



**Universidad
Politécnica
de Cartagena**



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

TRABAJO FIN DE GRADO

**GRADO EN ADMINISTRACIÓN Y DIRECCIÓN DE
EMPRESAS**

ECONOMÍA DIGITAL Y TRIBUTACIÓN

Autor: Carmen Ruiz León

Tutor: Pedro Ángel Colao Marín

Curso:2019/2020

RESUMEN

Este Trabajo Fin de Estudios pretende analizar qué es la economía digital, los avances que ha supuesto gracias a las Tecnologías de la Información y la Comunicación (TIC) y, concretamente, cuáles son los problemas a nivel tributario que plantea debido a la presencia de activos intangibles, el traslado de beneficios y la presencia no física de grandes empresas que operan en multitud de países provocando conflictos en las distintas jurisdicciones por la falta de equidad en el reparto de la carga tributaria.

Todo esto surge a raíz de que las actuales normas tributarias no se ajustan al actual marco económico digital.

Como forma de combatir estos problemas, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) junto con el G20 y demás Estados externos crearon una serie de “acciones” o recomendaciones, encuadradas en el llamado Proyecto BEPS. Posteriormente, la Unión Europea también ha reaccionado mediante la emisión de Recomendaciones y Directivas. En la actualidad, aún existe falta de consenso entre los Estados, por lo que no se dispone de resultados esperanzadores.

Como medida provisional, la Unión Europea sugirió la implantación de un impuesto que gravara determinados servicios digitales (IDSD) o, como se conoce más comúnmente “Tasa Google” a la espera de un acuerdo firme. En el caso de España, recientemente han salido a la luz los polémicos Anteproyecto de Ley del Impuesto sobre determinados Servicios Digitales y Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, no siendo el único país en tomar la iniciativa, ya que otros países como Francia e Italia han tomado cartas en el asunto e incluso, países de más allá de nuestras fronteras europeas como Corea del Sur o la India ya fueron los primeros en implantar medidas de forma unilateral.

ABSTRACT

This final degree project aims to analyze what is the digital economy, the advances it has brought thanks to Information and Communication Technologies (ICT) and, specifically, what are the problems that it poses at a tax level, due to the presence of intangible assets, the transfer of profits and the non-physical presence of large companies that operate in many countries, causing conflicts in the different jurisdictions because of the lack of equity in the distribution of the tax authority.

Moreover, what is illustrated before arises from the fact that current tax regulations do not conform to the current digital economic framework.

As a way to confront these problems, the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) with the G20 and other external States formulated a series of "actions" or recommendations called the BEPS Project. Subsequently, the European Union also wanted to contribute by issuing Recommendations and Directives. Currently, there is still a lack of consensus among the States, so there are no encouraging results yet.

As a provisional measure, the European Union suggested the introduction of a tax levied on certain digital services or, as it is more commonly known, the "Google Tax" pending a firm agreement, although this term goes far beyond a law.

In the case of Spain, the controversial Draft and Draft Law recently came to light, not being the only country to take the initiative since other countries such as France and Italy have taken action on the matter. Furthermore, non-European countries such as South Korea or India were already the first to implement measures unilaterally.

PALABRAS CLAVE

Economía digital; base imponible; traslado de beneficios; impuesto; BEPS; Tasa Google; OCDE

KEY WORDS

Digital economy; tax base; transfer of benefits; tax; BEPS; Google Tax; OECD

AGRADECIMIENTOS

En primer lugar, agradecer a mi tutor Pedro por aceptar dirigir este trabajo, por ayudarme siempre que lo he necesitado, por su paciencia y por su trato cercano.

A mis padres, por animarme y apoyarme en los momentos más bajos, porque sin ellos no habría conseguido mis objetivos.

A mi tito Ole, espero que estés orgulloso de mi.

ÍNDICE

I.- ABREVIATURAS	8
II.- INTRODUCCIÓN	9
III.- ANTECEDENTES	10
1.- La economía digital	10
2.- Criptomonedas y “blockchain”	13
IV.- ¿QUÉ RETOS PLANTEA LA ECONOMÍA DIGITAL A LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS?	15
1.- Planteamiento general.....	15
2.- La estrategia del Sándwich holandés como forma de elusión fiscal	16
V.- RESPUESTAS A LOS RETOS FISCALES PLANTEADOS.....	16
1.- Plan de acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS)	16
1.1.- Paquete de acciones BEPS	17
1.2.- En especial, las acciones 1 y 7	22
VI.- LA SOLUCIÓN A CORTO PLAZO: UN IMPUESTO COMÚN DE CARÁCTER PROVISIONAL.	28
1.- Planteamiento general.	28
1.2.-La Tasa Google y el Canon AEDE	29
2.- La situación en España: el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales	29
3.- Otras cuestiones. Impacto de la eventual introducción del Impuesto y situación comparada.....	33
3.1.- ¿Qué impacto podría suponer la aplicación de este impuesto en la economía española?	33

VII.- DIFICULTADES EN LA APLICACIÓN DEL IMPUESTO	36
VIII.- CONCLUSIONES	37
IX.- ANEXO. ACCIONES BEPS	39
X.- BIBLIOGRAFÍA Y OTRAS FUENTES DE INFORMACIÓN Y CONSULTA	45

I.- ABREVIATURAS

ACR: Acuerdos de Reparto de Costes

AEDE: Asociación de Editores de Diarios Españoles

BEPS: Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios (Base Erosion and Profit Shift)

CFC: Compañía Foránea Controlada

CTM/CTMO: Condiciones Tributarias Marco de Ottawa

EP: Establecimiento Permanente

G20: Grupo de los 20 (países industrializados y emergentes)

IDSD: Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales

IED: Inversión Extranjera Directa

IS: Impuesto sobre Sociedades

IP: Internet Protocol

LGT: Ley General Tributaria

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, (OECD)

PI: Propiedad Intelectual

PIB: Producto Interior Bruto

PROT.I: Protocolo Internet

PYME: Pequeñas y Medianas Empresas

SEC: Sociedad extranjera controlada. (Concepto similar a CFC).

TFI: (Normas) de Transparencia Fiscal Internacional

TIC: Tecnologías de la Información y la Comunicación, (ICT)

UE: Unión Europea

II.- INTRODUCCIÓN

El mundo está viviendo la mayor revolución digital y tecnológica jamás vista, la llamada “Revolución 4.0”. Aunque esta nueva etapa no se basa exclusivamente en medios telemáticos, ha supuesto un gran cambio en todos los ámbitos de la vida de forma cualitativa y cuantitativa, especialmente, en la industria de bienes y servicios. Esto ha traído consigo numerosas ventajas como la disminución de barreras físicas para el consumo o nuevas relaciones socioeconómicas, entre otras. Por supuesto, también hay que considerar los inconvenientes que han surgido, el ser humano ya no es una fuente de trabajo esencial en muchos casos y los grandes avances tecnológicos (como las inteligencias artificiales) producen, a su vez, incertidumbre y preocupación sobre el futuro que nos deparan.

Para los propósitos que se ha marcado este trabajo, son las nuevas relaciones socioeconómicas las que realmente generan incertidumbre, y más aún con la aparición de nuevas formas de negocio y los retos a nivel tributario que plantean. Las instituciones gubernamentales se han vuelto incapaces de gestionar y delimitar un marco de acción que regule las múltiples transacciones digitales internacionales que se producen día tras día.

Para RAMOS HERRERA (2020, pág.183) ¹ “las normas internacionales sobre impuestos no capturan los modelos de negocios que obtienen beneficios de los servicios digitales en un país sin estar físicamente presentes en él” ya que las actuales normas fueron creadas para negocios con presencia física que gravan sus beneficios allí donde tienen lugar, sin tener en cuenta la creación de valor por parte de otros agentes que no pertenecen al lugar de tributación efectiva. El mismo artículo menciona cómo la OCDE, (OECD) ante este gran problema ideó un listado de recomendaciones, concretamente, de quince recomendaciones que abordan los diferentes problemas que favorecen la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, pero su aplicación depende totalmente de acuerdos entre países.

Por otra parte, la Unión Europea también quiso contribuir a la solución de algunos de los problemas mencionados mediante la redacción de dos propuestas de Directiva del Consejo. La primera, establece normas fiscales relativas a empresas con presencia digital significativa y la reforma del Impuesto sobre Sociedades en materia de actividades

¹ RAMOS HERRERA, A.J. Reflexiones sobre la necesidad de tributación de determinados servicios digitales. Documentos de trabajo, Instituto de Estudios Fiscales, 5 mayo 2020. ISSN.: 1578-0244.

digitales. La segunda, hace referencia a una solución provisional, a través de la creación de un impuesto de carácter indirecto que grave los ingresos procedentes de determinadas actividades digitales, siendo esta opción la que se ha considerado más favorable ante la falta de acuerdos entre Estados, con la correspondiente polémica que conlleva².

III.- ANTECEDENTES

1.- La economía digital

La economía digital es una realidad que ya forma parte de nuestra vida, ni siquiera se tiene en cuenta la palabra “digital” sino que se considera como parte de la economía *per se*. Esta economía digital evoluciona y se expande cada vez más. “Es el resultado de un proceso de transformación desencadenado por las tecnologías de la información y la comunicación (TIC)”³ o interfaces que han conseguido abaratar los costes e impulsar las tecnologías, así como la innovación, y mejorar los procesos comerciales. Así, una persona física puede, por ejemplo, residir en su país de origen, adquirir un producto o servicio mediante una aplicación en un segundo país y hacer uso y disfrute de ello en un tercer país.

