

UNIVERSIDAD MIGUEL HERNÁNDEZ

FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES Y JURÍDICAS DE ELCHE

MÁSTER UNIVERSITARIO EN ASESORÍA FISCAL



UNIVERSITATIS
Miguel Hernández

TRABAJO DE FIN DE MÁSTER

**Los retos que plantea la economía digital en la fiscalidad
dentro del marco de la OCDE**

TUTORA: BEGOÑA PEREZ BERNABEU

COTUTORA: EVA ALIAGA AGULLÓ

ALUMNO: DANIEL GARCÍA RUIZ

CURSO: 2023-2024

RESUMEN

Este trabajo de fin de máster tiene como objetivo analizar un tema de creciente importancia en la actualidad en un mundo cada vez más desarrollado: analizar los retos que se plantean a nivel tributario con el desarrollo de la economía digital, todo a partir de un marco que plantea la OCDE. El trabajo se va a estructurar en dos partes principalmente, donde se va a tratar de proporcionar una visión más amplia de la situación en la que nos encontramos con este asunto.

En la primera parte se va a establecer el papel que tiene la OCDE en este ámbito, donde se va a partir del del Plan Beps, viendo su origen y situándolo en su contexto. Además, se va a dar una breve explicación del propio plan, donde nos centraremos en las acciones que más relación guardan con el trabajo, así como su continuación lógica con el Pilar 1 y 2 de la OCDE. También vamos a tratar desde el punto de vista de la organización la problemática y posibles cambios de la cuestión. Ofreciendo desde un punto teórico y jurídico la definición de economía digital en sus diferentes aspectos y ver cuál es la realidad de las grandes empresas multinacionales en relación con su tributación.

En la segunda parte se va a ofrecer, lo que va a derivar en las dificultades que plantea a la hora de establecer la presencia a nivel fiscal, partiendo del problema principal de la cuestión como problemas derivados. Todo ello nos permitirá ver cuál ha sido su alcance en nuestro país, concretamente en impuestos digitales, y ver cuál es su situación actualmente. Y ver diferentes situaciones de países a nivel internacional, especialmente europeo, en relación con impuestos similares.

ÍNDICE

| | |
|---|-----------|
| 1. Introducción | 5 |
| 1.1. Contextualización del tema y el porqué de la elección..... | 5 |
| 1.2. Objetivos del trabajo..... | 5 |
| 1.3. Metodología..... | 6 |
| 2. Plan Acción BEPS. | 7 |
| 2.1. Erosión de la base imponible y traslado de beneficios (BEPS)..... | 7 |
| 2.1.1. Introducción, métodos de erosión y plan de acción..... | 7 |
| 2.1.2 Realidad del problema en cifras: empresas multinacionales. | 9 |
| 2.1.3 ¿Qué es la economía digital?. | 11 |
| 2.1.4. Plan BEPS en la UE..... | 14 |
| 2.3. Acciones adoptadas por la OCDE: acciones específicas. | 16 |
| 3. Análisis de los retos de la economía digital en la fiscalidad. | 24 |
| 3.1. Dificultades en la determinación de la presencia fiscal: Concepto de establecimiento permanente y problemas de atribución de beneficios..... | 24 |
| 3.2. Propuestas de reforma y sus implicaciones: Impuestos digitales. | 31 |
| 4. Conclusiones: Síntesis de los hallazgos y reflexiones finales sobre el tema. | 40 |
| 5. Bibliografía..... | 43 |
| 5.1. Webs consultadas. | 43 |
| 5.2. Textos legales..... | 50 |

ABREVIATURAS

| | |
|-------|---|
| OCDE | Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico |
| BEPS | Base Erosion and Profit Shifting |
| EP | Establecimiento Permanente |
| EEUU | Estados Unidos |
| CDI | Convenio de Doble Imposición |
| CFC | Controlled Foreign Company |
| ED | Economía Digital |
| MC | Modelo Convenio |
| PIB | Producto Interior Bruto |
| ADS | Automated Digital Services |
| CFB | Consumer Facing Business |
| TFUE | Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea |
| GEFED | Grupo de. Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital |
| ISD | Impuesto sobre los Servicios Digitales |
| ISDS | Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. |
| IP | Protocolo de Internet |

DESARROLLO

1. Introducción

1.1. Contextualización del tema y el porqué de la elección

La economía digital ha surgido como una transformación en la situación económica global, cambiando la forma en que se relacionan las empresas y los consumidores. Con esta revolución de las relaciones comerciales, se ha podido observar un aumento enorme de las compras por internet, un gran desarrollo de plataformas de compra en línea y el establecimiento de conexiones entre países a un ritmo acelerado.

Esta nueva realidad económica ha propiciado la aparición de problemas a los que hay que hacer frente, especialmente en la tributación internacional. Una de las principales formas en las que se manifiesta es en desarrollo y establecimiento de las empresas, lo que ya es algo desactualizado. La nueva realidad de las grandes empresas multinacionales es más compleja, y plantea un reto para los países donde operan. Algo importante que se tratará de analizar en este trabajo es la problemática derivada que esto genera, así como el proponer posibles soluciones.

La elección de este tema se basa en la creciente importancia de este argumento en el ámbito fiscal. Tópicos como la falta de acuerdos a nivel internacional, la dificultad a la hora de establecer la presencia fiscal y la erosión de las bases imponibles son algunos de los desafíos que se van a tratar de explicar, y que desde organismos internacionales como la OCDE se han tratado de plantear iniciativas con un impacto global para tratar de remediar los efectos de estas situaciones.

1.2. Objetivos del trabajo

Los objetivos que podemos encontrar en este trabajo son los siguientes:

- Hacer un análisis del papel de la OCDE en relación con la economía digital, desde su origen con el proyecto BEPS y su continuación con el pilar 1 y 2.

- Revisar el estado actual de los trabajos de la OCDE, viendo los retos y las medidas que plantean.
- Establecer una definición de economía digital, que contemple los nuevos modelos de negocio.
- Presentar los problemas que surgen de determinar la presencia fiscal en relación con el concepto de EP y a la hora de atribuir los beneficios.
- Explicar el caso de España con el impuesto digital frente al caso europeo y las reacciones de EEUU.
- Observar casos de grandes empresas multinacionales y de países a la hora de implementar medidas fiscales.

1.3. Metodología

La metodología usada en este trabajo se basa en un enfoque cualitativo, análisis documental, y estudio de casos. Este enfoque se considera apropiado para alcanzar los objetivos establecidos y proporcionar un contexto de los retos que plantea la economía digital en la fiscalidad dentro del marco de la OCDE.

Primero, es necesario hacer un análisis de la literatura existente relacionada con el tema de estudio. Para ello se revisarán artículos, libros e informes de organismos internacionales. Con ello podemos establecer una base teórica de los principales debates en el campo de la fiscalidad y la economía digital.

Para ello, además se hará una búsqueda de acciones adoptadas por la OCDE, donde se examinarán informes y recomendaciones para analizar el impacto y el progreso.

Igualmente, es importante el estudio de casos prácticos y ejemplos, pues es lo que nos va a permitir estudiar cómo es la realidad en relación con las medidas anteriormente explicadas y nos va a permitir completar el análisis teórico y normativo.

Este tipo de enfoque permite dar una visión global del tema, desde distintas perspectivas y que permite analizar el tema de la forma más objetiva posible.

2. Plan Acción BEPS.

2.1. Erosión de la base imponible y traslado de beneficios (BEPS).

2.1.1. Introducción, métodos de erosión y plan de acción.

Para ponernos en situación con el origen de este plan de acción debemos situarnos bastante atrás, exactamente en 1996, cuando la OCDE empezó a tratar el tema de la elusión fiscal existente en las economías¹. Avanzando en el tiempo, no fue hasta 2013 cuando se canalizaron estas ideas en el Plan de acción contra la Erosión de la base imponible y traslado de los beneficios, como forma de responder a las demandas de los países del G20 en el ámbito fiscal internacional. Para poder situar en contexto este plan debemos explicar dos ideas. Por un lado, hay que tener presente que por muy atractivo que sea el Plan, no es obligatorio vincularse a él², lo que dificulta que haya una unificación entre los países de la OCDE³. Y por otro lado, considerando los objetivos

¹ Lampreaue, P. (2011). Fiscal Competitiveness versus Harmful Tax Competition in the European Union. Ssrn.com. <https://acortar.link/eQBXJO>

² CARBAJO VASCO, D. (2015), «El Plan de Acción de la iniciativa BEPS. Una perspectiva empresarial», Crónica Tributaria, Nº 154. <https://www.ief.es/vdocs/publicaciones/1/154.pdf#page=49>

³ JOHNSTON, S.S. (2018), «Countries Agree to Disagree on Taxing Digital Economy, OECD Says», Taxnotes, 16 de Marzo de 2018, pp. 1265- 1267. <https://www.taxnotes.com/tax-notes-transfer-pricing-center/base-erosion-and-profit-shifting-beps/countries-agree-disagree-taxing-digital-economy-oecd-says/2018/03/16/27w5v>

que propone el plan, parece necesario plantearse porque los países que tratan de reducir las desigualdades internacionales a nivel tributario mantienen por otro lado la existencia de “paraísos fiscales” o “territorios de nula o baja tributación”⁴.

Otra circunstancia que es necesaria comprender es la de la realidad de las fuerzas productivas, y en particular las relacionadas con la tecnología, donde se ha dejado atrás todo lo que se conocía como comercio electrónico para entenderse como “Economía Digital”⁵. Como respuesta a esto las medidas BEPS, deben de dar solución a varios temas: evitar que haya una doble no imposición de las empresas en los países, evitar que las EMN puedan aprovecharse de resquicios para reducir su tributación en los países y evitar las prácticas de planificación fiscal agresiva. En definitiva, y tal y como el propio plan indica, se busca evitar la reducción de las bases imponibles de las empresas de forma artificiosa o que haya un traslado de los beneficios a países considerados de baja o nula tributación, dos conceptos que reducen la igualdad entre países y relacionados entre sí.

La elaboración del informe fue llevada a cabo por parte de un Grupo de Expertos sobre Fiscalidad de la Economía Digital (GEFED) junto al Comité de Asuntos Fiscales (CAF), para que pudieran plantear las distintas soluciones y problemas en relación con la cuestión planteada⁶. Fue en 2014 cuando se publicó la primera versión del Plan BEPS, donde se establecían una lista de medidas con los retos fiscales .Y en este informe se establecieron una serie de principios: Neutralidad, para evitar que las decisiones de personas y empresas no se vean alteradas por los impuestos; Eficiencia, para evitar que los costes de aplicación y administrativos derivados de la aplicación

⁴ HERNÁNDEZ GONZÁLEZ -BARREDA, P.A. (2013), «La dudosa legitimidad del Plan de Acción de la OCDE para la lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS)», Actualidad Jurídica Aranzadi, N° 873, 2013. https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2018_03.pdf

⁵ Carbajo Vasco, D. (2018), “¿El establecimiento permanente digital, un oxímoron?, VI Encuentro de Derecho Financiero y Tributario. Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario, documentos de trabajo 11/2018, 2018, pp. 12-24. https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2018_11.pdf

⁶ OCDE (2014). Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital. Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios. <https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf>

sean elevados; Certeza, para que los obligados tributarios puedan conocer sus derechos y obligaciones; Efectividad, para poder adaptar el sistema tributario a los cambios tecnológicos; y Eficiencia, para poder garantizar que se obtienen los recursos necesarios para el funcionamiento del sistema.

Más adelante, en 2015, desde la OCDE, se estableció lo que tenía que ser la prioridad, que era evitar lo que se conoce como “Treaty shopping”⁷, situación en la que las empresas tienen la opción o la capacidad de elección sobre qué país deciden tributar o donde deciden trasladar sus beneficios. Para ello se plantearon tres formas de actuar para alcanzar este objetivo:

1. Establecer cláusulas más específicas para limitar los beneficios.
2. Incluir en los CDIs cláusulas para evitar situaciones de abuso de convenios.
3. Añadir limitaciones en los convenios para evitar que se puedan beneficiar en relación con su forma jurídica, así como garantizar una forma de conexión entre las empresas y el país donde se ubican.

