



Universidad  
Politécnica  
de Cartagena

**Facultad de Ciencias de la Empresa**

Grado en Administración y Dirección de Empresas

# LOS RIESGOS FISCALES DE LA ECONOMÍA DIGITAL

**Autor:** Rafael Hernández Arnaiz

**Directora:** M.<sup>a</sup> del Carmen Pastor del Pino

Trabajo Fin de Grado

Curso académico 2018/2019



FACULTAD DE  
CIENCIAS DE LA  
E M P R E S A

U P C T

## INDICE

<b>I.</b>	<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	3
<b>II.</b>	<b>CONCEPTO Y ALCANCE DE LA ECONOMÍA DIGITAL</b> .....	5
	<b>1. La Economía Digital</b> .....	5
	<b>1.1. Concepto</b> .....	5
	<b>1.2. Componentes</b> .....	6
	<b>1.3. Características</b> .....	7
	<b>2. Repercusión económica y social de la Economía Digital</b> .....	8
	<b>2.1. Repercusión cuantitativa: impacto económico y social</b> .....	9
	<b>2.2. Repercusión cualitativa: nuevos modelos de negocio</b> .....	15
	<i>A) Comercio electrónico</i> .....	16
	<i>B) Economía Colaborativa</i> .....	17
	<i>C) Tecnologías disruptivas</i> .....	18
<b>III.</b>	<b>ECONOMÍA DIGITAL Y FISCALIDAD</b> .....	22
	<b>1. Cuestiones Generales</b> .....	22
	<b>2. Riesgos fiscales: la planificación fiscal agresiva</b> .....	23
	<b>2.1. Problemas</b> .....	23
	<i>A) Conceptos fiscales obsoletos: el concepto de</i> <i>Establecimiento Permanente</i> .....	25
	<i>B) Deslocalización de beneficios: el problema del nexo</i> .....	28
	<b>2.2. Medidas fiscales: posibles soluciones</b> .....	30
	<i>A) Modificaciones del Establecimiento Permanente:</i> <i>actividades con cierta presencia física</i> .....	32
	<i>B) Medidas relativas a Actividades Totalmente</i> <i>Desmaterializadas: la presencia digital significativa y el</i> <i>impuesto digital</i> .....	33
	<i>B.1) Presencia Digital Significativa como nuevo nexo</i> ...34	
	<i>B.2) Impuesto sobre determinados Servicios Digitales</i> ...37	
<b>IV.</b>	<b>CONCLUSIONES</b> .....	38
<b>V.</b>	<b>BIBLIOGRAFÍA</b> .....	40

## **I. INTRODUCCIÓN**

A finales del pasado siglo la comunicación y la obtención de información prosperaron de manera significativa, ya que la sociedad contaba con novedosos avances tecnológicos que otorgaban a los individuos una mayor conectividad. El salto es más que evidente, se pasó de una red de telecomunicaciones fija a ser móvil gracias a los primeros teléfonos inalámbricos, y también se comenzaron a propagar los primeros ordenadores personales que permitían una serie de ventajas en diferentes sectores.

Cerca del año 2000, los precios de estos dispositivos se estandarizaron y su uso se hizo más popular, sobre todo, por el auge de Internet que suponía una ruptura de los métodos tradicionales de comunicación aportando información de una manera rápida y cómoda. A partir de este momento, en el que las empresas que se dedican tanto a la fabricación, distribución y reparación de este tipo de productos, como las que usan esta tecnología para ser más productivas y eficientes se posicionaron en el top de organizaciones de capitalización bursátil a nivel mundial. Esta revolución tecnológica ha seguido avanzando hasta nuestros días creando nuevos instrumentos digitales con los que empresas, individuos y administraciones de los Estados han creado nuevos métodos para estructurar la economía en torno a estas tecnologías digitales, puesto que aportan ventajas considerables en relación a la creación de valor empresarial, y a las necesidades de los consumidores, proporcionando una agilización de los procesos de administración con la que antes no se contaba.

Esta nueva forma de entender la economía presenta grandes ventajas, pero también origina algunos desajustes a nivel tributario en el momento de gravar las rentas empresariales allí donde se producen. Esto ocurre por el hecho de que los criterios que regulan el ejercicio de la potestad tributaria en un determinado territorio pueden presentar cierto grado de obsolescencia respecto a los nuevos parámetros con los que se rige la economía actual. Por este motivo, y dado que las multinacionales no aportan lo que deberían a las arcas públicas, se deben diseñar nuevos estándares fiscales que regulen las nuevas formas de operar por todo el mundo.

Nuestro objetivo será el de determinar cuáles son las características propias de la economía digital para entender los mecanismos que utilizan las empresas, con el fin de evadir o eludir impuestos haciendo uso de las tecnologías digitales y de las ciertas

incoherencias que presentan las normas fiscales internas. A su vez, analizaremos una serie de medidas que están previstas para corregirlas.

De acuerdo con ello, nuestro trabajo se ha estructurado en dos partes. En la primera de ellas nos acercaremos al concepto de Economía Digital y por qué ésta es tan importante en nuestros días, relacionada con el uso de las Tecnologías de la Información y la Comunicación (TIC) ya que son el motor que impulsa el verdadero potencial de la economía actual. A su vez, ofrecemos un repaso de su impacto económico y social, y de cuáles son los modelos de negocio que surgen a raíz de ella y de las tecnologías digitales más relevantes.

En la segunda parte, nos centramos en el análisis de las cuestiones tributarias que inciden en esta realidad. Así, mostraremos los problemas fiscales que la economía digital ha hecho surgir por su aspecto desmaterializado y sin presencia física, y por último concluiremos con una serie de medidas que intentan paliar los desajustes tributarios internacionales y qué nuevos conceptos están surgiendo para atender a las nuevas necesidades.

Las fuentes bibliográficas empleadas han sido principalmente doctrinales sin perjuicio de revisar las normas reguladoras de aquellos aspectos o cuestiones que centran el trabajo.

## II. CONCEPTO Y ALCANCE DE LA ECONOMÍA DIGITAL

### 1. La Economía Digital

La Economía Digital como concepto presenta perfiles difusos que hay que concretar. Nuestro primer objetivo será acercarnos a este concepto y entender sus principales características que la hacen diferente a la forma de tradicional de actuación económica.

#### 1.1. Concepto

Resulta una ardua tarea definir qué se entiende por Economía Digital (en adelante, ED), puesto que se trata de una realidad que está en constante evolución y todavía no se conoce su verdadero potencial de la digitalización, pero sí podemos hacernos una idea de lo que significa y de lo importante que es adaptarnos a los avances que nos ofrecen las tecnologías digitales, así como de sus principales características.

Existen muy pocas definiciones de ED, aunque la mayoría coinciden en que es una transformación de la economía tal y como la conocemos gracias a las Tecnologías de la Información y la Comunicación (en adelante, TIC). La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) y el G20, en su proyecto de “Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital”, la definen, precisamente como: “el resultado de un proceso de transformación desencadenado por las Tecnologías de la Información y Comunicación”<sup>1</sup>.

En igual sentido, ÁLAMO CERRILLO y LAGOS RODRIGUEZ, señalan que si bien no existe una definición única de ED, sí que se puede afirmar que todas ellas la relacionan de una forma u otra con el uso de las TIC, y, por tanto, con la relación del Internet, el comercio electrónico y los bienes digitalizables<sup>2</sup>.

El término de ED fue acuñado por primera vez por Tapscott en 1996 en su libro *La Economía Digital: Promesa y peligro en la Era de la Inteligencia en redes* que analiza como la era de las tecnologías estaba cambiando la economía gracias a los procesos de

---

<sup>1</sup>OCDE/G-20. Proyecto de la OCDE/G20 de Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios: “Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital”, 2014, p.15. Disponible en: <https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf>

<sup>2</sup>ÁLAMO CARRILLO, R. y LAGOS RODRIGUEZ, M.<sup>a</sup>. G., “La economía digital y la posibilidad de fraude fiscal”, *Revista Técnica Tributaria*, n.º. 110, 2015, pp.135-136.

digitalización<sup>3</sup>. Desde entonces y hasta ahora, las TIC han evolucionado y se han convertido en el motor de la ED. Se tratan de un conjunto de dispositivos tecnológicos y digitales, softwares especializados, Internet, telecomunicaciones..., una serie de recursos que se han introducido en la vida diaria y cuya utilización han aportado mejoras en distintos ámbitos, y que han causado una gran revolución a la hora de comunicarnos y de estar informados de nuestros intereses en cualquier instante y, sobre todo, son las que verdaderamente han hecho que prospere la globalización. La evolución de las TIC ha propiciado la aparición de otros términos como “mundo digital” o “sociedad digital”, entre otros, que hacen referencia al impacto de las mismas en los ámbitos social, económico, político y organizativo<sup>4</sup>.

Las TIC son, en definitiva, las verdaderas causantes de la globalización entendida según el Fondo Monetario Internacional (FMI) “como la interdependencia económica creciente del conjunto de países del mundo, provocada por el aumento del volumen y la variedad de las transacciones transfronterizas de bienes y servicios, así como de los flujos internacionales de capitales, al tiempo de la acelerada difusión generalizada de tecnología”<sup>5</sup>. La globalización es por tanto entendida en términos económicos como un mercado único en el que no se hallan fronteras comerciales entre países, en el que se producen transacciones libremente según las necesidades de cada país. Como apunta el FMI, los flujos internacionales de capitales permiten a las empresas instaurarse en determinados países distintos de donde ellas residen y de esta forma beneficiarse de otros recursos de los que no disponía, ampliando su cuota de mercado. Como vemos existen una relación clara entre nuevas tecnologías y globalización, elementos clave de la ED.

## **1.2. Componentes que la integran**

Según un estudio de 2013 de la Comisión Económica para la América Latina y el Caribe (CEPAL), los componentes de la ED son los siguientes<sup>6</sup>:

- una infraestructura de redes de banda ancha (acceso a Internet)

---

<sup>3</sup> Así lo indica DEL AGUILA, A.R. en su trabajo “*Introducción a la obra Comercio electrónico y estrategia empresarial: hacia la economía digital*”. 2ª edición. RA-MA Editorial, 2000

<sup>4</sup> DEL AGUILA, A.R. “*Introducción a la obra Comercio electrónico y estrategia empresarial: hacia la economía digital*”. *ob. cit.*, p. 15

<sup>4</sup> <http://economia-globalizacion.blogspot.com/2006/01/qu-es-la-globalizacin.html?m=1>

<sup>6</sup> CEPAL, *Economía digital para el cambio estructural y la igualdad*, 2013, p.9. Disponible en: <https://www.cepal.org/es/publicaciones/35408-economia-digital-cambio-estructural-la-igualdad>

- una infraestructura de aplicaciones TIC (hardware, software y aplicaciones TIC)
- y, unos usuarios finales (empresas, individuos y gobiernos).

La red de banda ancha es el medio por el cual los agentes económicos establecen comunicación y se produce el negocio. La infraestructura de aplicaciones TIC son las que introducen a los usuarios finales en esa red a la que podemos llamar mercado digital.

### **1.3. Características**

En este contexto digital existen una serie de características que permitirían, al menos preliminarmente, diferenciar el mercado de la economía digital del de las actividades mercantiles generales del mercado tradicional, estas son principalmente cuatro:

- 1· El desarrollo y la explotación de activos intangibles. La inversión en este tipo de activos y su desarrollo desempeñan un papel primordial en la creación de valor y el crecimiento económico de las empresas de la economía digital<sup>7</sup>.
- 2· Los avances tecnológicos que permiten cada vez más a las empresas desarrollar una actividad económica con una plantilla mínima, sino inexistente, de personal.
- 3· La mayor capacidad de acceder a mercados remotos ha incrementado considerablemente la posibilidad de suministrar bienes y de prestar servicios más allá de las fronteras.
- 4· La creación de valor en el contexto de la economía digital, entregada en gran medida al manejo y procesamiento de grandes volúmenes de datos. Por ejemplo, la utilización de un producto o servicio por parte de un usuario puede aportar información concerniente al usuario que tiene un valor intrínseco para la empresa, ya sea como dato de referencia que le permite mejorar los productos o servicios que ya ofrece, o bien para suministrar productos o servicios a otros clientes<sup>8</sup>.

Expuestos los rasgos característicos de la ED, de lo que no cabe duda es de que la interrelación entre la ED y economía tradicional es cada vez mayor, resultando difícil establecer una delimitación nítida entre ambas. Aunque los fundamentos económicos sean en esencia los mismos, el entorno de la economía actual depende de Internet,

---

<sup>7</sup> PGC 2007. Se entiende por activos intangibles aquellos bienes de naturaleza inmaterial como, por ejemplo: marcas, patentes, tecnologías digitales, etc.