En palabras de la OCDE la mayoría de sectores se han visto beneficiados de las TIC para introducirse en la economía digital⁴:

² Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países. Estrasburgo, 25.10.2016 COM (2016) 687 final. 2016/0339 (CNS). Disponible en:

<https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2016:0687:FIN:ES:PDF>

Propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales. Bruselas, 21.3.2018 COM (2018) 148 final. 2018/0073 (CNS). Disponible en:

<https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2018:0148:FIN:ES:PDF>

³ Proyecto OCDE/G20 (2015) “La Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios”, Informes finales, Resúmenes. Disponible en: <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>

⁴ OCDE, (2014), BEPS action 1: address the tax challenges of the digital economy-Public Discussion Draft, pág. 24. Disponible en: <https://www.oecd.org/ctp/tax-challenges-digital-economy-discussion-draft-march-2014.pdf>

- a) Minoristas: gracias a internet, la economía digital ha permitido nuevas oportunidades de negocio a los minoristas. Ya no es obligatorio que los minoristas oferten sus productos a través de tiendas físicas si así lo desean. Si quieren, pueden tener en cuenta los datos de potenciales clientes para ofrecer sus productos de una forma más personalizada desde sus puntos de venta online.
- b) Transporte y logística: los procesos de producción y transporte son mucho más efectivos permitiendo analizar, por ejemplo, las rutas más rápidas, accesibles y que consuman menos combustible, seguimiento telemático de los vehículos o incluso conocer el estado de la mercancía en el momento, así como la organización de ítems en los almacenes.
- c) Servicios financieros: las operaciones financieras son más rápidas gracias a los nuevos métodos y plataformas de pago como son los pagos online, que se pueden realizar mediante tarjetas de crédito o mediante tarjetas virtuales específicas para pagos por internet que no exponen los datos de las tarjetas de crédito o datos bancarios sensibles. También las aplicaciones del tipo *e-wallet* (billetera electrónica) que permiten pagar con el móvil o un reloj inteligente sin usar tarjetas físicas. Además, las aplicaciones bancarias permiten controlar el gasto y las operaciones sin necesidad de dirigirse expresamente a una entidad, evitando esperas.
- d) Educación: gracias a la economía digital se han creado plataformas virtuales donde acceder a los contenidos educativos, la educación a distancia y tutorías por videoconferencia sin necesidad de estar presente en el propio centro.
- e) Sanidad: mediante diagnósticos a distancia y recetas digitales, entre otras.
- f) Telecomunicaciones: ha revolucionado la industria de los medios de comunicación mediante nuevas formas de contenido, fomentando la participación del usuario, y mediante la recopilación de los datos de tráfico de los usuarios se pueden establecer diferentes formas de anunciar y comunicar dependiendo de las preferencias y así establecer distintos targets.

El modelo de negocio digital (masivo) según HADZHIEVA *et al*, (2016, págs. 14-15)⁵, se define en tres bloques:

- a) Modelo de suscripción: en el cual los usuarios, previo pago, pueden disfrutar de determinados servicios o contenidos online. Los ofertantes son llamados *resellers*⁶ (revendedores), que adquieren productos y servicios con sus respectivas licencias para ponerlos a disposición del público (por ejemplo, Netflix).
- b) Modelo de publicidad: los usuarios finales reciben publicidad en diferentes plataformas como Google o Youtube (en este caso gracias a las “cookies”, usadas por empresas para acceder a hipotéticos clientes, generando publicidad más personal y acorde a los intereses de los usuarios).
- c) Modelo de acceso: donde los creadores de contenido y desarrolladores como, por ejemplo, los desarrolladores de software pagan a otras páginas o empresas para la adquisición de sus bases de datos (por ejemplo, Facebook). Esto último ha sido muy polémico ya que la privacidad de los usuarios se ha visto expuesta y a merced de otras empresas sin el consentimiento expreso de éstos.

Estas tres formas de actuación se basan en la utilización de un nexo para el comercio masivo, entre ofertantes y usuarios hay cierto nivel de *feedback*, (retroalimentación).

Estos tres modelos están ligados al concepto de “mercados multilaterales” (o multi-sided markets)⁷, en los que los ofertantes se dirigen a grandes grupos de potenciales clientes, pero esto ya existía en el mercado offline (por ejemplo, la televisión ha sido el medio por el cual los espectadores recibían publicidad, pero, en este caso, para acercarse

⁵ HADZHIEVA, E. (2016), “Tax challenges in the Digital Economy”. Policy department. Economic and scientific policy. ISBN:978-92-823-9475-5 Disponible en:

[https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/579002/IPOL_STU\(2016\)579002_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/579002/IPOL_STU(2016)579002_EN.pdf),

⁶ OCDE, (2018) “Resumen de los desafíos fiscales derivados de la digitalización: informe provisional 2018”. Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/beps/resumen-desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion-informe-provisional-2018.pdf>

⁷ OECD (2018), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on: BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en>

a ellos era necesario tener estudios y estadísticas previas, en la actualidad no es siempre necesario).

Muchas empresas multinacionales combinan estos modelos dependiendo del sector al que se quieran enfocar. Por ejemplo, Netflix, que no solo adquiere las licencias para la emisión de películas y series, sino que también invierte en producir su propio contenido.

La economía digital ha facilitado la creación de nuevas empresas que actúan como nexos entre mercados y usuarios a menor coste y con mayor alcance, para satisfacer la demanda global.

Entre otras, dos claves importantes de la economía digital son, según la OCDE, la facilidad de transportar los activos intangibles y la disminución de barreras de entrada.

Respecto a los inmovilizados intangibles (especialmente la Propiedad Intelectual -PI-), han supuesto una gran contribución a la creación de valor y al crecimiento de la economía digital ya que requieren grandes inversiones en investigación y desarrollo (I+D) al estar muy unidos a sistemas de software.

En cuanto a las barreras de entrada, el progreso tecnológico ha permitido crear nuevas formas de negocio eliminando barreras que en el medio físico suponían grandes obstáculos, y permitiendo que nuevas *startups* (empresas emergentes) y emprendedores puedan acceder a esos mercados. De esta forma “incluso las pequeñas y medianas empresas (PYMES) tienen ahora también la posibilidad de convertirse en «micromultinacionales» que operan y cuentan con efectivos de personal en varios países y continentes”⁸.

2.- Criptomonedas y “blockchain”

Todos estos avances siguen en constante cambio, dando lugar a nuevas expresiones como el “Internet de las Cosas”, que permite compartir todo tipo de datos a través de la “nube” para así acceder a ellos desde cualquier dispositivo y obtener la información al momento, o nuevas formas de pago independientes de las monedas de uso habitual, como son las criptomonedas (la más conocida, el “Bitcoin”). Algunas de estas criptomonedas sí están directamente relacionadas con el dinero corriente ya que se utilizan en determinados sectores (por ejemplo, el juego online) pero otras están fuera de

⁸ Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios, “Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital” Versión Preliminar, 2014, pág.18. Disponible en: <https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf>

cualquier control jurídico y se utilizan como métodos de pago para mantener la privacidad de las transacciones, lo que genera incertidumbre e inseguridad jurídica.

Un nuevo término está incidiendo de forma sustancial en las prácticas económico-jurídicas: el blockchain.

Haciendo referencia precisamente a las criptomonedas, éstas han supuesto una auténtica amenaza para el dinero convencional. Las criptomonedas se encuentran dentro del concepto de blockchain que significa, literalmente, cadena de bloques. El Banco Central Europeo define el blockchain como “dinero electrónico o digital no regulado, emitido y controlado por quienes lo crean y usado y aceptado por sus usuarios como unidad de pago para el intercambio de bienes y servicios dentro de una comunidad virtual específica”⁹. Este sistema preserva la privacidad en las transacciones mucho más que el que se basa en el dinero de curso legal, o corriente, por lo que se escapa del control jurídico con más facilidad.

Según CAMARGO y LÓPEZ-PEÑA, (2018, pág.39)¹⁰ hay países que han adoptado fuertes políticas restrictivas contra las operaciones con criptomonedas, como China, que prohibió el uso de criptomonedas para *crowdfundings*, así como el intercambio de Bitcoins. Otros países como Corea del Sur han contemplado la opción de un impuesto que grave las operaciones con criptomonedas, lo que implicaría su reconocimiento formal.

⁹ European Central Bank (2012), “Virtual Currency Schemes”, pág.13. Disponible en: <https://www.ecb.europa.eu/pub/pdf/other/virtualcurrencyschemes201210en.pdf>

¹⁰ CAMARGO, J.A y LÓPEZ-PEÑA, E.L, (2018). Criptomonedas, ¿paradigma moderno o discusión sin alcance práctico? Revista Principia Iuris, ISBN impreso: 0124-2067, ISSN en línea: 2463-2007, septiembre-diciembre 2018, Vol. II, No.31.

IV.- ¿QUÉ RETOS PLANTEA LA ECONOMÍA DIGITAL A LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS?

1.- Planteamiento general

Todo lo mencionado anteriormente plantea, a su vez, interrogantes a las Administraciones Públicas sobre cómo actuar frente a los retos que supone la economía digital. La OCDE ha sistematizado y explicado estos interrogantes¹¹:

- a) Identificación. Hay países que permiten a empresas sin un Establecimiento Permanente (EP) definido operar sin darse de alta en los registros correspondientes, porque ni las mismas Administraciones son capaces de conocer el volumen de actividad que realizan en su país, lo que supone un obstáculo para la recaudación tributaria efectiva. Tal y como afirma QUINTANA, (2019, pág.173)¹², esta ambigüedad ha hecho que algunos países hayan adoptado políticas fiscales más agresivas, incluyendo beneficios fiscales para empresas digitales que abandonen el Estado en el que residen y se establezcan en ellos, de tal manera que dejarían de tributar por el IS en el país de anterior residencia, además del beneficio de no tributar por las rentas obtenidas en el extranjero, agravando la situación general a costa de aprovecharla para su beneficio.
- b) Determinación de la magnitud y alcance de la actividad. Aun cuando se puedan determinar con mayor exactitud las actividades que realiza una empresa y el papel que tiene en el país, puede resultar complicado conocer el alcance de sus ingresos, y las Administraciones Públicas pueden encontrar barreras que les impidan acceder a la información de esa empresa.
- c) Recopilación y comprobación de datos. El intercambio de información puede ser muy útil siempre que se conozca la residencia fiscal de la empresa y que la Administración donde está dicha residencia facilite la información requerida,

¹¹ Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios (2014). Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital, pág.152.

¹² QUINTANA, E. (2019), Economía digital y fiscalidad: los impuestos sobre determinados servicios digitales. Nueva Fiscalidad, número 3, julio-septiembre 2019, ISSN: 1696-0173.

porque existe la posibilidad de que dicha Administración no quiera facilitar esa información, dificultando el trabajo de recopilar y comprobar datos.

- d) Identificación de clientes. Se supone que las empresas pueden localizar sin mayor problema el lugar de residencia de sus clientes, siempre y cuando estos no lo oculten cambiando las direcciones IP, -internet protocol- (las extensiones web que permiten conocer el lugar desde donde se accede y se utilizan métodos de pago electrónicos).

2.- La estrategia del Sándwich holandés como forma de elusión fiscal

Entre las numerosas estrategias de evasión de impuestos, una a destacar es la estrategia del Sándwich holandés, que evolucionó a un nuevo término llamado “Doble irlandés con sándwich holandés”¹³ muy utilizada por las multinacionales estadounidenses para trasladar los beneficios provenientes de países de la UE. Consiste en el establecimiento de una sociedad en Irlanda, otra en un paraíso fiscal y una tercera en Holanda. La empresa situada en el paraíso fiscal “controla” a la sociedad irlandesa, que recibe todo el beneficio generado en la UE (libre de impuestos) y entre ellas se producen traslados de dinero a través de la empresa en Holanda, ya que las leyes de Holanda permiten el traslado de dinero a territorios externos a la UE sin incurrir en retenciones fiscales holandesas.