En 2018, se creó un nuevo informe de forma complementaria, donde se trató de establecer medidas más concretas para su implementación, recomendaciones para su puesta en práctica, y un estudio de los resultados de las medidas y su adopción⁸.

2.1.2 Realidad del problema en cifras: empresas multinacionales.

Uno de los orígenes de este trabajo viene fijado por la situación de determinadas empresas, con una capacidad de influencia mundial y que se caracterizan por pagar menos impuestos que otras. Es el caso de Google, Apple, Facebook y Amazon. La forma que tienen de operar estas empresas se basa en tratar de aplicar e interpretar las leyes de tal forma que consigan pagar los menos impuestos posibles, y tratando de que sean por debajo de lo correspondería en función de su cuota de mercado.

⁷ OCDE. (2015). Resúmenes, Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de Base Imponible y el Traslado de Beneficios, OCDE, p. 9. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/proyecto-beps-nota-explicativa_9789264263567-es#page1

⁸ OCDE (2018). Tax Challenges Arising from Digitalisation –Interim Report 2018. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Inclusive Framework on BEPS. <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/9789264293083-en/index.html?itemId=/content/publication/9789264293083-en>

En el caso de Google en España podemos ver que la empresa opera en el país a través de *Google Spain*, oficinas con las que factura a la matriz que está establecida en Irlanda, país con una tributación en el impuesto sobre sociedades por debajo de la media europea. La cifra de facturación en 2021 fue de 214,08 millones de euros, y un beneficio neto de 44,67 millones de euros, lo que supuso el pago de 18,21 millones de euros en concepto de Impuesto de Sociedades⁹.

En el caso de Amazon en España tiene 4 empresas diferentes. *Amazon Spain Services; Web Services; Online Services y Amazon Spain Fulfillment*. Estas son las encargadas de las distintas funciones de la empresa en el país, en tareas de marketing, publicidad, logística o administración. Se estima que en 2019, según el Registro Mercantil, se pagó por parte de Amazon Spain Fulfillment 5,1 millones de euros, empresa dedicada a la logística y de mayor peso en el país. Además, la mayor parte de los ingresos proceden de prestaciones de servicios de la empresa española a Amazon UE, la matriz establecida en Luxemburgo¹⁰.

Facebook cuenta con la empresa en España *Facebook Spain*, que es filial de la empresa establecida en Islandia. Encargándose la española a prestar servicios de marketing y venta. La cantidad de impuestos pagada en 2021 ascendió a 2,9 millones de euros, y podemos destacar el hecho de que en 2019 tuvo que regularizar su situación pagando 34 millones de euros por los impuestos de los años entre 2013 y 2018¹¹.

⁹ Economía, O. N. (2023, mayo 16). Google y Apple disparan su beneficio en España: esto es lo que pagan en impuestos. ON ECONOMIA. https://www.elnacional.cat/oneconomia/es/empresas/google-apple-disparan-beneficio-espana-pagan-impuestos_1026480_102.html

¹⁰ Cano, F. (2020, abril 17). La filial logística de Amazon solo pagó 5,1 millones en impuestos en España en 2019. El Español. https://www.elespanol.com/invertia/empresas/tecnologia/20200417/filial-logistica-amazon-millones-euros-impuestos-espana/483202218_0.html

¹¹ Statista. (2023). Facebook Spain: impuestos sobre sociedades España 2010-2021. Statista. <https://es.statista.com/estadisticas/520042/impuestos-sobre-beneficios-de-la-red-social-facebook-en-espana/>

Apple también cuenta con una empresa que actúa como matriz situada en Irlanda. En España, podemos encontrar Apple Marketing Iberia y Apple Retail Spain, empresas dedicadas a las actividades de marketing y de la gestión de las tiendas físicas. La segunda de estas obtuvo en el año fiscal de octubre del 2021 a septiembre de 2022 ventas por valor de 551.45 millones de euros, que se transforman en 13,1 millones de euros de beneficios netos y 4,75 millones de euros en impuestos¹².

También podemos poner de manifiesto este problema con la situación de otras empresas como Netflix, que en 2018 pagó menos de 3.150 euros en España en el impuesto sobre sociedades¹³. O el caso de Spotify, que pagó por este impuesto algo menos de 80.000 euros después de haber obtenido más de nueve millones en el ejercicio 2019¹⁴.

2.1.3 ¿Qué es la economía digital?

- La forma en que podemos definir este concepto (el cuál es utilizado en cantidad de ocasiones en este trabajo) podría ser como el resultado de la transformación de los sectores económicos convencionales y el gran avance de las Tecnologías de la Información y Comunicación (TIC). Y no solo esto,

¹² de la Cruz, S. (2023, mayo 16). Apple declara sólo 13 millones de beneficio en España y paga apenas 5 millones en impuestos. La Razón. https://www.larazon.es/economia/apple-declara-solo-13-millones-beneficio-espana-paga-apenas-5-millones-impuestos_202305166463aafb277db700015c5a56.html

¹³ Sobrino, R. (2019, junio 28). Netflix tan solo paga 3.146 euros de impuestos en España en su primer ejercicio fiscal. Ediciones EL PAÍS S.L. https://cincodias.elpais.com/cincodias/2019/06/27/companias/1561661679_765532.html

¹⁴ Sobrino, R. (2021, febrero 2). Spotify España apenas paga impuestos tras abonar 6,4 millones a empresas del grupo. Ediciones EL PAÍS S.L. https://cincodias.elpais.com/cincodias/2021/02/01/companias/1612210324_082314.html

también el efecto que ha podido tener sobre las políticas públicas, la forma en que nos relacionamos las personas y el aumento de la conexión de las personas a Internet.

En los componentes que son necesarios podemos establecer los usuarios que acceden y demandan los servicios, la red de banda ancha que permita conectarse y el conjunto de elementos tecnológicos necesarios (hardware, software y aplicaciones).¹⁵

- Por poner en contexto con cifras españolas a fecha de 2023, la ED representa el 22,6 del PIB. Lo que se traduce en cifras de la economía real como 122.066 millones de facturación, unas 38.209 empresas dedicadas a este sector y un total de 636.326 empleados. Además podemos destacar su peso en la innovación del país, que representa un 36,7%¹⁶.

- En relación con los diferentes modelos de negocio que podemos encontrar¹⁷ la OCDE en su trabajo de 2014 establece una lista con diferentes categorías:
 - i. Comercio Electrónico: que básicamente consiste en la venta de bienes o prestación de servicios de forma online. Donde podemos encontrar diferentes formas como el B2B (Business to Business), B2C (Business to Consumer), C2C (Consumer to Consumer) o B2G (Business to Government)¹⁸.

¹⁵ Unidas, N. (2013). Economía digital para el cambio estructural y la igualdad. Cepal.org. <https://repositorio.cepal.org/server/api/core/bitstreams/ce419364-f83a-4ef3-a9dd-91c9c295b273/content>

¹⁶ AMETIC. (2023). Barómetro de la Economía Digital. Ametic.es. https://ametic.es/wp-content/uploads/2023/09/Barometro-Economia-Digital_AMETIC-2023.pdf

¹⁷ Desde el punto fiscal, en primer lugar debemos diferenciar entre el comercio off-line y online. Que tiene la diferencia de que en el primero hay un transporte físico de las mercancías, mientras que en el segundo únicamente se transmite vía electrónica.

¹⁸ Buezas, J. C. (2008). El concepto de establecimiento permanente y el comercio electrónico. Ief.es. https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/06_04.pdf

- ii. Servicios de pago en línea: que podemos definir como servicios financieros que las empresas proporcionan a sus clientes a través del uso de las tecnologías.
- iii. Computación en la nube: que permite a los usuarios contar con servicios y programas informáticos de forma online. Con la seguridad que proporciona almacenar los datos y la información en “la nube”, a la cual se puede acceder desde cualquier ordenador.
- iv. Redes sociales: plataformas donde los miembros pueden intercambiar todo tipo de contenidos y formatos de forma instantánea.
- v. Operaciones de alta velocidad: este tipo de tecnología se utiliza en operaciones y trabajos donde se requiere de una alta velocidad en la ejecución, en la que se permite analizar muchos datos y ejecutar órdenes en milisegundos.
- vi. Publicidad online: como forma de hacer llegar mensajes y comunicarse con los clientes de una forma más directa y personalizada.

Todas estas nuevas formas de negocio lo que presentan en común es que al contrario que los modelos tradicionales, es que parte de su cadena de valor pueda ser establecida en países o jurisdicciones que difieren de donde finalmente se acaba prestando el servicio. Al final, aquí el problema es que en la ED es posible obtener los ingresos sin que haya una presencia importante en la jurisdicción que se haya elegido para desarrollar las actividades, elección condicionada principalmente por el hecho de que es un lugar más favorable a nivel fiscal.

- El marco jurídico que rodea a este término viene delimitado por el conjunto de normas estatales, pero también por la supervisión que ejerce la Unión Europea y las normas que recoge el TFUE.

La importancia a la hora de desarrollar normas a nivel europeo que regulen la economía digital viene determinada por lo que implica la ausencia de estas, ya que se generan situaciones de abuso en la competencia, inseguridad jurídica para los contribuyentes, desigualdad entre los Estados miembros y un incorrecto funcionamiento del mercado. Y evitar lo generado anteriormente por otras directivas, que vinculan a los países a un fin, lo que

genera situaciones de disparidades entre las normativas de los países de la Unión.

2.1.4. Plan BEPS en la UE.

Las medidas establecidas por la OCDE y G20 en 2014 son las siguientes¹⁹:

Acción 1 – Abordar los retos de la economía digital para la imposición.

Acción 2 – Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos.

Acción 3 – Refuerzo de la normativa sobre CFC.

Acción 4 – Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros.

Acción 5 – Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia.

Acción 6 – Impedir la utilización abusiva de convenios.

Acción 7 – Impedir la elusión artificiosa del estatuto de EP.

Acciones 8-10 – Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor.

Acción 11 – Evaluación y seguimiento de BEPS.

Acción 12 – Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva.

Acción 13 – Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia.

Acción 14 – Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias.

Acción 15 – Desarrollar un instrumento multilateral.

¹⁹ OCDE iLibrary (2014), Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Disponible en: http://s01.s3c.es/imag/doc/2014-06-10/OCDE_Plandeaccion.pdf

En especial, debemos destacar dos acciones, la acción 1 y la acción 7.

- En primer lugar, la acción 1, básicamente se centra en determinar de forma precisa la forma que tienen las empresas de crear valor, así como determinar donde se produce, para que de esta forma sea posible, si fuese necesario, adaptar las normativas de los países a las nuevas realidades de las economías, y se puedan gravar los beneficios donde realmente se generan²⁰. Para lograrlo, se estableció como objetivos, el uso de diferentes criterios y calificaciones para poder clasificar estas nuevas formas de actuar en las economías, especialmente con la definición de EP que reciben las empresas, activos intangibles y la forma de determinar el valor añadido de la ED²¹.

- Después, la acción 7 ronda alrededor de la figura de EP, para tratar de evitar un uso elusivo de esta figura, especialmente con la figura de EP con acuerdos con comisionistas y con las excepciones que se fijan para actividades preparatorias o auxiliares.
 - El debate en torno a las actividades auxiliares o preparatorias, parte del problema de delimitar en que punto o que criterios utilizamos para delimitar que una actividad pasa a ser una parte fundamental o principal de una empresa. Y en que forma las empresas pueden hacer una fragmentación de las actividades mediante distintas filiales para así eludir sus responsabilidades fiscales²². Por todo ello, el artículo 5 del MCOCDE ha sido sometido a modificaciones, aunque una solución a

²⁰ Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. (2014). oecd-ilibrary.org. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/plan-de-accion-contra-la-erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-beneficios_9789264207813-es

²¹ Impuestos y Competitividad, F. (2017, junio). PLAN DE ACCIÓN BEPS: UNA REFLEXIÓN OBLIGADA. Fundacionic.com. <https://static.fundacionic.com/2017/06/22115258/plan-de-accion-beps--una-reflexion-obligada.pdf>

²² DUARDO SÁNCHEZ, A. (2018) “La exclusión fraudulenta del Estatus de establecimiento permanente” En LUCAS DURÁN M. Y DEL BLANCO GARCÍA A. (Dir.) GARCÍA MARTÍNEZ. A. (coord.) “Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro” págs.322-335. España: Documentos – Instituto de Estudios Fiscales, págs. 327 y 328. https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2018_03.pdf

este debate podría venir fijada tanto por la duración como por la importancia de las actividades realizadas²³.