<sup>8</sup> IBAÑEZ. M. J, *BEPS y los desafíos inminentes de la digitalización de las economías*. Disponible en: <http://derecho.udp.cl/wp-content/uploads/2016/08/beps.pdf>

cambiando de forma más rápida y disruptiva que nunca. Del mismo modo que el mundo del liberalismo nació con la construcción de los primeros motores mecánicos, en la actualidad las fuerzas motrices de la economía mundial son las máquinas inteligentes, el procesamiento de datos masivo (*big data*), el comercio electrónico, las redes digitales y la infraestructura en las que ésta se sustentan. En este nuevo contexto, la materia prima fundamental es: el conocimiento y la información, plasmada en millones de *bytes*, normalmente llamados datos digitales<sup>9</sup>.

Es por ello que no se puede hablar de un sector dentro de la economía, sino de la propia economía que ha arrastrado consigo a las tecnologías digitales junto con los avances TIC para aumentar la eficacia y eficiencia en las operaciones tradicionales, pero realmente el objetivo sigue siendo igual. Por lo que podemos pensar que no hay un concepto nuevo de economía en sí mismo, pero sí de cómo se realizan, y han cambiado las operaciones económicas y empresariales gracias a los avances digitales<sup>10</sup>.

## **2. Repercusión económica y social de la ED.**

Para medir y valorar la repercusión de la ED en la economía y en la sociedad nos vamos a servir del sector TIC, puesto que como hemos visto es el nuevo motor del mercado.

Dentro de la industria, el sector TIC ha sido uno de los más crecientes en las últimas dos décadas y tal es así, que constituye la infraestructura para desarrollar la economía en nuestros días. Tal y como apunta el *Informe anual del sector TIC y de los Contenidos en España 2018*, el sector TIC engloba a todas las empresas que producen y comercializan productos tecnológicos como equipos electrónicos, equipamiento de telecomunicaciones y programas informáticos. También entrarían en él las empresas que ofrecen servicios TIC como las actividades informáticas que agrupan las empresas de edición de programas informáticos, programación, gestión de recursos informáticos, consultoría, proceso de datos, hosting y servicios de reparación y mantenimiento. Finalmente, dentro de estos servicios, se encuentran las telecomunicaciones que abarcan a los operadores de servicios

---

<sup>9</sup> OCDE. *Perspectivas de la OCDE sobre la Economía Digital*. Año 2015. p.5. Disponible en: [http://www.oecd.org/sti/ieconomy/DigitalEconomyOutlook2015\\_SP\\_WEB.pdf](http://www.oecd.org/sti/ieconomy/DigitalEconomyOutlook2015_SP_WEB.pdf)

<sup>10</sup> OCDE, *Plan de Acción sobre Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios*, 2017, p. 69

de telecomunicación y empresas dedicadas a la provisión de servicios y aplicaciones especializadas en telecomunicaciones<sup>11</sup>.

Cabe destacar que las empresas que ofrecen servicios TIC cuentan con una cuota de mercado más significativa que las que se dedican a la fabricación y comercialización, lo que nos muestra que el equipamiento físico es importante pero que sin estos servicios no lo serían tanto y, por lo tanto, son muy necesarios. Para comprobar esta necesidad veamos su impacto económico y social.

### **2.1. Repercusión Cuantitativa: impacto económico y social.**

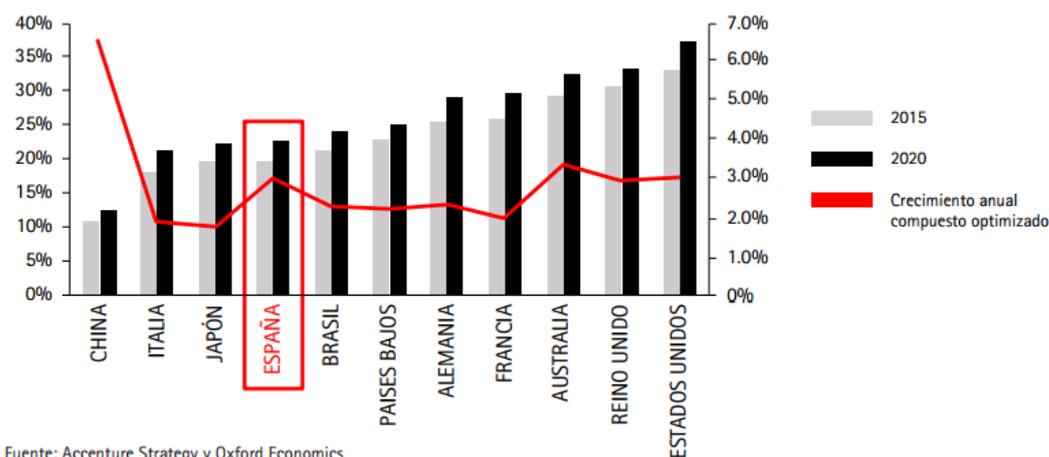
En la actualidad, la economía digital representa el 22,5% de la economía mundial. En el caso de España, se estima que el 19,4% del Producto Interior Bruto (PIB) español está ligado actualmente a entornos digitales, lo que equivale a 231.000 millones de dólares. En 2020, este porcentaje de contribución crecerá hasta el 22% del PIB, lo que supondría un volumen de 290.000 millones de dólares. Sin embargo, España se encontraría todavía lejos de las economías digitales líderes a nivel mundial. Estados Unidos es la economía más digital del mundo, debido a que lo digital supone actualmente el 33% de su producción total estimándose que, en 2020 se incremente hasta el 37%, manteniendo el liderazgo mundial. A continuación, se encontraron otros países como Reino Unido, cuya contribución digital pasará del 31% de su producción actual hasta el 33% en 2020, y Francia y Alemania cuya previsión es incrementar del 26% hasta el 29%<sup>12</sup>.

En la siguiente gráfica se refleja la contribución digital de algunos países al PIB en el año 2015 con su previsión de 2020, así como su crecimiento anual:

---

<sup>11</sup> Observatorio Nacional de las Telecomunicaciones y de la SI (ONTSI), *Informe anual del sector TIC y de los Contenidos en España 2018*. Capítulo 3. Disponible en: <https://www.ontsi.red.es/ontsi/sites/ontsi/files/InformeAnualSectorTICC2018.pdf>

<sup>12</sup> Accenture Strategy, *Disrupción digital: El efecto multiplicador de la economía digital*, 2016, Disponible en: [https://www.accenture.com/t00010101T000000Z\\_w\\_/es-es/acnmedia/Accenture/Conversion-Assets/DotCom/Documents/Local/es-es/PDF\\_5/Accenture-Brochure-Digital-Disruption.pdf](https://www.accenture.com/t00010101T000000Z_w_/es-es/acnmedia/Accenture/Conversion-Assets/DotCom/Documents/Local/es-es/PDF_5/Accenture-Brochure-Digital-Disruption.pdf)



Como vemos, España se sitúa en una buena posición en torno a la media de países y esto quiere decir que su aportación digital está siendo considerable. Se espera que en 2020 la contribución al PIB aumente un punto porcentual aproximadamente en cada país.

Según la OCDE en su documento *Perspectivas de la OCDE sobre la economía digital 2015* el comercio de servicios TIC está creciendo a un ritmo mayor que el comercio de bienes TIC. El comercio internacional de bienes y servicios correspondiente al periodo entre 2001 y 2013 creció de forma sostenida, avanzando las exportaciones de servicios TIC con mayor firmeza que las exportaciones de bienes TIC<sup>13</sup>.

Las exportaciones mundiales de productos manufacturados TIC se incrementaron un 6% en este periodo. Además, la producción y exportación de estos bienes se están concentrando cada vez más en unas pocas economías como China y EE.UU. Por el contrario, el comercio internacional de servicios TIC en el periodo 2001-2013 creció un 30%, y, al igual que en las exportaciones de bienes, sólo unos pocos países concentrar la mayoría como Irlanda, India, China, Alemania y EE.UU.

En el año 2017, este sector ha dejado una facturación de 3.434.000 millones de euros en todo el mundo. El mayor aporte de esta cifra la representa Estados Unidos, que representa un 32,6%, seguida por Europa con un 21,4% y los países BRIC (Brasil, Rusia, India y China) con un 17,8%. Japón, uno de los países líderes en tecnologías representa él sólo un 7,2% seguido de Oriente Medio y África (6,5%). Por último, las que menos aportan al

<sup>13</sup> OCDE. *Perspectivas de la OCDE sobre la economía digital*, ob. cit, pp. 44- 45.

sector son América Latina con un 4,4% y Canadá y Corea con una cifra de negocios del 3,9%<sup>14</sup>.

Estas cifras en los próximos años tenderán a mantenerse debido a que en 2016 se produjo un aumento considerable en relación a los años anteriores. Se estima que la variación total de la cifra de negocios del sector TIC en 2022 aumente un 3,6% desde 2016, lo que nos indica que el crecimiento de las TIC será paulatino, pero siempre creciente. Se puede observar que las potencias más desarrolladas cuentan con un porcentaje más elevado que las demás, pero se entiende que las menos desarrolladas están apostando por las TIC, aunque su cuota en la cifra de negocios sea algo ínfima<sup>15</sup>.

Esta serie de datos nos dejan unas conclusiones interesantes para abordar el tema de por qué las TIC son el motor de la economía digital, y éstas son:

- Los servicios TIC representan una cuota muy alta en comparación a la manufacturación de productos y esto es debido a que las empresas demandan servicios de gestión y eficiencia en sus procesos, así como creación de páginas webs, hosting, obtención de datos digitales, y reparaciones y conservación de los equipos.
- Los ingresos del sector a nivel mundial son considerables y los países se están haciendo eco de la importancia de las TIC y actuando en consecuencia.
- La progresión de estos ingresos es ascendente en todas las economías.

La creciente demanda del sector y el rápido progreso tecnológico han propiciado que los precios se estandaricen y que los costes de estos productos sean más bajos, lo que ocasiona que muchas personas puedan hacer uso de estas tecnologías ya que son más accesibles en el momento actual. Internet es el medio que todas las TIC utilizan para potenciar la comunicación por todo el mundo y a todos los niveles, además de servir como medio para que empresas puedan realizar el comercio de una forma globalizada. Por ello, podemos verlo como el mecanismo de mercado en el que las tecnologías aportan el

---

<sup>14</sup> Datos del ONTSI. *Informe anual del sector TIC y de los Contenidos en España 2018*. <https://www.ontsi.red.es/ontsi/sites/ontsi/files/InformeAnualSectorTICC2018.pdf>

<sup>15</sup> Datos del ONTSI. *Informe anual del sector TIC y de los Contenidos en España 2018*, ob. cit.

contacto entre las personas mediante dispositivos portátiles sobre todo con los que hace algunos años no contábamos.

En el año 2018 el 53% de la población mundial contaba con acceso a Internet como indica el informe de *We Are Social y Hootsuite*<sup>16</sup>, y muestra como el acceso a Internet por medio del ordenador personal se ha visto minorado con la incursión a Internet por parte de los dispositivos móviles con un 52% de la población mundial frente a un 43%. Por otro lado, en los países desarrollados casi todos sus ciudadanos tienen acceso a Internet, pero lo más característico es que los países menos desarrollados están creciendo en su uso desde 2017 como puede ser Egipto con un aumento del 41%.

A tal efecto se entiende que Internet forma parte de nuestras vidas y que la mayoría de población cuenta con acceso a él, con el consiguiente aumento de dispositivos móviles que nos permiten estar conectados y obtener información de forma inmediata. El uso de las TIC ha revolucionado el mundo y a su población.

La Encuesta sobre Equipamiento y Uso de Tecnologías de Información y Comunicación en los Hogares españoles de 2018 realizada por el Instituto Nacional de Estadística (INE) nos dejan también datos significativos:

- El 86,1% de la población de 16 a 74 años ha usado internet en los tres últimos meses;
- El 65,4% de la población ha utilizado la administración electrónica;
- El 43,5% de las personas de 16 a 74 años han comprado por internet en los tres últimos meses.