V.- RESPUESTAS A LOS RETOS FISCALES PLANTEADOS

1.- Plan de acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS)

Debido a la cantidad de problemas y cuestiones que se plantean a nivel tributario, en 2013 los países de la OCDE y del G20 trabajaron conjuntamente en la creación del Plan de Acción BEPS¹⁴, un paquete de quince “acciones” o recomendaciones que tratan

¹³ The New York Times, (2012), Double Irish with a Dutch Sandwich. Disponible en: <https://archive.nytimes.com/www.nytimes.com/interactive/2012/04/28/business/Double-Irish-With-A-Dutch-Sandwich.html?ref=business>

¹⁴ OCDE iLibrary (2014), Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Disponible en: http://s01.s3c.es/imag/doc/2014-06-10/OCDE_Plandeaccion.pdf

de abordar la problemática de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS por sus siglas en inglés, -Base Erosion and Profit Shifting-). Está dirigido a garantizar que tanto los beneficios como la creación de valor son gravados allí donde se generan, manteniendo la competencia justa y un Mercado Único Digital estable. La idea inicial era que estas acciones fueran puestas en marcha a lo largo de 2014 y que concluyeran a finales de 2015. Actualmente, no hay acuerdos firmes entre Estados, que son necesarios para garantizar la estabilidad tributaria.

Los problemas que genera BEPS no son en sí derivados de prácticas ilegales, pero han supuesto importantes distorsiones en el funcionamiento del sistema impositivo, afectando tanto a países desarrollados como a países en vías de desarrollo, por lo que urge modernizar las normas tributarias internacionales.

1.1.- Paquete de acciones BEPS

Ante la situación descrita, la OCDE ha establecido las siguientes estrategias o “acciones”, (se mencionan todas, porque forman una estrategia conjunta, aunque más tarde se incidirá en las más relevantes a los efectos de este trabajo, la 1 y la 7):

Acción 1: Abordar los desafíos fiscales de la economía digital. Trata, a niveles generales, las diferentes prácticas fiscales que están adoptando las grandes empresas tanto en imposición directa como en imposición indirecta.

Acción 2: Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos. Analiza el concepto y las distintas clases de mecanismos híbridos. Para SÁNCHEZ y OBREGÓN, (2016, págs.19-24)¹⁵ son “aquellos mecanismos que explotan las diferencias derivadas del tratamiento tributario de una entidad o un instrumento bajo las leyes de dos o más jurisdicciones, con la finalidad de lograr una doble no imposición, aun incluyendo el diferimiento a largo plazo”. Es decir, empresas que en una jurisdicción son transparentes, pero en otras no, o simplemente, tienen diferente tratamiento tributario, creando asimetrías entre ellas.

Acción 3: Diseñar normas de transparencia fiscal internacional eficaces. Según la Fundación Impuestos y Competitividad, “la acción 3 plantea una serie de consideraciones

¹⁵ SÁNCHEZ, A. y OBREGÓN, S. Aplicación de la recomendación de BEPS: mecanismos híbridos. Revista Impuestos de Colombia, ISSN: 0120 5358, N°:196, julio-agosto/2016.

y recomendaciones relativas a los pilares fundamentales que deben conformar la normativa CFC¹⁶ (Compañías Foráneas Controladas) y que otorgarían a la misma una eficacia suficiente que permita combatir el traslado de beneficios y el diferimiento a largo plazo de los tributos; ello atendiendo al contexto internacional actual”¹⁷.

Acción 4: Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros. Según afirma la Fundación Impuestos y Competitividad¹⁸, las multinacionales utilizan las diferencias entre normativas de diferentes jurisdicciones para trasladar sus gastos a países de alta tributación y sus correlativos ingresos a países de baja tributación, de tal manera que, combinado esto con los mecanismos híbridos relacionados con la acción 3, consiguen deducir dichos gastos y declarar sus ingresos como exentos de tributación, motivando la erosión de la base imponible sin incurrir en ninguna ilegalidad. Para la OCDE la cuarta acción busca “desarrollar recomendaciones sobre las mejores prácticas en el diseño de normas para evitar la erosión de la base imponible a través de la utilización de deducciones por intereses, por ejemplo, mediante el uso de deuda entre entidades vinculadas y con terceros para lograr la deducción de intereses excesivos o para financiar la producción de ingresos exentos o diferidos y otros ingresos financieros que son económicamente equivalentes a los pagos de intereses”.

Acción 5: Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia. El aumento de prácticas perniciosas ha planteado grandes problemas a las Administraciones, requiriendo mejoras en el seguimiento de los

¹⁶ Las CFC o SEC -Sociedades Extranjeras controladas- son definidas por la OCDE dentro de esta acción como aquellas empresas registradas en una jurisdicción, pero controladas por los accionistas en otra, generalmente desde la jurisdicción de la empresa matriz.

¹⁷ Fundación Impuestos y Competitividad (2017), Plan De Acción BEPS Acción 3: diseñar normas de Transparencia Fiscal Internacional Eficaces. Disponible en: <http://www.fundacionic.com/wp-content/uploads/2017/04/ACCION-3-PWC.pdf>.

Las normas fundamentales a seguir para formular normas de Transparencia Fiscal Internacional (TFI) están detalladas en el ANEXO I.

¹⁸ Fundación Impuestos y Competitividad (2016), Acción 4: limitación de la erosión de la base imponible por vía de deducciones de intereses y otros gastos financieros. Disponible en: <http://www.fundacionic.com/wp-content/uploads/2016/09/ACCION-4-URIA-MENENDEZ-2.pdf>

diferentes regímenes fiscales que se aplican y, sobre todo, mejoras en la transparencia respecto a esos regímenes con carácter preferencial¹⁹, entendidos como aquellos que ofrecen ventajas fiscales a empresas por realizar determinadas actividades; y los *tax rulings*, que son acuerdos particulares entre empresas y administraciones que dificultan la transparencia fiscal (acuerdos fiscales previos).

Acción 6: Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales. Entre las numerosas prácticas de erosión de la base imponible, el abuso de convenios fiscales resulta preocupante, en particular, la llamada *treaty shopping* o “captación de convenios” que es el eje central de esta acción. La OCDE define el *treaty shopping* como “aquellas estrategias a través de las cuales una persona no residente de un Estado trata de obtener los beneficios que un convenio suscrito por dicho Estado concede a sus residentes, por ejemplo, constituyendo una sociedad pantalla (*letterbox company*) en dicho Estado”²⁰.

Acción 7: Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente (EP). Esta acción centra su atención alrededor de todo lo que abarca el concepto de establecimiento permanente. La definición de EP es un concepto fundamental en la creación de convenios para determinar si una empresa no residente debe tributar en otro Estado.

¹⁹ Fundación impuestos y Competitividad, (2017). Plan de acción BEPS - Acción 5: combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia. Disponible en: <http://www.fundacionic.com/wp-content/uploads/2017/03/Accion-5-Cuatrecasas.pdf>

Los regímenes fiscales preferenciales y los acuerdos con Administraciones tributarias o *tax rulings*, están detallados en el ANEXO I de este trabajo.

²⁰ Este tipo de sociedades se caracterizan por lo siguiente:

- Son sociedades ficticias sin ningún tipo de recurso material o intangible.
- Son temporales.
- Los socios y administradores se declaran insolventes para evitar obligaciones tributarias.

Para más detalles sobre las sociedades pantalla y la captación de convenios consultar: OCDE (2016), Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales, Acción 6 – Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Éditions OCDE, Paris. Disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264257085-es>

Acciones 8-10: Asegurar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor. Debido al incremento exponencial de las operaciones intragrupo, han surgido las normas de precios de transferencia en materia fiscal, cuya finalidad consiste en que dichas operaciones intragrupo se realicen en base a precios de mercado y no en precios pactados que produzcan asimetrías entre los beneficios atribuidos y la actividad económica que los origina, provocando problemas BEPS. La estrategia frente a los precios de transferencia se basa en la atribución de un valor fiscal a la contraprestación lo más cercano posible al que se hubiera dado, o se daría, en los casos en los que ambas partes estén en igualdad de condiciones, operando de la misma forma que lo harían dos o más entidades independientes²¹.

Acción 11: Evaluación y seguimiento de BEPS. Esta acción establece los métodos necesarios para recoger y analizar datos en el marco de efectos económicos y fiscales de evasión de impuestos. Se trata de “una acción de contenido estadístico, económico y social, que, por una parte, resalta los efectos perniciosos que las prácticas BEPS extendidas en los grupos multinacionales tienen para la economía global y para la sociedad y, por otro, propone una serie de indicadores para detectar posibles prácticas BEPS”²² pero no profundiza en medidas contra BEPS ni propone soluciones firmes a estos problemas.

Acción 12: Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva. Siguiendo en la misma línea que la acción 11, la acción 12 profundiza en la importancia de acceder de forma rápida y efectiva a aquellos informes que muestren indicios del uso de estrategias de planificación fiscal agresiva de una forma más detallada que en una declaración de impuestos común, mediante normas de declaración obligatoria, motivando a las empresas a colaborar ofreciendo incentivos como reducciones en los pagos o en las sanciones por declaración voluntaria en caso de

²¹ Ver ANEXO.

²² Fundación Impuestos y Competitividad, (2017). Plan de acción BEPS: Acción 11, Evaluación y Seguimiento de BEPS. Disponible en: <http://www.fundacionic.com/wp-content/uploads/2017/05/ACCION-11-GARRIGUES.pdf>

incumplimiento, consultas para conocer con seguridad los mecanismos de aplicación fiscal, etc²³.

Acción 13: Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia. Hay casos en que las empresas multinacionales establecen sus propios precios al margen del mercado, con mayores o menores márgenes de beneficio según convenga, para posteriormente trasladar esos beneficios o pérdidas a otras sociedades del grupo. Los precios de transferencia son la solución aportada por la OCDE para establecer que el valor de los bienes y servicios entre las partes vinculadas sea a valor de mercado al igual que lo hacen las relaciones entre empresas que son independientes entre sí²⁴.

Acción 14: Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias. Las medidas planteadas por la OCDE en su Plan de acción tratan de combatir los problemas de erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, pero no deben huir de las consecuencias que, con seguridad, van a surgir. La finalidad de la acción 14 de este informe es “desarrollar soluciones para luchar contra los obstáculos que impiden que los países resuelvan las controversias relacionadas con los convenios mediante los procedimientos amistosos [...]”²⁵.

Acción 15: Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales. El objetivo de la última acción del proyecto BEPS “radica en agilizar

²³ OCDE, (2016). Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva, Acción 12 - Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Éditions OCDE, Paris.

Disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264267367-es>

²⁴ FERNÁNDEZ DE LA CIGOÑA FRAGA, J.R. Editorial el Mar, (2018). ¿Qué son los precios de transferencia y por qué los vigila la Agencia Tributaria? Disponible en Centro de Estudios Financieros, (CEF): <https://www.fiscal-impuestos.com/precios-transferencia-vigila-agencia-tributaria.html>

²⁵ OCDE, (2016). Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias, Acción 14 – Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Éditions OCDE, Paris. Disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264258266-es>

y simplificar la implementación de las medidas BEPS previstas en los convenios”²⁶, en este caso en los convenios tributarios, aportando seguridad jurídica. En vez de reestructurar los convenios bilaterales, se ha estudiado la opción de que los gobiernos adopten convenios multilaterales para resolver discrepancias, modificando los convenios bilaterales existentes sin eliminarlos para que resuelvan las cuestiones que los convenios multilaterales no contemplan y manteniendo el objetivo inicial de evitar la doble imposición a la vez que evitan la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.²⁷

Tal y como se ha dicho con anterioridad, de todo el paquete de recomendaciones, las más importantes desde el punto de vista de su relación con este trabajo serían la primera y la séptima acción, que tratan los desafíos fiscales que plantea la economía digital y la problemática del establecimiento permanente, respectivamente.

1.2.- En especial, las acciones 1 y 7

Acción 1: Abordar los desafíos fiscales de la economía digital

La primera iniciativa tiene un carácter muy general. Trata de establecer el escenario en el que se están produciendo, y se van a producir, los cambios; y donde están surgiendo, y van a surgir, los consiguientes retos. Tal y como expresó la OCDE, se trata de “identificar las principales dificultades que plantea la economía digital de cara a la aplicación de las actuales normas fiscales internacionales y concebir medidas exhaustivas para hacer frente a dichas dificultades, adoptando a tal fin una visión panorámica y considerando tanto la imposición directa como la indirecta”²⁸. Estas medidas se desarrollan en profundidad en las demás acciones.

²⁶ OCDE, (2018) Resumen de los desafíos fiscales derivados de la digitalización: informe provisional 2018, pág.52. Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/beps/resumen-desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion-informe-provisional-2018.pdf>

²⁷ Fundación Impuestos y competitividad, (2017). Plan de acción BEPS - acción 15: desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios bilaterales. Disponible en: <http://www.fundacionic.com/wp-content/uploads/2017/04/ACCION-15-DELOITTE.pdf>

El Convenio Multilateral contempla principalmente cuatro acciones del Proyecto BEPS (ver ANEXO I, tabla 1).

²⁸ OCDE, (2014). Public Discussion Draft. BEPS Action 1: address the tax challenges of the digital economy. Disponible en: <https://www.oecd.org/ctp/tax-challenges-digital-economy-discussion-draft-march-2014.pdf>

Se centra en los problemas que, a nivel general, causa la economía digital ante la creciente preocupación ante las prácticas fiscales que están adoptando las grandes empresas, aunque es difícil establecer un radio de acción, ya que ha llegado un punto en el que el ámbito digital se ha mimetizado con la economía tradicional. Está, además, en constante evolución, lo que implica la necesidad de anticiparse y establecer predicciones de futuro sobre su posible impacto a nivel tributario. Se pone de manifiesto, una vez más, que los modelos de negocio que generan tienen grandes impactos a nivel fiscal. Son, fundamentalmente:

- a) la movilidad de los intangibles,
- b) la deslocalización de los usuarios,
- c) el tratamiento masivo de datos,
- d) los negocios multilaterales,
- e) la proliferación de monopolios u oligopolios debida a la falta de barreras de entrada, que permite nuevas formas de negocio antes inimaginables, todo ello gracias a la era digital.

Este primer informe señala que los principales desafíos que plantea la economía digital en materia de imposición directa son:

- a) Existencia de nexo. Para atribuir la potestad tributaria es necesario un nexo con la empresa digital. Hay que avanzar en la definición, y posterior tipificación normativa del establecimiento permanente digital. En palabras de QUINTANA, (2019, pág. 162), “la presencia virtual o digital significativa en una jurisdicción, medida en número de usuarios consumidores, ingresos obtenidos o contratos celebrados, no constituye en la actualidad un nexo suficiente para ser considerada como manifestación de una presencia fiscal imponible, en ausencia de un concepto de EP virtual o digital”.
- b) Tratamiento fiscal de los datos. Los avances tecnológicos han permitido que las empresas puedan manejar grandes cantidades de datos a mayor velocidad en menor tiempo. Esto es una ventaja competitiva, pero a su vez un problema para valorar la creación de valor que tiene lugar a partir de la información digital que se genera mediante las operaciones digitales con bienes y servicios.

- c) Calificación de las rentas. Debido a la existencia de nuevos productos y prestaciones de servicios digitales, las Administraciones tienen cierta dificultad para calificar los pagos relacionados con estos. En especial, con aquellas prestaciones de servicios a través de la nube (el término “nube” hace referencia a la flexibilidad y versatilidad para operar, y también, para pagar, dificultando su calificación).

Estos desafíos, a su vez, generan incertidumbre en cuanto a los impuestos indirectos, en especial en los regímenes del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)²⁹ ya que, al no conocer de manera efectiva el lugar de residencia del pagador, no hay un control que garantice la recaudación efectiva del IVA en el lugar de consumo. El mismo informe expone que el IVA presenta tres principales problemas:

El primer problema es que el IVA no tiene el mismo tipo de gravamen en todos los países.

El segundo es que las versiones digitales de bienes físicos, pese a ser el mismo producto con diferente presentación, no tributan igual.

El tercer problema está muy relacionado con el primero, son las ventajas que obtienen ciertos proveedores por la venta de bienes digitales, aprovechándose de las diferencias de gravamen del IVA.

En relación con el planteamiento general al que se refiere la acción 1, y teniendo en cuenta los requerimientos básicos y estructurales de cualquier sistema tributario, más allá de las cuestiones concretas que cada tributo pueda plantear, la Conferencia de Ottawa estableció unas Condiciones Tributarias Marco (CTM de Ottawa). En octubre de 1998 tuvo lugar una conferencia en Ottawa, llamada *Un mundo sin fronteras, identificación del potencial del comercio electrónico*, que dio lugar a las Condiciones Tributarias Marco. De acuerdo con dichas CTM, “los principios de tributación aplicados al comercio

²⁹ El IVA es un impuesto indirecto y multifásico. Es indirecto porque grava el consumo y multifásico porque grava la totalidad de las fases de producción y entrega de bienes y servicios.

convencional debían ser los mismos también para el comercio electrónico en los aspectos de neutralidad, eficiencia, seguridad jurídica, efectividad y flexibilidad”³⁰.

Acción 7: Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente (EP)

La acción 7 centra su atención alrededor de todo lo que abarca el concepto de establecimiento permanente. La definición de establecimiento permanente es un concepto fundamental en la creación de convenios para determinar si una empresa no residente debe tributar en otro Estado.

El concepto de establecimiento permanente, en sentido “clásico”, se encuentra en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, en su artículo 13.1.a): “Se entenderá que una persona física o entidad opera mediante establecimiento permanente en territorio español cuando por cualquier título disponga en éste, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda

³⁰ Organización para la Cooperación y el desarrollo Económicos (2002). Resumen. Tributación fiscal y comercio electrónico. Implantación del marco tributario de la conferencia de Ottawa. Disponible en: <https://studylib.es/doc/5891003/taxation-and-electronic-commerce>

Se explican de la siguiente forma:

- a) Neutralidad. La tributación fiscal debe ser, en la medida de lo posible, neutral y equitativa tanto en el ámbito electrónico como en el ámbito convencional, evitando los casos de doble imposición o, incluso, doble no imposición, teniendo en cuenta también las especificaciones de cada caso concreto.
- b) Eficiencia. Es necesario reducir los costes por cumplimiento por parte de las empresas y reducir los gastos administrativos que conlleva el control por parte de las Administraciones. Se trata de que, con los recursos existentes, se mejore el sistema de recaudación de impuestos.
- c) Seguridad jurídica y simplicidad. El legislador debe intentar que las normas sean lo más claras posible para que los sujetos pasivos puedan conocer su situación, facilitando su cumplimiento y su consulta a través de los medios electrónicos.
- d) Efectividad y justicia. Es fundamental una aplicación correcta y justa de las normas tributarias en el momento adecuado.
- e) Flexibilidad. Las normas tributarias deben adaptarse a los nuevos avances en tecnología y comercio sin perder su importancia y teniendo en cuenta las perspectivas de futuro que puedan surgir.

o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes [...]”.

Como se puede ver, el concepto es muy dependiente de la localización física de bienes, personas o instalaciones en España, y deja fuera los casos en los que la presencia permanente en España, gracias a los sistemas tecnológicos actuales, es real desde el punto de vista económico o jurídico, pero no necesita de la mencionada localización física.

Como se ha dicho anteriormente, los nuevos avances han permitido acceder a nuevas formas de mercado e innovación creando nuevas formas de bienestar, pero la expansión de la economía digital lleva consigo grandes retos a nivel fiscal. Las normas actuales no se ajustan a estos nuevos modelos de negocio y las multinacionales aprovechan los conflictos tributarios entre países para trasladar parte de sus beneficios a otros lugares de escasa o nula tributación. Los impuestos que plantean los problemas más destacados en relación con estas cuestiones son los que gravan la renta, tanto de personas físicas como de entidades, y los que gravan el consumo³¹.

Tradicionalmente, las empresas han sido de carácter físico y fáciles de localizar, pero existen muchas empresas sin ningún tipo de forma física que no disponen de elementos que se ajusten a la actual definición de establecimiento permanente, lo que les da más libertad para operar al margen de las normas tributarias. La liberación digital ha permitido realizar operaciones que en el pasado requerían de presencia y medios físicos, aunque, por supuesto, existen muchas actividades tradicionales que sí requieren de esa presencia física por lo que sí se ajustan aún a los presupuestos de gravamen establecidos.

La OCDE, “admitió que el concepto de EP no sólo se refería a una presencia física significativa en un determinado país, sino también a situaciones en las que el no residente realiza una actividad en el país en cuestión a través de un agente dependiente”³². Pero en

³¹ Los impuestos sobre la renta se devengan en el lugar de radicación de los ingresos, en el lugar en que estos se obtienen, generalmente atendiendo a la residencia del emisor del bien o servicio/perceptor de la renta en concepto de contraprestación, o a la localización de su establecimiento permanente, mientras que los impuestos sobre el consumo se devengan en el lugar de destino, es decir, el país importador.

³² Proyecto OCDE/G20, (OECD), de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios (2014), pág: 140.

la actualidad para muchas empresas ya no es necesario un agente dependiente o una filial física, e incluso son los mismos clientes los que mediante las TIC pueden establecer relación directa con los proveedores, sin intermediarios³³.

