estos tributos puedan ser considerados como ayudas estatales, por solo gravar a las grandes empresas, a través del sistema de progresividad.

Por otra parte, la base imponible del impuesto hace referencia al volumen de ingresos obtenidos durante el año provenientes de la publicidad. A dicha base, se le aplica un tipo progresivo, compuesto por seis tramos (desde el 0% para las empresas que hayan obtenido alrededor de un millón y medio de euros, hasta el 40% para las que hayan obtenido aproximadamente noventa y cuatro millones de euros).

Tras un procedimiento de investigación, la Comisión concluyó que efectivamente los tipos impositivos generaban una diferencia entre las empresas grandes y las empresas más pequeñas, dando una cierta ventaja a estas últimas.

Así mismo, la Comisión consideró que el hecho de que las empresas que no obtuvieran beneficios en el año 2013 pudieran deducirse el 50% de las pérdidas, debía considerarse como una ayuda estatal.

Podemos extrapolar esta última cuestión al ámbito nacional, concretamente al proyecto español del Impuesto sobre Servicios Digitales, objeto de nuestro estudio a lo largo de este trabajo. De esta forma, como se ha podido ver en capítulos anteriores, el impuesto solo grava a aquellas empresas que obtienen grandes beneficios, dando lugar a

un diferente tratamiento fiscal entre empresas competidoras, dependiendo de su tamaño y de la actividad que estén ejerciendo.

Así, serían las empresas pequeñas las que estarían obteniendo una cierta ventaja fiscal con respecto a las grandes, ya que, debido a su nivel bajo de beneficios obtenidos, no quedarían sometidas al impuesto. Por otra parte, podríamos pensar que aquellas empresas exentas del impuesto (como las dedicadas a la compraventa), obtienen también una ventaja fiscal ya que, a pesar de prestar un servicio similar al resto, quedan excluidas de la aplicación del impuesto.

Por tanto, un impuesto digital que recaee principalmente sobre ciertas empresas (grandes empresas multinacionales, principalmente no españolas) aplicado por un España de forma unilateral podría parecer desde el punto de vista de sus competidores, una especie de subsidio para PYMES ubicadas en nuestro Estado, dando lugar a una ventaja selectiva y a una cierta “discriminación” en base a la nacionalidad.

Es aquí donde radica el problema, ya que España es parte de la Unión Europea, y por tanto, queda sujeta a su marco normativo, el cual prohíbe la discriminación en base a la nacionalidad, tanto de manera directa como indirecta. En el caso concreto de España nos encontramos ante una discriminación del tipo indirecta, ya que, aunque en principio el uso de umbrales sobre la base del volumen de negocios para determinar si una empresa se sujeta o no al impuesto no da lugar a una discriminación de tipo directo, si que es cierto que dichos umbrales están diseñados de tal forma que solamente gravan a las grandes empresas multinacionales (situadas fuera de España y en su mayoría, fuera de Europa), dando lugar a una discriminación indirecta.

Además, el impuesto no solo genera una discriminación indirecta en función de la nacionalidad si no también en función del sector, por lo que el impuesto aplicado solo a ciertas empresas puede entenderse también como una ayuda o subsidio estatal para PYMES españolas.

Obviamente, esto ha provocado grandes debates y ha generado importantes detractores como el popular Donald Trump, que lo ha interpretado como un arancel encubierto a las empresas americanas.

CAPÍTULO 5. CONCLUSIONES.

Sin lugar a dudas constituye un hecho innegable que en los últimos años los sistemas tributarios tradicionales se han visto superados por el gran cambio producido en cuanto a la forma de los negocios actuales, pasando del tradicional concepto de negocio presencial y físico, a modelos de negocio digitales, donde la presencia física es escasa y donde los datos que otorgan los usuarios se convierten en la clave principal del negocio.

Los sistemas tributarios tratan de evolucionar y de dar respuesta a estos nuevos retos tributarios que se plantean derivados de la digitalización de la economía. En este sentido, cuestiones tales como la creación de impuestos que graven los bienes de carácter intangibles que se intercambian a través de internet; o la necesidad de coordinación a nivel mundial de los distintos sistemas tributarios para poder abarcar también a aquellas empresas ubicadas en una determinada área geográfica pero que realizan transacciones con el resto del mundo, son el centro de atención de diversas propuestas.

Con el objeto de hacer frente a los desafíos que plantea la economía digital, organizaciones internacionales tales como la OCDE o la UE ya han ido impulsando una serie de medidas con el objetivo de que el comercio electrónico se desarrolle de manera adecuada, evitando la discriminación actual existente entre el comercio electrónico y el comercio tradicional. Una de las medidas más recientes es la propuesta por la OCDE basada en los dos Pilares analizados con anterioridad, cuyo objetivo es el de adoptar una solución consensuada por los más de 135 participantes del marco inclusivo sobre el diseño de un impuesto sobre los servicios digitales.

