



## LA TRIBUTACIÓN DE LA ECONOMÍA DIGITAL: MEDIDAS UNILATERALES A LA ESPERA DE UNA SOLUCIÓN GLOBAL

M<sup>a</sup> ISABEL PORTILLO Y GEMMA MARTÍNEZ BÁRBARA (\*)

### I. CONTEXTO DE LA FISCALIDAD DE LA ECONOMÍA DIGITAL

Los principios básicos de la legislación fiscal actual no permiten, en general, gravar las rentas derivadas de actividades empresariales en un territorio a menos que exista un nexo físico entre el mismo y aquellos que obtienen las rentas cuya imposición se pretende. Incluso en el caso de la existencia de dicho nexo, la aplicación de las reglas vigentes en materia de precios de transferencia no siempre resulta en la deseable alineación entre el lugar en el que el valor es creado y aquel en el que se entiende realizado el hecho imponible. Esta falta de equilibrio está en gran medida motivada por la revolución tecnológica que ha tenido lugar en las últimas décadas, a consecuencia de la cual han surgido nuevas fórmulas de negocio que desafían los cimientos de nuestro marco fiscal actual, escapando del gravamen en el estado en el que el valor es creado sin necesidad de acudir a complicados entramados de ingeniería fiscal; todo esto debido a que las normas tributarias aplicables hasta nuestros días ni siquiera contemplaban la existencia de estos modelos de negocio cuando fueron establecidas. A la luz de los razonamientos anteriores, se hace notorio que el marco fiscal internacional vigente debe ser objeto de revisión, con el fin de adecuar sus principios a la innovadora casuística que presenta la denominada Economía Digital.

(\*) Subinspectora de tributos de la Hacienda Foral de Bizkaia y Jefa de Servicio de Política Fiscal de la Hacienda Foral de Bizkaia, respectivamente.

Como antecedentes de las propuestas normativas que serán objeto de estudio encontramos el *Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios* (BEPS, por sus siglas en inglés) de la OCDE y del G20, y en concreto su Acción 1, en la que se analizan los desafíos fiscales planteados por la Economía Digital. Así, en el último informe provisional del Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital<sup>1</sup>, se acuerda la necesidad de revisar y armonizar tanto el concepto de nexo, como criterio generador de potestades tributarias, como las reglas de atribución de beneficios en lo que a la Economía Digital se refiere<sup>2</sup>. Y es que, para que una Administración tributaria pueda gravar una renta determinada, es necesario, en primer lugar, establecer un criterio que sirva como punto de conexión entre la actividad generadora del beneficio y el territorio en el que dicha administración ejerce sus potestades tributarias. Una vez concluida la existencia de dicho nexo, quedarán aún por determinar las reglas cuya aplicación servirá para fijar qué parte del beneficio en cuestión puede ser definitivamente gravado por ella. Se contempla en el informe provisional, asimismo, un marco de referencia en relación a posibles soluciones temporales a implementar por las jurisdicciones fiscales que así lo estimen

1 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, <https://doi.org/10.1787/9789264293083-en>.

2 Ver párrafo 397 del documento "Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS"

conveniente durante el período que transcurra hasta que una solución definitiva en materia de fiscalidad de la Economía Digital sea de aplicación, pese a hacerse eco de los efectos adversos que podrían derivarse de su implantación<sup>3</sup>. El Estado español es una de las jurisdicciones que está realizando avances por esta vía, como analizaremos en profundidad más adelante.

En el ámbito de los anteriores razonamientos, la Comisión Europea presentó en marzo de 2018 la "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"<sup>4</sup> y la "Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa"<sup>5</sup>, ambas enfocadas, la primera en el corto plazo y la segunda con carácter de permanencia, a implementar nuevas fórmulas de imposición que tienen como objeto gravar una riqueza cuya vigente forma de tributación genera una discordancia entre el lugar en que se llevan a cabo las actividades que crean valor y el territorio que ostenta la competencia fiscal sobre los resultados de las mismas, apoyándose en la creencia de que una aportación conjunta por parte de todos los Estados miembros de la UE servirá para impulsar los avances en la materia a nivel global.