En 2018, la Comisión Europea lanzó una Recomendación concreta referida a este problema, denominada “Recomendación de la comisión de 21-3-2018 relativa a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa” en la que muestra especial interés en hacer una revisión exhaustiva sobre la definición actual de EP³⁴ para evitar, entre otros problemas, los casos de doble imposición entendidos como “el hecho de que una misma renta esté sujeta a dos o más tributos que sean similares”³⁵.

Esta Recomendación insta a incluir dentro del EP un nuevo concepto llamado “presencia digital significativa” que tenga en cuenta las actividades que se realizan total o parcialmente en otras jurisdicciones mediante el seguimiento de la dirección de IP u otros métodos de geolocalización, así como los beneficios que éstas generan mediante el análisis de sus actividades económicas más significativas a través de una interfaz digital.

³³ Sobre algunas de las formas de eludir la necesidad de establecimiento permanente, V. OCDE (2016), Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente, Acción 7 – Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Éditions OCDE, París.

Disponible en:

<https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264257757-es.pdf?expires=1585158390&id=id&accname=guest&checksum=2A2981719CCDB8F7DAD496712D957C71>

³⁴ Comisión Europea (2018), Recomendación de la Comisión de 21.3.2018 relativa a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa. Disponible en:

<https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/3/2018/ES/C-2018-1650-F1-ES-MAIN-PART-1.PDF>

³⁵ Sobre esta cuestión, se puede consultar el trabajo Doble imposición, (2019), Wolters Kluwer. Disponible en:

https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAUMjE0sjtLUouLM_DxbIwMDCwNzAwuQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoAMXVDTDUAAAA=WKE

VI.- LA SOLUCIÓN A CORTO PLAZO: UN IMPUESTO COMÚN DE CARÁCTER PROVISIONAL.

1.- Planteamiento general.

Numerosos organismos gubernamentales están de acuerdo en que la solución factible sería la que proporciona la OCDE, una solución global que establezca principios claros sobre el EP, la asignación de beneficios y la base imponible relacionada con el IS. Así, los ciudadanos verían mayor justicia social en el sentido de que las grandes empresas pagarían impuestos por sus actividades digitales y las Administraciones públicas verían un aumento de sus ingresos en las arcas públicas, gravando una riqueza que ahora se les escapa. Además, la tributación se adecuaría, de forma real y objetiva, a la riqueza. Pero hasta que los Estados no alcancen un acuerdo común de cumplimiento y cooperación, queda lejos el logro de estos objetivos. Por ello, el Consejo de la Unión Europea propuso una Directiva del Consejo en la cual analiza las principales causas que han dado lugar a esta situación de descoordinación, por ejemplo, que las actuales normas relativas al Impuesto sobre Sociedades ya no se adaptan a los tiempos actuales, ya que solo hacen referencia a empresas con presencia física, o que hay una gran descoordinación entre los Estados de la UE ante esa falta de acuerdo común, lo que desestabiliza el concepto de Mercado Único de la UE³⁶.

Esta Directiva pone de manifiesto la idea de un impuesto de carácter provisional sobre servicios digitales, “[...] que grave los ingresos brutos de una empresa derivados de la prestación de determinados servicios digitales en los que la creación de valor por parte del usuario constituye un elemento central, y en los que sólo las empresas cuyos ingresos se sitúen por encima de dos umbrales se considerarán sujetos pasivos obligados al pago del impuesto”³⁷. La opinión del Consejo es que una ventaja sería la satisfacción de los ciudadanos al ver un mínimo de justicia social por aplicar un nuevo impuesto a las

³⁶ Comisión Europea, 2018, Propuesta de Directiva del Consejo de 21.3.2018, relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales. Disponible en:

<https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2018:0148:FIN:ES:PDF>

³⁷ La idea de este impuesto era muy primaria, se desarrolla mejor en el Anteproyecto y Proyecto de Ley.

grandes empresas³⁸. La finalidad de este impuesto “provisional” es proteger el Mercado Único, evitar el deterioro de la base imponible, evitando que se quede meramente en el ámbito físico y mantener una competencia justa. Pero, a su vez, esta propuesta ha tenido numerosas críticas ya que genera dudas de carácter jurídico y económico, además de vulnerar los principios de neutralidad del mercado común.

1.2-La Tasa Google y el Canon AEDE

Antes de entrar en profundidad en el impuesto, es importante aclarar que la Tasa Google, en sus inicios, no se refería únicamente a un impuesto sobre servicios digitales, sino que hacía referencia a dos conceptos: el Canon AEDE, que según DÍAZ-NOCI (2015, págs.161-164)³⁹ fue la solución que la Asociación de Editores de Diarios Españoles -AEDE- buscó a través de la Reforma de la ley de Propiedad Intelectual de 2014, consistente en el pago de un canon o impuesto por parte de portales web de noticias como Google News a los autores de noticias o artículos por enlazar dicho contenido a sus portales; y a la existencia de una “tasa digital” con las características comentadas anteriormente por la Comisión Europea, que grave las actividades digitales que generan valor a las grandes empresas.

2.- La situación en España: el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales

España se sumó a la iniciativa de la Unión Europea de implantar un impuesto que gravara determinadas operaciones digitales de grandes empresas junto con Francia e Italia. De esta manera, en octubre de 2018 se publicó el anteproyecto de ley y

³⁸ Este impuesto excluye totalmente a las PYMES de su ámbito de aplicación.

³⁹ DÍAZ-NOCI, J. (2015), Europa no sabe cómo hacer pagar a Google: el canon AEDE y otras iniciativas en el continente. Anuario ThinkEPI, V. 9. Disponible en:

<https://recyt.fecyt.es/index.php/ThinkEPI/article/view/thinkepi.2015.38>

El autor se refiere, concretamente, a la Ley 21/2014, de 4 de noviembre, por la que se modifica el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, y la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil. Art 25. Afirma que, al ser aprobada la propuesta, Google News cerró su portal web en España y la propuesta del canon finalmente no fue aprobada como disposición en vigor.

posteriormente, en enero de 2019, el proyecto de ley, documento que apenas muestra diferencias con el anteproyecto.

Analizando el proyecto de ley⁴⁰, se pueden apreciar, en la Exposición de Motivos, algunos puntos que coinciden con lo anteriormente comentado. Menciona de nuevo que el IS actual no controla las operaciones que se realizan fuera del ámbito físico, por lo que determinados ingresos generados por grandes empresas en España se escapan del marco fiscal actual y son trasladados a lugares de escasa o nula tributación. El Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales constituye la medida unilateral de España que “se anticipa a la conclusión de las discusiones relativas al mismo en el seno de la Unión Europea” y es de carácter transitorio, a la espera de una medida armonizadora para toda la UE. Además, recalca que este tributo no trata de gravar beneficios, sino la creación de valor generada por las operaciones que realizan, es decir, el uso de datos de usuarios que participan en Internet, así como sus interacciones en él.

Constituye el objeto de este impuesto la prestación de determinados servicios digitales. Es de carácter indirecto, por lo que no grava la percepción de renta por el prestador y no entra en conflicto con otros impuestos que gravan la renta.

El impuesto contempla únicamente las siguientes prestaciones de servicios dentro de su ámbito de aplicación:

- a) Servicios de publicidad en línea. Entendidos como la publicidad dirigida a los usuarios que acceden a diferentes sitios web.
- b) Servicios de intermediación en línea. Aquellas interfaces digitales que permiten conectar con otros usuarios ya sea para comunicarse o para la prestación de bienes o servicios⁴¹.

⁴⁰ Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, 25 de enero de 2019. Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso, Serie A: Proyectos de Ley, 1-1, de 28 de febrero de 2020, (121/1).

⁴¹ Se consideran interfaces digitales las páginas web y aplicaciones a las que pueden acceder los usuarios que permitan la comunicación digital.

- c) Servicios de transmisión de datos. La transmisión, mediante venta o cesión, de datos de usuarios generados por las actividades de estos en distintas interfaces digitales.

Quedan fuera del ámbito de aplicación del impuesto (supuestos de no sujeción) las actividades minoristas de comercio electrónico, así como la venta de bienes y servicios en línea a través del sitio web del proveedor, en las que no actúa de intermediario; entregas de bienes o prestaciones de servicios entre usuarios a través de un servicio en línea (por ejemplo, Wallapop o Vinted)⁴²; aquellas interfaces digitales cuya única finalidad sea poner a disposición de los usuarios determinados servicios de comunicación o servicios de pago; las prestaciones de servicios financieros y de transmisión de datos controlados por entidades financieras reguladas; y prestaciones de servicios entre empresas de un mismo grupo con participación del cien por cien.

En el artículo 5 del proyecto de ley se regula el hecho imponible: “Estarán sujetas al impuesto las prestaciones de los servicios digitales realizadas en el territorio de aplicación del mismo efectuadas por los contribuyentes de este impuesto”.

El artículo 7 establece que “las prestaciones de servicios digitales se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto cuando algún usuario esté situado en ese ámbito territorial, con independencia de que el usuario haya satisfecho alguna contraprestación que contribuya a la generación de los ingresos derivados del servicio”. En este caso, el lugar de imposición será España siempre que al menos alguna de las partes se encuentre en el país⁴³.

En su apartado 2 especifica los casos en los que los usuarios se encuentran dentro del ámbito territorial del impuesto:

⁴² Wallapop es conocida como una aplicación para la venta de bienes de segunda mano de todo tipo y Vinted es una aplicación para la venta de ropa y complementos de segunda mano.

⁴³ Como aclaración, en su apartado 4 aparece una presunción *iuris tantum*, referida a que el lugar en el que se encuentre el dispositivo que utilice el usuario para la adquisición de bienes y servicios digitales viene determinado por la dirección IP, “salvo que pueda concluirse que dicho lugar es otro diferente mediante la utilización de otros medios de prueba admisibles en derecho, en particular, la utilización de otros instrumentos de geolocalización”.

- a) Para los servicios de publicidad en línea, aquellos casos en los que aparezca publicidad en el dispositivo, y que éste se encuentre dentro del ámbito territorial.
- b) Para los servicios de intermediación de línea, cuando el acuerdo de la entrega de bienes o prestación de servicios se haga a través de una interfaz digital en un dispositivo que se encuentre en ese momento en el ámbito de aplicación del impuesto. No se tendrá en cuenta el lugar donde se produce la entrega de bienes o la prestación de servicios.
- c) En el caso de los servicios de transmisión de datos, cuando los datos hayan sido transmitidos a través de una interfaz digital con un dispositivo que en ese momento se encuentre dentro del territorio de aplicación.