No obstante, ese consenso es muy difícil de alcanzar, especialmente, debido a la oposición de EEUU. Ante esta falta de avances hacia una solución consensuada, algunos países han decidido actuar de manera unilateral aprobando sus propios impuestos digitales, como por ejemplo, España.

Sin embargo, hasta el momento, ninguno de ellos ha sido capaz de abordar de manera efectiva estas cuestiones y de gravar los beneficios que las empresas digitales obtienen en sus territorios. Sin ir más lejos, los cuatro gigantes tecnológicos de EE. UU. (Google, Apple, Amazon y Facebook) apenas han tributado hasta ahora en España. De

hecho, según el *Informe Anual De Recaudación Tributaria* elaborado por el Servicio de Estudios Tributarios y Estadísticos, en el año 2018, se recaudó tan solo 24.838 millones en concepto de Impuesto de Sociedades, cantidad escasa en comparación con las grandes rentas obtenidas por algunas de estas grandes empresas digitales en España.

Con el objetivo de poner fin a esta gran problemática, el pasado 18 de febrero el Consejo de Ministros aprobó el Proyecto de Ley del impuesto sobre “determinados Servicios Digitales”. Un impuesto que pretende gravar a esas grandes empresas que prestan servicios digitales en España (sin estar físicamente aquí) y que, con el actual sistema tributario, los beneficios obtenidos por dichos servicios no tributan en España.

Llegados a este punto, una de las primeras cosas que los sistemas tributarios deberían cuestionarse es acerca del concepto de “Establecimiento Permanente”, el cual viene definido por el artículo 5 del Modelo de Convenio de Doble Imposición de la OCDE como *“un lugar fijo de negocios mediante el que una empresa realiza la totalidad o parte de su actividad. Ello implica la necesidad de la utilización o uso de una instalación, centro o lugar físico (con un cierto grado de permanencia temporal) desde el cual se desarrolle la actividad que deberá ser productiva y contribuir al beneficio global de la empresa”*. Esta definición puede quedar algo obsoleta para los actuales negocios digitales, ya que el concepto está basado en un “lugar fijo de negocios” y, por tanto, basado en la presencia física, de forma que todas aquellas actividades basadas en el uso beneficioso de datos generados por los usuarios en un territorio por parte de empresas que no tienen prácticamente presencia física en ese territorio, quedarían excluidas de la definición.

De esta forma, lo que trata de gravar fundamentalmente el impuesto, son aquellas actividades cuyo beneficio principal proviene de los datos generados por los usuarios. Así, cuando una persona se conecta a internet para descargar música, conectarse a alguna red social..., cede sus datos y acepta una serie de condiciones, que para la empresa operante supone la obtención de información y de datos de sus usuarios que pueden usar con fines lucrativos para su negocio o para transmitir a proveedores de publicidad o ventas que los usarán para sus fines y que supondrán para la empresa operadora otro beneficio.

Nos cuestionamos, por tanto, el concepto tradicional de Establecimiento Permanente ante la economía digital. Podríamos pensar, por ejemplo, que una propuesta

efectiva podría ser la de añadir el supuesto de “Establecimiento Permanente Virtual”. Con este nuevo concepto, se rompería con la conocida “presencia física” aparejada al concepto tradicional de Establecimiento Permanente, y quedaría mejor definido el mismo.

El problema es que esta medida requeriría de un tiempo y de un gran consenso a nivel mundial, y países como España no pueden permitirse esperar a que todos los estados acuerden una solución en conjunto, ya que mientras eso ocurre, nuestro sistema tributario y especialmente nuestras arcas, se ven afectadas. Por ello, el gobierno español, decidió adelantarse y publicar, el ya estudiado en este trabajo, *Proyecto Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales*.

Otra cuestión importante a tener en cuenta, y que hace que sea tan importante la existencia de un impuesto como este, es acerca de la cantidad de recursos económicos que el impuesto podría generar. A tenor de las informaciones que se disponen, el Ministerio de Hacienda informó de una previsión de 2.050 millones de euros que podrían ser recaudados durante el primer año. Por su parte, Bruselas calcula que podrían ser recaudados 6.000 millones de euros al año para todo el conjunto de la Unión Europea.

Sin embargo, según el informe del “Impacto de un impuesto sobre los servicios digitales de la Economía Española”, elaborado por PwC, estima que “*los consumidores experimentarán una pérdida de bienestar de entre 515 y 665 millones de euros, por el incremento en el precio*”, de forma que de manera u otra, la empresa acabará repercutiéndole el impuesto al cliente (dando lugar a un impuesto del tipo indirecto). El informe también estima que “*las empresas usuarias de los servicios digitales experimentarán una pérdida de su beneficio operativo de en torno 450 y 562 millones de euros, por el incremento de los costes y la caída de las ventas. Ambos factores darán lugar a un impacto negativo en el PIB de entre 586 y 662 millones de euros*”. También comentan que, a largo plazo, la ralentización del proceso de digitalización de las empresas españolas “*hará a la economía menos productiva, menos innovadora, menos emprendedora y, en consecuencia, menos competitiva a nivel global*”.

Otra cuestión que sería necesario plantearse, y que ya hemos mencionado en el punto anterior sobre el “Caso Hungría” es la de la posible ventaja que podría aportar este impuesto a las pequeñas empresas con respecto a las grandes. Como se ha

analizado con anterioridad, dicho impuesto pretende hacer tributar a aquellas empresas cuyos ingresos en términos mundiales sean de al menos 750 millones de euros y de 3 millones de euros si nos referimos a aquellos obtenidos en el territorio español. Como podemos ver, no estamos hablando de pequeñas empresas, si no de empresas tan grandes y potentes como Google, Amazon o Facebook.

A pesar de todo, la intención del impuesto es conseguir un cierto nivel de justicia y equilibrio a nivel tributario e internacional, en el que los estados de residencia de las empresas digitales compartan su tributación con aquellos estados en los que se encuentre el usuario que está generando valor.

Sin duda, todavía queda mucho trabajo por delante. El impuesto necesitaría una base mucho más sólida que la actual, siempre con un consenso a nivel internacional para evitar discriminaciones entre los distintos países. Sin embargo, esto se hace especialmente difícil, no solo porque requeriría de un proceso largo y complejo, si no porque el Impuesto sobre Servicios Digitales tiene como detractores a personas muy poderosas. Entre ellos no solo encontramos las propias empresas digitales, sino también a personalidades tan populares en la actualidad como Donald Trump. Sin ir más lejos, EE. UU. ya amenazó con imponer aranceles sobre las importaciones de aquellos países que apliquen un impuesto de este tipo. De hecho, Francia ya pudo sufrir esta amenaza en sus propias carnes, haciendo que el gobierno de Macron tuviera que congelar el impuesto, después de que Estados Unidos anunciara que establecería aranceles sobre los productos franceses por valor de unos 2.200 millones de euros.

Como se ha demostrado, los Estados, de una manera u otra, acaban grabando todas aquellas manifestaciones de riqueza que tengan conexión con su territorio, y los servicios digitales no van a ser la excepción. Nos guste o no, vivimos en la era digital, y tanto los países como las empresas deberán adaptarse a esta nueva forma de hacer negocios a través de los medios digitales.

Por lo pronto, se llegue o no a un consenso a nivel internacional, lo que si que está claro es que en los próximos años nos vamos a encontrar con un escenario sometido a continuos cambios que pueden incluso llegar a perturbar nuestros sistemas tributarios.

BIBLIOGRAFÍA

ÁLAMO CERRILLO, R., "La inadecuación del concepto de establecimiento permanente y las propuestas de cambio de la OCDE", Revista Quincena Fiscal, núm. 5/2015, Aranzadi, 2015.

SÁNCHEZ-ARCHIDONA, G.: "Avances hacia un establecimiento permanente virtual en la UE: La presencia digital significativa en la propuesta de directiva 148/2018", en CASTAÑOS CASTRO, P. (Dir): El mercado digital en la Unión Europea. Reus. Madrid. 2019.

Consejo Europeo. (2018). Propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales.

GARCÍA DE PABLOS, J. F. (2019). El impuesto sobre determinados servicios digitales: la "«Tasa Google»". Quincena fiscal, 11.

MENÉNDEZ MORENO, A. (2019). El nuevo Impuesto sobre determinados servicios digitales. Quincena Fisca l.

PwC. (2019). Impacto de un impuesto sobre los servicios digitales en la economía española.

OCDE (2015), Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 de Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios: <https://www.oecd.org/ctp/beps-2015-nota%20explicativa>

MENÉNDEZ MORENO, A. (2019). El nuevo Impuesto sobre determinados servicios digitales. Quincena Fisca l (6), 7-16.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (2000). "El impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española". Secretaría de Estado de Hacienda. Noviembre, 2000.

ROSEMBUJ, T. (2019). Título del artículo. La Fiscalidad Digital. El Pilar Uno Y Pilar Dos de la OCDE. *El Fisco*. <http://elfisco.com/articulos/la-fiscalidad-digital-el-pilar-uno-y-pilar-dos-de-la-ocde>