- Y la figura del comisionista, a la que se trata de proporcionar de la suficiente importancia como para entender que existe un nexo suficiente, ya que desarrolla una actividad de forma continuada y esencial para la empresa. Y así, evitar que las empresas se ahorren el disponer de un lugar fijo donde realicen sus actividades en el Estado de la fuente²⁴.
- Como conclusión de estas dos medidas, podemos decir que supusieron dos importantes cambios y que obligaron a adaptar los convenios a las nuevas exigencias de la realidad, y que esto es un trabajo que hay que hacer de forma constante, ya que todos los años hay que readaptar las normativas de los países.

Dos años después, también podemos destacar la creación de un Marco Inclusivo, que era la forma a través de la cual, los países podían acceder a adoptar estas medidas en sus propias normativas y convenios. A fecha de 2017, más de 85 territorios habían firmado el instrumento y se estaba trasladando a más de 1.500 convenios²⁵.

2.3. Acciones adoptadas por la OCDE: acciones específicas.

Si seguimos un orden cronológico para analizar como fue el desarrollo y evolución de las distintas acciones BEPS se puede observar una etapa caracterizada por dos principales situaciones, un estancamiento del propio plan y una vía de desarrollo de

²³ ÁLAMO CERRILLO, R. (2018) “La Economía digital, el concepto de establecimiento permanente y la realización de actividades auxiliares o preparatorias”. En LUCAS DURÁN M. Y DEL BLANCO GARCÍA A. (Dir.) GARCÍA MARTÍNEZ. A. (coord.) “Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro” págs.270-285. España: Documentos – Instituto de Estudios Fiscales, pág. 278-281. https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2018_03.pdf

²⁴ JABALERA RODRÍGUEZ, A. (2018) “Modelos negocio en la economía digital y su imposición efectiva. Propuestas de la OCDE y la UE” En GARCÍA – HERRERO BLANCO C. (Dir.) VI Encuentro de Derecho Financiero y Tributario “Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario” Parte 2 págs.27-36. España: Documentos – Instituto de Estudios Fiscales, págs. 30-31. https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2018_11.pdf

²⁵ OCDE (2018). Marco Inclusivo sobre BEPS de la OCDE y el G-20. Oecd.org. <https://www.oecd.org/tax/beps/folleto-marco-inclusivo-sobre-beps.pdf>

forma unilateral por parte de los países. Esto supuso un punto de inflexión, ya que los países más afectados por la problemática de la acción 1 empezaron a añadir gravámenes a los modelos de negocio de la economía digital, siempre y cuando se respetasen los CDIs y tratados existentes en materia fiscal²⁶.

Junto con eso, en el marco de la OCDE, debemos destacar la etapa marcada por una mayor cooperación y de acuerdo entre los países tratando de alcanzar un acuerdo multilateral. Para esta etapa debemos destacar el trabajo de la OCDE en 2019, donde por primera vez se establecen dos pilares para tratar los problemas fiscales derivados de la digitalización. Básicamente, el primer pilar trata de establecer el concepto de “nexo” como forma de establecer una sujeción y poder gravar los beneficios. Y el segundo pilar, que trata de evitar el uso de estrategias de planificación fiscal agresiva estableciendo un nivel mínimo de imposición en todos los países.

Además, en este período podemos destacar varias propuestas de la Comisión Europea que recoge Viches de Santos en 2020, donde establecen los retos fiscales de la ED en los estados, distintas reformas y el “Paquete Digital”²⁷, que presentaba modificaciones al concepto de EP, cambios en los CDIs y soluciones temporales en relación con el gravamen de determinados servicios digitales.

Finalmente, hubo algunas actuaciones independientes por parte de diferentes países, estableciendo sus propios impuestos que acabó generando una especie de “guerra fiscal” por ver qué país establecía unas condiciones más favorables y que atrajeran más a las empresas. Por suerte, este fenómeno acabó derivando en un marco internacional que reunía que criterios seguir a la hora de establecer la jurisdicción y

²⁶ Viches de Santos, D. (2020). Estado actual de los trabajos de la OCDE en relación con los desafíos de la economía digital. Centro de Estudios Financieros (CEF), Revista de Contabilidad y Tributación . Centro de Estudios Financieros (CEF). <https://revistas.cef.udima.es/index.php/RCyT/article/view/3579/3073>

²⁷ Comisión Europea. (2018, Marzo 21). 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. Bruselas, Bélgica. from <https://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2018:0148:FIN:ES:PDF>

atribución de rentas de empresas digitales, especialmente las multinacionales de este sector²⁸.

No es hasta 2021 cuando se publica la versión definitiva del acuerdo multilateral que pretendía reformar el sistema fiscal internacional, al que más de 130 países se añadieron y donde se establecieron todas las medidas y aspectos de los pilares 1 y 2, conocidos como BEPS 2.0²⁹. Aunque no así sin reticencias de algunos países, con el pilar 2, ya que supone que países con mayor libertad en relación con sus políticas fiscales, endurezcan su postura con las multinacionales (ya que países como China atraen inversión extranjera por su flexibilidad)³⁰. Y el pilar 1, que en un informe publicado a mediados del año pasado se declaraba que aunque los trabajos se encontraban muy avanzados, existían temas conflictivos que no eran aceptados por todos los países (especialmente por Estados Unidos), y que es posible que se sometiese a posibles cambios en función de la posterior aplicación en cada uno de los países³¹.

Llegados a este punto, es preciso hacer un análisis del pilar 1, ya que presenta una importante relación con los desafíos derivados de la digitalización que se puede ver en sus principios: un nuevo derecho de los países a establecer un gravamen sobre un beneficio residual calculado a las grandes empresas, la fijación de una cuantía por llevar a cabo actividades de marketing y distribución; y el establecimiento de mecanismos

²⁸ Riccardi Sacchi, A., Braccia, M. F., GARCÍA PRATS, F. A., Collosa, A., Parada, L., & Ubaldo González de Frutos. (2022). Transformación digital y justicia tributaria (p. 1). Tirant lo Blanch. <https://biblioteca-tirant-com.publicaciones.umh.es/cloudLibrary/ebook/info/9788411133043>

²⁹ OCDE. (2021). Enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía. Oecd.org. <https://www.oecd.org/tax/beps/puntos-destacados-enfoque-de-dos-pilares-para-abordar-los-desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion-de-la-economia-octubre-2021.pdf>

³⁰ Cui, W. (2021, Julio 12). What does China want from International Tax Reform? 103. TNI. https://commons.allard.ubc.ca/cgi/viewcontent.cgi?article=1686&context=fac_pubs

³¹ Pereiro, J. N. (2023, noviembre). Cantidad A del Pilar 1 |. Ief.es. <https://blogfiscal.cronicatributaria.ief.es/cantidad-a-del-pilar-1/>

para prevenir y resolver desacuerdos en la aplicación entre jurisdicciones. Todo esto enmarcado en un contexto donde hay cada vez mayor concienciación con la justicia tributaria a nivel internacional, unas mayores diferencias en el nivel de desarrollo entre los países, y consecuentemente generándose brechas en los sistemas fiscales menos avanzados a nivel tecnológico; y una, aunque cada vez menor “guerra comercial” entre los países, con políticas unilaterales de un carácter proteccionista³².

- Principales elementos del Pilar 1³³:

a) Cantidad A

Lo prioritario a la hora de explicar este elemento del pilar 1 es establecer a que empresas les comprende, para poder llevar a cabo una redistribución de esa parte del beneficio residual de las EMN. Para ello nos vamos a fijar en dos cifras, la rentabilidad³⁴, que debe ser mínimo del 10% y la cifra de negocios, que debe ser superior a los veinte millones. Si se cumplen ambas, esa empresa será tomada en cuenta³⁵.

Otra cosa que se explica en el proyecto del pilar 1 de octubre de 2021 es la excepción conocida como “carve-out”, que considera que hay ciertas actividades económicas que no deben tomarse en cuenta para esta medida, como son la de

³² Carrero, J. M. C. (2021). Vista de La Reforma Fiscal Global derivada del Proyecto OCDE/G20 BEPS 2.0: el «Blueprint» del Pilar 1 (PÁGS. 86-88). Udim.es. <https://revistas.cef.udima.es/index.php/RCyT/article/view/7319/6789>

³³ Carrero, J. M. C. (2021a). Vista de Acuerdo Multilateral de 130 jurisdicciones sobre los principios de la Reforma Fiscal Global BEPS 2.0. Udim.es. <https://revistas.cef.udima.es/index.php/RCyT/article/view/7409/6879>

³⁴ La rentabilidad es el cociente entre los beneficios antes de impuestos entre los ingresos

³⁵ OCDE. (2021). Enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía. Oecd.org. <https://www.oecd.org/tax/beps/puntos-destacados-enfoque-de-dos-pilares-para-abordar-los-desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion-de-la-economia-octubre-2021.pdf>

sectores extractivos, de servicios financieros, de aseguradores y de servicios bancarios. Que a diferencia del proyecto inicial, se excluyen de esta excepción a los sectores de transporte aéreo y marítimo, de infraestructuras, construcción y arrendamiento residencial.

Un cambio importante lo podemos ver en el enfoque que se hacía sobre los grupos de aplicación (antes solo se centraba en “ADS” y ”CFB”³⁶). Esta vía de desarrollo apoyada en las propuestas de la Administración de Biden pretenden dar un enfoque cualitativo más que cuantitativo, lo que tiene la parte buena de favorecer la aplicación del pilar 1, pero que limita la cantidad de EMN sobre las que implementar las medidas.

b) Regla de sujeción fiscal

Esta regla básicamente establece que cuando una multinacional supere los límites anteriormente explicados, una parte de su base imponible (cantidad A), irá a una o varias jurisdicciones. La forma de determinar si va a un país o jurisdicción viene en relación con la condición de si en ese país la empresa ha generado ingresos por la cuantía de un millón. Con la particularidad de reducir el límite a 250.000 euros si el PIB del país donde se opera es inferior cuarenta mil millones.

c) Importe de la cantidad A y reglas de sourcing

Las empresas que sobrepasen los umbrales cuantitativos deberán proporcionar a los países o jurisdicciones con las que se cumpla la regla de sujeción fiscal la cantidad entre el 20 y 30% de su beneficio residual³⁷, a partir de los ingresos en función de los servicios prestados o bienes vendidos.

Además, se establecen las reglas de “sourcing”, que fijan que los ingresos que una empresa recibe deben ir donde los bienes o servicios que producen sean finalmente consumidos. Para ello se debe conocer cuáles son las formas de negocio y particularidades de cada empresa.

³⁶ En el proyecto original del Pilar I a aquellas que hicieran actividades que superasen un test de actividad, que eran los “ADS”, que son servicios digitales automatizados y los “CFB”, que son las actividades que están dirigidas a consumidores finales.

³⁷ Beneficio que supere el 10% de los ingresos de una EMN.

d) Base imponible de A

Posiblemente este sea uno de los puntos más complejos a definir. Para poder establecer la base imponible debemos utilizar las cuentas consolidadas de las empresas a efectos de determinar lo que sería una base imponible global. Después, hay que llevar a cabo varios ajustes para poder eliminar la doble imposición y las disparidades entre contabilidad y fiscalidad.