Como se puede apreciar, lo relevante es que el dispositivo mediante el que se realiza la operación gravada se encuentre en el territorio de aplicación del impuesto.

Con respecto al aspecto temporal, el artículo 9 explica que “el impuesto se devengará cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas” y el período de liquidación será trimestral (natural), es decir, aunque se declare e ingrese trimestralmente, ya se conoce el importe de cada operación en el momento del devengo.

Son contribuyentes de este impuesto, de acuerdo con lo que dispone el artículo 8, las personas jurídicas y entidades a las que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria⁴⁴, que superen los siguientes dos umbrales:

- a) Que su importe de cifra de negocios supere los 750 millones de euros en el año natural.
- b) Que el importe total de sus ingresos derivados de sus actividades digitales una vez aplicadas las deducciones pertinentes (en España), supere los 3 millones de euros.

El tipo impositivo será del tres por ciento y la base imponible se determina por el método de estimación directa, teniendo en cuenta, en su caso, la posible aplicación del método de estimación indirecta. La base imponible de este impuesto está compuesta por los ingresos recibidos por el sujeto pasivo dentro del territorio de aplicación, una vez deducidos otros impuestos como el IVA o equivalentes.

⁴⁴ Art. 35.4 de la LGT: “[...] las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición”.

Para el cálculo de la base imponible, habrá que tener en cuenta las siguientes situaciones, dependiendo del tipo de servicio:

- a) Para los servicios de publicidad en línea, se tendrá en cuenta la proporción de los ingresos obtenidos correspondientes al número de veces en las que esa publicidad ha aparecido en los dispositivos que se encuentren dentro del ámbito de aplicación del impuesto.
- b) En el caso de los servicios de intermediación de línea en los que haya prestaciones de bienes o servicios, la tasa impositiva se aplicará a la proporción de ingresos obtenidos por aquellos usuarios que se encuentren dentro del ámbito de aplicación del impuesto.

Para el resto de servicios de intermediación la parte correspondiente será calculada a partir de los ingresos totales obtenidos.

- c) Para los servicios de transmisión de datos se tendrá en cuenta, de los ingresos totales, la parte obtenida de los usuarios situados en el territorio de aplicación.

3.- Otras cuestiones. Impacto de la eventual introducción del Impuesto y situación comparada.

3.1.- ¿Qué impacto podría suponer la aplicación de este impuesto en la economía española?

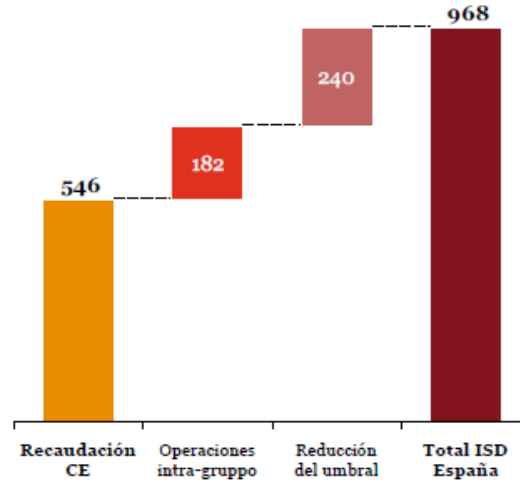
Puesto que el Gobierno de España tiene especial interés en implementar el impuesto, es necesario conocer las consecuencias que supondría su puesta en marcha, siendo la más obvia, que los sujetos pasivos experimentarían una gran disminución de sus beneficios lo que sin ninguna duda repercutirán en los consumidores o beneficiarios de sus servicios vía precios.

En 2019, la empresa AMETIC *et al*⁴⁵ analizó el impacto que generaría este tributo en la economía española, teniendo en cuenta, en primer lugar, una diferencia fundamental con la propuesta de la Comisión Europea, y es que España sí quiere incluir en el ámbito de aplicación del impuesto las operaciones intragrupo por lo que la recaudación por parte de la Administración sería mayor, además de la reducción del umbral mínimo de facturación, contemplado por la Comisión en 5 millones de euros mientras que España

⁴⁵ AMETIC *et al*, (2019). Impacto de un impuesto sobre los servicios digitales en la economía española. Informe final. Disponible en: https://ametic.es/sites/default/files/pwc_idsd_final_09012019_es.pdf

contempla los 3 millones de euros, aumentando así el número de empresas contribuyentes.

Gráfica 1: recaudación por el IDSD en España (millones de euros)



Fuente: AMETIC (2019)

Por otro lado, el mismo documento hace una previsión sobre los efectos a corto plazo y largo plazo.

Efectos a corto plazo del IDSD en España

El informe afirma que los efectos más inmediatos en nuestra economía serán “el incremento en los costes y una disminución en las actividades de las empresas digitales, que impactará en el PIB y empleo”. El aumento de los costes conllevará un aumento de los precios y, por ende, disminución de la demanda por parte de los consumidores.

Además de todo lo mencionado, SANTACRUZ, (2018, pág. 6)⁴⁶ habla de que se da por hecho la existencia de todos los mecanismos necesarios para garantizar su implementación y control, cuando ni los países más desarrollados en materia fiscal los poseen.

⁴⁶ SANTACRUZ, J. (2018), Impacto económico del impuesto digital en España. Un estudio a partir del Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales en España. 18 de diciembre 2018. ISBN: 978-1-911562-26-9. Disponible en: <https://civismo.org/es/impacto-economico-del-impuesto-digital-en-espana/>

Efectos a largo plazo del IDSD en España

Se contempla que, a largo plazo, el IDSD tendrá notables efectos negativos en la economía, perjudicando a aquellas empresas que utilicen plataformas digitales como medio principal para vender sus productos, entre ellas las PYMES, perjudicando el negocio digital, ralentizando la digitalización de la economía y su crecimiento. Al final se demuestra que, al margen de que se trata de un impuesto para grandes empresas, el usuario final será notablemente perjudicado por el tributo.

Las expectativas del Gobierno español eran recaudar para finales de 2020 unos 968 millones de euros, pero, debido a la actual pandemia mundial y las amenazas de Estados Unidos con subidas de los aranceles, se están buscando mecanismos de negociación para llegar a un acuerdo sin renunciar a la aplicación del impuesto⁴⁷.

3.2.- Países que adoptaron con anterioridad un impuesto similar

Durante los últimos tres años, algunos países de dentro y fuera de Europa han propuesto o adoptado sus propios modelos de impuestos digitales. En el caso de Europa, países como Italia o Francia, entre otros, han sugerido medidas similares a la propuesta de la Comisión Europea.

Italia

Teniendo en cuenta las palabras del economista BUNN, (2018)⁴⁸, en 2017 Italia ya contempló la posibilidad de un impuesto de un tres por ciento sobre aquellas empresas que superara las tres mil operaciones digitales solo en Italia. Actualmente, forma parte del borrador de presupuestos anuales de Italia y parece que el gobierno está de acuerdo en su implementación.

⁴⁷ El País, (2020). España, Francia, Italia y el Reino Unido ofrecen a EE UU suavizar la “Tasa Google”. Disponible en: <https://elpais.com/economia/2020-06-26/espana-francia-italia-y-el-reino-unido-ofrecen-a-ee-uu-suavizar-la-tasa-google.html>

⁴⁸ BUNN, D. (2018) A wave of tax digitalization. Disponible en: https://taxfoundation.org/digital-taxation-wave/?utm_source=Global+Tax+Reform&utm_campaign=2636a71036-EMAIL_CAMPAIGN_2018_11_14_09_59&utm_medium=email&utm_term=0_6c6b782bd7-2636a71036-429308489&mc_cid=2636a71036&mc_eid=3271fdd500

Reino Unido

Pese a que Reino Unido ya no forma parte de la UE, en su momento también formó parte de los países europeos dispuestos a buscar soluciones provisionales para sus operaciones digitales. BUNN comenta que la propuesta de Reino Unido era de un impuesto del dos por ciento para empresas con beneficios superiores a los 500 millones de libras -550 millones de euros, aproximadamente- permitiendo que aquellas empresas con pérdidas netas o poco margen de beneficio queden exentas del pago del tributo.

Además, otros países externos a la UE como Corea del Sur, India o Israel fueron pioneros en la idea de someter a tributación las operaciones digitales, aunque con ligeras diferencias.

Corea del Sur

Según el mismo autor, en el caso del país surcoreano, modificó su ley de IVA para incluir los conceptos de venta de bienes y servicios de video, audio, videojuegos y software por parte de empresas extranjeras con un tipo impositivo del diez por ciento.

Israel

En 2016, Israel incluyó la definición de “presencia digital significativa” en aquellos impuestos relacionados con operaciones digitales por parte de empresas extranjeras con los usuarios israelíes.

VII.- DIFICULTADES EN LA APLICACIÓN DEL IMPUESTO

La idea de un impuesto que grave las actividades digitales de grandes empresas desde un punto de vista tan abstracto como la creación de valor, no habría sido bien recibida en muchos países como Holanda e Irlanda que han mostrado su clara oposición debido, entre otras cosas, a la falta de claridad y dudas que genera este tributo.

Pese a que hay países como España y Francia que están de acuerdo en que su puesta en marcha puede ser beneficiosa para las Administraciones y un paso más en la cooperación para la resolución de los problemas BEPS, Estados Unidos no hace más que dificultar su aplicación alegando que, al final, las empresas más perjudicadas serían las norteamericanas. El Gobierno de Donald Trump amenaza con subidas desorbitadas de los aranceles si continúan con las negociaciones para su aplicación.

En el caso de España, no solo las amenazas de Trump suponen un problema. Economistas como LACALLE hablan de que la recaudación estimada por el Gobierno no sería lo suficientemente significativa para reducir el déficit, que no hace más que aumentar. Explica que “el problema de España es que cuando crece la economía se disparan los gastos y cuando entramos en crisis se suben los impuestos «porque no recaudamos lo suficiente». Con ello destruyen bases imponibles, potencial de empleo e inversión y cercenan el desarrollo empresarial [...]”⁴⁹. Además, LACALLE hace hincapié en que, si las amenazas de Estados Unidos se hicieran realidad, la subida de aranceles afectaría a las empresas exportadoras, no a la Administración, afectando al crecimiento de la economía, resultando en un impuesto que afectaría, finalmente, a los ciudadanos.

Por otro lado, aún existen muchas dudas sobre cómo la Administración sería capaz de controlar aspectos tan técnicos en un mundo tan amplio como el digital, manteniendo el principio de seguridad jurídica.

VIII.- CONCLUSIONES

Como se puede apreciar, el mundo digital avanza cada vez más rápido, teniendo un papel fundamental en todos los sectores de la economía, modernizando los procesos de producción y ofreciendo nuevos canales de oferta y demanda.