En lo referente a empresas:

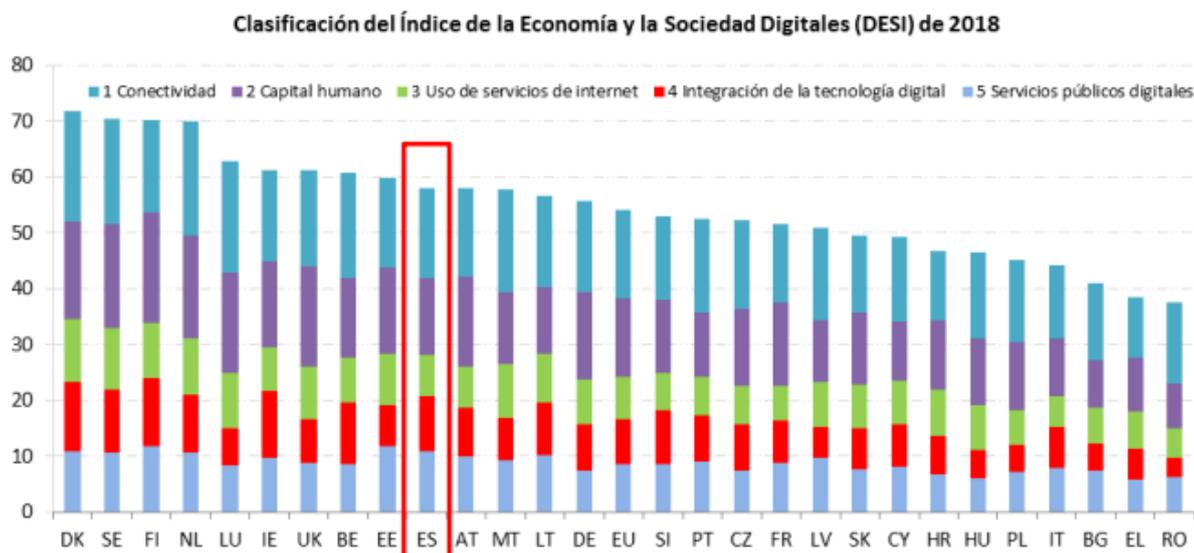
- El 91% de éstas con más de 10 trabajadores cuenta con Internet.
- El 22% paga por publicidad en línea.
- Y el 23% compra por servicios en la “nube”<sup>17</sup>

---

<sup>16</sup> <https://wearesocial.com/es/blog/2018/07/superamos-los-4-mil-millones-de-internautas-eso-y-mas-en-digital-2018>

<sup>17</sup> INE. Encuesta sobre Equipamiento y Uso de Tecnologías de Información y Comunicación. Disponible en: [https://www.ine.es/prensa/tich\\_2018.pdf](https://www.ine.es/prensa/tich_2018.pdf)

En el ámbito europeo la tendencia es la misma y el Índice de la Economía y las Sociedades Digitales (DESI) de 2018 sobre los avances digitales en Europa nos lo ofrece con el siguiente gráfico y sus variables<sup>18</sup>:



Los indicadores azules primeros miden la conectividad, es decir, la banda ancha y velocidades de Internet. Los indicadores lilas cuentan el capital humano, o lo que es lo mismo, el uso de internet y competencias digitales. Las verdes, muestran el uso de internet por parte de los ciudadanos. Los indicadores rojos miden la digitalización de las empresas y comercio electrónico. Y, finalmente, las últimas barras azules muestran el peso de la Administración electrónica.

Como vemos, los datos son abrumadores y confirman una realidad innegable; la imparable presencia de las TIC en el ámbito económico. La revolución digital ofrece muchas oportunidades en los distintos sectores de la economía. De esta manera, nos encontramos con algunos de estos sectores que han incorporado las tecnologías con el fin de ser más eficientes y productivos:

El sector minorista de compra y venta ofrece a sus clientes la posibilidad de realizar pedidos en línea, pudiendo recabar y analizar datos relativos a cada cliente para poder ofrecer publicidad a medida y prestar un servicio personalizado; el sector de la logística

<sup>18</sup> Datos Informe de la Economía y la Sociedad Digitales (DESI). ([http://ec.europa.eu/information\\_society/newsroom/image/document/2018-20/es-desi\\_2018-country-profile-lang\\_4AA8143E-CA74-9BD7-2FBD36EBA0B95CCB\\_52357.pdf](http://ec.europa.eu/information_society/newsroom/image/document/2018-20/es-desi_2018-country-profile-lang_4AA8143E-CA74-9BD7-2FBD36EBA0B95CCB_52357.pdf))

se ha visto transformado por la capacidad de rastrear y hacer un seguimiento de vehículos y mercancías a lo largo y ancho del globo; los servicios financieros facilitan cada vez en mayor medida a los clientes la gestión de sus finanzas, la realización de transacciones y el acceso a nuevos productos en línea; en el sector productivo, ha mejorado la capacidad de supervisar a distancia los procesos productivos y de controlar y utilizar la maquinaria; en el sector educativo, universidades y proveedores de servicios de tutoría y otros servicios educativos son capaces de ofrecer cursos a distancia; en el sector sanitario, la tecnología permite hacer un tele-diagnóstico y utilizar historias clínicas para mejorar la eficacia del sistema y la experiencia del paciente. Por último, el sector de los medios de comunicación y radiodifusión ha experimentado una auténtica revolución, viéndose ampliado el papel de las fuentes de información no tradicionales en los medios actuales e incrementada la participación de los usuarios en los medios sirviéndose de las redes sociales.<sup>19</sup>

Además, los gobiernos de los países son conscientes de que tienen que basar sus planes en torno a la digitalización de las tecnologías de crecimiento. Con objeto de maximizar el potencial de esta digitalización para la productividad, la innovación, el crecimiento y el empleo, los gobiernos no deben limitarse a fomentar la expansión de la banda ancha y la utilización de las TIC e Internet. Organismos como la OCDE indican que la mayoría de los países desarrollados y las economías asociadas han establecido o van a adoptar próximamente estrategias nacionales que aborden las prioridades de política relacionadas con la economía digital. En este sentido, la propia OCDE contempla una serie de pilares fundamentales sobre cómo deben ir de encaminadas las estrategias digitales nacionales<sup>20</sup>:

1. Expandir las infraestructuras de telecomunicaciones (p.ej., acceso a banda ancha y servicios de telecomunicaciones) y mantener el carácter abierto de Internet.
2. Promover el sector TIC y en particular su internacionalización.
3. Potenciar los servicios de administración electrónica, facilitando el acceso a los datos y a la información del sector público (datos públicos abiertos).
4. Reforzar la confianza (identidad digital, privacidad y seguridad).

---

<sup>19</sup>OCDE/G20. Proyecto de la OCDE/G20 de Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios “Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital”, 2014. p16.

<sup>20</sup> OCDE. Perspectivas de la OCDE sobre economía digital. 2015, p. 25. Disponible en: [http://www.oecd.org/sti/ieconomy/DigitalEconomyOutlook2015\\_SP\\_WEB.pdf](http://www.oecd.org/sti/ieconomy/DigitalEconomyOutlook2015_SP_WEB.pdf)

5. Favorecer la adopción de TIC por empresas y en particular por pymes, especialmente en sectores clave como la sanidad, el transporte y la educación.
6. Fomentar la inclusión digital, en especial entre la tercera edad y los grupos sociales desfavorecidos.
7. Promover las competencias y habilidades relacionadas con las TIC, ya sean básicas o especializadas.
8. Responder a retos de carácter mundial, como la gobernanza de Internet

Estas estrategias digitales nacionales hacen ver la importancia del uso y desarrollo sistemático de las TIC en todas las economías, a cualquier nivel y circunstancia. Consumidores particulares, empresas y gobiernos están concienciados cada vez más del nuevo modo tecnológico con el que se está desarrollando la economía, puesto que le proporcionan unas ventajas importantes respecto a la anterioridad del uso de tecnologías digitales. Junto a ello, los países son conscientes de que deben remover los obstáculos que limiten el desarrollo de la digitalización de las economías, entre ellos los referidos a las distintas regulaciones que pueden condicionar su expansión, sin perjuicio de ser conscientes de los importantes retos que ello conlleva y de los perjuicios que pueden derivar si ello no se realiza de forma conjunta.

## **2.2. Repercusión Cualitativa: Nuevos modelos de negocio.**

La transformación digital y tecnológica trae consigo nuevas formas de operar en el mercado puesto que otorgan unas ventajas considerables a las cadenas de creación de valor de las empresas. Las empresas aprovechan las tecnologías digitales, que suponen una disrupción de los modelos de negocio tradicionales, permitiendo mejoras de productividad y eficiencia. Esta disrupción de los modelos tradicionales es clave por la existencia de un nuevo consumidor que se ha sabido adaptar al cambio producido por los avances digitales, cubriendo sus necesidades de forma satisfactoria.

Una buena definición de modelo de negocio es aquella que lo considera como: “la manera que una empresa o persona crea, entrega y captura valor para el cliente”<sup>21</sup>. Y es por ello que, para generar valor a los clientes, las empresas utilizan las tecnologías digitales con el fin de estructurar su cadena de valor y de reducir en costes con los que antes contaban

---

<sup>21</sup> <https://www.bbvaopenmind.com/economia/empresa/que-es-un-modelo-de-negocio-y-como-hacerlo-efectivo/>

en gran medida. Además, gracias a las TIC, las empresas pueden llegar a un número mayor de clientes respecto a los modelos de negocio tradicionales. De esta forma pasamos a ver los nuevos modelos de negocio y unas tecnologías digitales que rompen con lo tradicional. Así, podemos referirnos a modelos de negocio de enorme crecimiento como son los que se desarrollan en el ámbito del comercio electrónico y la denominada Economía Colaborativa, así como de aquellos que se basan en las consideradas tecnologías disruptivas. Veámoslos.

#### A) Comercio Electrónico.

El desarrollo de las TIC, y en general la digitalización de la economía ha hecho surgir la aparición de nuevos modelos de negocio. Así el modelo de negocio por excelencia surgido de esta explosión tecnológica es sin lugar a dudas el comercio electrónico.

El comercio electrónico ha sido definido por el Grupo de Trabajo sobre Indicadores para los Sociedad de la Información (GTISI) de la OCDE como “la compraventa de bienes o servicios, realizada a través de redes informáticas mediante métodos específicamente diseñados con el objeto de recibir o hacer pedidos. Los bienes y servicios son solicitados a través de esos métodos, pero el pago y entrega final de los bienes o servicios no tiene que ser realizado necesariamente por esa vía. Una transacción de comercio electrónico puede ser entre empresas, hogares, particulares, gobiernos y otras organizaciones públicas o privadas”<sup>22</sup>.

No solo las grandes empresas utilizan este medio, de hecho, son muchas las Pequeñas y Medianas empresas (PYMES) que se han beneficiado de este tipo de comercio pudiendo llegar a mucha más gente. Según los datos de Eurostat durante 2016, una de cada cinco empresas de los 28 países de la UE realizó ventas online. El porcentaje de facturación en ventas electrónicas representó el 18% de la facturación total de empresas con 10 o más trabajadores<sup>23</sup>.

La exclusividad del comercio electrónico no la tienen las empresas con los consumidores finales (B2C o *Business-to-Consumer*), sino que también entre empresas se realizan intercambios de productos o servicios (B2B o *Business-to-Business*) con un fin de

---

<sup>22</sup> OCDE. Proyecto de la OCDE/G20 de Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios “Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital”, *ob. cit.*, p. 82.

<sup>23</sup>EUROSTAT:[https://ec.europa.eu/eurostat/statisticsexplained/index.php?title=Digital\\_economy\\_and\\_society\\_statistics\\_-\\_households\\_and\\_individuals/es#Pedido\\_o\\_compra\\_de\\_bienes\\_y\\_servicios](https://ec.europa.eu/eurostat/statisticsexplained/index.php?title=Digital_economy_and_society_statistics_-_households_and_individuals/es#Pedido_o_compra_de_bienes_y_servicios)

oportunidades que no contaban antes de la aparición de las nuevas tecnologías. Respecto al gasto promedio en comercio electrónico por ciudadano en un año, Estados Unidos lidera con 1,703 euros, le sigue el Reino Unido con un gasto medio de 1,430 euros, y en tercer lugar se encuentra Corea del Sur con un gasto medio de 1,337 euros<sup>24</sup>.

Cómo señalábamos, alrededor del *e-commerce* se estructuran otros modelos de negocio causados por éste. Es el caso de los servicios de pago, puesto que para realizar estos intercambios de bienes y servicios mediante la red de tecnologías las empresas y los consumidores han de servirse de un medio de pago. Estos servicios de pago van a cargo de un intermediario que actúa entre las dos partes, ofreciendo varias opciones de pago con las que el cliente quede satisfecho y proporcionándole una situación de seguridad en sus pagos *on line*. Finalmente, los intermediarios del pago los depositan en los fondos del vendedor<sup>25</sup>.