La determinación del beneficio residual debe partir del beneficio consolidado que presente la empresa en los estados financieros³⁸, a lo que se le eliminarán los gastos fiscalmente no deducibles entre otros para poder obtener la Base Imponible Global.

e) Beneficios del marketing y distribución

Esta cláusula lo que trata es de evitar que cuando una empresa ya cuenta con un establecimiento físico en un país, y efectivamente ya tributa de forma directa en éste, no sea gravado de forma doble por los beneficios obtenidos. Así, eliminando la sujeción del beneficio residual, únicamente se gravará de la forma ordinaria.

f) Eliminación de la doble imposición

Para ello debemos ver cuáles son las entidades que va a pagar este beneficio residual. Por ello, debemos analizar que actividades desarrolladas son las que son las que en la cadena de valor tienen una contribución que sea lo suficientemente importante y constante en el tiempo del que determinar ese beneficio residual. A partir de esto, debemos asegurar que las entidades cualificadas tienen la capacidad de pago, información que podemos obtener a partir de su contabilidad financiera, considerando sus costes y activos intangibles. A continuación, se trata de conectar estas entidades con la jurisdicción mercado con la conexión más fuerte. Si finalmente las entidades no disponen de los recursos para poder pagar la cantidad del beneficio residual ex Cantidad A, se asigna a otras entidades no conectadas a partir de la regla proporcional la parte correspondiente. Y por último, una vez hecho

³⁸ Los estados financieros deben seguir unos estándares IFRS o GAAP, que son normas internacionales de consolidación de cuentas financieras sobre las que se tiene gran confianza a nivel internacional.

el trabajo de identificación, se deja a los distintos países que utilicen el método de exención o imputación que elijan para eliminar la doble imposición.

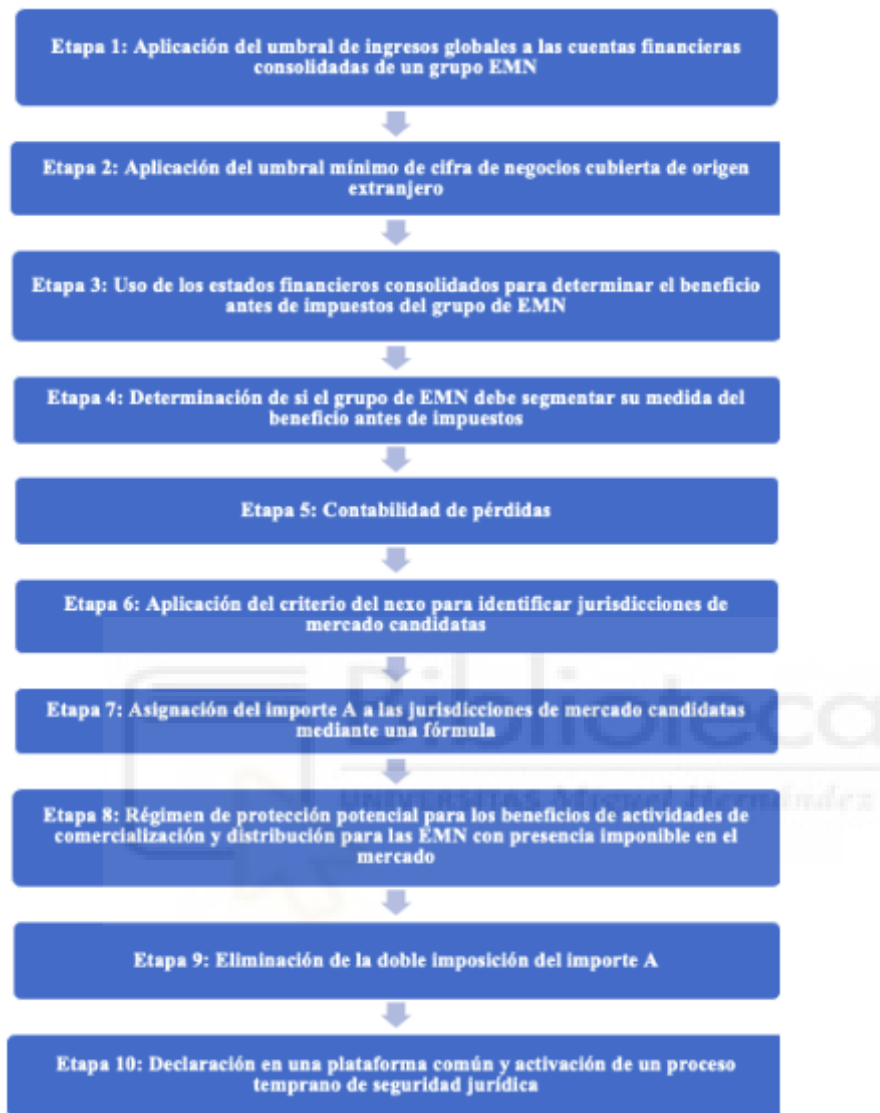


GRÁFICO: Mapa general del proceso para el Amount A³⁹

g) *Cantidad B*

Lo que se pretende con esta medida es crear un sistema que permita simplificar los precios de transferencia y establecer una forma de actuar frente a las dudas que

³⁹ Coca, E. L. (2022, junio). MARCO TRIBUTARIO INTERNACIONAL ANTE LA DIGITALIZACIÓN. Comillas.edu.

<https://repositorio.comillas.edu/xmlui/bitstream/handle/11531/58498/TFG-%20Lucas%20Coca%2C%20Enrique.pdf?sequence=1>

plantean los beneficios que generan las actividades de marketing y de distribución. Para obtener esta cantidad se tiene que sumar todas los riesgos, funciones y activos que suponen necesarios para esas actividades de distribución y eliminando todas las funciones que no estén relacionadas con la distribución, pero que estas desarrollan. De esta, se pretende crear un estándar para las empresas que se dedican únicamente a estas actividades y únicamente son distribuidoras de otras empresas vinculadas⁴⁰.

El 19 de febrero de 2024⁴¹, la OCDE ha emitido un informe sobre el Importe B en el Pilar Uno, donde establece a partir de 2025 una forma simplificada de tratar las actividades de marketing y distribución entre entidades vinculadas. Se puede aplicar sobre actividades de 1.Marketing, 2.Distribución y 3.Comisiones (siempre y cuando sean actividades que se pueden dividir para valorar de forma independiente e individual). Y también se clasificarán en función del Factor Intensivo (porcentaje que se obtiene de los Activos Netos Operativos entre el Beneficio Operativo)⁴².

| Grupo de industria | Industria 1 | Industria 2 | Industria 3 |
|---|-------------|-------------|-------------|
| Factor de intensidad | | | |
| [A] OAS Alto / Cualquier OES > 45% / Cualquier nivel | 3,50% | 5,00% | 5,50% |
| [B] OAS Medio/Alto / Cualquier OES 30%- 44,99% / Cualquier nivel | 3,00% | 3,75% | 4,50% |
| [C] OAS Medio bajo / Cualquier OES 15% - 29,99% / Cualquier nivel | 2,50% | 3,00% | 4,50% |
| [D] OAS bajo / OES no bajo < 15% /10% o más alto | 1,75% | 2,00% | 3,00% |
| [E] OAS bajo / OES bajo < 15% OAS / < 10% OES | 1,50% | 1,75% | 2,25% |

⁴⁰ Carrero, J. M. C. (2021b). Vista de La Reforma Fiscal Global derivada del Proyecto OCDE/G20 BEPS 2.0: el «Blueprint» del Pilar 1 (págs. 77-79). Udim.es.
<https://revistas.cef.udima.es/index.php/RCyT/article/view/7319/6789>

⁴¹ OCDE. (19 de febrero de 2024). Pillar one - amount B: Inclusive framework on BEPS. Oecd-ilibrary.org.
<https://www.oecd-ilibrary.org/sites/21ea168b-en/index.html?itemId=/content/publication/21ea168b-en>

⁴² Garrigues. (2024). El Marco Inclusivo de la OCDE simplifica el tratamiento fiscal para las operaciones básicas de distribución y marketing. Garrigues.
https://www.garrigues.com/es_ES/noticia/marco-inclusivo-ocde-simplifica-tratamiento-fiscal-operaciones-basicas-distribucion

Además, este tipo de operaciones requieren de documentación que acredite los precios de transferencia, con contratos, explicaciones de las operaciones, los cálculos y todo tipo de información financiera utilizada.

3. Análisis de los retos de la economía digital en la fiscalidad.

3.1. Dificultades en la determinación de la presencia fiscal: Concepto de establecimiento permanente y problemas de atribución de beneficios.

Para comenzar a hablar de este concepto, debemos acudir al artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE, donde establece qué es la forma que tiene un estado contratante para poder gravar los beneficios de una empresa de otro estado contratante. No se pueden gravar los beneficios de una empresa del otro estado contratante salvo que esta realice su actividad por medio de un establecimiento permanente situado en este⁴³.

Esto deriva en que los estados traten de establecer una definición de EP mucho más amplia, y que contemple casos más concretos para así poder contar con mayor poder tributario, y así gravar a aquellas entidades que no son residentes pero sí que han realizado actividades económicas o empresariales en el territorio. Por eso, si acudimos a la definición que establece la ley del impuesto de la renta de no residentes⁴⁴ podemos ver un concepto más extenso, así como una lista de elementos que son entendidos como EP de forma particular:

⁴³ de la OCDE, C. de A. F. (2010, julio). Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio VERSIÓN ABREVIADA (pág. 95). Global.co. <https://www.global.co/wp-content/uploads/2018/04/Modelo-de-CDI-OCDE-versi%C3%B3n-abreviada.pdf>

⁴⁴ de Hacienda, M. (2004). BOE-A-2004-4527 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. Boe.es. Recuperado el 26 de abril de 2024, de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2004-4527>

“Se entenderá que una persona física o entidad opera mediante EP en territorio español cuando por cualquier título disponga éste, de forma continuada habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice todo o parte de su actividad, o actúe 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 EP 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 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”.

Además, debemos hacer un inciso en diferenciar entre el concepto de página web y servidor. La página web se entiende como un conjunto de datos y códigos que no podemos establecer dentro de la idea de lugar fijo de negocios, dado su carácter inestable, y no podemos establecer como EP. Y al estar establecido en el ciberespacio, no se encuentra dentro de la soberanía territorial de ningún país, es decir, tiene una movilidad perfecta que no se ve delimitada por las fronteras⁴⁵. Por el contrario, un servidor puede llegar a ser un EP ya que tiene un carácter tangible. Básicamente consiste en un dispositivo informático conectado a la red, que almacena las páginas web en el ciberespacio. Si se cuenta con un derecho de uso sobre el servidor, podrá considerarse como EP⁴⁶.

Debemos también considerar unos criterios que son aplicados en la legislación interna española:

⁴⁵ RODRÍGUEZ FERNÁNDEZ, T. (2015) “La imposición directa sobre el comercio electrónico. El límite de los conceptos fiscales tradicionales” en Indret: Revista para el Análisis del Derecho número 2, 2015. Pág. 14. <https://www.raco.cat/index.php/InDret/article/view/293106/381620>

⁴⁶ CALVO BUEZAS, J. (2008) “El concepto de establecimiento permanente y el comercio electrónico”. https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/06_04.pdf

Una empresa que opera en España mediante una página web dedicada al comercio electrónico se entiende que actúan mediante EP. Esto se entiende así porque permite a la empresa disfrutar de la estructura industrial y de servicios de España. Además, el servidor de la página web funcionará como representante de la empresa de comercio electrónico cuando tenga la autoridad para contratar y tomar decisiones en nombre y representación de la misma. Y todo esto, siempre habrá que entenderlo considerando el Convenio de doble Imposición que haya en cada caso⁴⁷.