La UE reconoce que los avances tecnológicos son fundamentales para la creación de nuevos puestos de trabajo, adquirir nuevas ventajas competitivas e innovar, siendo incluso un punto clave para afrontar los retos que plantea la actual pandemia mundial⁵⁰. Pero todo esto ha tenido consecuencias a nivel gubernamental y tributario, demostrando que las leyes no se han adaptado al mundo digital y, de esto, se han aprovechado las grandes empresas multinacionales, utilizando los vacíos legales para su beneficio. La brecha entre las leyes tributarias y la digitalización ha agravado aún más los casos de

⁴⁹ LACALLE, D. (2020), El despropósito de la tasa Google, otro impuesto a la clase media. Disponible en: <https://www.dlacalle.com/el-desproposito-de-la-tasa-google-otro-impuesto-a-la-clase-media/>

⁵⁰ Consejo de Europa. Conclusiones del Consejo sobre la configuración del futuro digital de Europa. Documento 2020/C 2021/01. Diario Oficial de la Unión Europea número IV de 16 de junio de 2020. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=DOUE-Y-2020-70055>

evasión fiscal, hasta el punto en que urge que todos los países lleguen a un acuerdo en común que ponga freno a estas prácticas. Las recomendaciones o “acciones” contra los problemas BEPS creadas por la OCDE parecen ser la opción más viable y justa para afrontar el problema, pero en la actualidad continúan los debates para su aplicación.

Ante la falta de acuerdo, algunos países de manera unilateral consideran que la aplicación de un impuesto a las grandes empresas por sus operaciones digitales puede ser un comienzo para acotar el problema.

En mi opinión, España, al igual que muchos otros, busca maneras de recaudar más impuestos creyendo que esa es la solución más efectiva para reducir su deuda, a la vez que hacen “justicia social”, puesto que es un impuesto que afecta, *a priori*, a los más ricos. Una vez más, se quiere reforzar la idea de que, aquellos con más poder económico deben pagar más, cuando se ha demostrado a lo largo del tiempo que una economía no soluciona sus problemas a base de más y más impuestos.

Como se ha dicho anteriormente, el factor técnico también es un inconveniente. En el caso de que el tributo se aprobara, ¿hasta qué punto la Administración será capaz de controlar que la recaudación sea efectiva?, ¿hasta dónde llega la capacidad de la Administración para comprender los tecnicismos que supone la creación de valor a través de medios digitales?, ¿hasta cuándo durarán las negociaciones para un acuerdo en común?

IX.- ANEXO. ACCIONES BEPS

Acción 3: Diseñar normas de transparencia fiscal internacional eficaces

La acción 3 define los “seis pilares fundamentales” para formular normas de TFI (Transparencia Fiscal Internacionales):⁵¹

- a) Definir una Sociedad Extranjera Controlada (SEC). Las normas TFI van dirigidas a sociedades extranjeras asociadas⁵² con influencia significativa de los accionistas desde la sociedad matriz, que está en otra jurisdicción.

Por otra parte, se entiende que una empresa es asociada cuando, sin ser una empresa del grupo, alguna de las empresas pertenecientes al grupo o las mismas dominantes, ejercen una influencia significativa por participar en ella. Como norma muy general, se entiende que hay influencia significativa cuando la o las dominantes posean como mínimo un veinte por ciento de los derechos de voto.

- b) Umbrales mínimos y exenciones. Las normas de TFI se aplican a situaciones muy concretas como determinadas exenciones. Esta acción busca que las normas TFI se apliquen a SEC que estén sujetas a gravámenes significativamente inferiores a los de la sociedad matriz.
- c) Definición de renta. Hay países que en base a las normas de TFI consideran que todos los ingresos generados por una SEC en su jurisdicción están directamente atribuidos a los accionistas de la matriz y hay otros países que, partiendo de la

⁵¹ OCDE, (2016). Diseñar normas de transparencia fiscal internacional eficaces, Acción 3 - Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Éditions OCDE, Paris. Disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264267091-es>

⁵² En este punto es necesario distinguir entre empresas del grupo y empresas asociadas. Se entiende que una empresa pertenece a un grupo cuando hay una relación de control por una sociedad llamada dominante y otra llamada dependiente en los casos en que (de acuerdo con el artículo 42 del Real Decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio):

- a. Posea la mayoría de votos.
- b. Tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de miembros del órgano de administración.
- c. Pueda disponer, en virtud de acuerdo con terceros, de la mayoría de derechos de voto.
- d. Haya designado con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración.

misma base, solo atribuyen a los accionistas de la matriz determinados tipos de renta. Esta acción pretende que se establezcan una serie de pautas comunes que compongan una definición clara de rentas atribuidas a las normas de TFI.

- d) Cálculo de renta. Para calcular qué parte de la renta obtenida por una SEC se atribuye a los accionistas, las normas de TFI deben basarse en la jurisdicción de la sociedad matriz.
- e) Atribución de la renta. La renta obtenida debe atribuirse en función del grado de influencia de la matriz o de participación de los accionistas.
- f) Prevención y eliminación de doble imposición. La aplicación de las normas de TFI no debe generar situaciones de doble imposición. Una forma de paliar este efecto es, por ejemplo, mediante deducciones fiscales por el pago de impuestos en el extranjero por parte de la matriz.

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

España en este aspecto, fue de los primeros países en poner en marcha medidas contra estas prácticas de traslación. El Real Decreto-Ley 12/2012 abordó esta cuestión en fecha anterior al Proyecto BEPS. En él destacaron, entre otras medidas, algunas modificaciones en la Ley del Impuesto sobre Sociedades por las que se establecieron límites en la deducción de gastos financieros para grandes empresas. Concretamente, “establece el carácter no deducible de aquellos gastos financieros generados en el seno de un grupo mercantil, y destinados a la realización de determinadas operaciones entre entidades que pertenecen al mismo grupo [...] este precepto permite su inaplicabilidad, en la medida en que las operaciones sean razonables desde la perspectiva económica”⁵³.

⁵³ Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público. Jefatura del Estado «BOE» núm. 78, de 31 de marzo de 2012. Exposición de motivos, II.

Acción 5: Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia.

- a) Regímenes fiscales preferenciales. Ofrecen ventajas fiscales a aquellas empresas que lleven a cabo determinadas actividades, constituyendo una herramienta más de deslocalización de beneficios.
- b) Acuerdos con Administraciones tributarias o *tax rulings*. Los acuerdos de empresas multinacionales con determinadas Administraciones territoriales, sin tener en cuenta las consecuencias a nivel global también constituyen prácticas fiscales perniciosas, afectando fundamentalmente a la transparencia y, por ende, a la competencia desleal fiscal.

Especial mención a los regímenes fiscales preferenciales en materia de Propiedad Intelectual (PI)

Entre los diferentes regímenes preferenciales se encuentran los relativos a la Propiedad Intelectual, donde se recogen determinados activos intangibles como las patentes claves para la investigación y el desarrollo, cuyas rentas derivadas pueden erosionar la base imponible⁵⁴. La OCDE y el G20 establecieron que una forma de comprobar si se debe aplicar un régimen fiscal preferencial o no es a través del “enfoque de nexo” por el que, en palabras de la Fundación Impuestos y Competitividad se entiende “que la actividad realizada goza de suficiente sustancia, y por lo tanto justifica la aplicación de un régimen fiscal preferencial, en función del nexo o relación existente entre los ingresos y los gastos vinculados con el desarrollo del activo intangible”⁵⁵.

⁵⁴ No todos los activos intangibles se consideran propiedad intelectual como, por ejemplo, las marcas registradas.

OCDE, (2016). *Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia, Acción 5 – Informe final 2015*, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Éditions OCDE, Paris.

Disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264267107-es>

⁵⁵ Fundación impuestos y Competitividad, (2017). Plan de acción BEPS - Acción 5: combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia, pág.5.

Disponible en: <http://www.fundacionic.com/wp-content/uploads/2017/03/Accion-5-Cuatrecasas.pdf>

Acciones 8-10: Asegurar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor

- a) Acción 8: trata cuestiones referidas a los precios de transferencia con activos intangibles, fundamentales en la creación de valor. Una de las principales conclusiones que se obtuvieron es que el ser propietario de un activo intangible no implica que se sea partícipe de los rendimientos de dicho activo, sino que los beneficios que pueda generar ese intangible deben ser atribuidos a aquellas partes que fomentaron su explotación, mantenimiento y mejora⁵⁶. Es decir, si el propietario solo interviene como titular, no tiene derecho a beneficios.
- b) Acción 9: aborda el problema de la falsa “atribución” de beneficios o gastos dentro del grupo basada en la aplicación del principio de plena competencia. El principio de plena competencia fue un concepto creado por la OCDE que se encuentra con carácter oficial en el apartado 1 del artículo 9 del Modelo de convenio Tributario de la OCDE⁵⁷. Se basa en que las relaciones entre empresas miembros de un grupo multinacional se deben efectuar como si fueran independientes en vez de como una sola empresa unificada, en igualdad de condiciones⁵⁸. Además, dentro de la legislación española, se incluyeron e implementaron nociones de este principio en

⁵⁶ OCDE, (2016). Garantizar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor, Acciones 8 a 10 – Informes finales 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Éditions OCDE, Paris. Pág: 87. Disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264258280-es>

⁵⁷ OECD (2019), Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: Versión Abreviada 2017, OECD Publishing, Paris/Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. Disponible en: <https://doi.org/10.1787/765324dd-es>. Art.9.1: “[...] (Cuando) las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y someterse a imposición en consecuencia”.

⁵⁸ OECD (2013), Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias 2010, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. Disponible en: <https://doi.org/10.1787/9789264202191-es>.

la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades en el apartado 1 del artículo 18.

Además, en esta acción, se introduce el concepto de “Acuerdos de Reparto de Costes” (ARC), definido en esta recomendación como el acuerdo entre empresas para compartir las contribuciones y riesgos relacionados con la explotación y desarrollo de bienes y servicios intangibles para la futura obtención y distribución de beneficios entre los partícipes del acuerdo. El problema que presenta frente a las Administraciones está en que para ellas no es fácil identificar hasta qué punto cada empresa está involucrada con ese intangible, bien por falta de información o bien por falta de control sobre estos acuerdos. Es por esto que los ARC deben estar en consonancia con el principio de plena competencia ya que cada contribuyente adquiere un “derecho” sobre ese intangible. Es importante que en los ARC quede constancia del grado de contribución de cada parte en relación a los beneficios que esperan obtener para facilitar a la Administración la información necesaria.

- c) Acción 10: Establece que las normas de precios de transferencia deben asignar beneficios a actividades económicas relevantes de tal manera que aquellas empresas del grupo cuya única existencia sea la de contener activos, no percibirán beneficios más allá de los rendimientos obtenidos por los activos de los que disponen.