Queda patente, por lo tanto, el aumento de la preocupación generada con motivo de lo que se percibe como una pérdida de recaudación por parte de aquellas jurisdicciones fiscales en las que se llevan a cabo actividades de naturaleza digital que no generan obligaciones de índole tributario material en su territorio. De dicha preocupación han surgido determinadas modificaciones en el contexto de la fiscalidad internacional, entre las que pueden destacarse los últimos cambios que ha experimentado el concepto de establecimiento permanente en el

modelo de convenio de doble imposición de la OCDE que, habiendo sido impulsados por la acción 7 del proyecto BEPS: "Impedir la elusión artificial del estatuto de establecimiento permanente", responden al propósito de incorporar a dicho concepto fórmulas de negocio que otrora quedaban excluidas de la definición tradicional de establecimiento permanente pese a constituir en la práctica actividades comerciales con entidad propia en el país de la fuente. Baste mencionar, como ejemplo de lo anterior, el supuesto referido a actividades como el almacenamiento de bienes, que durante largo tiempo ha tenido en todo caso la consideración de mera actividad preparatoria o auxiliar, y que, por lo tanto, no otorgaba derechos tributarios al territorio en el que se llevaba a cabo, y que ha pasado a perder ese carácter en ciertos supuestos que, como no podía ser de otra manera, coinciden básicamente con aquellas situaciones en las que el negocio llevado a cabo puede calificarse de digital. Sin embargo, pese a la idoneidad de modificaciones como la comentada, cuando se trata de atribuir derechos de imposición sobre actividades basadas en la entrega de bienes materiales, establecer un nexo en aquellos casos en los que la actividad realizada consiste en la prestación de servicios digitales, incluyendo la entrega de bienes que no precisan de un soporte físico, hacen necesarios otros planteamientos.

Conviene destacar en todo caso que, a pesar de las novedades introducidas en las diferentes legislaciones fiscales como consecuencia de las medidas propuestas en el proyecto BEPS, no existe aún un consenso a nivel OCDE en lo que se refiere a la forma de tributación óptima que debe ser aplicada a la nueva economía digitalizada. Por este motivo, y en previsión de una posible tardanza en alcanzar posturas comunes a nivel global en este ámbito, se presentan las propuestas de directiva que nos ocupan en la órbita jurisdiccional de la Unión Europea con el fin de contribuir a la consecución de la ansiada solución global, así como para evitar que, como consecuencia del lento avance en la materia y de la falta de consenso general en lo que a una solución definitiva se refiere, un mayor tiempo de espera se traduzca en un aumento en el número

3 Ver párrafo 407 del documento "Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS"

4 COM(2018) 148, 21. 3.2018

5 COM(2018) 147, 21. 3.2018

de medidas unilaterales implementadas por parte de los Estados miembros, que tendrían como resultado la fragmentación del mercado único.

Pero, ¿por qué deberían cambiarse las reglas de atribución de la potestad tributaria entre jurisdicciones fiscales cuando de actividades digitales transfronterizas se trata? Si el criterio general es entender que los ingresos derivados del ejercicio de actividades económicas deben someterse a tributación en el país en el que esté establecido aquel que los obtiene, ¿qué justifica la aplicación de un criterio ad hoc en este caso? La clave radica en la conjunción de varios factores.

Por una parte, siendo quizá este el hecho más novedoso y destacable, los negocios altamente digitalizados presentan un input específico que no se contempla en el modelo de imposición fiscal tradicional, que no es otro que el valor creado por los usuarios. Y es que, en la Economía Digital, el usuario deja de ser un mero consumidor de bienes y servicios para convertirse en un creador de activos esenciales para el funcionamiento de la empresa. Este fenómeno es consecuencia del uso que hacen las empresas digitales de los datos que conforman la huella digital de algunos de sus clientes o usuarios, ya que, apoyándose en el uso de potentes algoritmos matemáticos recopilan, monitorizan y tratan los datos por estos generados convirtiéndolos finalmente en un intangible básico para el desarrollo y la supervivencia de su negocio. De hecho, puede decirse que en el ámbito de la economía digital existen dos tipos de clientes; por una parte, se encuentran los clientes convencionales, que reciben bienes o servicios a cambio de un precio dado. Por otra, los que podríamos catalogar como clientes sinérgicos, cuya particularidad se encuentra en la retribución que entregan a cambio del servicio recibido. Así, los clientes sinérgicos disfrutan muchas veces de precios bajos e incluso inexistentes en los servicios que reciben, ya que su verdadero valor a ojos de la entidad prestadora de servicios digitales no deriva únicamente de los pagos que realizan, sino de los ingresos indirectos que a esta le generan. A modo de ejemplo, pueden mencionarse los modelos de negocio en los que el servicio per se

es aparentemente gratuito, como podría ocurrir en algunas redes sociales on-line, en las que la monetización que obtiene la entidad propietaria de la red social derivada de la aportación de valor que realiza el usuario a través de la cesión de sus datos de navegación a favor de aquella, supera con creces el importe del precio que el usuario pagaría por el servicio recibido. En este caso, como cliente tradicional encontraríamos a numerosas empresas de todo ámbito que utilicen la red social como plataforma publicitaria; publicidad cuya efectividad y, por ende valor, va a estribar en el grado de personalización que presente, siendo esta más o menos precisa en función de los datos que, habiendo sido generados por los usuarios de la red social, hayan sido cedidos a esta. Llegados a este punto no puede obviarse además un factor que incrementa el valor aportado por el usuario en estas operaciones, como es el *network effect* o efecto red, que se da cuando, a medida que aumenta el número de usuarios de un bien o servicio, se incrementa el valor del mismo para estos usuarios, y que deriva del “valor de sincronización”<sup>6</sup>, consistente en el aumento de valor obtenido como consecuencia de la posibilidad de interactuar con otros usuarios. Es evidente que esto sucedería en el ejemplo propuesto, ya que el éxito o fracaso de una red social depende en gran medida de su número de usuarios, y un incremento del mismo funcionará como reclamo que resultará en la incorporación de otros nuevos clientes sinérgicos, lo que inevitablemente aumentará el número de clientes tradicionales, y, por lo tanto, el importe de los ingresos obtenidos por la entidad prestadora del servicio digital. La existencia de los clientes sinérgicos ha sido uno de los factores claves en el impulso para un cambio de paradigma en los esquemas de tributación, ya que las reglas fiscales tradicionales no tienen en cuenta el valor que es creado por ellos, problema que tratan de resolver las directivas cuyo contenido será objeto de estudio más adelante.

Por otra parte, cuando se prestan servicios digitales, disponer de presencia física en el lugar en

<sup>6</sup> S.J. Liebowitz and Stephen E. Margolis, *Network externalities (Effects)*, en <https://www.utdallas.edu/~liebowit/palgrave/network.html>

el que las actividades se llevan a cabo no es un factor determinante, lo que facilita enormemente escapar de la aplicación de las reglas tributarias tradicionales. Debe tenerse en cuenta que, siendo los activos más valiosos en el mundo de la economía digital los intangibles, la deslocalización de los factores de producción y la tributación casi a la carta se convierte en algo relativamente fácil de conseguir en este ámbito. Se da entonces el fenómeno conocido como *scale without mass*, en el que entidades con alta presencia económica en un territorio determinado no tributan en él por no tener un nexo físico con el mismo. Por la estrecha relación que guarda con lo anterior, cabe además invocar el objetivo tantas veces reiterado a lo largo de los textos preparatorios de las directivas que nos ocupan, que no es otro que la consecución de un *level playing field* o competencia equitativa, ya que, al no tener las empresas digitales una presencia física que sirva como nexo generador de obligaciones fiscales en el país de la fuente, se benefician de las ventajas de operar en países con sistemas legales estables a cuyo mantenimiento no colaboran. Todo lo anterior lleva habitualmente a una menor tributación de las empresas digitales, generándose desigualdades entre estas y aquellas otras que llevan a cabo actividades a través de modelos de negocio tradicionales a las que las reglas fiscales les son de aplicación sin restricciones.

En definitiva, si bien es cierto que la falta de agilidad con la que las novedades tributarias internacionales de gran calado se introducen en las legislaciones nacionales hace que ajustes concretos como el aplicado a la definición de establecimiento permanente sean bienvenidos, queda patente que este tipo de modificaciones no son suficientes, ya que continuamente surgen nuevos modelos de negocio que, no pudiéndose concebir fuera del ámbito digital, no encuentran un reflejo en el sistema de tributación tradicional. Es debido a esto por lo que surge la necesidad de llevar a cabo cambios que operen a nivel global modificando el marco fiscal internacional vigente, que se ha mostrado ineficiente cuando trata de lidiar con los modelos de negocio que surgen de la unión del mundo empresarial y el digital.

De esta necesidad nacen los intentos por parte de la OCDE, primero, y de la UE, más tarde, de implementar nuevas reglas de imposición cuya aplicación sea válida no solo en relación a las empresas tradicionales, sino también respecto de aquellas que ya operan en entornos digitales y de las que están por hacerlo, ya que el número de estas últimas crece cada día.

## II. PROPUESTAS EN EL ÁMBITO DE LA UNIÓN EUROPEA

### A) Presencia digital significativa

#### 1. Cuestiones previas

El 21 de marzo de 2018 la Comisión Europea lanza la ya citada "Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa." Nos encontramos ante un proyecto que nace con el propósito de ser aplicable de forma perdurable, al menos hasta que se acuerde una solución global en este ámbito, y cuyo objetivo es introducir una definición consensuada a nivel europeo de lo que se ha calificado como una *presencia digital significativa*, viniendo a complementar al resto de supuestos que conforman la actual definición de establecimiento permanente, tal y como queda establecida en las legislaciones fiscales nacionales de ámbito de europeo, así como en los convenios para evitar la doble imposición de los que los Estados miembros son firmantes.

Las causas que justifican su puesta en marcha quedan recogidas en el punto 1 de la exposición de motivos que la precede, en particular en su primer apartado, *Razones y objetivos de la propuesta*. Así, el texto introductorio se hace eco del rápido crecimiento que están experimentando las empresas digitales en comparación con el que presenta el resto de la economía, y señala el gran peso que tienen en este sector económico los datos recabados de los usuarios, un intangible cuyo papel en la generación de valor no se ve reconocido en las reglas fiscales existentes en nuestros días. Por otro lado, se plantea cómo habiendo sido concebida la normativa fiscal

vigente en un momento en el que la creación de valor y la presencia física iban de la mano, el nacimiento de una Economía Digital cuyos modelos de negocio escapan a la necesidad de contar con dicha presencia física hace necesario introducir nuevos criterios de atribución de derechos de imposición que se adecuen a esta nueva realidad. Asimismo, se hace hincapié en la singularidad de los intangibles presentes en el mundo digital, que obligan a emprender modificaciones en las reglas de atribución de beneficios en lo que a precios de transferencia se refiere. Se revela en este apartado, en definitiva, la obsolescencia del actual modelo de imposición tributaria, que pese a tener la pretensión de gravar los beneficios allí donde el valor es generado no puede desplegar sus efectos frente a las nuevas fórmulas de negocio surgidas como consecuencia del uso de las tecnologías digitales.