Haciendo un análisis de los problemas que encontramos a la hora de atribuir los beneficios a una empresa, los rasgos que presentan los negocios digitales a diferencia de la economía tradicional son un elemento de estudio que dificulta nuestra tarea. A diferencia de lo que sucedía antes, ahora las empresas no tienen la necesidad de contar con presencia física en los países para ninguno de los procesos productivos, pueden tener centralizadas las funciones en un único punto. Sin embargo, esto no quiere decir que no tengan actividad u operaciones comerciales en un país. Esto supone para los países un importante agravio, ya que al no contar con una forma de unión, no pueden demostrar que esas rentas son obtenidas ahí, en el estado de la fuente. Siendo el lugar donde acaban tributando estas rentas en territorios con un menor nivel de tributación o territorios calificados como de nula o baja tributación. Algunos de los que podemos encontrar son⁴⁸:

- I. La creación de valor y crecimiento de empresas a través de los activos intangibles: uno de los principales retos se presenta a la hora de determinar el valor, ya que hablamos de bienes que no son materiales. Este problema se encuentra especialmente en la cadena de valor, desde su desarrollo hasta la venta final al cliente, y aparece con nuevas oportunidades de negocio en plataformas digitales. Destacan los servicios de comunicaciones y audiovisuales, que a través de internet transmiten

⁴⁷ Eserverri, E. (s/f). ASPECTOS IMPOSITIVOS DEL COMERCIO ELECTRÓNICO. Aedf-ifa.org., de <https://www.aedf-ifa.org/FicherosVisiblesWeb/Doctrinas/ArchivoDoctrina9.pdf>

⁴⁸ OCDE. (2014). Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital. Oecd.org. <https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf>

contenidos, sin necesidad de infraestructura, sólo con la red del proveedor.

- II. Los avances tecnológicos y el uso de las redes sociales y nuevos modelos de negocio: se puede ver cómo hay un cambio en las decisiones de consumo por la influencia de las redes sociales, cosa que viene explicada por las mejoras y facilidades en la actividad comercial. Podemos destacar los mercados online, donde las plataformas sólo actúan como intermediarios entre los compradores y vendedores; las plataformas de redes sociales, donde los vendedores pueden vender sus productos directamente a compradores; y buscadores de internet, donde compañías permiten buscar a los contenidos a sus clientes.
- III. Procesamiento, manejo e intercambio de grandes volúmenes de datos: actualmente las empresas utilizan estas técnicas de recopilación de datos para contar con más información de sus proveedores y consumidores y poder mejorar el servicio prestado, hacerlo más personalizado y reducir las distancias en el mercado. Esto permite que sin la necesidad de establecer físicamente en un territorio, las empresas puedan contar con esta información y reducir los costes de su actividad, generando una gran ventaja competitiva.
- IV. Mayor acceso a mercados internacionales: el avance de las tecnologías y de la industria del comercio electrónico es algo que crece conjuntamente y que deriva en un aumento generalizado en todos los países de este tipo de industria, lo que agrava o incrementa el problema.
- V. La forma de valorar las operaciones que se realizan entre entidades vinculadas⁴⁹.
- VI. Las estrategias de elusión de impuestos como el sándwich holandés u otras estructuras artificiosas que no tienen ningún otro objetivo distinto del ahorro fiscal.

⁴⁹ Nocete Correa, F. J. (2018). "Ilusión" fiscal y economía digital: ¿Hacia una planificación normativa agresiva? Carta Tributaria. Revista de opinión.(43), 1-24. Obtenido de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6559143>

Al final, podemos ver como el propio reto que se plantea de sujeción o del nexo, así como los riesgos derivados previamente comentados, están relacionados entre sí. Un ejemplo lo podemos ver con el recopilado de datos, el propio hecho de que se haga en un determinado país nos puede llevar a plantearnos si esto es suficiente criterio para determinar si hay sujeción o nexo con este país.

De otra forma, podemos establecer una guía a seguir para que las administraciones publicas puedan poner cifras a este asunto⁵⁰:

1. Lo principal es poder identificar que empresas operan en un país, ya que esto es algo clave y relacionado con determinar cuál es la forma de un EP. Sin este paso, no es posible determinar el volumen de operaciones de un país, y consecuentemente cual debería ser su recaudación. A destacar, una práctica que se debe evitar en este punto, llevada a cabo por muchos países es la de dar beneficios fiscales a las empresas por establecerse en su país, ya que esto va a suponer una pérdida de tributación global⁵¹.
2. A continuación, es importante determinar la magnitud y alcance de las actividades que realiza una empresa, para establecer de forma más o menos aproximada sus ingresos.
3. Un paso que va a facilitar el trabajo es el intercambio de información entre países, para verificar que información de ambos es la misma, y poder establecer su correcto domicilio fiscal.
4. Finalmente, comprobar quienes son los clientes con los que cuenta una empresa y cuál es su ubicación.

⁵⁰ OCDE (2014). Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital. Oecd.org. de <https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf>

⁵¹ QUINTANA, E. (2019), Economía digital y fiscalidad: los impuestos sobre determinados servicios digitales. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7155912>

- Una idea importante que remarcar es la de la Presencia digital significativa⁵², que surge como una prueba complementaria con la que actuar a la hora de establecer un nexo en una jurisdicción y completar lo que supone la idea de establecimiento permanente.

Para poder determinar lo que es una presencia significativa se establecieron unos límites cuantitativos para que en el momento en el que se superase uno de ellos se pudiera establecer que la presencia de una empresa en un país determinado estaba creando un valor lo suficientemente alto como para ser grabado. Estos límites además se fijan de tal forma que no perjudique en aquellos supuestos en los que las empresas son de tamaño reducido y se pueda garantizar la proporcionalidad.

El primero de los límites se fija en función de los ingresos recibidos por servicios digitales prestados a usuarios en un estado dónde se establece una cifra de siete millones de euros. Para ello se contabilizarán los ingresos que provengan directamente de estos servicios, y también aquellos que se obtienen de forma indirecta o que se presten de forma gratuita. La forma de determinar cuál es la localización de un usuario que recibe un servicio digital es mediante su IP y la forma en que se determinarán los ingresos que pertenecen a cada estado será en función del número de veces que se haga uso de los dispositivos en cada periodo impositivo.

⁵² Europea, C. (2018). DIRECTIVA DEL CONSEJO por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa. Europa.eu. https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:3d33c84c-327b-11e8-b5fe-01aa75ed71a1.0023.02/DOC_1&format=PDF

El segundo límite se establece en la cifra de cien mil usuarios haciendo uso de servicios digitales en un Estado miembro. Lo complicado en este punto es establecer quién es un usuario, ya que para algunos servicios digitales no hace falta registrarse para hacer un uso de estos. Por eso, la forma que se utiliza para obtener esta información es mediante la aceptación de los términos de uso que establecen las empresas.

Y el tercer límite se establece en función del número de contratos que se establezcan entre empresas para la prestación de servicios digitales estableciéndose en la cantidad límite de tres mil. Se asimilarán los contratos que se conciban en el curso de las actividades empresariales y se determinará la localización en función del Estado miembro en el cual se pague el impuesto sobre sociedades.

Finalmente, cuando se supera alguno de estos límites, podremos establecer que parte de los beneficios se deben a la presencia digital significativa. Para ello, se debe de llevar a cabo una especie de ficción (porque es una entidad dependiente) en la que se le atribuyen a la figura de establecimiento permanente una serie de elementos, como son los activos, contratos, capital o riesgos. Para así, poder determinar qué es lo que ha sido necesario para poder llevar a cabo la actividad o la prestación de servicios.

- Además, podemos destacar otras propuestas que propuso el GEFED⁵³. La primera de ella es una retención en fuente de las transacciones digitales, que pretende evitar que no haya gravamen en el estado de la fuente de los

⁵³ PADIAL Y GUILLERMO SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, I. C. (2017). ECONOMÍA DIGITAL, ESTABLECIMIENTO PERMANENTE Y PRESENCIA DIGITAL SIGNIFICATIVA: TRAS LAS CONCLUSIONES DEL INFORME DEL GEFED. https://www.researchgate.net/profile/Ignacio-Padial/publication/326772913_ECONOMIA_DIGITAL_ESTABLECIMIENTO_PERMANENTE_Y_PRESENCIA_DIGITAL_SIGNIFICATIVA_TRAS_LAS_CONCLUSIONES_DEL_INFORME_DEL_GEFED/links/5b62c5af0f7e9bc79a752cc0/ECONOMIA-DIGITAL-ESTABLECIMIENTO-PERMANENTE-Y-PRESENCIA-DIGITAL-SIGNIFICATIVA-TRAS-LAS-CONCLUSIONES-DEL-INFORME-DEL-GEFED.pdf

beneficios producidos en éste. La forma de evitarlo es aplicando una retención (la cual tendrían que encargarse de aplicar las entidades financieras) a los pagos que las empresas establecidas en el país hicieran a empresas digitales no residentes. Y la segunda plantea un impuesto progresivo, que por cuanto mayor cuantía de bytes utilizase una web mayor gravamen. Básicamente funcionaría en relación con el ancho de banda, planteando la posibilidad de aumentar o disminuir el gravamen en función del tamaño y cifra de negocios de la empresa.

- Finalmente, y a modo de conclusión de este apartado, citando la idea del inspector Javier Bas Soria⁵⁴, la idea original cuando se estableció la figura del establecimiento permanente se ha visto tan alterada con el paso del tiempo y todos los avances tecnológicos y en materia de planificación fiscal, que hoy en día muchas veces la forma para llegar a determinar si efectivamente hay establecimiento permanente o no es esperar a ver lo que determina un juez o un tribunal. Esperar que una definición o un artículo lo limite no es algo realista, pues el trabajo de muchos asesores va a ser el de desdibujar la línea que determina lo que es EP o no.

3.2.Propuestas de reforma y sus implicaciones: Impuestos digitales.

Para ponernos en contexto debemos dejar claro cuál es el problema al que se trata de hacer frente, que es la inadecuación de las normas a la economía digital. Donde realmente, la solución originaría pasa por adoptar el pilar 1 de la OCDE. Ante su lento desarrollo y falta de apoyo de todos los países, la UE trata de poner solución de forma temporal a este problema, dónde debemos hablar en primer lugar sobre la Propuesta de Directiva 2018/148. Éste proyecto, ante la ausencia de unanimidad en

⁵⁴ Soria, J. B. (2024, abril 23). El vestido nuevo del emperador: el “Spanish approach” al concepto de establecimiento permanente. Nosoloimpuestos.es. <https://nosoloimpuestos.es/amp/2024/04/23/el-vestido-nuevo-del-emperador-el-spanish-approach-al-concepto-de-establecimiento-permanente/>

su adopción fue imposible de llevar adelante, aunque sirvió como un punto de partida sobre como elaborar un Impuesto sobre Servicios Digitales, que permitiera establecer un marco para su elaboración y que no afectase a la competencia durante el período de transición en su aplicación. Y finalmente podemos hablar del IDSD en España, elaborado a partir del proyecto del Consejo Europeo, y que actúa como un parche temporal mientras que se consigue adoptar el proyecto europeo o el de la OCDE.

Esta directiva además, surge en un contexto europeo en el que se trataba de buscar una solución a nivel global, y en el que muchos de los países europeos mostraban interés por desarrollar sus propios impuestos provisionales para dar una respuesta al tema, aunque se debe remarcar el hecho de que las respuestas unilaterales por parte de los países son temporales. Y que su vigencia y uso en los países de la unión europea está condicionada a que no se apruebe la versión comunitaria del impuesto (el cuál no se ha conseguido aprobar por falta de unanimidad⁵⁵) o el pilar 1 de la OCDE explicado anteriormente.

Entre el ISD europeo y el ISDS español podemos ver una importante cantidad de similitudes, donde podemos destacar el tipo impositivo, la exigibilidad o el lugar de realización. Pero también podemos encontrar una serie de características que diferencian el impuesto español. En primer lugar, su período de liquidación es trimestral (como el IVA), a diferencia del ISD, que es anual. Otra diferencia es el segundo umbral que se exige para tributar por el impuesto, fijando en España el límite en 3 millones de euros, cuando el ISD lo establecía en 50 millones de euros. También podemos destacar un elemento que en la versión europea es un caso de no sujeción y que en el ISDS si es un caso contemplado, que son las operaciones entre grupos de empresas con participaciones directas o indirectas. Y finalmente, podemos destacar la presunción que se hace con el lugar de localización del usuario, que a diferencia del ISD, que permite que el propio usuario demuestre su localización con

⁵⁵ Hallal, K. [@Karimlandia]. (2023, agosto 7). Eurodiputados quieren CAMBIAR la UNANIMIDAD por este sistema de voto. Youtube. <https://www.youtube.com/watch?v=zE1k3yVocbo>

el medio que le resulte más conveniente, el IDSD determina que esto se demostrará salvo prueba en contrario con el IP⁵⁶.

La propuesta española, que evidentemente trata de seguir la Directiva de la Comisión Europea del 21 de marzo de 2018, se centra en determinados servicios digitales, aquellos que especialmente suponen una parte importante en la creación de valor y de los que la empresa recibe una contraprestación. Podemos detallar los elementos más importantes de este impuesto (publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales el 25 de enero de 2019) de la siguiente forma⁵⁷:

HECHO IMPONIBLE

1. Servicios de publicidad online.
2. Servicios de intermediación online.
3. Venta de datos recopilados de usuarios.

SUJETO PASIVO

Este impuesto grava únicamente a las personas jurídicas que cumplan los dos siguientes criterios:

- Prestaciones de servicios sujetas superiores a 3 millones de euros.
- En el año anterior una cifra de negocios superior a 750 millones de euros.

SUPUESTOS DE NO SUJECCIÓN

-Ventas de bienes o servicios que se compren en línea en la página web del proveedor de estos. Situación en la que el proveedor no actúe como intermediario.

-Prestaciones de servicios financieros

⁵⁶ Martini, P. J. B. (2021). EL IMPUESTO DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES. Comillas.edu. <https://repositorio.comillas.edu/xmlui/bitstream/handle/11531/50442/TFG%20-%20Beneyto%20Martini%2C%20Pedro.pdf?sequence=-1&isAllowed=y>

⁵⁷ Escribano Victorio, J. E. (2020). Propuestas y acciones de la UE ante la economía digital. Ief.es. https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/26_06.pdf

LUGAR DE REALIZACIÓN

Se tiene en cuenta elementos como el lugar donde se encuentra el usuario que es destino de las prestaciones de servicios.

DEVENGO

Se produce cada vez que se realice algún elemento del hecho imponible.

BASE IMPONIBLE

Importe de los ingresos, reducido por el Impuesto sobre el Valor Añadido o equivalentes.

TIPO DE GRAVAMEN

Se fija en un 3%.

GESTIÓN DEL IMPUESTO

Se autoliquidada en períodos de liquidación trimestral.

OBLIGACIONES FORMALES

Cuando el contribuyente no sea de un país miembro de la Unión Europea, deberá nombrar un representante o un sistema que permita localizar en el territorio de aplicación del impuesto, los dispositivos del usuario.

RÉGIMEN DE INFRACCIONES Y SANCIONES

El incumplimiento de la obligación anterior está calificado como una infracción grave. La sanción supone un 0,5% de la cifra de negocios del año anterior natural. Con un mínimo de 15.000 euros y un máximo de 400.000 euros, por cada uno de los años de incumplimiento de esta obligación.

Como referencia para establecer cuál es el impacto de este impuesto, en los presupuestos generales del Estado de España, en 2023 los ingresos esperados por

este impuesto son de 285 millones de euros⁵⁸, y a nivel global, se estima que ha generado un aumento de la recaudación de entre 17.000 y 32.000 millones de euros⁵⁹.

Sin embargo, el uso de este impuesto de forma unilateral en España, como en otros países de la OCDE no es algo duradero, ya que nació como algo temporal, y que debido a las tensiones generadas con Estados Unidos se ha acelerado su anulación, ya que no estaban conformes con su aplicación. Desde EEUU, se considera que altera el funcionamiento del mercado y que afecta a las empresas norteamericanas de forma injusta. Por eso, desde Europa se trató de llegar a un acuerdo con Estados Unidos, que consistía en que por parte de los países europeos que contasen con un impuesto sobre servicios digitales, se remplazaría en el momento en el que hubiese en firme un acuerdo multilateral en el marco de la OCDE, y por parte de Estados Unidos se eliminarían los aranceles a productos europeos⁶⁰ (los cuales sólo estuvieron vigentes durante 180 días, plazo en que se negoció)⁶¹.

⁵⁸ de España, G. (2023). PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO. Gob.es. https://www.sepg.pap.hacienda.gob.es/Presup/PGE2023Proyecto/MaestroDocumentos/PGE-ROM/doc/2/1/1/1/2/N_23_A_V_1_101_1_1_1_198_1_101_1.PDF

⁵⁹ Europa Press. (2023, octubre 13). La OCDE eleva a más de 30.000 millones la recaudación anual por la reasignación de impuestos a multinacionales. El Derecho; Lefebvre. <https://elderecho.com/ocde-eleva-recaudacion-anual-por-la-reasignacion-de-impuestos-a-multinacionales>

⁶⁰ Listado de productos con aranceles impuestos pero suspendidos:
Octopus, live, fresh or chilled.
0307.59.01 Octopus, dried, salted or in brine.
1605.55.60 Octopus prepared or preserved.
6403.59.15 Turn or turned footwear w/outer soles and uppers of leather, not covering the ankle.
6403.91.90 Footwear w/outer soles of rubber/plastics/comp. leather & uppers of leather, cov. ankle, n/welt, for persons other than men/youths/boys.
6403.99.60 Footwear w/outer soles of rubber/plastics/comp. leather & uppers of leather, n/cov. ankle, n/welt, for men, youths and boys, nesoi.
6505.00.04 Hats and headgear of fur felt made from hat forms and hat bodies of 6501.
6505.00.60 Hats and headgear, of man-made fibers, knitted or crocheted or made up from knitted or crocheted fabrics, not in part of braid.
7013.99.50 Glassware for toilet/office/indoor decor. or similar purposes, nesoi, valued over \$0.30 but n/over \$3 each.

Moncloa. (2021, marzo 6). España celebra la suspensión de aranceles de EEUU a productos españoles por la tasa digital. Gob.es.

En principio, se había establecido un periodo transitorio hasta el 31 de diciembre de 2023 para que se eliminasen estos impuestos, sin embargo hoy en día este impuesto no ha sido derogado. A fecha de 15 de febrero de 2024, se prorrogó el acuerdo⁶² que había entre los países que contaban con impuestos digitales para hacer una transición de estos hacia la solución multilateral. Además, en el momento en que se consiga aplicar el Pilar 1, si lo pagado en concepto de estos impuestos es superior a lo que habría supuesto en concepto de Pilar 1, se generará un crédito fiscal que se podrá compensar con futuros pagos en concepto de la cantidad A.

Tras el rechazo a la propuesta de directiva que pretendía regular a nivel multilateral los servicios digitales, algunos países decidieron actuar de forma unilateral. Anteriormente ya hemos hablado del caso de España de forma extensa, ahora vamos a mencionar el caso de otros países europeos:

REINO UNIDO

En el caso británico, fue publicado en abril de 2020, se estableció el “Digital Services Tax”⁶³. El umbral para tributar se fijó en los 500 millones de libras de ingresos a nivel mundial y 25 millones a nivel estatal.

https://www.lamoncloa.gob.es/serviciosdeprensa/notasprensa/industria/paginas/2021/030621-aranceles_eeuu.aspx

⁶¹ de la Rosa, R., del Área Fiscal EY, Í. H. S., & de Tributación Indirecta EY, A. S. (2021). España anuncia un acuerdo con EE.UU. que permitirá mantener el IDSD hasta 2023 mientras se produce la transición a la solución multilateral de la OCDE y el G20. Assets.ey.com. Recuperado el 1 de mayo de 2024, de https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/es_es/topics/alertas/ey-21-10-25-alerta-transicion-idsd-al-pacto-ocde.pdf?download

⁶² Hasta el 30 de junio de 2024.

⁶³ UK PARLIAMENT. (2023). The Digital Services Tax. Parliament.uk. <https://publications.parliament.uk/pa/cm5803/cmselect/cmpubacc/732/report.html>

Con la posibilidad de reducir los tipos de gravámenes para situaciones de beneficios bajos o pérdidas . Y una cláusula para poder revisar este impuesto si se estableciera un impuesto a nivel internacional.

ITALIA

Tras la Propuesta de Directiva, en Italia se creó el “impuesto web”⁶⁴, que pretendía gravar los servicios de publicidad en línea, la transmisión de datos y los servicios de intermediación, con un tipo de gravamen del 3%.

La obligación de tributar por este impuesto viene dada por un doble límite, la obtención de ingresos en Italia por encima de 5,5 millones, y la obtención en un período impositivo ingresos superiores a 750 millones de euros.

FRANCIA

En el caso de Francia, el impuesto aprobado recibe el nombre de “Taxe sur les Services Numeriques”⁶⁵, donde también se establece un doble límite para tributar por el impuesto. Obteniéndose más de setenta y cinco millones de euros en un periodo impositivo a nivel internacional y la obtención en el país de ingresos superiores a veinticinco millones.

El tipo de gravamen también será del 3%, e irá sobre los servicios de publicidad y de intermediación digital. Algo que también se destaca es que la cantidad que se pague por este impuesto será deducible sobre el impuesto sobre sociedades.

Comparando distintos casos europeos podemos encontrar varias diferencias a la hora de diseñar este impuesto. La principal de ellas la podemos ver con el umbral

⁶⁴ Nieto, C. (2019). El borrador de los Presupuestos Generales italianos prevé un impuesto sobre los servicios digitales. Periscopio Fiscal y Legal. <https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/el-borrador-de-los-presupuestos-generales-italianos-preve-un-impuesto-sobre-los-servicios-digitales/>

⁶⁵ Francia pone en marcha su DST, como en España se crea ahora la denominada Tasa Netflix. (2021, febrero 9). Actualícese |. <https://actualicese.com/francia-pone-en-marcha-su-dst-como-en-espana-se-crea-ahora-la-denominada-tasa-netflix/>

que se establece en relación con los ingresos obtenidos en el país, siendo España el país que establece un límite más bajo. También encontramos diferencias en aquello que está gravado por el impuesto, con distintos niveles de especificación sobre todo con la publicidad, o con el tratamiento de las operaciones entre entidades vinculadas.

También podemos comentar cual es la situación en otros países fuera de la unión europea⁶⁶. Algunos ejemplos que podemos destacar son los siguientes:

INDIA

Desde 2020 cuenta con un impuesto similar, en el que se grava al 6% los servicios de publicidad y a un tipo del 2% el resto de operaciones electrónicas que sean realizadas por empresas no establecidas en el país pero que usen una IP del país.

LATINOAMÉRICA

La tendencia en estos países viene por gravar este tipo de servicios por el IVA más que el hecho de introducir un nuevo impuesto para gravarlos. La forma de ingresar este impuesto variará, cuando el receptor sea sujeto pasivo del impuesto será éste el encargado de practicar una retención, y en caso contrario el propio no residente se tendrá que registrar para pagar el impuesto.

ÁFRICA

En este continente podemos destacar el caso de Nigeria, donde se establece que para aquellas entidades que presten servicios tanto digitales como financieros o de consultoría estarán sujetos al impuesto a la renta de los no residentes.

O en el caso de Kenia donde se fija un tipo de gravamen del 1,5% sobre la prestación de servicios digitales.

⁶⁶ Newsletter de PwC Tax & Legal Services. (2020). Mapa global de la tributación de los servicios digitales. Pwc.es. https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/wp-content/uploads/2020/06/Periscopio_PwC_Mapa_Global_Tributaci%C3%B3n_Servicios_Digitales_Junio_2020.pdf

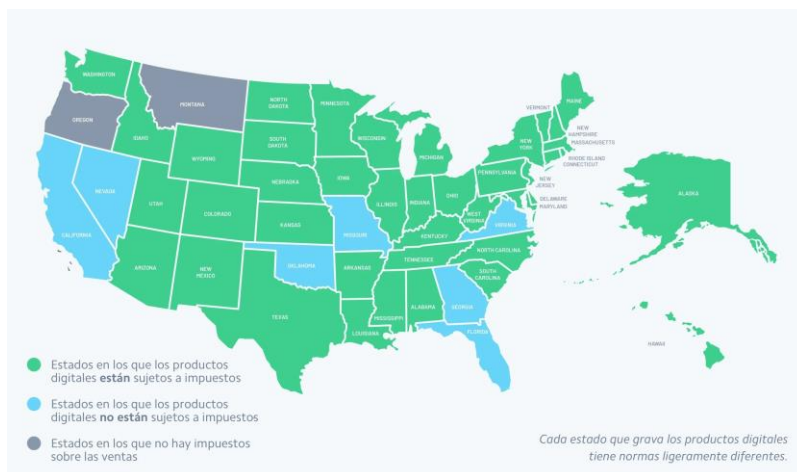
EEUU

En el caso de EEUU no podemos encontrar un equivalente que supusiese un impuesto sobre los servicios digitales, aunque sí que podemos encontrar el impuesto sobre las ventas⁶⁷. Esta situación aún es más compleja dado el hecho de que no es un impuesto que funcione igual en todo el país, varía en función del estado del que hablemos.