Acción 15: Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales

Tabla 1: acciones BEPS dentro del Convenio Multilateral

Acciones que tiene en cuenta el modelo de Convenio Multilateral	¿Qué implica?
Acción 2: neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos	Revisión del artículo 1 del Modelo de Convenio de la OCDE y las exenciones para eludir la doble imposición ⁵⁹ .
Acción 6: impedir la utilización abusiva de convenios fiscales	Establece cláusulas que garanticen seguridad frente a las reglas anti abuso de distribución de dividendos y los casos de <i>treaty shopping</i> ya definidos en la sexta acción.
Acción 7: impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente	Establece artículos que regulan las estrategias de establecimiento permanente de manera artificial o forzosa.
Acción 14: hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias	Permite la implementación de cambios -si procede- en los procedimientos amistosos y refleja la intención de algunos Estados de llegar a un acuerdo para implementar cláusulas de arbitraje para resolver conflictos en un plazo limitado de tiempo para aquellos interesados.

⁵⁹ Comité de asuntos fiscales de la OCDE, (2010). Modelo de convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Versión abreviada, artículo 1: personas comprendidas. “El presente Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes”. Disponible en: <http://www.gerens.cl/gerens/ModeloConvenioTributario.pdf>

X.- BIBLIOGRAFÍA Y OTRAS FUENTES DE INFORMACIÓN Y CONSULTA

Doctrina

BUNN, D. (2018). A wave of tax digitalization. Disponible en: https://taxfoundation.org/digital-taxation-wave/?utm_source=Global+Tax+Reform&utm_campaign=2636a71036-EMAIL_CAMPAIGN_2018_11_14_09_59&utm_medium=email&utm_term=0_6c6b782bd7-2636a71036-429308489&mc_cid=2636a71036&mc_eid=3271fdd500

CAMARGO, J.A y LÓPEZ-PEÑA, E.L. (2018), Criptomonedas, ¿paradigma moderno o discusión sin alcance práctico? Revista Principia Iuris, ISSN impreso: 0124-2067, ISSN en línea: 2463-2007, septiembre-diciembre 2018, Vol. II, No.31

DÍAZ-NOCI, J. (2015), Europa no sabe cómo hacer pagar a Google: el canon AEDE y otras iniciativas en el continente. Anuario ThinkEPI, v. 9, págs.161-164. Disponible en: <https://recyt.fecyt.es/index.php/ThinkEPI/article/view/thinkepi.2015.38>

FERNÁNDEZ DE LA CIÑOGA FRAGA, J.R. (2018), ¿Qué son los precios de transferencia y por qué los vigila la Agencia Tributaria? Disponible en: <https://www.fiscal-impuestos.com/precios-transferencia-vigila-agencia-tributaria.html>

HADZHIEVA, E. (2016), “Tax challenges in the Digital Economy”. Policy department. Economic and scientific policy. ISBN:978-92-823-9475-5 Disponible en: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/579002/IPOL_STU\(2016\)579002_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/579002/IPOL_STU(2016)579002_EN.pdf)

LACALLE, D. (2020), El despropósito de la tasa Google, otro impuesto a la clase media. Disponible en: <https://www.dlacalle.com/el-desproposito-de-la-tasa-google-otro-impuesto-a-la-clase-media/>

QUINTANA, E. (2019), Economía digital y fiscalidad, los impuestos sobre determinados servicios digitales. Nueva Fiscalidad, número 3, julio-septiembre 2019 ISSN: 1696-0173, págs. 159-198.

RAMOS HERRERA, A.J. (2020), Reflexiones sobre la necesidad de tributación de determinados servicios digitales. Documentos de trabajo, Instituto de Estudios Fiscales, N° 5. 2020, 5 mayo 2020. ISSN.: 1578-0244,

SÁNCHEZ, A. y OBREGÓN S. (2016), Aplicación de la recomendación de BEPS: mecanismos híbridos, Revista de Impuestos de Colombia, ISSN: 0120 5358, N° 196, págs. 19-24.

SANTACRUZ, J. (2018), Impacto económico del impuesto digital en España. Un estudio a partir del Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales en España. 18 de diciembre 2018. ISBN: 978-1-911562-26-9. Disponible en: <https://civismo.org/es/impacto-economico-del-impuesto-digital-en-espana/>

Informes y otros documentos

AMETIC *et al*, (2019). Impacto de un impuesto sobre los servicios digitales en la economía española. Informe final. Disponible en: https://ametic.es/sites/default/files/pwc_idsd_final_09012019_es.pdf

EUROPEAN CENTRAL BANK (2012), Virtual Currency Schemes. Disponible en: <https://www.ecb.europa.eu/pub/pdf/other/virtualcurrencyschemes201210en.pdf>

ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS, (OCDE):

(2002), Resumen. Tributación fiscal y comercio electrónico. Implantación del marco tributario de la conferencia de Ottawa. Disponible en: <https://studylib.es/doc/5891003/taxation-and-electronic-commerce>

(2013), Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias 2010,

Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. Disponible en:

<https://doi.org/10.1787/9789264202191-es>.

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

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

(2015), Proyecto OCDE/G20, La erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, Informes finales, Resúmenes. Disponible en <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>

(2015), Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241343-en>

(2015) “10 preguntas sobre BEPS”. Disponible en: <https://www.oecd.org/ctp/10-preguntas-sobre-beps.pdf>

(2016), Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia, Acción 5 – Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Éditions OCDE, Paris. Disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264267107-es>

(2016), Documentación sobre precios de transferencia e informe país por país, Acción 13 - Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Éditions OCDE, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264267909-es>

(2016), Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva, Acción 12 - Informe final 2015, Proyecto de la

OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Éditions OCDE, Paris. Disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264267367-es>

(2016), Garantizar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor, Acciones 8 a 10 – Informes finales 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Éditions OCDE, Paris. Disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264258280-es>

(2016), Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias, Acción 14 – Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Éditions OCDE, Paris. Disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264258266-es>

(2016), Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente, Acción 7 – Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Éditions OCDE, Paris. Disponible en: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264257757-es.pdf?expires=1585158390&id=id&accname=guest&checksum=2A2981719CCDB8F7DAD496712D957C71>

(2016), Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales, Acción 6 – Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Éditions OCDE, Paris. Disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264257085-es>

(2016), Proyecto BEPS - Nota explicativa: Informes Finales 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Éditions OCDE, Paris. Disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264263567-es>

(2017), BEPS action 1: address the tax challenges of the digital economy. Disponible en: <https://www.oecd.org/ctp/tax-challenges-digital-economy-discussion-draft-march-2014.pdf>

(2018), Resumen de los desafíos fiscales derivados de la digitalización: informe provisional 2018. Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/beps/resumen-desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion-informe-provisional-2018.pdf>

(2018), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS. Disponible en: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264293083-en.pdf?expires=1585158952&id=id&accname=guest&checksum=4A0DC80155977812D2214AB20DB1DED4>

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

FUNDACIÓN IMPUESTOS Y COMPETITIVIDAD:

(2016), Acción 2: Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos. Disponible en: <http://www.fundacionic.com/wp-content/uploads/2016/09/ACCI%C3%93N-2-PWC.pdf>

(2016), Acción 4: Limitación de la erosión de la base imponible por vía de deducciones de intereses y otros gastos financieros. Disponible en: <http://www.fundacionic.com/wp-content/uploads/2016/09/ACCION-4-URIA-MENENDEZ-2.pdf>

(2017), Acción 3: Diseñar normas de transparencia fiscal internacional eficaces. Disponible en: <http://www.fundacionic.com/wp-content/uploads/2017/04/ACCION-3-PWC.pdf>

(2017), Acción 5: Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia. Disponible en:

<http://www.fundacionic.com/wp-content/uploads/2017/03/Accion-5-Cuatrecasas.pdf>

(2017), Acciones 8, 9, 10: Alineando resultados de precios de transferencia y generación de valor. Disponible en: <http://www.fundacionic.com/wp-content/uploads/2017/06/ACCIONES-8-9-10-KPMG.pdf>

(2017), Acción 11: Evaluación y seguimiento de BEPS. Disponible en: <http://www.fundacionic.com/wp-content/uploads/2017/05/ACCION-11-GARRIGUES.pdf>

(2017), Acción 15: Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios bilaterales. Disponible en: <http://www.fundacionic.com/wp-content/uploads/2017/04/ACCION-15-DELOITTE.pdf>

Actuaciones jurídicas preparatorias

Comisión Europea, 2018, Recomendación de la Comisión de 21.3.2018 relativa a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa. Disponible en: <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/3/2018/ES/C-2018-1650-F1-ES-MAIN-PART-1.PDF>

Comisión Europea, 2018, Propuesta de Directiva del Consejo de 21.3.2018 relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales. Disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2018:0148:FIN:ES:PDF>

Comité de asuntos fiscales de la OCDE, (2010). Modelo de convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Versión abreviada. Disponible en: <http://www.gerens.cl/gerens/ModeloConvenioTributario.pdf>

Consejo de Europa. Conclusiones del Consejo sobre la configuración del futuro digital de Europa. Documento 2020/C 2021/01. Diario Oficial de la Unión Europea número IV de 16 de junio de 2020. Disponible en:

<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=DOUE-Y-2020-70055>

Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países. Estrasburgo, 25.10.2016 COM (2016) 687 final. 2016/0339 (CNS). Disponible en:

<https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2016:0687:FIN:ES:PDF>

Propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales. Bruselas, 21.3.2018 COM (2018) 148 final. 2018/0073 (CNS). Disponible en:

<https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2018:0148:FIN:ES:PDF>

Normas citadas

Ley 21/2014, de 4 de noviembre, por la que se modifica el Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, y la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil.

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Real Decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio.

Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público.

Otras referencias

El País, (2020). España, Francia, Italia y el Reino Unido ofrecen a EE UU suavizar la “Tasa Google”. Disponible en: <https://elpais.com/economia/2020-06-26/espana-francia-italia-y-el-reino-unido-ofrecen-a-ee-uu-suavizar-la-tasa-google.html>

EMEDE ETL GLOBAL (2019), Las denominadas sociedades pantalla: ¿Qué son y cuál es su finalidad principal? Disponible en: <https://emede-etlglobal.com/sociedades-pantalla-finalidad/>

The New York Times, (2012), “Double Irish with a Dutch Sandwich” Disponible en: <https://archive.nytimes.com/www.nytimes.com/interactive/2012/04/28/business/Double-Irish-With-A-Dutch-Sandwich.html>

WOLTERS KLUWERS. Doble imposición, (2019). Disponible en: https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAEAMtMSbF1jTAAAUMjE0sjbLUouLM_DxbIwMDCwNzAwuQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoAMXVDTDUAAAA=WKE