



**UNIVERSITAS**  
*Miguel Hernández*

UNIVERSIDAD MIGUEL HERNÁNDEZ DE  
ELCHE

FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES Y JURÍDICAS DE  
ELCHE/ORIHUELA

GRADO EN DERECHO

TRABAJO DE FIN DE GRADO

**LA FISCALIDAD DE LOS SERVICIOS DIGITALES**

CURSO 2021/2022

CARLOS BOIX VALERO

TUTORA: MARIA TERESA ALEMANY

# INDICE.

Resumen.....	3
--------------	---

## CAPITULO I. LA FISCALIDAD INTERNACIONAL

1. La fiscalidad internacional.....	4
2. Los convenios de doble imposición.....	5

## CAPITULO II. LA ECONOMÍA DIGITAL DESDE UNA PERSPECTIVA FISCAL

1. Retos de la economía digital.....	6
2. Propuestas y medidas desde una perspectiva multilateral.....	8
2.1. Acción 7 plan de acción BEPS. El establecimiento permanente.....	9
2.1.1. Los acuerdos de comisionistas.....	10
2.1.2. Las actividades auxiliares y preparatorias.....	11
2.2. Propuestas bajo la Acción 1 plan del plan de acción BEPS.....	13
2.3. El Pilar I del marco inclusivo de la OCDE/G20 sobre BEPS.....	17
2.3.1. La participación de los usuarios.....	17
2.3.2. Los intangibles de marketing.....	18
2.3.3. La presencia económica significativa.....	19
3. Propuestas y medidas desde una perspectiva Europea.....	21
3.1. Contenido de la propuesta de Directiva 2018/0073.....	22
4. El Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales en España.....	25
4.1. La calificación del impuesto como indirecto.....	26
4.1.1. Consecuencias de su calificación como impuesto indirecto.....	29
5. Conclusiones.....	31
6. Bibliografía.....	32

## **RESUMEN.**

El presente trabajo aborda los nuevos retos en materia de fiscalidad internacional surgidos a consecuencia de la digitalización de la economía, así como las distintas soluciones que se están implantando o intentando implantar. En concreto, la economía digital tiene la capacidad de desarrollar su actividad de negocio en cualquier jurisdicción fiscal sin necesidad de establecerse físicamente allí. Puesto que la presencia física es un elemento clave en torno al cual se articula el reparto del derecho de los distintos países para ejercer su soberanía fiscal, ahora se ve desfasada para abarcar la realidad comercial. Ante ello, la OCDE junto al G20, han tratado de encontrar una solución a nivel global a través de la acción 1 del proyecto BEPS y los Pilares I y II, aunque aún no han alcanzado su objetivo. Mientras tanto, desde la UE, se ha publicado una propuesta de directiva con la creación de un nuevo impuesto sobre determinados servicios digitales, invitando a los distintos estados miembro a la creación del mismo a nivel nacional, admitiendo que puede ser una solución transitoria en tanto no se alcance una solución a nivel global. Y así los han hecho distintos estados, como Francia, Italia y España, con la publicación en el BOE de la ley 4/2020, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, el pasado 15 de octubre de 2020. Pese a ello, a día de hoy ninguna de las soluciones propuestas ha logrado ser suficiente, por lo que aún queda mucho camino que recorrer.

## **CAPITULO I. FISCALIDAD INTERNACIONAL**

### **1. FISCALIDAD INTERNACIONAL.**

La fiscalidad internacional, que no es otra cosa que el conjunto de aquellas normas y principios que tratan de cohesionar los distintos sistemas fiscales en las relaciones económicas internacionales, ha tenido un creciente desarrollo en los últimos años. En gran medida, este auge del Derecho Tributario Internacional se debe a la creciente globalización de la economía, produciéndose un aumento de las relaciones comerciales y de los movimientos de capitales transfronterizos entre los ciudadanos de distintos estados. Esto ha derivado en la necesidad reforzar y actualizar el sistema tributario, ajustando las normas fiscales a esta realidad.

En la búsqueda de obtener mayores ingresos para hacer frente a sus necesidades económicas, los estados tratan de aplicar sus impuestos sin limitaciones externas. Por ello, ha resultado necesario articular una serie de principios a fin de determinar a qué jurisdicción de las implicadas le corresponde gravar una determinada expresión de capacidad económica.

Así, existe cierto consenso en el empleo de estos dos criterios:

- El criterio de personalista, en virtud del cual son gravadas las rentas mundiales de los residentes de un estado, independientemente del lugar donde se generen.
- El criterio de la territorialidad, en virtud del cual son gravadas las rentas de los no residentes obtenidas dentro de las fronteras de un estado distinto al de la residencia.

Como resulta obvio, la aplicación combinada de ambos criterios conlleva al solapamiento de distintos regímenes fiscales, lo que supone que una misma renta -o expresión de capacidad económica- puede ser gravada por distintos estados. Esto lo que se conoce como “doble imposición”.

Entre otras, esta doble carga tributaria supone un desincentivo a la inversión extranjera, limitando así la libre circulación tanto de capital, como de tecnología y personas, lo que es contrario al objetivo perseguido en el marco de una economía de mercado.

Es por ello que, durante las últimas décadas, se han venido desarrollando mecanismos de coordinación para evitar, en la medida de lo posible, los problemas de la doble imposición. Estos mecanismos de coordinación se pueden aplicar desde distintas ópticas: de forma unilateral, bilateral o multilateral.

Una de las fórmulas más extendidas para evitar los supuestos de doble imposición es la de los Convenios de doble imposición (en adelante CDI).

## **2. LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN.**

Un CDI no es más que un tratado internacional entre dos países en virtud del cual se acuerda la manera de ejercer la soberanía fiscal de cada uno de ellos en relación con aquellos contribuyentes que presenten conexiones con relevancia fiscal en ambos países, de manera tal que se garantice la eliminación de la doble imposición.

En la actualidad, son dos los modelos más utilizados por los distintos países: el modelo de la OCDE, y el modelo de la ONU.

Hay que tener en cuenta que, la elección del modelo de convenio, conlleva una serie de implicaciones. Y es que, si nos centramos en los criterios de sujeción expuestos con anterioridad –de territorialidad y de residencia-, podemos observar que la elección de entre uno y otro tendrá gran incidencia para los estados en función de si son exportadores o importadores de capital.

Así, aquellos países industrializados en los que sus ciudadanos realicen mayores inversiones de capital en países extranjeros, busquen aliviar la carga fiscal a la que estas inversiones y sus rendimientos se ven sometidos en el país de la fuente, otorgando mayor relevancia al criterio de la residencia. Por el contrario, aquellos países menos desarrollados, receptores de inversión extranjera, busquen beneficiarse a través de la aplicación del criterio de territorialidad.

Dicho lo cual, el modelo más utilizado para los CDI es el modelo de la OCDE, que prima la aplicación del criterio de residencia por encima del criterio de territorial. Ello se desprende de, por ejemplo, el apartado 19 de la introducción de la versión abreviada del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio:

“Para determinados elementos de renta y patrimonio se atribuye un derecho exclusivo de imposición a uno de los Estados contratantes (...) En general, este derecho exclusivo de imposición se otorga al Estado de residencia”.

En relación a este derecho exclusivo de imposición y, a los efectos que interesan al presente trabajo, también resulta pertinente la mención del **Artículo 7 del Modelo**:

“Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios imputables al establecimiento permanente de conformidad con las disposiciones del apartado 2 pueden someterse a imposición en ese otro Estado”.

Como se observa, el concepto de establecimiento permanente que introduce este artículo actúa como una suerte de válvula que permite regular la circulación de capitales entre las distintas jurisdicciones fiscales.

## **CAPITULO II. LA ECONOMÍA DIGITAL DESDE UNA PERSPECTIVA FISCAL.**

### **1. RETOS DE LA ECONOMÍA DIGITAL.**

La economía digital, que prolifera sin visos de detenerse, ha introducido nuevos retos en lo relativo a la fiscalidad internacional. Lo cierto es que aquellos que diseñaron la configuración actual de las normas de tributación internacional, no lo hicieron desde la perspectiva de una economía eminentemente digitalizada, sino desde la del comercio tradicional, en el que la presencia física era un requisito imprescindible para el desarrollo de la cualquier actividad empresarial.

Por el contrario, en la actualidad podemos observar como las grandes compañías multinacionales que prestan servicios eminentemente digitales, pueden operar en distintas jurisdicciones sin necesidad de mantener una presencia física en ellas.

En consecuencia, la normativa actual se ve desbordada a la hora de abarcar esta realidad comercial, siendo necesaria una actualización –cuando no una completa reestructuración- que se adapte a esta ya no tan nueva forma de actividad económica.

Para una primera aproximación, podemos clasificar los modelos de negocio en el marco de una economía digital en las siguientes categorías<sup>1</sup>:

- Comercio electrónico: venta de productos o servicios mediante plataformas online. Donde encontramos los entornos B2B (*Business to Business*), B2C (*Business to Consumer*) o C2C (*Consumer to Consumer*).
- Servicios o plataformas de pagos.
- Servicios de descarga de aplicaciones y productos digitales.
- Publicidad online.
- Redes sociales.
- Cloud Computing, relativo a la programación informática, almacenamiento de datos, gestión de *software* y datos y la utilización compartida de recursos físicos y virtuales.

Una de las características de estos modelos de negocio es su peculiar cadena de creación de valor. Claro ejemplo de esto es el negocio “Cloud Computing”, donde el valor de la compañía nace tanto de los datos obtenidos de los usuarios (jurisdicción de origen) como de los comercios a los que venden u ofrecen estos datos para, por ejemplo, poder conocer sus clientes potenciales (jurisdicción de destino, a menudo no coincidentes con las de origen).

Se observan entonces dos grandes problemas –aunque no únicos- respecto de las grandes compañías de la economía digital en relación con la fiscalidad internacional: el primero de ellos, relativo a la dificultad de establecer un nexo fiscal con la jurisdicción

---

<sup>1</sup> OCDE (2015), *Abordar los desafíos fiscales de la economía digital, Acción 1 - Informe final de 2015*, Proyecto de cambio de beneficios y erosión de la base imponible de la OCDE/G20, Publicaciones de la OCDE, París, <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en>

de la fuente, derivado de su desmaterialización; el segundo, la cuestión relativa a la asignación de beneficios entre las distintas jurisdicciones, derivado de su peculiar cadena de valor.

## **2. PROPUESTAS Y MEDIDAS DESDE UNA PERSPECTIVA MULTILATERAL.**

Además de los desafíos fiscales exclusivos de la economía digital, existen otros comunes a las distintas formas de economía, debido, básicamente, a la capacidad de las grandes empresas para realizar lo que se conoce como planificación fiscal agresiva, generando así el llamado problema de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Estas compañías son capaces de tributar por un tipo medio efectivo bastante bajo en comparación con el resto de las empresas. Como prueba de ello, las 122 multinacionales con matriz española y facturación anual por encima de 750 millones declararon para España un tipo efectivo del 16,9% para el ejercicio 2018 y, de este modo, generaban un serio detrimento en la recaudación a través de la política fiscal de los estados donde estas actúan. Problema que, como es lógico, las autoridades públicas deseaban abordar de la manera más rápida y eficaz posible.

Frente a esta preocupante situación, la OCDE –a instancia del G20-, publicó un *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios* en junio de 2013.

Este plan de acción lo que trata es garantizar que los beneficios sean gravados por el estado del territorio donde se genera el valor de las actividades económicas desarrolladas por estas multinacionales<sup>2</sup>. Se divide en 15 áreas denominadas “Acciones”. Y se asienta sobre tres pilares fundamentales:

- La coherencia del Impuesto sobre Sociedades a nivel internacional.
- La realineación de la imposición y la sustancia económica.
- La transparencia junto con la seguridad jurídica y la predictibilidad.

La Acción 1 del proyecto tiene como objetivo hacer frente a los problemas surgidos de la economía digital.

---

<sup>2</sup> Reunión de los líderes del G20 en San Petesburgo, 5 y 6 de septiembre de 2013.

Tras dos años de trabajo por parte de la OCDE, en octubre de 2015 se publicó un paquete de medidas dirigidas a producir una gran reforma de la normativa tributaria internacional. Sin embargo, en la práctica se demostraría que este paquete de medidas no produjo los resultados previstos debido a la gran complejidad de su implantación.

## **2.1. ACCIÓN 7 DEL PROYECTO BEPS. EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.**

El concepto de establecimiento permanente es un concepto exclusivo del ámbito fiscal. Su funcionalidad radica en determinar el derecho que ostenta un estado para gravar los beneficios obtenidos en su territorio por una empresa que radica en otro distinto.

Como hemos adelantado, en virtud del **artículo 7 del modelo**, un estado no puede gravar los beneficios de una empresa extranjera a menos que estos hayan sido obtenidos a través de un establecimiento permanente. Reflejo de ello, es el contenido del **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 los no Residentes**, que considera obtenidas en España:

“Las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas mediante establecimiento permanente situado en territorio español”.

Para definir el concepto de “establecimiento permanente” podemos acudir al **artículo 5 del modelo de la OCDE**, que en su apartado primero lo define como “un lugar fijo de negocios” a través del cual una empresa lleva a cabo toda o parte de su actividad.

Así pues, el concepto de establecimiento permanente se configura como una suerte de herramienta encaminada a lograr una mayor equidad fiscal cuando determinadas empresas generan parte de sus beneficios gracias a una fuerte vinculación en un país extranjero.

Sin embargo, a la hora de definir aquellos supuestos en los que aparece esta vinculación, la normativa sigue apostando por la necesidad de una cierta presencia física en el estado de la fuente. Por ello, esta normativa se queda ahora obsoleta o, cuanto menos, resulta insuficiente para abarcar toda la realidad económica, exigiendo una actualización del concepto de Establecimiento permanente.

En ese sentido, en la Acción 7 del proyecto BEPS, la OCDE y el G20, propusieron una serie de modificaciones respecto de este concepto. Con aspiraciones más allá de la economía digital, esta acción tenía como objetivo impedir la creación de estructuras artificiales por parte de grupos multinacionales con el objeto de trasladar sus beneficios de una jurisdicción de alta imposición fiscal a una jurisdicción de baja imposición. En concreto, se desarrollaron nuevas reglas relativas a los acuerdos de comisionistas y a las actividades auxiliares y preparatorias, si bien, la norma general no se ha visto afectado, quedando el requisito de la presencia física incluido en todos los supuestos, aunque sea de forma indirecta.

### **2.1.1. LOS ACUERDOS DE COMISIONISTAS.**

Uno de los cambios fundamentales que han tenido lugar bajo la Acción 7 del proyecto BEPS ha sido la modificación de la regla de los acuerdos de comisionistas, plasmado en el artículo 5.5 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE<sup>3</sup>:

“No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, pero con sujeción a lo dispuesto en el apartado 6, cuando una persona opere en un Estado contratante por cuenta de una persona y, al hacerlo, concluya habitualmente contratos, o desempeñe habitualmente el papel principal conducente a la celebración de contratos, que la empresa concluye rutinariamente sin modificación significativa por su parte, y dichos contratos se celebren:

- a) En nombre de la empresa, o
- b) Para la transmisión de la propiedad o para la cesión del uso, de un bien del que sea propietaria la empresa o cuyo derecho de uso tenga, o
- c) Para la prestación de servicios por esa empresa,

se considerará que dicha empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de las actividades que esa persona realice para la empresa, excepto si las actividades de esa persona se limitan a las mencionadas en el apartado 4 que, de realizarse a través de un lugar fijo de negocios (distinto de un lugar fijo de negocios al que fuera

---

<sup>3</sup> OECD (2019), *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio : Versión Abreviada 2017*, OECD Publishing, Paris/Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, <https://doi.org/10.1787/765324dd-es>.

aplicable el apartado 4.1), no hubieran determinado que ese lugar fijo de negocios se considerara como un establecimiento permanente en virtud de lo dispuesto en ese apartado”.

Como se observa, el concepto de agente amplía la norma general del establecimiento permanente al tener en cuenta la participación económica del agente en la jurisdicción de la fuente, separándose de la idea de un lugar fijo de negocios aquella jurisdicción por parte de la empresa no residente. De este modo, se trata de dificultar el abuso de la norma general por parte de las grandes corporaciones al realizar operaciones a través de un intermediario en la jurisdicción de la fuente. Con carácter previo a la Acción 7 del Proyecto BEPS, el concepto de agente se reducía a los supuestos de representación directa. Sin embargo, la modificación introducida contempla tanto la representación directa como indirecta, así como otros supuestos de intermediación sin necesidad de representación formal. Estas modificaciones suponen que el criterio decisivo a la hora de constituir un establecimiento permanente –en el supuesto de los acuerdos de comisionistas- sea la participación del intermediario en la negociación contractual.

### **2.1.2. LAS ACTIVIDADES AUXILIARES Y PREPARATORIAS.**

Dadas las innovaciones técnicas en la forma de desarrollar determinadas actividades mercantiles, actividades que antes se consideraban como auxiliares o preparatorias, en la actualidad, pueden ser consideradas como actividades principales o de funciones esenciales<sup>4</sup>. Por ello, además de la modificación relativa a los acuerdos de comisionistas, la OCDE modificó las exenciones del artículo 5 e introdujo, a su vez, la regla antifragmentación, a fin de garantizar que las excepciones previstas en el apartado 4, se limitan efectivamente a actividades de carácter auxiliar o preparatorio.

Tras la modificación introducida, el apartado 4 del artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE, queda así redactado:

“No obstante las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que el término establecimiento permanente no incluye:

---

<sup>4</sup> OECD (2016), *Proyecto BEPS - Nota explicativa: Informes Finales 2015*, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, OECD Publishing, París, <https://doi.org/10.1787/9789264263567-es>.

- a) La utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer, o atender bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;
- b) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;
- c) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;
- d) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa;
- e) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad;
- f) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), a condición de que dicha actividad o, en el caso del subapartado f) el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios, tenga carácter auxiliar o preparatorio.

4.1 El apartado 4 no se aplicará a un lugar fijo de negocios que una empresa utilice o mantenga si dicha empresa y otra estrechamente vinculada desarrollan actividades económicas en el mismo lugar o en otro en el mismo Estado contratante, y

- a) Alguno de esos lugares es un establecimiento permanente de la empresa o de la empresa estrechamente vinculada conforme a lo dispuesto en este artículo, o
- b) El conjunto de la actividad resultante de la combinación de actividades desarrolladas por las dos empresas en el mismo lugar, o por la misma empresa o la empresa estrechamente vinculada en los dos emplazamientos, no tiene carácter preparatorio o auxiliar, a condición de que las actividades económicas desarrolladas por las dos empresas en el mismo lugar, o por la misma empresa o la empresa estrechamente vinculada en los dos emplazamientos, sean funciones complementarias que forman parte de una actividad cohesionada”.

Como se observa, la primera parte del apartado 4 del artículo 5 del Modelo de Convenio trata de excluir del concepto de establecimiento permanente aquellas

actividades consideradas auxiliares o preparatorias, mientras que la segunda establece la llamada regla antifragmentación.

Si bien es cierto que las exclusiones de las actividades preparatorias y auxiliares ya quedaba contemplado en los anteriores modelos, una de las grandes preocupaciones en materia de política fiscal internacional era la forma en la que las grandes corporaciones hacían uso de las mismas, segmentando su cadena de producción y/o prestación a fin de evitar su la existencia de un Establecimiento Permanente en el estado de la fuente. Por ello, a través de la Acción 7 se ha intentado completar el concepto de actividad auxiliar o preparatoria. Ahora bien, las excepciones que incluye el apartado cuarto del artículo 5, no son actividades auxiliares o preparatorias *per se*, sino que quedan enunciadas como una suerte de ejemplos que podrían tener tal consideración, pero sujetas a la condición de que efectivamente posean un carácter auxiliar y/o preparatorio, lo que se deberá determinar a través del caso concreto<sup>5</sup>.

En cuanto a la llamada regla antifragmentación, antes de su introducción, las grandes corporaciones podían separar sus actividades de forma coherente a través de la creación de filiales para tratar de beneficiarse de estas exenciones. En la actualidad, sin embargo, esto ya no es posible dado que no se considerará que los lugares de negocio estén separados en cuanto a su organización, por lo que una empresa no puede fragmentar una actividad principal con la intención de que cada uno de estos fragmentos tenga únicamente carácter auxiliar y/o preparatorio<sup>6</sup>

Resta decir que, a los efectos del presente trabajo, las modificaciones introducidas a través de la acción 7 no logran separarse completamente de la necesidad de ciertos rasgos físicos, por lo que la economía puramente digital no se ve prácticamente afectada por ellas.

## **2.2.PROPUUESTAS BAJO LA ACCIÓN 1 DEL PROYECTO BEPS.**

Con carácter previo a la publicación de la versión final de la Acción 1 del proyecto BEPS en 2015, la OCDE junto a los estados del G20, desarrollaron una propuesta para

---

<sup>5</sup> OECD (2016), *Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente, Acción 7 – Informe final 2015*, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264257757-es>.

<sup>6</sup> *Ibidem*.

aquellos casos en los que las empresas llevan a cabo actividades desmaterializadas por completo. Bajo esta propuesta, se considerará que una determinada compañía tiene presencia física en una jurisdicción extranjera cuando en ella exista una presencia digital significativa<sup>7</sup>.

Para determinar la existencia de una presencia digital significativa, se proponen una serie de requisitos basados en la superación de determinados umbrales:

- La cantidad de contratos concluidos de modo digital.
- La cantidad de pagos realizados por clientes de ese estado respecto de los productos o servicios digitales.
- La existencia de una filial en la jurisdicción de la fuente que ofrece actividades secundarias<sup>8</sup>

Como se ha dicho, este concepto solo es aplicable a aquellas actividades que presten sus servicios o productos de manera completamente online, por lo que en ningún caso podría llegar a sustituir el concepto de establecimiento permanente, sino que únicamente podría complementarlo.

Además de esta, otra propuesta de la OCDE fue la de sustituir el concepto de establecimiento permanente por el de la presencia significativa. Este concepto –aunque no de forma radical- se separa en cierta medida de la presencia física, tratando de adaptarse a la nueva realidad comercial de la economía digital. Lo que se trata es de encontrar un concepto cuyos criterios reflejen la contribución al valor de dichas relaciones entre la empresa y los clientes:

- Las relaciones entre la empresa y los clientes, en combinación con una cierta presencia física de forma directa o a través de un agente.
- La venta de productos a través de recursos que incluyen (I) una página web en el idioma local, (II) oferta de entrega por los proveedores en dicha jurisdicción, (III) el uso de servicios bancarios y otros varios ofrecidos por los proveedores en esa jurisdicción o, (IV) la oferta de productos o servicios procedentes de proveedores de la jurisdicción<sup>9</sup>.

---

<sup>7</sup> OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en>.

<sup>8</sup> *Ibidem*, p. 145.

<sup>9</sup> *Ibid.*, p. 146.

Este concepto de presencia significativa servirá de base para el desarrollo del concepto de la presencia económica significativa, también desarrollado por la OCDE y el G20 y plasmado en la versión final de la Acción 1 del Proyecto BEPS. Así, bajo el concepto de presencia digital significativa, se considerará que existe una presencia fiscal suficiente en la jurisdicción de la fuente cuando la empresa no residente tenga una presencia económica significativa en dicha jurisdicción, basada en determinados factores que comprueben una interacción continuada con la economía del estado en el que actúan. A grandes rasgos, lo más determinante serán los ingresos generados de modo habitual en la jurisdicción de la fuente.

Además de los ingresos, otros factores a tener en cuenta podrían ser factores digitales, tales como el dominio local de una página web, una plataforma digital, o las opciones de pago. De igual modo, otro indicador podría estar basado en los usuarios y datos personales de los mismos, siendo determinante a la hora de establecer un nexo fiscal el origen de los mismos<sup>10</sup>.

Si bien es cierto que el concepto de presencia económica significativa puede resultar válido a la hora de establecer un nexo fiscal en la jurisdicción de la fuente, lo cierto es que, para el caso de elegir esta opción, se haría necesario establecer nuevas reglas para determinar la atribución de los beneficios que a cada una de las jurisdicciones donde la empresa no residente tiene una presencia económica significativa le corresponde gravar. Ante ello, bajo la Acción 1 del proyecto BEPS, propone la OCDE en su informe distintos métodos<sup>11</sup>.

En primer lugar, el método del prorrateo fraccionado, que consistiría en la atribución de los beneficios de toda la empresa a la presencia digital, y cuya implementación requeriría de tres pasos:

- La definición de la base imponible fraccionable.
- La definición de los criterios decisivos para fraccionar la base imponible.
- La ponderación de los criterios decisivos.

Dado que en la actualidad están más que extendidos los métodos de atribución basados en cuentas separadas del Establecimiento Permanente, los métodos de prorrateo

---

<sup>10</sup> *Íbid.*, p. 111.

<sup>11</sup> *Íbid.*, p.112.

fraccionados supondrían una desvinculación radical de los estándares internacionales actuales, con el riesgo de que, en el caso de implantación, se produzca un importante desequilibrio en la tributación de empresas bajo este nuevo nexo respecto de aquellas para las que se mantenga el nexo tradicional del establecimiento permanente.

En segundo lugar, los métodos de beneficio atribuido modificado. Este método se erige como una fórmula que trata de evitar los métodos de cálculo de ganancias a través de las cuentas del contribuyente, en aquellas situaciones en las que se calcula una alta cantidad de gastos en relación a los ingresos generados en jurisdicciones extranjeras, lo que en la práctica supone una gran dificultad a la hora de auditar en un ámbito local.

En este contexto, el enfoque pasaría por la equiparación de la presencia económica del no residente con una presencia física a través de la cual la empresa extranjera opera comercialmente en dicha jurisdicción, aplicando para la determinación de los beneficios una ratio que comprenda los gastos presuntos y los ingresos derivados de transacciones concluidas con clientes en el país. Para determinar una ratio adecuada, habrá que estar a una serie de factores, como puede ser la industria de que se trate, el grado de integración de la empresa, el tipo de producto o servicio, etc<sup>12</sup>

A pesar de que los métodos de beneficio atribuido son, en general, sencillos de administrar, para las grandes corporaciones cuyas líneas de negocio son diversas, la aplicación de este método presenta dificultades prácticas. Además, la estructura de costes de las empresas digitales es sustancialmente distinta a la de los modelos de negocios tradicionales, por lo que requeriría de grandes ajustes sobre los márgenes de beneficio presunto<sup>13</sup>

Además de estos, la OCDE también ha propuesto la aplicación de una retención sobre las transacciones digitales que podría establecerse como una retención final sobre la base bruta, o bien, como un mecanismo destinado a facilitar el cumplimiento de otros métodos que graven el beneficio final.<sup>14</sup>

---

<sup>12</sup> *Íbid.*, p. 114.

<sup>13</sup> *Íbid.*, p. 115.

<sup>14</sup> *Íbidem.*

### **2.3. EL PILAR I DEL MARCO INCLUSIVO DE LA OCDE/G20 SOBRE BEPS.**

A fin de encontrar una solución definitiva, la OCDE junto con el G20, desarrollaron el marco de trabajo inclusivo de BEPS. En la actualidad, participan en el 141 países y jurisdicciones que colaboran en la implementación del paquete de medidas BEPS. Este marco inclusivo permite a los países y jurisdicciones involucradas trabajar junto a la OCDE y los miembros del G20 en el desarrollado de los temas relacionados con BEPS, así como revisar y monitorear la implementación del paquete de medidas. En el seno de este marco, se desarrollaron dos propuestas en relación a los problemas que presentaba la economía digital en particular bajo el llamado Pilar I y Pilar II<sup>15</sup>.

Bajo el pilar I, que tiene como objetivo establecer un nuevo nexo fiscal superando, de una vez por todas, la vinculación al criterio de presencia física, se desarrollaron tres propuestas que tenían en cuenta esta nueva realidad digital<sup>16</sup>:

- La participación de los usuarios.
- Los intangibles de marketing.
- La presencia económica significativa.

#### **2.3.1. LA PARTICIPACIÓN DE LOS USUARIOS.**

La participación de los usuarios es la primera propuesta del marco inclusivo bajo el Pilar I. No es ningún secreto que en la actualidad, millones de personas hacen uso de los servicios que prestan las grandes compañías tecnológicas de forma gratuita o, al menos, gratuita en un sentido tradicional, es decir, sin entregar una cantidad de dinero a cambio. Sin embargo, lo cierto es que existe una contraprestación a la hora de utilizar estos servicios: Los datos.

En este sentido, los datos de los usuarios se han convertido en un elemento de gran importancia en la cadena de valor de estas compañías, sobre todo, en las plataformas digitales, mercados en línea y motores de búsqueda, siendo capaces de generar beneficios, tanto vendiendo estos datos a terceros, como mejorando gracias a ellos los servicios que prestan a sus clientes, como los servicios de publicidad –en la economía digital, el termino

---

<sup>15</sup> OECD/G20, “Inclusive framework on BEPS, Cover Statement by the Inclusive Framework on the Reports in the Blueprints of Pillar One and Pillar Two” OECD Publishing.

<sup>16</sup> VON JÄHNICHEN, Maximilian: “La presencia económica significativa bajo el Pilar Uno. ¿Un nexo definitivo para asignar los derechos de tributación en la economía digital?”. En Vlex, 2010, p. 180 y 181.

usuario y cliente están claramente diferenciados-. Por ahora, esta capacidad para generar beneficios a través de datos personales supera la realidad legislación tributaria, siendo así que las jurisdicciones donde estos usuarios residen, no cuentan con herramientas para gravar los beneficios que estos generan a las grandes compañías.

Ante ello, se propone establecer un nexo basado en la participación de los usuarios que atribuya a sus jurisdicciones los beneficios residuales o no rutinarios, ya que el principio de plena competencia tendría grandes dificultades prácticas para aplicarse en estos casos.<sup>17</sup>

Como inconvenientes a este concepto, nos encontramos con la dificultad que supondría la valoración de los usuarios, para lo que habría que diseñar una fórmula que mida el valor de estos para una multinacional<sup>18</sup>.

Además, esta nueva regla solo afectaría a la atribución de los beneficios residuales, siendo que los beneficios rutinarios seguirían asignándose bajo el principio de plena competencia<sup>19</sup>.

### **2.3.2. LOS INTANGIBLES DE MARKETING.**

El concepto de intangibles de marketing ha sido definido por las directrices de precios de transferencias de la OCDE. En estas directrices se destaca el gran valor que representan estos intangibles respecto del producto o servicio que ofrece la compañía multinacional<sup>20</sup>.

Los intangibles de marketing, como la marca, las listas de clientes, los datos de mercado, etc., se obtienen a través de actividades dirigidas a clientes de un determinado estado. Por ello, bajo esta propuesta, son competentes para gravar los beneficios obtenidos gracias a los intangibles aquellas jurisdicciones donde residan los clientes a los que van dirigidos. Si bien es cierto, que esta atribución de beneficios solo comprendería los beneficio residuales –al igual que la propuesta de la participación de los usuarios-

---

<sup>17</sup> OECD (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, p.68 Paris, <https://doi.org/10.1787/beba0634-en>.

<sup>18</sup> VON JÄHNICHEN, Maximilian: “La presencia económica significativa bajo el Pilar Uno. ¿Un nexo definitivo para asignar los derechos de tributación en la economía digital?”, ob. cit. p.182.

<sup>19</sup> *Ibid.*, p. 183.

<sup>20</sup> OECD (2022), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/0e655865-en>.

mientras que los beneficios rutinarios se asignarían en aplicación de las directrices de precios de transferencia<sup>21</sup>.

Son tres los aspectos en los que se aplicaría este concepto: (I) Cuando sin presencia física una compañía genere beneficios por actividades de venta y marketing, asignando los beneficios residuales a las jurisdicciones donde residan los clientes. (II) cuando la presencia física se produzca a través de los denominados intermediarios de riesgo limitado, los beneficios no rutinarios se asignaran a los intangibles de marketing respecto de los clientes del intermediario sin tener en cuenta los beneficios declarados por este último, ya que en la práctica se observa que se declaran beneficios muy reducidos a pesar de que la compañía desarrolle una gran actividad en la jurisdicción donde radica este intermediario. (III) el objetivo de este concepto es que también sea aplicable a las compañías con modelo de negocio tradicional que hagan uso de los intermediarios de riesgo limitado. Con ello, se trataría de equiparar la tributación del sector de la economía tradicional con el sector digital<sup>22</sup>.

Como aspecto negativo a esta propuesta, se destaca lo que también supone un problema para la aplicación de la participación de los usuarios: se dirige únicamente a ciertos modelos de negocios que se valen de estos intangibles para generar negocio, pero no abarcan toda la realidad de la economía digital.

### **2.3.3. LA PRESENCIA ECONÓMICA SIGNIFICATIVA.**

La tercera propuesta del marco inclusivo es la de la presencia económica significativa, que trata de unificar las ventajas del concepto de presencia digital significativa y el de presencia significativa vistos anteriormente. Bajo esta propuesta, se tratará de gravar los beneficios generados por la economía digital que no tributen bajo la fórmula convencional del establecimiento permanente. En ese sentido, el concepto de presencia económica significativa no se configura como sustituto del concepto de establecimiento permanente,

---

<sup>21</sup> Grinberg, Itai, "International Taxation in an Era of Digital Disruption: Analyzing the Current Debate" (2019). *Georgetown Law Faculty Publications and Other Works*. 2145, p.25.

<sup>22</sup> VON JÄHNICHEN, Maximilian: "La presencia económica significativa bajo el Pilar Uno. ¿Un nexo definitivo para asignar los derechos de tributación en la economía digital?", ob. cit. p.184.

sino que se aplicará de forma independiente cuando no se den las notas de presencia física y permanencia temporal<sup>23</sup>.

Bajo este concepto, se establece una presencia fiscal en el estado de la fuente cuando se determine que una compañía no residente tenga una presencia económica significativa en ese estado. Para determinar tal extremo, se ha optado por valorar un conjunto de factores que, todos juntos, permiten tener una visión global de una determinada compañía en una determinada jurisdicción, y así determinar si efectivamente se da esa mencionada presencia económica significativa. Entre estos factores, el más relevante será –aunque insuficiente por sí mismo- el de los ingresos generados de manera continuada. Entre estos factores encontramos:

- La existencia de una base de usuarios y sus correspondientes datos.
- El contenido digital generado en una jurisdicción.
- El nivel de ingresos brutos a través de pagos locales.
- La existencia de una página web en el idioma local.
- La existencia de servicios post-venta o de mantenimiento.
- La existencia de actividades de marketing dirigidas a captar nuevos clientes<sup>24</sup>.

Tal y como se ha expuesto anteriormente, esta propuesta sigue manteniendo la idea de asignar los beneficios que le corresponde gravar a una determinada jurisdicción mediante una relación entre los beneficios totales y los ingresos locales, para lo que se tendrá en cuenta diversos aspectos como las ventas, los activos, los empleados o los usuarios. Asimismo, se permitiría a los estados establecer un gravamen sobre los pagos a estas compañías que sean realizados por clientes que residan en su jurisdicción.

La ventaja de esta propuesta es que, al tener en cuenta todos los factores no basados en rasgos físicos, posibilita tener una visión global de la actuación real de una compañía digital en una determinada jurisdicción y, de esta forma, permite determinar cuando una empresa actúa de forma habitual en ella, generando una serie de beneficios que deben ser gravados por el estado correspondiente.

---

<sup>23</sup> OECD (2018), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, p.135, <https://doi.org/10.1787/9789264293083-en>.

<sup>24</sup> VON JÄHNICHEN, Maximilian: “La presencia económica significativa bajo el Pilar Uno. ¿Un nexo definitivo para asignar los derechos de tributación en la economía digital?”, ob. cit. p.186.

Ahora bien, no debemos olvidar que, en materia de fiscalidad internacional, se debe alcanzar un consenso entre los distintos estados para proceder a modificaciones como las expuestas hasta ahora. En ese sentido, es de destacar que estados como los Estados Unidos, no terminan de pronunciarse a favor de estas modificaciones, cuestión lógica – por lo menos desde el punto de vista geopolítico- si tenemos en cuenta que la práctica totalidad de empresas que se verían afectadas por ellas tienen su matriz en este estado, por lo que no se han visto prácticamente afectados, en términos de recaudación, por estas lagunas normativas que ha provocado la entrada disruptiva de la era digital en nuestra economía.

Con todo ello, podemos afirmar que aún es mucho el trabajo que queda por hacer en el panorama internacional para lograr una solución consensuada y eficaz que ponga fin a estas prácticas de elusión fiscal que a todos perjudican. Lo que, debido a la actual situación económica, agravada por la COVID-19 y la guerra entre Rusia y Ucrania, es más urgente que nunca. Por ello, distintos agentes internacionales, como la unión europea –sin mucho éxito- han tratado de encontrar soluciones locales en tanto en cuanto no se alcance una solución global.

### **3. PROPUESTAS Y MEDIDAS DESDE UNA PERSPECTIVA EUROPEA.**

Como hemos adelantado, al margen de la actuación de la OCDE a nivel internacional, la Unión Europea ha tratado de afrontar los retos que la economía digital supone para la fiscalidad internacional. En ese sentido, la Unión Europea reconoce que el mercado único digital es una de las principales prioridades políticas de la Comisión Europea, así como el objetivo de garantizar una fiscalidad justa de la economía digital sobre un sistema de imposición justo y eficaz en la Unión Europea<sup>25</sup>. En orden de cumplir este objetivo y, en virtud de lo dispuesto por el artículo 113 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, el Consejo presentó la Propuesta de Directiva del Consejo 2018/0073, relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales.

---

<sup>25</sup> Exposición de motivos de la Propuesta de Directiva del Consejo 2018/0073, relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de determinados servicios digitales {SWD(2018) 81} - {SWD(2018) 82}, 21 de marzo de 2018, Bruselas., p. 2.

A pesar de esta propuesta, la comisión no niega que la mejor estrategia para afrontar estos retos pasa por encontrar soluciones multilaterales. Sin embargo, dada la complejidad del problema y la gran variedad de cuestiones que deben abordarse, que hacen prever que esta solución tarde en alcanzarse, ha decidido tomar medidas y propone adaptar las normas relativas al impuesto sobre sociedades a fin de que se adecuen a las características de las empresas digitales a través de la mencionada propuesta<sup>26</sup>. De todos modos, dado que la aprobación de la misma requiere de unanimidad por parte de los estados miembro, en tanto no se alcance una solución común a nivel de la Unión Europea, se reconoce el derecho de los estados miembro a introducir medidas transitorias unilaterales dirigidas a afrontar los retos que plantea la fiscalidad internacional<sup>27</sup>.

### **3.1. CONTENIDO DE LA PROPUESTA DE DIRECTIVA 2018/0073.**

La propuesta de directiva del consejo se divide en 5 capítulos:

- Capítulo 1: objeto y definiciones (artículos del 1 al 4).

Este capítulo va dirigido a la aclaración de determinados conceptos necesarios para la aplicación de sus disposiciones restantes, a la determinación de los ingresos imposables y al sujeto pasivo.

Establece la propuesta que el Impuesto sobre Servicios Digitales es un impuesto de aplicación específico, que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales que se caracterizan por la creación de valor por parte del usuario, constituyendo la participación del usuario una contribución esencial para esa empresa<sup>28</sup>.

Se observa por tanto, de primeras, que no toda prestación de servicios digitales va a quedar incluida en el ámbito de aplicación de este impuesto. Por el contrario, se establece un sistema de *numerus clausus* con la inclusión de aquellos servicios digitales incluidos:

- 1) Los servicios consistentes en la inclusión de una interfaz digital de publicidad dirigida a los usuarios de dicha interfaz; así como la transmisión de datos

---

<sup>26</sup> *Íbid.*, p. 4.

<sup>27</sup> *Íbid.*, p. 6.

<sup>28</sup> *Íbid.*, p. 8.

recopilados acerca de los usuarios generado por las actividades desarrolladas por estos últimos en las interfaces digitales.

- 2) Los servicios consistentes en la puesta a disposición de los usuarios de interfaces digitales multifacéticas, que les permite localizar a otros usuarios e interactuar con ellos, facilitando las entregas de bienes o prestaciones de servicios directamente entre los usuarios<sup>29</sup>.

De igual modo, tampoco quedan incluidos todos los sujetos que lleven a cabo este tipo de actividades, sino que se establecen una serie de umbrales mínimos por debajo de los cuales no quedan sujetos al impuesto:

- 1) Importe total de ingresos mundiales declarado en el último ejercicio financiero superior a 750 millones de euros.
- 2) Importe total de ingresos obtenidos dentro de la Unión Europea superior a 50 millones de euros<sup>30</sup>.

- Capítulo 2: Lugar de imposición, exigibilidad y cálculo del impuesto (artículos del 5 al 8.

En este capítulo, y en concreto en su artículo 5, se determina la proporción de ingresos imponibles que debe considerarse obtenida en un Estado miembro. Como no puede ser de otra forma, dado que el criterio para la sujeción de un determinado servicio es la aportación de valor que supone la intervención del usuario, el factor determinante será el del lugar de residencia de los usuarios. Así, los derechos de imposición respecto de este impuesto nacen en el Estado Miembro en el que esté establecido el usuario, siendo independiente el hecho de que este haya contribuido pecuniariamente a la generación de la renta de la empresa<sup>31</sup>. En ese sentido, el impuesto será exigible en un estado miembro en relación con la proporción de ingresos imponibles obtenidos por un sujeto pasivo durante un periodo impositivo en ese estado miembro, fijándose un tipo único en toda la unión del 3%.

---

<sup>29</sup> *Íbidem*.

<sup>30</sup> *Íbid.*, p. 11.

<sup>31</sup> *Íbid.*, P. 12.

- Capítulo 3: Obligaciones (artículos 9 a 19).

Los artículos 9 a 19 imponen a los sujetos pasivos una serie de obligaciones. En este sentido, es de destacar que aquellas compañías que actúen a través de un grupo consolidado a efectos contables, pueden designar una entidad única que sea la encargada tanto de asumir el pago del impuesto como de cumplir con las obligaciones establecidas en este capítulo.

En cuanto a los aspectos administrativos, se configura un mecanismo de ventanilla única, en el que los sujetos obligados al pago deben contar con un punto de contacto único, a través del cual cumplan con todas sus obligaciones tributarias, siendo el estado miembro encargado de ello el obligado a compartir con el resto de estados miembro la información suministrada por ese sujeto, así como a transferir la proporción correspondiente de la recaudación del impuesto a estos estados.

Además, se imponen una serie de obligaciones formales como la del sistema de autodeclaración, que deberá presentarse en el Estado Miembro elegido como punto de contacto.

- Capítulo 4: Cooperación Administrativa (artículos 20 a 23).

En este capítulo se regulan los intercambios de información necesarios entre los distintos estados a fin de identificar los sujetos pasivos obligados al pago del impuesto, gestionar la presentación de las autodeclaraciones, así como la transferencia de los fondos correspondientes.

- Capítulo 5: Disposiciones finales (artículos 24 a 27).

En el último capítulo se establecen cuestiones relativas al procedimiento del comité, a la transposición de la directiva, a su entrada en vigor y a sus destinatarios.

A pesar de que la propuesta de directiva del Consejo supone el intento más avanzado para tratar de establecer una suerte de establecimiento permanente virtual, su efectiva implantación no es una cuestión sencilla dado que, en el ámbito de la Unión Europea, se requiere unanimidad de los estados afectados para la aprobación de una directiva, lo que por el momento no se ha logrado dado que existen intereses contrapuestos entre los

distintos estados miembros, como pueden ser los de Irlanda o Países Bajos, jurisdicciones que, debido a los bajos tipos impositivos que ofrecen, han sido escogidas por las compañías de servicios digitales para centralizar en ellas sus operaciones comerciales en el ámbito europeo. Ante esta situación, acentuada por la necesidad apremiante de recaudar mayores ingresos mencionada anteriormente, distintos estados miembros –entre ellos España- han decidido adoptar sus propias disposiciones en relación al impuesto sobre determinados servicios digitales contemplado en la Propuesta de Directiva analizada. Posibilidad que la propia Propuesta contemplaba.

#### **4. EL IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES EN ESPAÑA.**

El pasado 15 de octubre de 2020, fue publicada en el Boletín Oficial del estado la Ley 4/2020, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, cuya entrada en vigor se produjo el 15 de enero de 2021. Como veremos, esta Ley, en esencia, reproduce lo dispuesto por la Propuesta de Directiva 2018/0073 del Consejo adaptándola al panorama nacional.

En su exposición de motivos, se justifica la necesidad de su adopción debido al largo periodo de tiempo transcurrido desde el inicio de los debates a nivel internacional sin que haya sido posible adoptar soluciones prácticas al respecto, unido a cuestiones de presión social, justicia tributaria y sostenibilidad del sistema tributario.

En cuanto al objeto del impuesto, es idéntico que el dispuesto en la Propuesta de Directiva del Consejo, siendo determinante la intervención del usuario en la creación de valor de la empresa que presta servicios digitales.

Al igual que en la Propuesta de Directiva, se establecen, en virtud del artículo 8 del impuesto, dos umbrales mínimos por debajo de los cuales las distintas empresas quedan fuera de la aplicación de este impuesto:

“1) neto de su cifra de negocios en el año natural anterior supere los 750 millones de euros.

2) Que el importe total de sus ingresos derivados de prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto supere los 3 millones de euros”.

Para ser considerados contribuyentes de este impuesto deben superarse ambos umbrales, estableciéndose un tipo impositivo fijo del 3%.

Con indudables implicaciones prácticas, la propia Ley del Impuesto Sobre determinados Servicios Digitales establece que: “al centrarse en los servicios prestados, sin tener en cuenta las características del prestador de los mismos, entre ellas su capacidad económica, el impuesto sobre determinados servicios digitales no es impuesto sobre la renta o el patrimonio, y por tanto no queda comprendido en los convenios de doble imposición”. Como veremos, esta afirmación, aunque necesaria para la validez del impuesto, resulta altamente cuestionable.

#### **4.1. LA CALIFICACIÓN DEL IMPUESTO COMO INDIRECTO.**

Como hemos adelantado, la nueva ley española del impuesto sobre determinados servicios digitales establece que el mismo no se ve afectado por los convenios de doble imposición. Lo hace tanto en su exposición de motivos, de forma expresa, tal y como se ha reflejado en el apartado anterior, como en su artículo 1, sobre la naturaleza y objeto del impuesto: “El impuesto sobre Determinados Servicios Digitales es un tributo de naturaleza indirecta que grava, en la forma y condiciones previstas en esta Ley, las prestaciones de determinados servicios digitales en que exista intervención de usuarios situados en el territorio de aplicación”.

Como es obvio, su calificación de impuesto indirecto en el propio articulado de la ley no es accidental, sino que responde a un motivo concreto: su compatibilidad con el modelo de convenio de la OCDE, como más adelante se expondrá. Asimismo, dado que el nombre de las cosas no altera su esencia, también es objeto de este apartado profundizar sobre la correcta o incorrecta calificación de este impuesto como indirecto.

En primer lugar, cabe señalar que la distinción entre impuestos directos e indirectos no es algo novedoso en la disciplina tributaria. Entre otros, el profesor Macarro Osuna realiza un completo estudio sobre la compatibilidad del impuesto sobre servicios digitales con los convenios de doble imposición a la luz del modelo de la OCDE<sup>32</sup>.

---

<sup>32</sup> MACARRO OSUNA, José Manuel: “la compatibilidad del impuesto sobre determinados servicios digitales con los convenios de doble imposición a la luz del modelo OCDE”, en *Quincena Fiscal*, parte Estudios, núm. 6/2020 (BIB 2020/9159).

Como decíamos, ha sido voluntad tanto de la Comisión Europea como del gobierno de España dejar muy claro la naturaleza indirecta de este impuesto. Su interés en ello radica en evitar una limitación de la potestad tributaria por quedar dentro del ámbito de aplicación de los convenios de doble imposición. El principal motivo es que los impuestos sobre la renta y el patrimonio, que constituyen el principal objeto de los convenios, son calificados de manera prácticamente indiscutida como impuestos directos, por lo que la calificación de un impuesto como de naturaleza indirecta, excluiría, en principio, la aplicación de los convenios de doble imposición sobre el mismo.

Ahora bien, para determinar la naturaleza directa o indirecta de un impuesto, no basta con que sea expresamente calificado como tal, sino que debe atenderse a una serie de criterios sustantivos. Sin embargo, esto no siempre es una tarea sencilla, pues a pesar de que esta distinción es una de las más tradicionales en la doctrina, sus límites son un tanto borrosos.

En palabras del profesor Macarro Osuna, son dos los criterios empleados para distinguir entre un impuesto directo e indirecto: el criterio económico o el criterio jurídico<sup>33</sup>

En cuanto al criterio económico, se atiende a la naturaleza de la capacidad económica gravada, distinguiendo entre una capacidad económica que manifiesta el obligado tributario de forma mediata o de forma inmediata. Por un lado, el impuesto que grava una expresión económica inmediata merecerá la calificación de impuesto directo, como es el de la renta o el patrimonio. Por otro lado, los impuestos que gravan una expresión económica mediata, como la puesta de manifiesto en un acto de consumo, merecerán la calificación de indirecto, como es el caso del Impuesto sobre el Valor Añadido<sup>34</sup>.

Por su parte, el criterio jurídico deja de lado la cuestión de la naturaleza de la capacidad económica gravada, centrándose en la cuestión relativa a su exacción. En este sentido, cuando un impuesto obliga al pago del mismo a la persona cuya capacidad económica quiere gravar, estaríamos ante un impuesto de naturaleza indirecta. Por el contrario, cuando las obligaciones que emanan del impuesto sujeten a persona distinta de

---

<sup>33</sup> *Íbidem.*, p. 5.

<sup>34</sup> SAINZ DE BUJANDA, Fernando., *Lecciones de Derecho Financiero*, 6ª Edición, Universidad Complutense, Madrid., 1978., p. 173.

aquella cuya capacidad económica se quiere gravar, articulando para ello un mecanismo de repercusión, estemos ante un impuesto indirecto<sup>35</sup>.

Dada esta distinción entre impuestos directos e indirectos bajo el criterio económico o jurídico, encontramos la existencia de distintos impuestos que serán calificados de directos o indirectos en función del criterio escogido para su análisis. Entre ellos, encontramos el impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas en los que se grava una expresión económica mediata, en un acto de consumo, pero siendo el propio adquirente el obligado tributario, sin articularse ningún mecanismo de repercusión. En ese sentido, hay que tener en cuenta que el presente análisis sobre la correcta calificación de la naturaleza indirecta del impuesto sobre determinados servicios digitales, se efectuará desde la perspectiva jurídica, dejando al margen el criterio económico de la cuestión.

Como decíamos, la característica esencial de los impuestos indirectos desde el punto de vista jurídico es el de la repercusión de la carga impositiva, como es el caso del impuesto sobre el valor añadido. Esta característica ha sido consagrada por la jurisprudencia comunitaria que proclama al IVA como impuesto de referencia para calificar un impuesto como indirecto, en función de sus características<sup>36</sup>.

Pues bien, atendiendo a los parámetros que ha establecido la jurisprudencia comunitaria para la calificación de un impuesto como indirecto, observamos que el impuesto sobre determinados servicios digitales no cumple ninguno de ellos:

- 1) De aplicación general: por un lado, el impuesto sobre determinados servicios digitales no cumple este parámetro dado que no se aplica a todos los servicios digitales, sino a determinados servicios; por otro, tampoco cumple este parámetro dado que se establecen dos umbrales mínimos por debajo de los cuales no se está sujeto a este impuesto.
- 2) El impuesto indirecto debe ser carácter proporcional, estableciéndose sobre el valor añadido de una fase de producción a otra: El impuesto sobre determinados servicios digitales no tiene distintas fases productivas. Además, en palabras de

---

<sup>35</sup> STUART MILL, Jhon., Principios de Economía Política, Libro V, Capítulo III, Fundación ICO, Madrid, 2007.

<sup>36</sup> STJUE, 3 de octubre de 2006, asunto Banco Popolare di Cremona, C-475/03.

Sánchez Archidona Hidalgo, “no se aplica sobre el valor añadido en cada fase de producción, si no que se produce un gravamen global del 3%”<sup>37</sup>. Es decir, en este impuesto, los usuarios no son el destinatario final de una cadena de producción obligados al pago del impuesto, sino que son las empresas prestadoras de estos servicios las destinatarias finales del gravamen, no existiendo el mecanismo de repercusión mencionado.

- 3) Por último, los impuestos indirectos deben ser neutrales, gravando las distintas fases de producción junto con los mecanismos de repercusión y deducción. Estos mecanismos no están previstos en la configuración del impuesto sobre determinados servicios digitales. Y si bien es cierto, que en el Asunto “Banca Popolare di Cremona” el TJUE interpretó que pueden ser calificados de indirectos impuestos que no tengan implantado un mecanismo de repercusión, pero que supongan un aumento efectivo en el precio de venta, era suficiente para entenderlos como impuestos sobre el consumo, esta circunstancia ha sido tajantemente negada por el Gobierno español, “estos umbrales con criterios objetivos ayudan a garantizar que solo se grave a las grandes empresas y que las pymes no se vean afectadas por este tributo”<sup>38</sup>.

#### **4.1.1. CONSECUENCIAS DE SU CALIFICACIÓN COMO IMPUESTO INDIRECTO.**

Como se ha adelantado anteriormente, la respuesta a por que tanto interés en su calificación impuesto indirecto tanto por parte de la Comisión europea como del Gobierno de España es evidente. En primer lugar, porque los impuestos directos están sometidos a los criterios de sujeción de las distintas soberanías fiscales que fijan los modelos de convenios de doble imposición. En segundo lugar, y en el ámbito comunitario, porque su calificación como indirecto es requisito indispensable para que pueda ser armonizado con base en su impacto económico en el mercado único ex artículo 113 del Tratado de

---

<sup>37</sup> SANCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, Guillermo., “el impuesto sobre determinados servicios digitales en España” en cuaderno Aranzadi Jurisprudencia tributaria., “La tributación de los servicios digitales en la Unión Europea y en España”. , ed. Aranzadi, enero 2020, BIB 2020/34281.

<sup>38</sup> “El senado aprueba definitivamente el impuesto sobre servicios digitales” () miércoles 7 de octubre de 2020.

Funcionamiento de la Unión Europea. De lo contrario, una calificación de impuesto directo requeriría basar su armonización europea en el artículo 115 del tratado.

El completo estudio sobre el asunto del profesor Macarro Osuna concluye que: “el legislador ha retorcido la configuración del impuesto sobre determinados servicios digitales para intentar que no resulten afectados por los convenios de doble imposición”<sup>39</sup>.

Al igual que el profesor Sanchez-Archidona Hidalgo: “si el tributo es directo, son aplicables los CDIs y, en particular, el artículo 7 del modelo de convenio, relativo a los beneficios empresariales, y dichos ingresos se gravaran únicamente si en dicho territorio existe un establecimiento permanente”.

En conclusión, cabe señalar la evidente necesidad de los distintos estados europeos de aumentar la recaudación fiscal. Sin embargo, la recaudación prevista para este impuesto no supera los 986 millones de euros anuales, según el Anteproyecto de Ley presentado con carácter previo a la pandemia, lo que, para muchos autores, como el profesor Sanchez-Archidona Hidalgo, “es un ingreso presupuestario irrelevante que supone emplear innumerable esfuerzo para desarrollar un nuevo impuesto que, según el ejecutivo, no recaudará en exceso”<sup>40</sup>.

Además, su implantación puede llegar a traer consecuencias negativas. En concreto, al tiempo de su publicación, se anunció por el Gobierno de los Estados Unidos posibles sanciones para países como España y Francia por considerar que estaban discriminando a las empresas norteamericanas. Si bien a día de hoy no se han llevado a cabo sanciones efectivas hacia nuestro país, lo cierto es que dada la actual situación geopolítica, es conveniente no seguir erosionando nuestras relaciones internacionales tratando de evitar la erosión de bases imponibles.

---

<sup>39</sup> MACARRO OSUNA, José Manuel: “la compatibilidad del impuesto sobre determinados servicios digitales con los convenios de doble imposición a la luz del modelo OCDE”, en Quincena Fiscal, parte Estudios, núm. 6/2020 (BIB 2020/9159).

<sup>40</sup> SANCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, Guillermo., “el impuesto sobre determinados servicios digitales en España” en cuaderno Aranzadi Jurisprudencia tributaria., “La tributación de los servicios digitales en la Unión Europea y en España”., ed. Aranzadi, enero 2020, BIB 2020/34281.

## 5. CONCLUSIONES.

La era digital es ya una realidad que ha tenido gran impacto en distintos y muy variados ámbitos de nuestra vida. Como es lógico, la forma de intercambiar bienes y prestar servicios –en definitiva, la economía- también se ha visto afectada. Con ello, han surgido nuevos retos en materia de fiscalidad internacional. Hemos visto como la clase política tiene un especial interés en superar estos nuevos desafíos toda vez que se ha puesto de manifiesto que la legislación fiscal actual está obsoleta, incapaz de impedir que las gigantes tecnológicas lleven a cabo políticas de planificación fiscal agresiva, provocando un serio detrimento en la recaudación fiscal con ello.

Sin duda, el camino más efectivo para dar una solución a este problema pasa por alcanzar una solución a nivel global. Sin embargo, tanto la complejidad técnica como los distintos intereses de los agentes geopolíticos intervinientes, han convertido este camino en uno de lento recorrido, y quien sabe si efectivamente practicable. Mientras tanto, distintos países no se han quedado quietos, y de una forma u otra, han intentado introducir medidas unilaterales que actúen como una suerte de parche, permitiéndoles recaudar una parte de lo que consideran que les corresponde en tanto en cuanto no se alcance una solución a nivel global.

Por desgracia, todo apunta a que esta solución no se alcanzará pronto, por lo menos no en los próximos años y, teniendo en cuenta que los primeros pasos se iniciaron en el año 2013 con la publicación del proyecto BEPS, podemos estar de acuerdo en que es una espera demasiado larga. De todo ello, hay una parte especialmente beneficiada: las empresas digitales; y una parte especialmente perjudicada: la ciudadanía, que ve como las políticas fiscales nacionales cada vez son más asfixiantes para sus bolsillos, mientras que empresas con beneficios multimillonarios pagan proporcionalmente menos impuestos que ellos.

En general, podemos afirmar que existe entre la población la sensación de que la política fiscal es injusta o defectuosa. En el debate sobre ello, existen distintos puntos de vista que maneja la población en general: que paguen más los ricos, que se privaticen ciertos sectores, que se eviten duplicidades administrativas, etc., pero lo cierto es que la idea de la tremenda injusticia en la tributación de las gigantes tecnológicas no ha calado en la mente de la población. Dado que no siempre la solución a un problema viene a través del enfrentamiento directo con a este, hay ocasiones en las que es necesario buscar

alternativas. En este sentido, si se quiere alcanzar una solución consensuada en torno a la fiscalidad de las gigantes tecnológicas, puede resultar positivo introducir en el debate público esta idea, generando una imagen negativa hacia estas empresas. No debemos olvidar el gran interés que compañías como Amazon, Facebook, Google, Apple, etc., tienen en generar una buena imagen de ellos hacia sus usuarios y clientes. Por ello, extender la idea de que parte de la presión fiscal a la que nos vemos sometidos se debe a la pérdida en la recaudación que provoca el modo de actuar de estas empresas, podría forzarlas a sentarse en la mesa a fin de colaborar para alcanzar una solución. De lo contrario, solo nos queda esperar los próximos pasos, poco esperanzados, dado que todos los datos hasta el día de hoy han resultado, cuanto menos, insuficientes.

## 6. BIBLIOGRAFIA

- OCDE (2015), *Abordar los desafíos fiscales de la economía digital, Acción 1 - Informe final de 2015*, Proyecto de cambio de beneficios y erosión de la base imponible de la OCDE/G20, Publicaciones de la OCDE, París, <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en>
- OECD (2019), *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: Versión Abreviada 2017*, OECD Publishing, Paris/Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, <https://doi.org/10.1787/765324dd-es>.
- OECD (2016), *Proyecto BEPS - Nota explicativa: Informes Finales 2015*, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, OECD Publishing, París, <https://doi.org/10.1787/9789264263567-es>.
- OECD (2016), *Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente, Acción 7 – Informe final 2015*, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264257757-es>.
- OECD/G20, “Inclusive framework on BEPS, Cover Statement by the Inclusive Framework on the Reports in the Blueprints of Pillar One and Pillar Two” OECD Publishing.
- VON JÄHNICHEN, Maximilian: “La presencia económica significativa bajo el Pilar Uno. ¿Un nexo definitivo para asignar los derechos de tributación en la economía digital?”. En *Vlex*, 2010, p. 180 y 181.

- OECD (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, p.68 Paris, <https://doi.org/10.1787/beba0634-en>.
- OECD (2022), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/Oe655865-en>.
- Grinberg, Itai, "International Taxation in an Era of Digital Disruption: Analyzing the Current Debate" (2019). *Georgetown Law Faculty Publications and Other Works*. 2145, p.25.
- OECD (2018), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, p.135, <https://doi.org/10.1787/9789264293083-en>.
- MACARRO OSUNA, José Manuel: “la compatibilidad del impuesto sobre determinados servicios digitales con los convenios de doble imposición a la luz del modelo OCDE”, en *Quincena Fiscal*, parte Estudios, núm. 6/2020 (BIB 2020/9159).
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando., *Lecciones de Derecho Financiero*, 6ª Edición, Universidad Complutense, Madrid., 1978., p. 173.
- STUART MILL, Jhon., *Principios de Economía Política*, Libro V, Capítulo III, Fundación ICO, Madrid, 2007.
- SANCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, Guillermo., “el impuesto sobre determinados servicios digitales en España” en *cuaderno Aranzadi Jurisprudencia tributaria.*, “La tributación de los servicios digitales en la Unión Europea y en España”, ed. Aranzadi, enero 2020, BIB 2020/34281.