Desde el 2018 ha habido una modificación en la forma de determinar la sujeción al impuesto. Con la sentencia de “South Dakota vs. Wayfair”, es posible que una empresa aún sin presencia física tenga que pagar impuestos en un estado. De tal modo, y con una forma parecida a la que encontramos en los impuestos sobre servicios digitales en otros países, la forma de delimitar el nexo económico viene por una determinada cantidad de transacciones o ventas en un estado (en la mayoría de estados se fija el umbral en 200 transacciones o cien mil dólares).

En resumen, aquellos que hagan ventas en alguno de los estados de EEUU, deberá comprobar si cumple las condiciones del nexo económico en cada uno de estos. En caso de cumplir, las empresas deben registrarse ante los organismos correspondientes en los plazos que estos determinen. Tal y como se puede ver hay una gran variación entre estados, cosa que también se cumple en los tipos de gravamen o en la forma en la que se clasifican los productos (incluso podemos ver que hay estados en los que los productos digitales no son sujetos).

⁶⁷ STRIPE. (2023). Introducción al impuesto sobre las ventas y al nexo económico de EE. UU. Stripe.com. <https://stripe.com/es/guides/introduction-to-us-sales-tax-and-economic-nexus>



MAPA: SUJECCIÓN AL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS POR ESTADOS⁶⁸.

4.Conclusiones: Síntesis de los hallazgos y reflexiones finales sobre el tema.

La preocupación por la elusión fiscal es algo que viene de lejos en las economías del G20, pero que no tomaron forma hasta la publicación del Plan BEPS. Básicamente, lo que se pretendía conseguir con este es devolver a los sistemas tributarios su efectividad y evitar que las empresas se pudieran aprovechar de pequeñas brechas en las leyes para su beneficio.

El gran ejemplo de este problema son las empresas multinacionales como Google, Amazon, Facebook y Apple, que operan en diferentes países de la Unión Europea, pero se establecen en el lugar donde son más beneficiadas fiscalmente. Todas estas operan en España, pero los ingresos de estas tributan en las matrices en Irlanda o Luxemburgo.

Las medidas que propone la OCDE abordan una amplia lista de desafíos a nivel fiscal. Podemos destacar el tema de determinar la forma y el lugar de generar valor de las empresas, y evitar el abuso de la figura de EP. Todas estas supusieron grandes cambios en las normativas internacionales Todo ello considerando el funcionamiento de la economía en la era digital, dónde las empresas pueden actuar sin presencia física en un país, lo que dificulta atribuirles los ingresos y la recaudación de impuestos. Para

⁶⁸ Mapa elaborado por Stripe.

evitar esto, los países deben identificar a las empresas, establecer cuáles son sus actividades, intercambiar información entre países y analizar la ubicación de sus clientes.

El desarrollo del plan ha pasado por diferentes etapas. Una de mayor unilateralidad en las medidas aplicadas en los países y otra marcada por una mayor cooperación y acuerdos multilaterales. Esfuerzos que culminaron en el desarrollo del pilar 1, centrado en el concepto de nexo y el gravamen de los beneficios; y el pilar 2, que establece un mínimo de imposición en todos los países (éstas presentan dificultades a la hora de recibir el apoyo por parte de los países que forman parte de la OCDE)

La figura de EP determina la forma en que un Estado puede gravar los beneficios de una empresa, por eso los países buscan establecer una definición lo más amplia posible, caso en el que se encuentra España. Se distingue entre web y servidor, siendo éste último poder ser considerado EP. Se establecen criterios cuantitativos para poder determinar la “Presencia Digital Significativa” en un país. Finalmente, encontramos métodos alternativos como las retenciones o un impuesto progresivo basado en el bando de ancha utilizado.

A partir de la directiva 2018/148 se trató de establecer las bases para crear un impuesto sobre servicios digitales europeo. Intento fallido de la unión europea ante la falta de unanimidad. El IDSD español, a partir de la directiva europea se centra en servicios digitales que generan valor y reciben una contraprestación. Se diferencia de la versión europea en el período de liquidación, umbral de ingresos y presunción del lugar de localización del usuario. Los ingresos de este impuesto son significativos, aunque su uso por parte de varios países europeos ha generado tensiones con Estados Unidos. Aunque se había establecido un período para su eliminación, aún no ha sido derogado. Aun así, han sido varios los países europeos que han implementado impuestos digitales, que al igual que en el caso de España, son temporales, a la espera de la versión europea, o la entrada en vigor del pilar 1. Estos varían en función de ingresos y tipos impositivos, pero el objetivo básicamente es garantizar una tributación justa y hacer tributar a las empresas multinacionales por los servicios prestados en un país. Aunque en otros países se ha optado por la opción de aplicarle el impuesto sobre el valor añadido a este tipo de operaciones.

Finalmente, voy a exponer varias reflexiones personales sobre el trabajo.

En primer lugar, la búsqueda del ahorro fiscal por parte de grandes empresas es un tema que viene de lejos, y que va a seguir sucediendo, porque en la exploración para maximizar los beneficios, cualquier ahorro va a tratar de ser implementado. De modo que, en el marco de la OCDE, todas las recomendaciones para evitar que se produzcan abusos de las normativas deben ser estudiadas e implementadas en los países. Sin embargo, debemos tener en cuenta que estas grandes empresas, ya sea de forma externa o interna, cuentan con grandes grupos o despachos especializados en temas fiscales, de modo que cualquier tipo de medida propuesta en un país y que afecte a la empresa va a estar sometida a un análisis exhaustivo para tratar de reducir el impacto de estas lo máximo posible o que sea nulo. Y esta es la situación que vemos hoy en día, una carrera entre este tipo de empresas, que tratan de implementar estructuras artificiosas (aún con más frecuencia en esta etapa digital) que resultan perjudiciales para la recaudación en los estados, y la figura del legislador, tratando de corregir estas situaciones.

Además, me parece necesario que este tipo de medidas e impuestos que tratan de gravar la realidad en un país sean implantadas en todos los países. Por una sencilla razón, la elusión fiscal no presenta jurisdicciones beneficiadas, ya que es una apuesta a la baja por ver en qué país se puede pagar menos.

Por último, me parece importante no hacer uso de teorías económicas tan antiguas como básicas, dónde básicamente se defiende la idea de que un aumento de los impuestos de un país se va a traducir en menos inversión por parte de las empresas. Son ideas realmente aisladas, donde no se contemplan muchos de los factores que una empresa puede contemplar a la hora de tomar la decisión de establecerse en un país (por no hablar de las que se establecen en todos los países o de las que no requieren de establecimiento para actuar en un país).

5. Bibliografía.

5.1. Webs consultadas.

- ÁLAMO CERRILLO, R. (2018) “La Economía digital, el concepto de establecimiento permanente y la realización de actividades auxiliares o preparatorias”. En LUCAS DURÁN M. Y DEL BLANCO GARCÍA A. (Dir.) GARCÍA MARTÍNEZ. A. (coord.) “Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro” págs.270-285. España: Documentos – Instituto de Estudios Fiscales, pág. 278-281.
https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2018_03.pdf
- AMETIC. (2023). Barómetro de la Economía Digital. Ametic.es.
<https://ametic.es/wp-content/uploads/2023/09/Barometro-Economia-Digital-AMETIC-2023.pdf>
- Buezas, J. C. (2008). El concepto de establecimiento permanente y el comercio electrónico. Ief.es.
https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/06_04.pdf
- CALVO BUEZAS, J. (2008) “El concepto de establecimiento permanente y el comercio electrónico”.
https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/06_04.pdf
- Cano, F. (2020, abril 17). La filial logística de Amazon solo pagó 5,1 millones en impuestos en España en 2019. El Español.
https://www.elespanol.com/invertia/empresas/tecnologia/20200417/filial-logistica-amazon-millones-euros-impuestos-espana/483202218_0.html
- CARBAJO VASCO, D. (2015), «El Plan de Acción de la iniciativa BEPS. Una perspectiva empresarial», Crónica Tributaria, N° 154.
<https://www.ief.es/vdocs/publicaciones/1/154.pdf#page=49>
- Carbajo Vasco, D.(2018), “¿El establecimiento permanente digital, un oxímoron?, VI Encuentro de Derecho Financiero y Tributario. Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario, documentos de trabajo 11/2018, 2018, pp. 12-24.

- https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2018_11.pdf
- Carrero, J. M. C. (2021). Vista de La Reforma Fiscal Global derivada del Proyecto OCDE/G20 BEPS 2.0: el «Blueprint» del Pilar 1 (PÁGS. 77-79 y 86-88). Udim.es.
<https://revistas.cef.udima.es/index.php/RCyT/article/view/7319/6789>
 - Carrero, J. M. C. (2021a). Vista de Acuerdo Multilateral de 130 jurisdicciones sobre los principios de la Reforma Fiscal Global BEPS 2.0. Udim.es.
<https://revistas.cef.udima.es/index.php/RCyT/article/view/7409/6879>
 - Coca, E. L. (2022, junio). MARCO TRIBUTARIO INTERNACIONAL ANTE LA DIGITALIZACIÓN. Comillas.edu.
<https://repositorio.comillas.edu/xmlui/bitstream/handle/11531/58498/TFG-%20Lucas%20Coca%2C%20Enrique.pdf?sequence=1>
 - Cruz Padiá, I., & Sánchez- Archidona Hidalgo, G. (2017). Economía Digital, Establecimiento Permanente y Presencia Digital Significativa: Tras las conclusiones del informe GEFED. Quincena Fiscal, 13-30.
https://www.researchgate.net/publication/326772913_ECONOMIA_DIGITAL_ESTABLECIMIENTO_PERMANENTE_Y_PRESENCIA_DIGITAL_SIGNIFICATIVA_TRAS_LAS_CONCLUSIONES_DEL_INFORME_DEL_GEFED
 - Cui, W. (2021, Julio 12). What does China want from International Tax Reform? 103. TNI.
https://commons.allard.ubc.ca/cgi/viewcontent.cgi?article=1686&context=fac_pubs
 - de la Cruz, S. (2023, mayo 16). Apple declara sólo 13 millones de beneficio en España y paga apenas 5 millones en impuestos. La Razón.
https://www.larazon.es/economia/apple-declara-solo-13-millones-beneficio-espana-paga- apenas-5-millones-impuestos_202305166463aafb277db700015c5a56.html
 - de la OCDE, C. de A. F. (2010, julio). Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio VERSIÓN ABREVIADA (pág. 95). Global.co.
<https://www.global.co/wp-content/uploads/2018/04/Modelo-de-CDI-OCDE-versi%C3%B3n-abreviada.pdf>

- de la Rosa, R., del Área Fiscal EY, Í. H. S., & de Tributación Indirecta EY, A. S. (2021). España anuncia un acuerdo con EE.UU. que permitirá mantener el IDSD hasta 2023 mientras se produce la transición a la solución multilateral de la OCDE y el G20. Assets.ey.com. Recuperado el 1 de mayo de 2024, de https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/es_es/topics/alertas/ey-21-10-25-alerta-transicion-idsd-al-pacto-ocde.pdf?download
- DUARDO SÁNCHEZ, A. (2018) “La exclusión fraudulenta del Estatus de establecimiento permanente” En LUCAS DURÁN M. Y DEL BLANCO GARCÍA A. (Dir.) GARCÍA MARTÍNEZ. A. (coord.) “Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro” págs.322-335. España: Documentos – Instituto de Estudios Fiscales, págs. 327 y 328. https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2018_03.pdf
- Economía, O. N. (2023, mayo 16). Google y Apple disparan su beneficio en España: esto es lo que pagan en impuestos. ON ECONOMIA. https://www.elnacional.cat/oneconomia/es/empresas/google-apple-disparan-beneficio-espana-pagan-impuestos_1026480_102.html
- Escribano Victorio, J. E. (2020). Propuestas y acciones de la UE ante la economía digital. Ief.es. https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/26_06.pdf
- Eserverri, E. (s/f). ASPECTOS IMPOSITIVOS DEL COMERCIO ELECTRÓNICO. Aedf-ifa.org., de <https://www.aedf-ifa.org/FicherosVisiblesWeb/Doctrinas/ArchivoDoctrina9.pdf>
- Europa Press. (2023, octubre 13). La OCDE eleva a más de 30.000 millones la recaudación anual por la reasignación de impuestos a multinacionales. El Derecho; Lefebvre. <https://elderecho.com/ocde-eleva-recaudacion-anual-por-la-reasignacion-de-impuestos-a-multinacionales>
- García y Rafael Oliver Cuello, A. M. D. (2020). Fiscalidad del comercio electrónico. Uoc.edu. https://openaccess.uoc.edu/bitstream/10609/150066/2/Modulo1_FiscalidadDelComercioElectronico.pdf

- Garcia, I. I. (2011, julio 19). Lo que la verdad esconde (impuesto de Actos Jurídicos Documentados). HayDerecho. <https://www.hayderecho.com/2011/07/19/lo-que-la-verdad-esconde-impuesto-de-actos-juridicos-documentados/>
- Garrigues. (2024). El Marco Inclusivo de la OCDE simplifica el tratamiento fiscal para las operaciones básicas de distribución y marketing. Garrigues. https://www.garrigues.com/es_ES/noticia/marco-inclusivo-ocde-simplifica-tratamiento-fiscal-operaciones-basicas-distribucion
- Gómez, R. S. (2017). AIRBNB, ¿ECONOMÍA COLABORATIVA O ECONOMÍA SUMERGIDA? REFLEXIONES SOBRE EL PAPEL DE LAS PLATAFORMAS DE INTERMEDIACIÓN EN LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS. Ief.es. https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2017_15.pdf
- Hallal, K. [@Karimlandia]. (2023, agosto 7). Eurodiputados quieren CAMBIAR la UNANIMIDAD por este sistema de voto. Youtube. <https://www.youtube.com/watch?v=zE1k3yVocbo>
- HERNÁNDEZ GONZÁLEZ -BARREDA, P.A., «La dudosa legitimidad del Plan de Acción de la OCDE para la lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS)», Actualidad Jurídica Aranzadi, N° 873, 2013. https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2018_03.pdf
- Impuestos y Competitividad, F. (2017, junio). PLAN DE ACCIÓN BEPS: UNA REFLEXIÓN OBLIGADA. Fundacionic.com. <https://static.fundacionic.com/2017/06/22115258/plan-de-accion-beps--una-reflexion-obligada.pdf>
- JABALERA RODRÍGUEZ, A. (2018) “Modelos negocio en la economía digital y su imposición efectiva. Propuestas de la OCDE y la UE” En GARCÍA – HERRERO BLANCO C. (Dir.) VI Encuentro de Derecho Financiero y Tributario “Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario” Parte 2 págs.27-36. España: Documentos – Instituto de Estudios Fiscales, págs. 30-31. https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2018_11.pdf

- JOHNSTON, S.S., «Countries Agree to Disagree on Taxing Digital Economy, OECD Says», Taxnotes, 16 de Marzo de 2018, pp. 1265- 1267. <https://www.taxnotes.com/tax-notes-transfer-pricing-center/base-erosion-and-profit-shifting-beps/countries-agree-disagree-taxing-digital-economy-oecd-says/2018/03/16/27w5v>
- Lampreave, P. (2011). Fiscal Competitiveness versus Harmful Tax Competition in the European Union. Ssrn.com. <https://acortar.link/eQBXJO>
- Martini, P. J. B. (2021). EL IMPUESTO DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES. Comillas.edu. <https://repositorio.comillas.edu/xmlui/bitstream/handle/11531/50442/TFG%20-%20Beneyto%20Martini%2C%20Pedro.pdf?sequence=-1&isAllowed=y>
- Newsletter de PwC Tax & Legal Services. (2020). Mapa global de la tributación de los servicios digitales. Pwc.es. https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/wp-content/uploads/2020/06/Periscopio_PwC_Mapa_Global_Tributaci%C3%B3n_Servicios_Digitales_Junio_2020.pdf
- Nocete Correa, F. J. (2018). "Ilusión" fiscal y economía digital: ¿Hacia una planificación normativa agresiva? Carta Tributaria. Revista de opinión.(43), 1-24. Obtenido de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6559143>
- OCDE (2014). Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital. Oecd.org. de <https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf>
- OCDE (2014). Cómo abordar los desafíos fiscales de le Economía Digital. Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios. <https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf>
- OCDE iLibrary (2014), Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Disponible en: http://s01.s3c.es/imag/doc/2014-06-10/OCDE_Plandeaccion.pdf
- OCDE. (2015). Resúmenes, Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de Base Imponible y el Traslado de Beneficios, OCDE, p. 9. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/proyecto-beps-nota-explicativa_9789264263567-es#page1
- OCDE (2018a). Tax Challenges Arising from Digitalisation –Interim Report 2018. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Inclusive

- Framework on BEPS. <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/9789264293083-en/index.html?itemId=/content/publication/9789264293083-en>
- OCDE. (2018b). Marco Inclusivo sobre BEPS de la OCDE y el G-20. Oecd.org. <https://www.oecd.org/tax/beps/folleto-marco-inclusivo-sobre-beps.pdf>
 - OECD (2019) Addressing the tax challenges of the digitization of the economy: policy note, endorsed by the Inclusive Framework on BEPS on 23 January 2019. <https://www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf>
 - OCDE. (2021). Enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía. Oecd.org. <https://www.oecd.org/tax/beps/puntos-destacados-enfoque-de-dos-pilares-para-abordar-los-desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion-de-la-economia-octubre-2021.pdf>
 - OCDE. (19 de febrero de 2024). Pilar one - amount B: Inclusive framework on BEPS. Oecd-ilibrary.org. <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/21ea168b-en/index.html?itemId=/content/publication/21ea168b-en>
 - PADIAL Y GUILLERMO SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, I. C. (2017). ECONOMÍA DIGITAL, ESTABLECIMIENTO PERMANENTE Y PRESENCIA DIGITAL SIGNIFICATIVA: TRAS LAS CONCLUSIONES DEL INFORME DEL GEFED. https://www.researchgate.net/profile/Ignacio-Padial/publication/326772913_ECONOMIA_DIGITAL_ESTABLECIMIENTO_PERMANENTE_Y_PRESENCIA_DIGITAL_SIGNIFICATIVA_TRAS_LAS_CONCLUSIONES_DEL_INFORME_DEL_GEFED/links/5b62c5af0f7e9bc79a752cc0/ECONOMIA-DIGITAL-ESTABLECIMIENTO-PERMANENTE-Y-PRESENCIA-DIGITAL-SIGNIFICATIVA-TRAS-LAS-CONCLUSIONES-DEL-INFORME-DEL-GEFED.pdf
 - Pereiro, J. N. (2023, noviembre). Cantidad A del Pilar 1 |. Ief.es. <https://blogfiscal.cronicatributaria.ief.es/cantidad-a-del-pilar-1/>
 - QUINTANA, E. (2019), Economía digital y fiscalidad: los impuestos sobre determinados servicios digitales. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7155912>

- Riccardi Sacchi, A., Braccia, M. F., GARCÍA PRATS, F. A., Collosa, A., Parada, L., & Ubaldo González de Frutos. (2022). Transformación digital y justicia tributaria (p. 1). Tirant lo Blanch. <https://biblioteca-tirant-com.publicaciones.umh.es/cloudLibrary/ebook/info/9788411133043>
- RODRÍGUEZ FERNÁNDEZ, T. (2015) “La imposición directa sobre el comercio electrónico. El límite de los conceptos fiscales tradicionales” en Indret: Revista para el Análisis del Derecho número 2, 2015. Pág. 14. <https://www.raco.cat/index.php/InDret/article/view/293106/381620>
- Sobrino, R. (2019, junio 28). Netflix tan solo paga 3.146 euros de impuestos en España en su primer ejercicio fiscal. Ediciones EL PAÍS S.L. https://cincodias.elpais.com/cincodias/2019/06/27/companias/1561661679_765532.html
- Sobrino, R. (2021, febrero 2). Spotify España apenas paga impuestos tras abonar 6,4 millones a empresas del grupo. Ediciones EL PAÍS S.L. https://cincodias.elpais.com/cincodias/2021/02/01/companias/1612210324_082314.html
- Soria, J. B. (2024, abril 23). El vestido nuevo del emperador: el “Spanish approach” al concepto de establecimiento permanente. Nosoloimpuestos.es. <https://nosoloimpuestos.es/amp/2024/04/23/el-vestido-nuevo-del-emperador-el-spanish-approach-al-concepto-de-establecimiento-permanente/>
- Statista. (2023). Facebook Spain: impuestos sobre sociedades España 2010-2021. Statista. <https://es.statista.com/estadisticas/520042/impuestos-sobre-beneficios-de-la-red-social-facebook-en-espana/>
- STRIPE. (2023). Introducción al impuesto sobre las ventas y al nexo económico de EE. UU. Stripe.com. <https://stripe.com/es/guides/introduction-to-us-sales-tax-and-economic-nexus>
- UK PARLIAMENT. (2023). The Digital Services Tax. Parliament.uk. <https://publications.parliament.uk/pa/cm5803/cmselect/cmpublic/732/report.html>
- Unidas, N. (2013). Economía digital para el cambio estructural y la igualdad. Cepal.org. <https://repositorio.cepal.org/server/api/core/bitstreams/ce419364-f83a-4ef3-a9dd-91c9c295b273/content>

- Viches de Santos, D. (2020). Estado actual de los trabajos de la OCDE en relación con los desafíos de la economía digital. Centro de Estudios Financieros (CEF), Revista de Contabilidad y Tributación . Centro de Estudios Financieros (CEF). <https://revistas.cef.udima.es/index.php/RCyT/article/view/3579/3073>
- Vidagany, J. H. (2019). ECONOMÍA DIGITAL Y TRIBUTACIÓN. Umh.es. <https://doi.org/2019>

5.2. Textos legales.

- Comisión Europea. (2018). DIRECTIVA DEL CONSEJO por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa. Europa.eu. https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:3d33c84c-327b-11e8-b5fe-01aa75ed71a1.0023.02/DOC_1&format=PDF
- Comisión Europea. (2018, Marzo 21). 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. Bruselas, Bélgica. from <https://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2018:0148:FIN:ES:PDF>
- Consejo de La Unión Europea. (2017). DIRECTIVA (UE) 2017/2455 DEL CONSEJO. Boe.es. <https://www.boe.es/doue/2017/348/L00007-00022.pdf>
- DGT. (2022). Consultas de la D.G. Tributos: Buscador. Gob.es. https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2223-22
- Gobierno de España. (2023). PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO. Gob.es. https://www.sepg.pap.hacienda.gob.es/Presup/PGE2023Proyecto/MaestroDocumentos/PGE-ROM/doc/2/1/1/1/2/N_23_A_V_1_101_1_1_1_198_1_101_1.PDF
- Ministerio de Economía y Hacienda. (20 de octubre de 1993). BOE-A-1993-25359 Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Boe.es. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1993-25359>

- Ministerio de Hacienda. (2004). BOE-A-2004-4527 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. Boe.es. Recuperado el 26 de abril de 2024, de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2004-4527>