También cabe destacar la publicidad en línea. Este nuevo método de publicitarse en la red ha contribuido a la mejora de las operaciones comerciales puesto que, sí Internet es el motor de búsqueda de productos y servicios que demandan los clientes, la publicidad debe ser también visible en este entorno y no sólo en modelos convencionales y tradicionales. Esta nueva forma de que las empresas realizan sus funciones de publicidad en la red beneficia al desarrollo de puestas en marcha hacia una nueva publicidad basada en el posicionamiento. Además de generar ingresos de publicación en distintos medios en internet mediante anuncios y demás, pero sobre todo también ha dado paso a que existan empresas que se dediquen a este tipo de estructuras publicitarias en la red<sup>26</sup>.

#### *B) Economía colaborativa.*

Otro tipo de negocio que ha surgido gracias a las nuevas tecnologías digitales es el desarrollado en el ámbito de la denominada Economía colaborativa. En ella intervienen particulares que venden y compran bienes y/o servicios entre sí, a cambio de una contraprestación que ambos pactan. Anteriormente, el consumo colaborativo se localizaba en un ámbito más cercano y físico, pero actualmente este fenómeno ha causado

---

<sup>24</sup> <https://marketing4ecommerce.net/lideres-en-gasto-medio-en-comercio-electronico-en-el-mundo-2019/>

<sup>25</sup> Plan de Acción BEPS: una reflexión obligada. Capítulo 1. Fundación Impuestos y Competitividad. 2017, p23

<sup>26</sup> <https://www.cyberclick.es/publicidad/publicidad-online>

un fuerte impacto gracias a la proliferación de Internet y de plataformas de economía colaborativa<sup>27</sup>.

La proliferación del consumo colaborativo es debida al aumento de las tecnologías digitales que han hecho posible su expansión. Los consumidores buscan satisfacer sus necesidades de forma más barata y los vendedores tienen la oportunidad de ofertar productos y servicios sin problemas. A esto hay que añadir la cantidad de empresas que han apostado por este sector creando plataformas digitales que actúan como intermediarios en los procesos de compra/venta<sup>28</sup>.

Expuestas estas dos formas de negocio, *e-commerce* y economía colaborativa, podemos sacar conclusiones relativas a sus semejanzas y diferencias. Entre las semejanzas, nos encontramos las operaciones se llevan a cabo a través de la Infraestructura de Internet. Se reducen costes económicos. Se llega a un público más amplio. Los dos modelos se encuentran en una situación de crecimiento.

Como principal diferencia, podríamos señalar que, en el comercio electrónico no intervienen intermediarios mientras que, en la economía colaborativa, sí.

### C) *Tecnologías disruptivas.*

Para finalizar este análisis de los nuevos sectores debemos referirnos ahora a las consecuencias directas relativas a las tecnologías propias. Hasta ahora hemos visto como esas tecnologías digitales se emplean para modificar sectores ya existentes, ahora veremos aplicaciones directas de estas tecnologías. En el siglo XXI se han producido cambios significativos en el contexto mundial, llegando a hablar así de una Cuarta Revolución Industrial que se caracteriza por la “fusión de tecnologías que diluyen la línea

---

<sup>27</sup> ANTÓN ANTÓN y BILBAO ESTRADA., El consumo colaborativo en la era digital: Un nuevo reto para la fiscalidad, en AAVV, *Tendencias y desafíos fiscales de la Economía Digital*, Thomson Reuters Aranzadi, 2018, p. 77.

\*Actualmente, los cinco ámbitos principales de actuación de la economía colaborativa son: el alojamiento, el transporte, el uso compartido de contenido multimedia, financiación/filantropía y la contratación de personal en línea. Cabe destacar que estos cinco sectores de la economía colaborativa podrían pasar de los 13.000 millones de euros de ingresos que obtienen actualmente a nivel mundial a unos 300.000 millones de euros en 2025

<sup>28</sup>ANTÓN ANTÓN y BILBAO ESTRADA. El consumo colaborativo en la era digital: Un nuevo reto para la fiscalidad, *ob. cit.*, pp. 10-12

de separación entre lo físico, lo digital y lo biológico”<sup>29</sup>. La economía digital se integra dentro de esta Cuarta Revolución Industrial, presentando una serie de avances que la hacen ser una revolución en sí misma.

Las tecnologías digitales que han causado una ruptura con los métodos tradicionales, son<sup>30</sup>: *el cloud computing*, *el Big Data* y *el Blockchain*.

- *Cloud Computing* o Computación en la nube.

Hace algunos años, el *cloud computing* era un tema reservado a los iniciados, especialistas de la informática. Actualmente está presente en nuestro día a día sin que sepamos exactamente cómo. Nuestros emails, nuestras fotos, nuestra música, toda esa información y datos se almacenan en “la nube”.

La nube es una externalización de almacenamiento y de alojamiento de datos que elimina la necesidad de disco duro y sustituye a los servidores en las empresas. Dicho de otro modo, y según el *National Institute of Standards and Technology* (NIST), la nube es “el acceso a través de una red de telecomunicaciones, a demanda y en régimen de autoservicio, a recursos informáticos compartidos configurables”. Se trata, por lo tanto, de una deslocalización de la infraestructura informática<sup>31</sup>.

Esta tecnología no es una revolución en sí del servicio obtenido, ya que el objeto es conservar datos con el fin de restituirlos a demanda. Sin embargo, sí que lo es por la ruptura que induce. Al no conservar ya los datos en un disco duro, en casa, aceptamos que se encuentren en otro sitio, en el marco de una subcontratación de archivado. Un ejemplo claro de computación en la nube, fácil de entender, sería el servicio de correo electrónico Gmail que Google ofrece a los usuarios de Internet para que en cualquier parte puedan revisar sus mensajes.

- *Big Data*.

Según la consultora estadounidense Gartner *los big data* agrupan a una familia de herramientas que responde a una triple problemática. Es la regla denominada de las

---

<sup>29</sup> KLAUS SCHAWAB, fundador del Foro Económico Mundial, [http://40.70.207.114/documentosV2/La%20cuarta%20revolucion%20industrial-Klaus%20Schwab%20\(1\).pdf](http://40.70.207.114/documentosV2/La%20cuarta%20revolucion%20industrial-Klaus%20Schwab%20(1).pdf)

<sup>30</sup> ARRAOU.P. Los economistas y la economía digital <http://www.cemad.es/wp-content/uploads/2018/04/Los-economistas-y-la-econom%C3%ADa-digital.pdf>, Pp26-31

<sup>31</sup> <https://nvlpubs.nist.gov/nistpubs/Legacy/SP/nistspecialpublication800-145.pdf>

“3V”: un Volumen importante de datos para procesar, una gran Variedad de informaciones procedentes de fuentes diversas y una Velocidad de procesamiento a alcanzar en la recogida, el almacenamiento y la explotación de los datos<sup>32</sup>.

El fenómeno denominado *big data* (“datos masivos”, en español) se refiere al flujo de datos en Internet debido a la democratización de las conexiones de banda ancha. La magnitud de este fenómeno es tal que puede considerarse como un valor económico en sí mismo. En efecto, la capacidad para explotar esos datos transforma la materia en riqueza económica. La creciente importancia de los *big data* es tal que se estima que constituye ya un nuevo recurso, comparable al petróleo en términos económicos. En este contexto, y cuando las fronteras del flujo económico están evolucionando, las empresas del futuro más potentes se encontrarán probablemente entre las que hayan conseguido explotar esos datos disponibles<sup>33</sup>.

En el horizonte de 2020, el valor de los datos personales de los consumidores europeos podría rozar el billón de euros según el Boston Consulting Group. En España, por ejemplo, Movistar compró Tuenti en 2010 pagando 9,62 euros por usuario. Si esta cifra se multiplica por los casi 8 millones de usuarios que tenía la red social, hacen la cantidad de 70 millones de euros<sup>34</sup>.

- *La Blockchain.*

La *blockchain* es una tecnología de almacenamiento y de transmisión de informaciones, transparente y segura, que funciona sin órgano central de control.

El Banco Central del Reino Unido define la *blockchain* como una tecnología que permite a personas que no se conocen unas a otras confiar juntas en un registro de eventos compartidos. Dicho de otro modo, la *blockchain* puede, en teoría, permitir prescindir del recurso a un tercero de confianza tradicional, lo que elimina a los intermediarios y, por tanto, los gastos de infraestructura.

En efecto, cada transacción se inscribe en un bloque, cuya autenticidad está certificada, no por un tercero de confianza como un banco, sino por la comunidad mundial de los usuarios, gracias a la resolución de problemas matemáticos mediante potentes

---

<sup>32</sup> <https://www.forbes.com/sites/gartnergroup/2013/03/27/gartners-big-data-definition-consists-of-three-parts-not-to-be-confused-with-three-vs/#3d1b0fd142f6>

<sup>33</sup> Foro Económico Mundial de Davos (Suiza)

<sup>34</sup> [https://elpais.com/economia/2010/08/04/actualidad/1280907175\\_850215.html](https://elpais.com/economia/2010/08/04/actualidad/1280907175_850215.html)

ordenadores. Una vez validado el bloque, se integra en la larga cadena constituida por el conjunto de los bloques, desde el origen. El registro se considera como infalsificable ya que la potencia informática necesaria para alterarlo parece imposible de reunir. Sería necesario falsificar simultáneamente varios miles de copias del registro<sup>35</sup>.

El objetivo del origen de la tecnología de la *blockchain* era lanzar una moneda criptográfica, los famosos *Bitcoins*, para crear una herramienta de intercambio que se convierta en una alternativa al dinero, lo que explica por qué los bancos hacen un estrecho seguimiento de este tema, y no dudan en dedicar esfuerzos a ello.

De acuerdo con todo lo referido, podemos ver que estas tecnologías disruptivas son claves para entender las ventajas que producen en las actividades económicas en comparación con las que actúan con los métodos operativos tradicionales. En primer lugar, la llamada “nube”, nos proporciona una infraestructura informática digital en la que podemos almacenar un sinnúmero de datos sin requerir de discos duros y hacer uso de ellos cuando queramos sin necesidad de un soporte físico. Además, también se pueden hacer uso de programas instaurados en esta red de telecomunicaciones, que en la mayoría de casos son por suscripción o compra de estos servicios. El fenómeno de *Big Data* ha cobrado mucha importancia conforme las tecnologías digitales han ido evolucionando, ya que, gracias a éstas se pueden recabar una cantidad ingente de datos sobre cualquier cosa y procesarlos para obtener información y un beneficio. Mediante la *BlockChain*, el registro de datos o transacciones realizadas mediante la red sin necesidad de un intermediario en el proceso, se pueden agilizar las transacciones y los intercambios económicos.

En definitiva, y de acuerdo con todo lo expuesto, podemos decir que a raíz de estas nuevas tecnologías que rompen con los cánones tradicionales, se produce una situación en la que las personas que las dominen podrán obtener ventajas competitivas importantes en comparación a quienes no las utilicen. Además, la importancia de los datos como se ha dicho anteriormente, se considera una fuente de riqueza teniendo incluso un paralelismo con el petróleo lo que supone respecto a poder económico y empresarial.

---

<sup>35</sup> ARRAOU.P. Los economistas y la economía digital. Disponible en <http://www.cemad.es/wp-content/uploads/2018/04/Los-economistas-y-la-econom%C3%ADa-digital.pdf>

### III. ECONOMÍA DIGITAL Y FISCALIDAD

#### 1. Cuestiones generales

Como ya sabemos por el objetivo de nuestro trabajo, nos situamos en un entorno de empresas que aprovechan las tecnologías para obtener ventajas competitivas. En este contexto, se han creado modelos de negocio, caracterizados porque en algunos casos resulta difícil determinar los flujos monetarios derivados del intercambio de bienes y servicios. Esta situación origina desde un punto de vista fiscal un importante problema y es que resulta difícil identificar a los obligados tributarios en el correspondiente Estado donde se han generado los ingresos. Esta desmaterialización de la actividad económica y la deslocalización de los beneficios suponen dos grandes retos a los que se tienen que enfrentar las administraciones tributarias.

En las actividades de comercio electrónico únicamente intervienen dos sujetos, vendedor y comprador. Estos sujetos tributarán conforme a las normas fiscales y criterios de sujeción establecidos en cada caso.

En el supuesto de las actividades desarrolladas en el ámbito de la economía colaborativa interviene un tercer sujeto, que sería el intermediario o la plataforma digital, que puede ser una persona jurídica o física, aunque lo habitual es que se constituya como sociedad mercantil.

En los dos casos referidos se tributará conforme al Impuesto de Sociedades de la residencia de la persona jurídica, por los beneficios que se obtengan dentro o fuera del territorio de residencia. De otra manera, se tributará mediante Impuesto sobre la Renta de no Residentes en el caso de los beneficios que se den en un territorio distinto al de residencia. Este hecho implica que se generen dobles imposiciones a la hora de pagar dos veces un mismo tributo en dos Estados distintos; es por ello, que se han existido los Convenios de Doble Imposición para evitar estas situaciones<sup>36</sup>.

Ahora bien, las actividades empresariales que se realizan en el contexto del comercio electrónico o las operaciones que se realizan a través de las plataformas digitales, no

---

<sup>36</sup> LUCAS DURÁN, “Problemática jurídica de la economía colaborativa: especial referencia a la fiscalidad de las plataformas”, 2017, pp.146-147. Disponible en: [https://ebuah.uah.es/dspace/bitstream/handle/10017/32725/problematuca\\_lucas\\_AFDUA\\_2017.pdf?sequence=1](https://ebuah.uah.es/dspace/bitstream/handle/10017/32725/problematuca_lucas_AFDUA_2017.pdf?sequence=1)

requieren de un lugar de negocios fijo (o filial) en el Estado de la fuente donde se crea la actividad, sino que gracias a las TIC pueden operar desde su lugar de residencia, otorgando márgenes de planificación fiscal para sus intereses económicos. Con este tipo de negocios desarrollados a través redes informáticas, se crea un comercio desmaterializado, en donde la imposición directa actual conforme a sus parámetros tradicionales de sujeción no responde a los objetivos de recaudación fiscal como veremos a continuación.

## **2. Riesgos fiscales: la planificación fiscal agresiva en materia de Impuesto sobre sociedades. Problemas y soluciones.**

A raíz de la expansión de los mercados digitales, que suponen un cambio y unas ventajas en las formas de actuar entre los individuos, surgen también una serie de debilidades como consecuencia del avance de las tecnologías que van a un ritmo mayor que la propia regulación jurídica. En este sentido han sido muchas las prácticas jurídico-tributarias que se han ido produciendo en relación al Impuesto de Sociedades, con el objetivo de evitar o eludir su pago. Los constantes y dinámicos cambios han propiciado que aumente este hecho, siendo el objetivo de este trabajo determinar los desafíos a los que se enfrentan las jurisdicciones en términos fiscales, analizando, así como de sus posibles medidas que se están desarrollando al respecto.

Se le denomina planificación fiscal agresiva a todas las acciones empresariales que tienen que ver con el impago de impuestos, haciendo uso de artificios legales o evadiendo beneficios a otra jurisdicción con unas condiciones más favorables que donde se opera. Estas prácticas se venían dando antes de los avances digitales, pero con la eclosión de éstas han aumentado de forma significativa<sup>37</sup>. Analicemos a continuación los problemas concretos que derivan de estas prácticas.

### **2.1. Problemas**

La preocupación fiscal actual por la planificación fiscal agresiva de las actividades digitalizadas comienza como consecuencia de la crisis económica mundial de 2007, que produjo una bajada generalizada de recaudación en todos los impuestos. Desde el año 2007 la recaudación de los impuestos cayó de forma generalizada hasta 2009, no obstante, la leve recuperación, consecuencia de las políticas fiscales adoptadas llegando a alcanzar

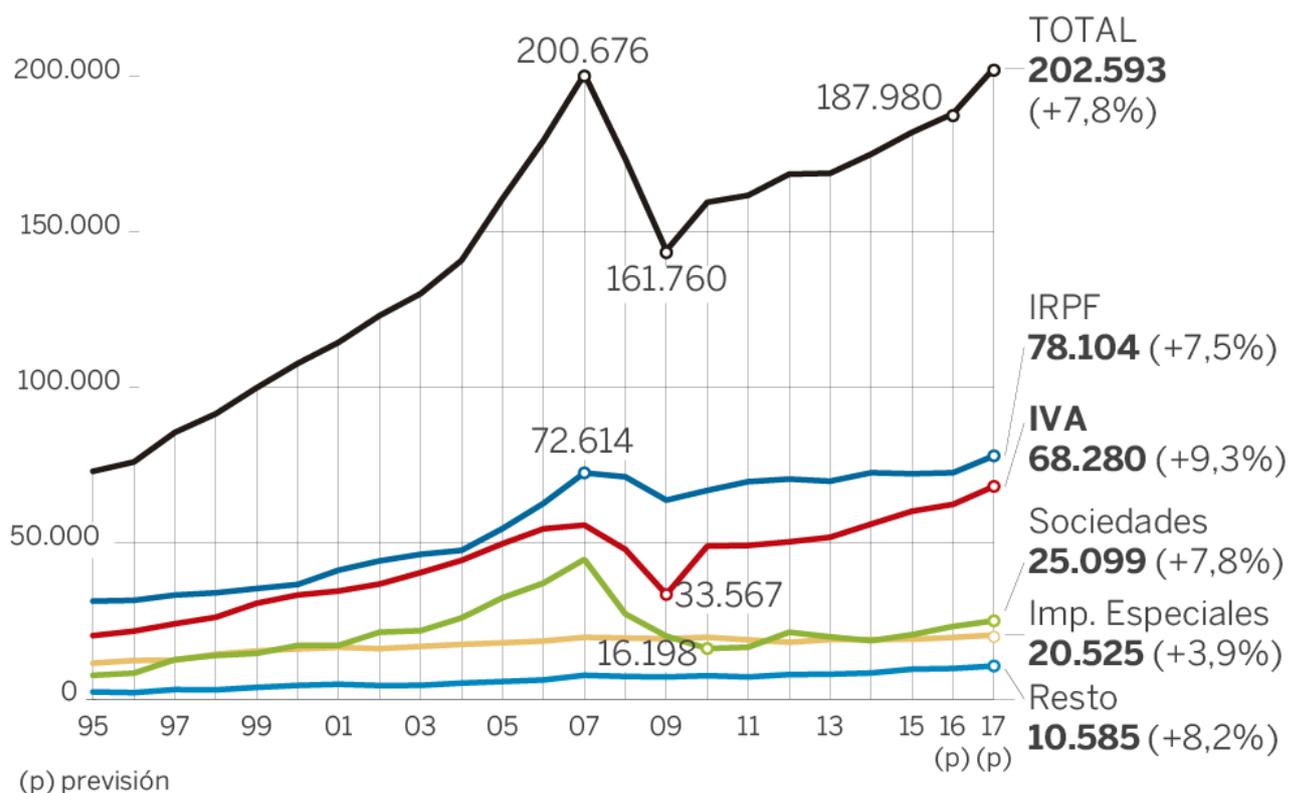
---

<sup>37</sup> FUNDACIÓN IMPUESTOS Y COMPETITIVIDAD. *Plan de Acción BEPS: una reflexión obligada*, 2017, p. 12.

los mismos niveles de recaudación en todos los tributos a excepción del Impuesto de Sociedades, cuya recuperación ha sido nula como podemos ver en el siguiente gráfico:

### RECAUDACIÓN DEL ESTADO POR IMPUESTOS

Millones de euros y variación 2016/17 en %



Fuente: Ministerio de Hacienda y Función Pública, Agencia Tributaria. EL PAÍS

Esta pérdida de recaudación obedece, en gran medida, a la erosión constante que se está produciendo en las bases imponibles de los Impuestos sobre Sociedades debido a la fuga de ingresos contables. Y aunque, las estrategias de erosión de las bases imponibles del Impuesto sobre Sociedades puedan parecer un hecho aislado tienen una importante repercusión. En primer lugar, afecta a las propias administraciones porque reduce los ingresos fiscales limitando el cumplimiento de las obligaciones de gasto público y sostener la economía. También afecta a los ciudadanos en general, que a falta de recaudación por el IS tienen que asumir las restricciones en el gasto. Y, también perjudica a las empresas a niveles de competencia, ya que las que cumplen con su obligación de ajustarse a las exigencias normativas ven mermados sus resultados respecto a aquellas que fraudulentamente no lo hacen.

Como indica CRUZ PADIAL, el contexto económico en el que se enmarcan los parámetros legislativos articulados no estaba preparado para lo que la globalización

supondría, y más en relación con las normas tributarias, en las que la brecha entre su configuración y reflejo en la realidad económica estaba cada vez más lejana<sup>38</sup>. El auge de la economía digital ha supuesto en definitiva importantes problemas fiscales.

Dada la nueva configuración de las operaciones internacionales de las multinacionales, los conceptos fiscales deben ser reinterpretados para que estas organizaciones no hagan uso de planificaciones fiscales agresivas.

Se necesitan, en definitiva, cambios fundamentales para evitar eficazmente la doble exención (es decir, la no tributación en el Estado de residencia fiscal y en el que se crea valor), así como los supuestos de exención o baja imposición asociados a prácticas que separen artificiosamente los ingresos imposables de las actividades que los generaron. Y a su vez, se deben diseñar nuevos estándares internacionales para asegurar la coherencia del impuesto sobre sociedades a nivel internacional<sup>39</sup>. Analicemos estas cuestiones con más detenimiento.

*A) Conceptos fiscales obsoletos: el concepto de Establecimiento Permanente.*

La desmaterialización de la economía y de las operaciones empresariales ha causado que muchos conceptos clásicos de la fiscalidad internacional se vean trastocados, ya que no cumplen con los nuevos estándares económicos. Los criterios tradicionales de sujeción por los cuales se atribuyen a uno o varios países el derecho a beneficiarse, mediante tributos, de las ganancias obtenidas por las empresas que se aprovechan de los recursos del país en cuestión, presentan importantes fisuras.

Los principios de la fiscalidad internacional se han basado habitualmente en una idea esencial: es la de territorialidad en la imposición. De acuerdo con ello, los Estados no pueden ejercer sus potestades de gravamen sobre supuestos que no tuviesen vinculación alguna con su territorio, pues incurrirían en extraterritorialidad de su poder tributario. Así pues, los criterios de imposición más generalizados en el ámbito de la fiscalidad internacional han sido la residencia fiscal (considerada habitualmente por la doctrina como un punto de conexión “personal”) y, por otro lado, la existencia de un establecimiento permanente o la simple obtención de rentas o titularidad de patrimonio

---

<sup>38</sup>CRUZ PADIAL, I., “Sistema tributario: su falta de adecuación al contexto actual originado por el proceso de globalización económica”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 9, 2007, pp. 12-13.

<sup>39</sup> SANZ GADEA, E., “Hacia donde van y hacia donde deberían ir las normas de la fiscalidad internacional.” *Revista de Economía Vasca*, núm. 88, 2015, pp. 99-100

en el territorio de un determinado Estado (habitualmente denominados puntos de conexión “reales”).<sup>40</sup>

La residencia fiscal venía a ser, de este modo, el criterio de sujeción con el que se pretende gravar las rentas de las empresas en el ordenamiento que se atribuyan. De acuerdo con él se entiende que la empresa dispone de capacidad económica y, por lo tanto, debe contribuir al gasto público del país donde tiene su domicilio fiscal y recibe la mayor parte de sus ingresos. Esta consideración va acorde con lo señalado en el Modelo Convenio tributario de la OCDE (en adelante, MC OCDE), al igual que la del establecimiento permanente que se entiende cuando una empresa realiza una actividad económica con presencia física fuera de su país de residencia, y que debe gravar sus beneficios allí donde los obtenga<sup>41</sup>.

Lo que en un principio se pretendía con estos conceptos era atribuir competencias tributarias de imposición y de recaudación por las rentas obtenidas en el Estado en cuestión. Tales conceptos vienen a indicar que los beneficios empresariales han de tributar en el Estado de residencia del perceptor a no ser que exista un establecimiento permanente en el otro país (Estado de la fuente de las rentas), en cuyo caso podrá gravar el beneficio atribuible a dicho establecimiento permanente<sup>42</sup>.

Hasta ahora era necesaria una presencia física en cualquier país donde se obtuvieran ingresos, con independencia de donde se sitúe la residencia fiscal de la empresa. De esta manera se tenían localizados los ingresos del Estado de la fuente, es decir, donde se ejercía una actividad económica, y de esta forma el Estado en cuestión tenía la potestad de gravar dichas rentas. Actualmente, como se ha comentado, con el conjunto de tecnologías disruptivas existentes es posible disponer de información y de gestionar la actividad económica desde cualquier parte del mundo sin que intervenga una presencia física. El problema se encuentra en determinar que parte del negocio se efectúa en los países para someter a gravamen los ingresos, y que éstos no se trasladen artificiosamente a otra jurisdicción en la que su tributación sea mucho menor o incluso, nula.

---

<sup>40</sup> AAVV. *Problemas actuales sobre la residencia fiscal: perspectivas interna, comunitaria e internacional*. Capítulo 1. p. 14. Disponible en:

[http://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos\\_trabajo/2018\\_07.pdf](http://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2018_07.pdf)

<sup>41</sup> Modelo de Convenio tributario sobre la renta y el patrimonio. Disponible en: <http://www.gerens.cl/gerens/ModeloConvenioTributario.pdf>

<sup>42</sup> AAVV. *Problemas actuales sobre la residencia fiscal: perspectivas interna, comunitaria e internacional*, ob. cit., p. 19.

El establecimiento permanente era el criterio de sujeción (y, sigue siendo) para someter a gravamen las rentas, es decir, la presencia física de una empresa en el país que hace negocios y que, por lo tanto, debe contribuir su recaudación tributaria. Pero la era digital ha causado que este concepto se encuentre obsoleto, ya que no responde a los nuevos parámetros del entorno económico-tributario mundial.

El MC OCDE que estamos tratando es la última versión de 2010 y surge para armonizar la internacionalidad del pago de tributos mediante países; es desarrollado por los países miembros de la OCDE y tiene por objetivo solucionar problemas fiscales, sobre todo, de doble imposición. En este caso, el concepto de EP es definido en el MC de forma precisa para evitar impagos en el lugar donde se realiza la actividad económica.

Conforme al MC OCDE el establecimiento permanente debe ser<sup>43</sup>:

Un “lugar de negocios”, que incluye cualquier local o instalaciones que sean utilizados para la realización de la actividad económica de la empresa. El lugar de negocios debe ser “fijo”, es decir, debe actuar con un carácter permanente y no temporal. A través de este lugar fijo de negocios han de “llevarse a cabo las actividades empresariales”.

Por otra parte, el apartado 2 del artículo 5 del MC OCDE establece a continuación una lista, no exhaustiva, de ejemplos de establecimiento permanente: sedes de dirección, las oficinas, las fábricas, los talleres, y las minas, los pozos de petróleo y de gas, las canteras o cualquier lugar de extracción de recursos naturales. El apartado 4 del artículo 5 del MC OCDE añade una serie de supuestos que no son considerados como EP:

- a- La utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa.
- b- El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas.
- c- El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa.
- d- El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa.

---

<sup>43</sup> OLIAS-JIMENEZ. El concepto tributario de “establecimiento permanente” en: <https://www.uria.com/documentos/publicaciones/3213/documento/art29.pdf>

- e- El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el último fin de realizar para otra empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio.
- f- El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los anteriores supuestos, a condición de la actividad de lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio. Se trataría, en esencia, de almacenes configurados para mantener el stock de la empresa sin gestionar la actividad empresarial. Además, como apuntan los últimos dos supuestos, también quedaría excluido del concepto de establecimiento permanente un lugar fijo de negocios que implique una actividad de carácter auxiliar o preparatorio.

De acuerdo con la definición de EP, una empresa no residente puede realizar negocio en algún Estado conforme a los criterios antes señalados, lo que trata de evitar que las rentas generadas se eludan. Pero este concepto ya no atiende a las nuevas realidades empresariales, ya que las empresas no necesitan un lugar fijo de negocios en el Estado donde realicen actividad económica fuera de su lugar de residencia, y como veremos, su formulación debe ser adaptada.

*B) Deslocalización de beneficios: el problema del nexo.*

Si antes comentábamos la importancia de la existencia de un EP para el control de la actividad económica en un Estado, ahora nos vamos a centrar en las empresas que no necesitan siquiera una presencia física en cualquier jurisdicción para realizar sus negocios. En la ED las empresas multinacionales estructuran su cadena de valor por todo el mundo, sin necesidad de concretar un lugar físico donde desarrollar su actividad, ya que la era digital ofrece oportunidades en términos de comunicación y de gestión global. Esto difiere de cómo se estructuraban las empresas anteriormente mediante sistemas de gestión centralizada, haciendo uso de la presencia física, mediante una filial, en el país donde operaban.

De acuerdo con las nuevas prácticas empresariales, que se basan en bienes y servicios digitales, el criterio de sujeción de las rentas con el Estado se ha puesto en duda produciéndose un importante problema de la deslocalización de la riqueza imponible gravable. De este modo son distintas las formas mediante las cuales se puede lograr la deslocalización de los beneficios gravables:

- La eliminación o la reducción de la tributación en la jurisdicción de la fuente.

1. Actividades sin presencia física:

La jurisdicción o estado de la fuente como hemos visto se considera el lugar donde la empresa ha obtenido rendimientos económicos. Las operaciones y actividades desarrolladas en el ámbito de la ED desvirtúan ese elemento al no existir una presencia física en un Estado, lo que implica que las rentas no pueden ser gravadas al no contar con un EP. En la era digital, se puede conseguir interactuando a distancia entre jurisdicciones con otros países a través de un sitio web sin contar con presencia física y llevar la gestión de forma remota<sup>44</sup>.

2. Actividades con cierta presencia física:

En otros casos en que es imposible eludir la presencia de EP, lo que se efectúa es una evasión de las funciones, activos, riesgos y capital correspondiente a ese EP con el objetivo de atribuirle el menor beneficio posible. Para conseguir ese resultado se atribuyen los activos intangibles del negocio a otra jurisdicción de baja o nula tributación, dejando en el Estado de la fuente el desarrollo de las actividades en las que no existan riesgos ni intangibles relevantes<sup>45</sup>.

3. Maximización de las deducciones en el Estado fuente:

Otra forma de minimizar la tributación en la fuente es la de maximizar las deducciones en los Estados de la fuente. En muchos casos, las empresas multinacionales que recurren a prácticas de erosión intentan minorar sus rentas susceptibles de gravamen en el Estado de la fuente maximizando la cuantía de pagos deducibles satisfechos a filiales ubicadas en otras jurisdicciones<sup>46</sup>.

En todos estos casos se hace uso de artificios con el fin de pagar menos impuestos en donde se genera la actividad. Y aunque en algunos casos se puedan entender como

---

<sup>44</sup> En este caso, por ejemplo, nos encontramos con empresas que basan su comercio en bienes digitales como Netflix, ofreciendo contenido digital en muchos países, y aunque ejerzan una actividad económica en un Estado fuente, la mayoría de esos beneficios son gravados allí donde la empresa tenga su sede fiscal, ya que no se le puede atribuir potestad tributaria en otros Estados.

<sup>45</sup> Amazon sería el ejemplo más clarividente de este mecanismo, ya que, para sus procesos comerciales utiliza almacenes que escapan de la definición de EP, y por lo tanto, no se le pueden atribuir todos los beneficios para ser gravados allí donde se producen.

<sup>46</sup>OCDE/G-20. El plan de Acción BEPS de la OCDE y el G-20.2017, pp. 71-72.

prácticas dentro de la legalidad, las planificaciones fiscales de las empresas presentan falta de transparencia, generando cuando menos desigualdades entre los sistemas tributarios de cada jurisdicción, e importantes problemas recaudatorios.

## **2.2- Medidas fiscales: posibles soluciones**

La reacción a tales retos ha sido global, dada la expansión y rápida generalización de los problemas fiscales generados. En este sentido hemos de destacar la acción más relevante desarrollada por la OCDE y el G-20 en 2015 mediante la elaboración del denominado PLAN DE ACCION BEPS “*Base Erosion and Profit Shifting*” (Erosión de bases y traslado de beneficios), que, mediante 15 acciones, pretendía estudiar y plantear soluciones para lograr<sup>47</sup>:

- resolver las incoherencias de las normas fiscales y las lagunas existentes entre los distintos Estados;
- readaptar las normas fiscales a los avances tecnológicos;
- adoptar medidas que realinearán el poder tributario y la actividad económica;
- y establecer medidas sustantivas e instrumentales para prevenir el abuso de normas fiscales en el escenario internacional.

Cabe destacar que, aunque dichas actuaciones no constituyen una acción directa normativa con ella se pretende que los países y las jurisdicciones tomen medidas vinculantes al respecto. La primera de sus acciones, referente a la Economía digital, es el punto de partida para abordar los problemas referidos en nuestro trabajo.

Y es que, aunque se trate de actuaciones que forman parte del llamado “*soft law*” éstas pueden influir asimismo en el desarrollo legislativo y pueden ser utilizadas como referentes en distintos ámbitos de actuación<sup>48</sup>.

Antes de analizar las propuestas concretas que el citado PLAN DE ACCIÓN contempla para combatir los riesgos fiscales de la ED nos detendremos brevemente en cómo se llegó

---

<sup>47</sup> AAVV. *El Plan de Acción sobre Erosión y Traslado de beneficios (BEPS): G-20, OCDE y UE*. Thomson Reuters Aranzadi. 2016, p38

<sup>48</sup> <https://dej.rae.es/lema/soft-law>

a él. La Comisión europea el día 22 de octubre de 2013 crea el Grupo de Expertos en Fiscalidad de la Economía Digital (GEFED) atribuyéndoles las siguientes funciones:

1. Efectuar un seguimiento de la evolución de la política fiscal aplicada a la economía digital.
2. Aportar ideas para la imposición de la economía digital y examinar posibles bases imponibles alternativas a las vigentes.
3. Realizar un análisis completo de la relación entre las operaciones de empresas activas en la economía digital en la UE y su contribución directa e indirecta a los ingresos fiscales de los Estados miembros, así como de las deficiencias de adaptación de la normativa fiscal internacional actual a la economía digital.
4. Proporcionar a la Comisión una serie de soluciones posibles para abordar las cuestiones más importantes detectadas en el análisis a que se hace referencia en el punto 3, con indicación de los riesgos, las posibles consecuencias y las preocupaciones económicas y financieras para la UE de cada una de las soluciones<sup>49</sup>.

Esta Comisión de expertos propone tres medidas de realineación de la nueva realidad económica:

La primera de ellas tiene que ver con las modificaciones del concepto del EP, para que las empresas que tengan una cierta presencia física en alguna jurisdicción no se acojan a las excepciones de este concepto. Y las dos siguientes son las referentes a las actividades totalmente desmaterializadas y donde la localización de beneficios no se materializa por el hecho de no contar con un criterio de sujeción realista ante las nuevas prácticas, proponiendo modificaciones legislativas importantes. Analicémoslas.

*A) Modificaciones del concepto de EP: actividades económicas con cierta presencia física.*

Como ya hemos visto, la definición de EP actual no se corresponde con las nuevas realidades económicas, siendo necesaria una reformulación de algunas partes de este concepto, dado el abuso producido con las excepciones de este concepto. Las prácticas fiscales abusivas de las empresas están diseñadas para evitar la existencia de un EP en el

---

<sup>49</sup> Diario Oficial de la Unión Europea, el 22 de octubre de 2013

Estado de la fuente donde generan sus rentas, y esto lo consiguen haciendo uso de las excepciones del concepto señaladas por el MC OCDE.

Para evitarlo, el PLAN BEPS en su acción 7 propone modificar el del apartado 4 del artículo 5 del MC OCDE referente a las actividades preparatorias o auxiliares.

Hasta ahora, se considera que una actividad preparatoria o auxiliar no constituye una actividad principal de una empresa y, por lo tanto, no puede ser considerada como EP en el Estado de la fuente. Actualmente, se incide en que las actividades antes consideradas como preparatorias o auxiliares, pueden desempeñar funciones esenciales en el proceso de comercialización de ciertas empresas.

El objetivo es considerar que el carácter preparatorio o auxiliar de una empresa en el Estado fuente puede dar lugar a un EP verdadero por sus funciones y activos con los que desarrolla la actividad. Y, además, si el carácter auxiliar de la empresa, como, por ejemplo, utilizar instalaciones en un Estado fuente como almacenes, puedan ser consideradas como EP.<sup>50</sup>

Otra preocupación relacionada con la elusión del concepto de EP en relación a las exclusiones del apartado 4 es la referida a la fragmentación de los negocios realizada por sociedades con la finalidad de erosionar su base imponible. Por ello, se considera que la norma anti-fragmentación no debe restringirse a los casos en que una empresa tiene varios lugares de negocio en un país, debiendo extenderse también a situaciones en las que dichos lugares pertenecen a varias empresas estrechamente relacionadas.

Así, se ha añadido el apartado 4.1 del artículo 5 para “impedir que una empresa o grupo de empresas estrechamente relacionadas, fragmenten la operación de un negocio cohesionado en distintas partes para así alegar que cada una de ellas lleva a cabo una actividad meramente de carácter auxiliar o preparatorio”<sup>51</sup>.

Esta primera modificación del EP ayudará a ampliar la potestad de los Estados fuente para someter a tributación las rentas de comercio electrónico, en el que la compra de

---

<sup>50</sup>FUNDACIÓN IMPUESTOS Y COMPETITIVIDAD. *Plan de Acción BEPS: una reflexión obligada. sobre la Acción 7: impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente*, 2017, pp. 203-220.

<sup>51</sup>FUNDACIÓN IMPUESTOS Y COMPETITIVIDAD. *Plan de Acción BEPS: una reflexión obligada, ob. cit.*, p. 204.

bienes y servicios (tangibles) se realizan a través de la red, pero la recepción de los pedidos se efectúa físicamente por medios convencionales<sup>52</sup>.

*B) Medidas fiscales relativas a Actividades Totalmente Desmaterializadas: la presencia digital significativa y el impuesto digital.*

Vistos los problemas que existen en la asignación de potestad sobre las rentas en los Estados, vamos a analizar las dos medidas que se están manejando para realinear la nueva realidad económica desmaterializada y deslocalizada con su correspondiente tributación. Ya hemos comentado los conceptos fiscales internacionales con los que se establece potestad a una determinada jurisdicción, y que se encuentran obsoletos porque no responden a la problemática de dónde se crea valor y dónde las empresas tributan por el Impuesto de sociedades. En la era digital es esencial diseñar nuevos parámetros fiscales que respondan a las nuevas formas de realizar actividades económicas por todo el mundo sin presencia física; es por ello, que debe existir un nexo que atribuya un punto de conexión entre las rentas obtenidas y el lugar determinado donde se generaron, pero como hemos visto, con el presente concepto de EP es imposible, ya que las nuevas tecnologías presentan unas características que hacen que los modelos de negocios actuales no respondan a ese concepto.

Por este motivo, se debe diseñar un modelo que permita identificar el nexo que la empresa puede contraer con un determinado Estado fuente. La primera medida es la de considerar que existe un nexo si tiene “presencia digital significativa”; la segunda consiste en establecer un Impuesto sobre determinados servicios digitales, asociados a un Estado fuente.

A diferencia de las medidas señaladas del apartado 4 del artículo 5 del MC OCDE, centradas en actividades desmaterializadas, pero con presencia notable en los países, éstas que pasamos a ver a continuación están enfocadas a los bienes y servicios digitales y a su difícil atribución de rentas y posterior tributación en un Estado fuente, ya que en este tipo de modelos de negocio no interviene presencia física en el otorgamiento de los productos

---

<sup>52</sup> Un ejemplo para ilustrar esta realidad sería: “una empresa del Estado R mantiene en el Estado S un gran almacén en el que trabajan un número relevante de empleados principalmente para el negocio de almacenamiento y entrega de bienes que son propiedad de la empresa, y que vende en línea a clientes del Estado S, pues bien, el apartado 4 no se aplicará a este almacén ya que las actividades ejecutadas a través del almacén, que representa un activo importante y requiere un gran número de trabajadores, constituye una parte esencial del negocio de venta/distribución de la empresa y no tiene un carácter de preparatorio o auxiliar”

y/o servicios (todo queda en la “nube”). Sin embargo, se requieren medidas que otorguen potestad tributaria donde se produzcan estas rentas.

*B.1) Presencia digital significativa como nuevo nexa.*

Esta medida está diseñada para adaptar la nueva realidad de las actividades empresariales a un nuevo nexa o criterio de sujeción de las rentas. De este modo, se debe considerar que las empresas que realizan comercio vía Internet cuentan con unos criterios que impliquen “actividades digitales totalmente desmaterializadas” para otorgarles la consideración del nuevo nexa en forma de “presencia digital significativa”. Así el GEFED ofrece una lista sobre que empresas practican estos negocios desmaterializados con ninguna o una mínima presencia de elementos físicos en el Estado fuente. He aquí los criterios para determinar si se realizan actividades digitales totalmente desmaterializadas<sup>53</sup>:

- La actividad principal de la empresa se basa enteramente o en su mayor parte en bienes y/o servicios digitales.
- No entran en juego actividad o elemento físico alguno en la creación de los bienes y servicios o en su entrega y prestación.
- Los contratos se celebran generalmente a distancia, vía Internet o por teléfono.
- Los pagos se efectúan exclusivamente mediante tarjetas de crédito u otros medios de pago electrónicos en sitios web.
- Los sitios web representan el único sitio para relacionarse con la empresa; no interviene ninguna tienda o agencia física en las actividades principales, a excepción de las oficinas que se encuentren en los países de la matriz o compañía.
- El cliente no tiene en cuenta el domicilio legal o residencia fiscal y la ubicación física del vendedor, que no influyen en sus decisiones.

Los elementos expuestos presentan unos rasgos distintivos a los de las actividades tradicionales de negocio que se rigen por el estatuto de EP. Por ello es preciso otorgar poderes tributarios a los Estados fuente en los que se generen rentas relativas a estas actividades. El criterio de sujeción propuesto es el de una presencia digital significativa y se entenderá cuando:

---

<sup>53</sup> OCDE/G-20, Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios, Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital, *ob. cit.*, p. 157

- se firme a distancia un número significativo de contratos de suministro de bienes o servicios digitales totalmente desmaterializados entre la empresa y un cliente residente en el mismo país.
- los bienes o servicios digitales de la empresa se utilicen o consuman en gran medida en dicho país.
- los clientes situados en ese país efectúen pagos sustanciales en favor de la empresa como contraprestación por las obligaciones contractuales derivadas del suministro de bienes o servicios digitales.
- una sucursal de la empresa ubicada en dicho país desarrolle actividades secundarias, como es el caso de funciones de asesoramiento y comercialización dirigidas a los clientes residentes del país en cuestión estrechamente vinculadas a la actividad principal de la empresa<sup>54</sup>.

Este concepto de “presencia digital significativa” sustituiría al concepto de EP en los supuestos que se den en relación a actividades digitales totalmente desmaterializadas.

A raíz de este informe del GEFED en el que se expone esta solución, la Comisión Europea, el 21 de marzo de 2018 realizó una Propuesta de Directiva sobre la presencia digital significativa como nuevo nexos. En el artículo 1 de la Directiva se establece el objeto de la misma, en el cual se indica la importancia del establecimiento de normas para ampliar el concepto de EP de manera que se incluya un nuevo criterio de sujeción. Además, la presente directiva establece determinados principios de atribución de beneficios a efectos del Impuesto de sociedades.

El artículo 2 delimita el ámbito de aplicación. La Directiva se aplica a las entidades, independientemente de donde tenga su domicilio a efectos del Impuesto de sociedades (su residencia fiscal), ya sea un Estado miembro o un tercer país. A continuación, el artículo contempla una serie de definiciones:

- “interfaz digital”: cualquier tipo de programa informático, incluidos los sitios web o parte de los mismos y las aplicaciones, incluidas la de los móviles, accesibles a los usuarios.
- “usuario”: cualquier persona o empresa.

---

<sup>54</sup> OCDE/G-20, Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios, Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital, *ob. cit.*, p. 158

- “servicios digitales”: servicios prestados a través de internet o una red electrónica y que, por su naturaleza, están esencialmente automatizados y requieren una intervención humana mínima, y que no puedan prestarse sin tecnología de la información.

El artículo 4, recoge el nuevo concepto de EP señalando que: “a efectos del Impuesto sobre sociedades, se considerará que existe establecimiento permanente si existe una presencia digital significativa mediante la cual se realiza total o parcialmente un negocio”. Añadiendo que: “se considerará que existe una presencia digital significativa en un Estado miembro en un periodo impositivo si la actividad ejercida a través de la misma consiste total o parcialmente en la prestación de servicios digitales a través de una interfaz digital y se cumplen una o varias de las siguientes condiciones con respecto a la prestación de dichos servicios por parte de la entidad que ejerce esa actividad, junto con la prestación de tales servicios a través de una interfaz digital por cada una de las empresas asociadas de dicha entidad en términos agregados”:

- a) la proporción de los ingresos totales obtenidos en ese periodo impositivo y resultante de la prestación de los servicios digitales a usuarios situados en dicho Estado miembro durante el mismo periodo impositivo sea superior a 7.000. 000 EUR;
- b) el número de usuarios de uno o más de los servicios digitales que estén situados en ese Estado miembro en dicho periodo impositivo sea superior a 100.000;
- c) el número de contratos entre empresas para la prestación de tales servicios digitales que suscriban en ese periodo impositivo los usuarios situados en dicho Estado miembro sea superior a 3.000<sup>55</sup>.

En definitiva, y conforme a lo expuesto, lo que propone la Directiva es establecer unos parámetros en cualquier Estado y gravar allí los beneficios que se generen conforme a este nuevo nexos. De todos modos, este nuevo concepto debe ser interpretado de la mejor forma posible para que cause un efecto positivo en las administraciones públicas y en las propias empresas, ya que lo que es digital como vemos es difícil de determinar en la mayoría de casos.

## *B.2) Impuesto sobre determinados servicios digitales*

---

<sup>55</sup> Propuesta de Directiva de la Comisión Europea por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa, de 21 de marzo de 2018.

Esta medida corresponde a otra Propuesta de Directiva de la Comisión Europea, también del 21 de marzo de 2018, y está diseñada para gravar determinados servicios digitales con los que las empresas multinacionales, sobre todo, crean valor a través de sus usuarios (monetizando de distintas formas la participación de éstos en sus páginas webs). En su artículo 3 hace referencia a tres tipos de servicios digitales y estos serían<sup>56</sup>:

- La inclusión, en una interfaz digital, de publicidad dirigida a los usuarios de dicha interfaz («servicios de publicidad en línea»);

- la puesta a disposición de interfaces digitales multifacéticas que permitan a sus usuarios localizar a otros usuarios e interactuar con ellos, o incluso facilitar entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre esos usuarios («servicios de intermediación en línea»);

- y la transmisión, incluidas la venta o cesión, de los datos recopilados acerca de los usuarios que hayan sido generados por actividades desarrolladas por estos últimos en las interfaces digitales («servicios de transmisión de datos»).

Las empresas que realicen este tipo de servicios se consideran sujetos pasivos del impuesto cuando al inicio del año económico cumplan los siguientes dos umbrales:

- el importe neto de su cifra de negocios en el año natural anterior supere 750 millones de euros;
- y que el importe total de sus ingresos derivados de prestaciones de servicios en la Unión Europea supere los 50 millones.

El impuesto se aplicará al conjunto de los ingresos relativos a esos servicios digitales y el tipo impositivo será del 3%.

Las dos directivas, según se informa en ellas, serán de aplicación el 1 de enero de 2020.

Algunos países de la Unión Europea que se ven afectados por estos cambios, han introducido o van a introducir en sus legislaciones normas relativas a éstas dos Propuestas de Directiva. En el caso de Reino Unido, entrará en vigor el impuesto digital del 2% en abril de 2020, y se tributará por los ingresos derivados de determinados servicios digitales en el país, tales como plataformas de redes sociales y mercados en línea. Otros países

---

<sup>56</sup> Propuesta de Directiva de la Comisión Europea relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales, 21 de marzo de 2018.

como España y Francia también se han puesto en marcha en sus legislaciones con propuestas similares. Sin embargo, los países en los que la tributación es más favorable para las empresas como Irlanda o Luxemburgo no están de acuerdo con los planes de la Comisión Europea y no ven prioritario el ingreso del nuevo impuesto digital<sup>57</sup>.

Así en España ha surgido recientemente un Proyecto de Ley referente al impuesto sobre determinados servicios digitales apuntando que: solo se sujetarán al impuesto aquellas prestaciones de servicios digitales que se puedan considerar vinculadas de algún modo con el territorio de aplicación del impuesto, lo que se entenderá que sucede cuando haya usuarios de dichos servicios situados en ese territorio, que es lo que constituye precisamente el nexo que justifica la existencia del gravamen<sup>58</sup>. Lo que se pretende es concretar exactamente los servicios digitales en el país donde se está creando la actividad económica y de este modo, tener la seguridad de cuales beneficios se han de gravar allí.

#### **IV. CONCLUSIONES.**

**PRIMERA.** La Economía Digital (ED) no es un tipo de sector económico específico sino una forma de actuar dentro del mercado actual, que se caracteriza por utilizar los avances tecnológicos actuales que permiten a las empresas optimizar recursos y ser más eficientes de lo que lo eran antes. Las Tecnologías de la Información y de la Comunicación (TIC), son el motor que sustenta esta nueva forma de operar por todo el mundo, y que hacen

---

<sup>57</sup> <https://www.granthornton.es/perspectivas/el-impuesto-sobre-servicios-digitales-en-europa/>

<sup>58</sup> Boletín Oficial de las cortes generales. 25 de enero 2019. Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales.

posible una globalización en donde todos estamos conectados a través de la infraestructura informática.

**SEGUNDA.** Estas TIC como tecnologías digitales unidas a la red de Internet, se han introducido completamente en todos los sectores económicos, así como en la vida diaria de las personas. En datos cuantitativos podemos decir que el sector de actividad TIC representa una cuota muy alta en el PIB de los países, resultando fundamentales en lo que se ha venido a denominar como mercado digital. Su creciente aumento en los últimos años es debido a la estandarización de los costes de las tecnologías, el uso que se les ha dado y al aumento de la conexión de Internet en todos los países.

**TERCERA.** Desde un punto de vista cualitativo, las tecnologías digitales como el *cloud-computing* o “la nube”, llevan a las empresas hacia una externalización en la red informática de todos los archivos y datos, lo que ha permitido que se desarrollen negocios a distancia y sin presencia física; de este modo, surgen dos modelos principales de negocio: el comercio electrónico y las actividades de la denominada Economía colaborativa. Ambos se asemejan en el ámbito del consumo en que las relaciones vendedor-comprador se realizan a distancia y no en una sede física de la empresa.

**CUARTA.** Uno de los grandes desafíos que genera la expansión de las actividades desarrolladas en el mercado digital es el que se produce en el ámbito fiscal. A raíz de la crisis económica de 2007, la recaudación de todos los impuestos bajó de forma considerable. Y es que a los problemas que se suscitan por las nuevas formas de actuación en la ED, se han sumado los generados por el incremento de las planificaciones fiscales agresivas de las empresas que se han servido de dichas tecnologías para evadir impuestos, especialmente el Impuesto sobre Sociedades, distribuyendo los beneficios a otras jurisdicciones en las que no se crea el verdadero valor, y en las que se tributa menos o nada.

**QUINTA.** La deslocalización de beneficios se produce porque es difícil identificar donde una empresa realiza actividad económica gracias a las nuevas formas de negocio, que se caracterizan por no presentar ningún lugar fijo de negocios. Y este problema es debido a que las normas fiscales actuales, siguen funcionando sobre conceptos como el de Establecimiento Permanente (EP), que no se han adaptado a los cambios que exige la ED, al regirse por el criterio tradicional de territorialidad de los gravámenes. Todo ello ha generado una gran preocupación en los Estados por la pérdida recaudatoria producida, lo

que ha llevado a organizaciones como la OCDE y el G-20 ha intentar adoptar medidas para solucionar este problema, y para que exista una equiparación justa en los impuestos que pague cada empresa en los países que efectivamente generen el valor gravable.

**SEXTA.** De acuerdo con ello, el denominado Plan de Acción BEPS, Plan desarrollado por las referidas organizaciones propone una serie de medidas tendentes a rediseñar las definiciones de EP respecto a las nuevas formas de actuar de las empresas. Y es que algunas empresas cuentan con cierta presencia física, y otras cuentan con actividades totalmente desmaterializadas, siendo necesario encontrar un criterio de sujeción que se ajuste a estas nuevas realidades.

**SÉPTIMA.** Además de actualizar las definiciones de EP, la Comisión Europea ha propuesto dos medidas concretas para realinear los criterios de sujeción a gravamen, aún en fase de aprobación. La primera de ellas, consiste en la aparición de un nuevo nexo o criterio de sujeción: la “presencia digital significativa”, que responde a unos criterios específicos para determinar si la empresa realiza una actividad “totalmente desmaterializada”, lo que permitirá sujetarla a gravamen en el Estado en el que realmente se genere el valor para la empresa. La segunda medida se basa en concretar cuando se realizan servicios digitales y gravarles con un Impuesto específico sobre la base de su cifra de negocios. Las dos medidas se complementan, ya que primero es preciso determinar que una empresa no cuenta con un lugar físico de negocios y tiene o no “presencia digital significativa”, y luego determinar si los servicios que presta son o no son considerados como digitales, y en consecuencia sujetarles a gravamen.

**OCTAVA.** Hasta el momento las medidas referidas no están directamente contempladas en las legislaciones de los países, aunque son muchos los que están comprometidos con la reformulación y la adopción de nuevos criterios de sujeción, entre ellos España.

## **V. BIBLIOGRAFÍA Y WEBGRAFÍA**

### **BIBLIOGRAFÍA**

Accenture Strategy, Disrupción digital: El efecto multiplicador de la economía digital, 2016, Disponible en: [https://www.accenture.com/t00010101T000000Z\\_w\\_/es-es/acnmedia/Accenture/Conversion-Assets/DotCom/Documents/Local/es-es/PDF\\_5/Accenture-Brochure-Digital-Disruption.pdf](https://www.accenture.com/t00010101T000000Z_w_/es-es/acnmedia/Accenture/Conversion-Assets/DotCom/Documents/Local/es-es/PDF_5/Accenture-Brochure-Digital-Disruption.pdf)

ÁLAMO CARRILLO, R. y LAGOS RODRIGUEZ, M.<sup>a</sup> G., “La economía digital y la posibilidad de fraude fiscal”, Revista Técnica Tributaria, nº. 110, 2015, pp.135-136.

ANTÓN ANTÓN y BILBAO ESTRADA., El consumo colaborativo en la era digital: Un nuevo reto para la fiscalidad, en AAVV, Tendencias y desafíos fiscales de la Economía Digital, Thomson Reuters Aranzadi, 2018.

ARRAOU.P. Los economistas y la economía digital <http://www.cemad.es/wp-content/uploads/2018/04/Los-economistas-y-la-econom%C3%ADa-digital.pdf>

AAVV. Problemas actuales sobre la residencia fiscal: perspectivas interna, comunitaria e internacional. Capítulo 1. p. 14. Disponible en: [http://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos\\_trabajo/2018\\_07.pdf](http://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2018_07.pdf)

Boletín Oficial de las cortes generales. 25 de enero 2019. Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales.

CEPAL, Economía digital para el cambio estructural y la igualdad, 2013, p.9. Disponible en: <https://www.cepal.org/es/publicaciones/35408-economia-digital-cambio-estructural-la-igualdad>

CRUZ PADIAL, I., “Sistema tributario: su falta de adecuación al contexto actual originado por el proceso de globalización económica”, Nueva Fiscalidad, núm. 9, 2007.

Datos del ONTSI. Informe anual del sector TIC y de los Contenidos en España 2018. <https://www.ontsi.red.es/ontsi/sites/ontsi/files/InformeAnualSectorTICC2018.pdf>

Datos Informe de la Economía y la Sociedad Digitales (DESI). ([http://ec.europa.eu/information\\_society/newsroom/image/document/2018-20/es-desi\\_2018-country-profile-lang\\_4AA8143E-CA74-9BD7-2FBD36EBA0B95CCB\\_52357.pdf](http://ec.europa.eu/information_society/newsroom/image/document/2018-20/es-desi_2018-country-profile-lang_4AA8143E-CA74-9BD7-2FBD36EBA0B95CCB_52357.pdf))

DEL AGUILA, A.R. en su trabajo “Introducción a la obra Comercio electrónico y estrategia empresarial: hacia la economía digital”. 2ª edición. RA-MA Editorial, 2000.

EUROSTAT:

[https://ec.europa.eu/eurostat/statisticsexplained/index.php?title=Digital\\_economy\\_and\\_society\\_statistics\\_-\\_households\\_and\\_individuals/es#Pedido\\_o\\_compra\\_de\\_bienes\\_y\\_servicios](https://ec.europa.eu/eurostat/statisticsexplained/index.php?title=Digital_economy_and_society_statistics_-_households_and_individuals/es#Pedido_o_compra_de_bienes_y_servicios)

Fundación Impuestos y Competitividad. Plan de Acción BEPS: una reflexión obligada. Capítulo 1. 2017

IBAÑEZ. M. J, BEPS y los desafíos inminentes de la digitalización de las economías. Disponible en: <http://derecho.udp.cl/wp-content/uploads/2016/08/beps.pdf>

INE. Encuesta sobre Equipamiento y Uso de Tecnologías de Información y Comunicación. Disponible en: [https://www.ine.es/prensa/tich\\_2018.pdf](https://www.ine.es/prensa/tich_2018.pdf)

KLAUS SCHAWAB, fundador del Foro Económico Mundial, [http://40.70.207.114/documentosV2/La%20cuarta%20revolucion%20industrial-Klaus%20Schwab%20\(1\).pdf](http://40.70.207.114/documentosV2/La%20cuarta%20revolucion%20industrial-Klaus%20Schwab%20(1).pdf)

LUCAS DURÁN, “Problemática jurídica de la economía colaborativa: especial referencia a la fiscalidad de las plataformas”, 2017, pp.146-147. Disponible en: [https://ebuah.uah.es/dspace/bitstream/handle/10017/32725/problematika\\_lucas\\_AFDU\\_A\\_2017.pdf?sequence=1](https://ebuah.uah.es/dspace/bitstream/handle/10017/32725/problematika_lucas_AFDU_A_2017.pdf?sequence=1)

Modelo de Convenio tributario sobre la renta y el patrimonio. Disponible en: <http://www.gereens.cl/gereens/ModeloConvenioTributario.pdf>

Observatorio Nacional de las Telecomunicaciones y de la SI (ONTSI), Informe anual del sector TIC y de los Contenidos en España 2018. <https://www.ontsi.red.es/ontsi/sites/ontsi/files/InformeAnualSectorTICC2018.pdf>

OCDE/G-20. Proyecto de la OCDE/G20 de Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios: “Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital”, 2014, p.15. Disponible en: <https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf>

OCDE. Perspectivas de la OCDE sobre la Economía Digital. Año 2015. p.5. Disponible en: [http://www.oecd.org/sti/ieconomy/DigitalEconomyOutlook2015\\_SP\\_WEB.pdf](http://www.oecd.org/sti/ieconomy/DigitalEconomyOutlook2015_SP_WEB.pdf)

OCDE, Plan de Acción sobre Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios, 2017.

OLIAS-JIMENEZ. El concepto tributario de “establecimiento permanente” en: <https://www.uria.com/documentos/publicaciones/3213/documento/art29.pdf>

Propuesta de Directiva de la Comisión Europea por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa, de 21 de marzo de 2018.

Propuesta de Directiva de la Comisión Europea relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales, 21 de marzo de 2018.

SANZ GADEA, E., “Hacia donde van y hacia donde deberían ir las normas de la fiscalidad internacional.” Revista de Economía Vasca, núm. 88, 2015.

## **WEBGRAFÍA.**

BBVA. Qué es un modelo de negocio y cómo hacerlo efectivo. <https://www.bbvaopenmind.com/economia/empresa/que-es-un-modelo-de-negocio-y-como-hacerlo-efectivo/>

CEMAD. La Economía Digital: análisis y situación frente a Europa. <http://www.cemad.es/la-economia-digital-espana/>

Cyberclick. Publicidad digital. <https://www.cyberclick.es/publicidad/publicidad-online>

El Economista. El ISD, un primer paso para gravar la Economía Digital en España. <https://www.eleconomista.es/firmas/noticias/9586716/12/18/EL-ISD-UN-PRIMER-PASO-PARA-GRAVAR-LA-ECONOMIA-DIGITAL-EN-ESPANA.html>

El País. Telefónica compra Tuenti por 70 millones. [https://elpais.com/economia/2010/08/04/actualidad/1280907175\\_850215.html](https://elpais.com/economia/2010/08/04/actualidad/1280907175_850215.html)

Forbes. Gartner's Big Data Definition Consists of Three Parts, Not to Be Confused with Three "V"s. <https://www.forbes.com/sites/gartnergroup/2013/03/27/gartners-big-data-definition-consists-of-three-parts-not-to-be-confused-with-three-vs/#2efe725642f6>

Grant Thornton. El impuesto sobre servicios digitales en Europa. <https://www.grantthornton.es/perspectivas/el-impuesto-sobre-servicios-digitales-en-europa/>

Qué es la globalización. <http://economia-globalizacion.blogspot.com/2006/01/qu-es-la-globalizacion.html?m=1>

RAE. Soft-law. <https://dej.rae.es/lema/soft-law>

We Are Social. Digital in 2018. <https://wearesocial.com/es/blog/2018/07/superamos-los-4-mil-millones-de-internautas-eso-y-mas-en-digital-2018>