En cuanto a las motivaciones expuestas, es incuestionable que la implantación a nivel global de Internet y las nuevas tecnologías digitales hacen ahora factible algo imposible de concebir en el pasado; operar en territorios de todo el mundo sin necesidad de dotarse de una presencia física en ellos. Sin duda esto ha facilitado enormemente la internacionalización de las empresas digitales, que pueden llevar a cabo actividades de ámbito transnacional sin tener que verse afectadas por las legislaciones fiscales de los países en los que operan, ya que estas generalmente solo serán de aplicación cuando la presencia de la empresa digital en un territorio concreto se materialice en un establecimiento permanente, lo que, como ya se ha comentado anteriormente, únicamente ocurrirá cuando el negocio llevado a cabo se corresponda con alguno de los supuestos tasados que responden a la definición de este término, que se basan fundamentalmente en el hecho de contar con una presencia física en aquel territorio en el que las actividades económicas son llevadas a cabo. Esta situación, tal y como señalan Y. Brauner y P. Pistone<sup>7</sup>, crea un sesgo fiscal no buscado a favor de las empresas digitalizadas que operan

de forma remota, y que disfrutan de una fiscalidad más ventajosa que aquellas otras que, operando en el mismo mercado, siguen un modelo económico tradicional. Pocos pueden ser por lo tanto, a estas alturas, los detractores de llevar a cabo las modificaciones precisas para alinear la realidad fiscal con la económica.

Se recogen en la exposición de motivos, además, los objetivos de esta propuesta, que no son otros que el establecimiento, por una parte, de un nexo imponible para las empresas digitales que operan internacionalmente y por otra, de los principios para atribuir beneficios a una actividad empresarial digital, siendo estos objetivos, por lo tanto, coincidentes con los retos que se pretenden acometer a nivel OCDE, tal y como se plasma en el informe provisional del 2018 ya mencionado en líneas anteriores.

## 2. Contenido de la propuesta

La propuesta de directiva se compone de 11 artículos contenidos en 3 capítulos. En el primer capítulo se determina el objeto y ámbito de aplicación de la norma, tras lo que se establecen varias definiciones que dotan de precisión al texto normativo. En relación a su objeto, se establece que la directiva viene a ampliar el concepto de establecimiento permanente con el fin de incluir en el mismo la presencia fiscal significativa a través de la cual se lleva a cabo una actividad económica, así como a establecer la forma de atribución de beneficios al establecimiento permanente digital.

En lo que concierne a su ámbito de aplicación, este abarcará a todas aquellas entidades que alcancen alguno de los umbrales establecidos en la propuesta, lo que determinará la existencia de una presencia fiscal significativa en un Estado miembro dado. En lo que a esta cuestión se refiere, es indiferente si el estado de residencia de la entidad es o no un país miembro de la Unión Europea, a salvo del supuesto concreto de entidades residentes en territorios terceros con los que el país miembro en el que se encuentre el presunto establecimiento permanente digital tenga vigente un convenio para evitar la doble

7 Y. Brauner & S. Pistone, *Some Comments on the Attribution of profits to the digital permanent establishment*, 72 Bull. Intl. Taxn. 4<sup>o</sup>/ Special Issue (2018) Journals IBFD.



imposición, en cuyo caso serán de aplicación las disposiciones contenidas en dicho convenio. Debemos realizar un inciso en este punto para recordar que en el paquete *Tributación justa de la economía digital* de 21 de marzo de 2018, además de las directivas objeto de estudio, fue presentada la “Recomendación de la Comisión relativa a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa”<sup>8</sup>, en la que se insta a los Estados miembros a renegociar sus convenios de doble imposición con jurisdicciones de terceros países con el fin de incluir en ellos las disposiciones recogidas en la propuesta de directiva en lo que se refiere a la existencia de una presencia digital significativa, así como en relación al método de atribución de beneficios a la misma. Pese a que esta recomendación guarda total coherencia con las disposiciones contenidas en el proyecto normativo, debe tomarse en consideración que los convenios para evitar la doble imposición no son otra cosa que acuerdos entre jurisdicciones fiscales en los que se pactan los derechos de imposición que uno y otro país tendrán sobre las diferentes fuentes de renta, por lo que parece poco probable que jurisdicciones ajenas a la Unión Europea se obliguen de forma voluntaria a aplicar las normas aquí establecidas antes de que exista un consenso global en la materia, máxime en aquellos casos en los que el hacerlo se traduzca en una cesión de sus derechos de imposición a favor del país europeo en cuestión.

Por último, se establecen en este capítulo algunas definiciones cuya inclusión es indispensable para poder aplicar los preceptos que se proponen. Entre ellas, merecen una mención destacada las que se refieren a *usuarios*, *servicios digitales* e *ingresos*, ya que en base a ellas se determinará más adelante la existencia o no de un establecimiento permanente al cual atribuir obligaciones de índole tributaria. Así, el término *usuario* refiere a cualquier empresa o particular, revistiendo esta definición vital importancia por ser precisamente el propósito de las directivas objeto de estudio someter a tributación el valor generado por las aportaciones que estos realizan. Por otra parte,

el término *servicios digitales* contenido en el proyecto normativo ajusta su descripción con exactitud a la definición de *prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica* y a los supuestos incluidos y excluidos de la misma recogidos en el artículo 7 y en el Anexo I del “Reglamento de Ejecución (UE) n° 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido”<sup>9</sup>. La opción por retomar una definición ya existente como punto de partida de la propuesta cobra sentido en base a la dificultad teórica para acotar los servicios sobre los que se aplicaría la directiva, especialmente teniendo en cuenta que en el ámbito del IVA la definición propuesta ya se encuentra formalmente aceptada a nivel comunitario.

Respecto del término *ingresos*, se debe recalcar que este concepto se define únicamente a efectos de ser utilizado como umbral para determinar si la presencia digital en cada Estado miembro puede calificarse o no de significativa. Es decir, nos encontramos ante una directiva cuyo objeto es establecer una nueva definición de establecimiento permanente con el fin de someter a imposición directa los beneficios que a la misma le sean imputables, luego en este caso dicho término no será equivalente, como si ocurre en el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, a la base imponible del impuesto, que se calculará para el establecimiento permanente digital conforme a lo que disponga la legislación interna de cada Estado miembro en lo que se refiere a la imposición directa aplicable a los beneficios obtenidos por las empresas y entidades. Esto será así, al menos, en tanto no sean implementadas las reglas para el cálculo de una base imponible común del impuesto de sociedades a nivel europeo.

Llegados al siguiente capítulo nos encontramos con la piedra angular de la propuesta, ya que en él se recogen los umbrales que deben ser alcanzados en un determinado Estado miembro para entender que nos encontramos ante una

presencia digital significativa y, así mismo, se determinan las reglas para la atribución de beneficios a la misma.

En relación a los umbrales, estos se refieren al periodo impositivo en cuestión y serán de aplicación alternativa, por lo que basta con que uno de ellos sea alcanzado para que nos encontremos ante un sujeto susceptible de que le sean atribuidas obligaciones de índole fiscal en el país de la fuente. Se parte para determinarlos de tres conceptos dispares entre sí, pero con una pretendida relación de equivalencia en términos monetarios de acuerdo con los trabajos previos al lanzamiento de la propuesta realizados por la Comisión<sup>10</sup>. Así, el primer umbral toma como referencia los ingresos totales derivados de la prestación de servicios digitales obtenidos por la entidad en un Estado miembro dado, y se establece un importe superior a los 7 millones de euros para constituir la existencia de un establecimiento permanente digital. El segundo de los umbrales determina la existencia de una presencia digital significativa en un Estado miembro cuando la entidad presta este tipo de servicios a un número de usuarios situados en él que supere la cifra de 100.000. Por último, se establece un tercer umbral que depende del número de contratos B2B suscritos por la entidad con usuarios situados en el Estado miembro en cuestión, que queda fijado en una cifra que supere los 3.000 contratos de prestación de servicios digitales. El propósito de la inclusión de tres umbrales diferentes es dar cabida a los diferentes modelos de negocio de características heterogéneas que conforman la economía digital, logrando así gravar de forma eficaz la creación de valor allí donde se realiza.<sup>11</sup>

El artículo 4 establece además ciertas precisiones que deberán ser objeto de consideración

<sup>10</sup> Ver página 46 en Sección 6.3 del SWD (2018) 81, 21 de marzo de 2018, "Commission Staff Working Document Impact Assessment Accompanying the document Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence and Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services"

<sup>11</sup> Ver punto 5 de la Exposición de Motivos en lo que se refiere al artículo 4. Presencia digital significativa.

en su aplicación. Por una parte, y en el caso de empresas asociadas, deberán computarse los resultados agregados de todas ellas en relación a los servicios prestados a través de una interfaz digital para verificar si se alcanzan o no las cifras establecidas para cada uno de ellos. Por otro lado, la propuesta presenta una particularidad en relación a los contratos B2B, ya que según lo dispuesto en el texto normativo, para que un usuario se entienda situado en un Estado miembro en lo que a este umbral se refiere, el mismo deberá ser residente a efectos del impuesto de sociedades bien en un Estado miembro o bien en un país tercero, entendiéndose el usuario situado en un Estado miembro dado en este último caso únicamente si dispone de un establecimiento permanente en el mismo. Esto nos lleva a la incontrovertible conclusión de que, a efectos de alcanzar el último umbral, únicamente computan los contratos formalizados con otras entidades, y no así aquellos otros que se formalicen con empresarios o profesionales personas físicas. En lo que concierne a la situación de los usuarios, se establece su determinación en función a la dirección IP correspondiente al dispositivo a través del cual accedan a la interfaz digital, admitiéndose otros medios de geolocalización en caso de que demuestren ser más precisos. Por último, se concreta el modo en el que tienen que determinarse los ingresos imputables a cada Estado miembro con objeto de comprobar si en el mismo se supera o no el umbral de los 7 millones de euros, debiendo estos computarse en función del número de veces que los usuarios utilicen sus dispositivos en cada territorio para acceder a la interfaz digital a través de la cual se prestan los servicios digitales.

En lo que respecta a la fórmula de atribución de beneficios a la presencia digital significativa, es en este punto en el que se fijan los criterios que servirán para cuantificar el valor creado sobre el que se generará un derecho de imposición a favor de aquella jurisdicción fiscal en la que el mismo se entienda originado. Así, partiendo del enfoque autorizado de la OCDE, una vez determinadas cuales son las funciones significativas desde el punto de vista económico llevadas a cabo por el establecimiento permanente digital,

se procederá a atribuir al mismo la propiedad económica de los activos utilizados y los riesgos asumidos en relación a las mismas. A este respecto, el texto normativo establece que tendrán la calificación de significativas aquellas actividades relacionadas con datos y usuarios que se lleven a cabo a través de una interfaz digital, para en el punto siguiente hacer un precisión en relación con los activos intangibles, respecto de los cuales se especifica que deberán ser tenidas en cuenta aquellas actividades significativas desde el punto de vista económico que sean relevantes para el desarrollo, mejora, mantenimiento, protección y explotación<sup>12</sup> de dichos activos. Una vez realizado el análisis anterior, quedará por determinar qué parte de los beneficios debe atribuirse a la presencia digital significativa, para lo que el artículo 5 declara la idoneidad del método de distribución del resultado, dejando no obstante abierta la posibilidad a aplicar otro distinto cuando el contribuyente demuestre que es el más adecuado. Finalmente, y sin ánimo restrictivo, se proponen como posibles factores de distribución los gastos relacionados con la investigación, desarrollo y comercialización, el número de usuarios y los datos recopilados en cada estado.

Pese a la teórica viabilidad de la propuesta, las disposiciones recogidas en el mencionado artículo 5 han sido objeto de críticas que sostienen que la falta de claridad y concreción en sus preceptos constituirá un gran obstáculo a la hora de su aplicación<sup>13</sup>. Sin embargo, pese a ser innegable que la forma de cálculo del rendimiento imputable al nuevo modelo de establecimiento permanente podría y deberá ser de hecho objeto de desarrollo, no es menos cierto que no cabe atribuir esta carencia de concreción únicamente en lo que a la economía digital se refiere, sino que la misma es predicable respecto de todos aquellos supuestos en los que el método de dis-

tribución del resultado sea el más adecuado. No en vano, en el documento en el que quedan recogidas las directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia de julio de 2017<sup>14</sup> se hace alusión a la dificultad que presenta la aplicación práctica de este método como uno de sus puntos débiles<sup>15</sup>.

Por otra parte, no debe perderse de vista el hecho de que la Economía Digital se apoya generalmente en el uso de intangibles, recogiendo las propias directrices de la OCDE la dificultad que comporta la asignación de los rendimientos derivados del uso de este tipo de activos entre las diferentes estructuras de un grupo multinacional altamente digitalizado. De hecho, el informe preliminar del 2018 en relación a la Economía Digital recoge en su capítulo 5, que se ocupa de la adaptación del sistema fiscal internacional a la digitalización de la economía, el supuesto de aquellos negocios digitales que llevan a cabo la entrega de bienes y la prestación de servicios a través de un modelo de reventa, en los que las funciones DEMPE relacionadas con intangibles pueden mantenerse en territorios de baja tributación dejando en el país de la fuente únicamente el beneficio que correspondería a actividades rutinarias.<sup>16</sup> Es decir, no solo es complicado aplicar este método en general, sino que cuando determinados intangibles entran en la ecuación las actuales reglas de precios de transferencia devienen estériles.

Más cercano en el tiempo se encuentra el documento de consulta pública de la OCDE "Addressing the tax challenges of the digitalisation of the economy", presentado en febrero de 2019, en el que se proponen diferentes opciones cuyo objeto es adaptar las reglas fiscales post-Beps a la singularidad de la Economía Digital. Ya en sus planteamientos iniciales, el documento destaca la trascendencia que, en cualquier propuesta que

12 También llamadas funciones DEMPE por sus siglas en inglés (development, enhancement, maintenance, protection and exploitation).

13 Simone Samari, A. *Digital Economy and Profit Allocation: The Application of the Profit Split Method To The Value Created By A "Significant Digital Presence"*, International Transfer Pricing. Journal January/February 2019.

14 "OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017"

15 Ver párrafo 2.120 del documento "OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017"

16 Párrafo 385 de OCDE/G 20 BEPS Project "Tax Challenges Arising From Digitalization-Interim report 2018".



pretenda establecer un nuevo nexo generador de obligaciones tributarias, tiene el presentar junto con ella una proposición sobre la forma de repartir el beneficio resultante entre las diferentes Administraciones tributarias implicadas, siendo fundamental para evitar su desnaturalización que la misma sea capaz de resistir los intentos de socavar su eficacia. Así, en el mencionado documento se vuelve a poner el foco como ejemplo de esta desnaturalización en aquellos supuestos en los que multinacionales que llevan a cabo actividades altamente digitalizadas, pueden mantener las funciones DEMPE asociadas a intangibles en jurisdicciones distintas a las de la fuente aún en el caso de disponer de presencia física en esta última<sup>17</sup>, lo que en aplicación de las reglas de precios de transferencia actuales resulta en el mantenimiento de una baja base de tributación en el país en el que se encuentran los que hemos denominado clientes sinérgicos. Es decir, se visibiliza en este punto lo poco adecuado que resulta, en lo que respecta a la Economía Digital, vincular el lugar desde el que se realizan las funciones DEMPE referidas a los intangibles con aquel territorio al que deben serle atribuidos derechos de imposición en relación a los beneficios vinculados a ellos. Así, y con objeto de sortear esta laguna fiscal, el documento, bajo el epígrafe *Intangibles de marketing*<sup>18</sup>, propone modificar las reglas de precios de transferencia en lo que a la atribución de los beneficios vincu-

lados a estos se refiere, asignando en este caso concreto los riesgos asociados a estos activos al país en el que se encuentren los usuarios del servicio digital. Es decir, en lo que a estos intangibles de marketing se refiere, la propuesta de la OCDE establece que será irrelevante desde qué lugar se llevan a cabo de facto las funciones DEMPE relacionadas con ellos, ya que se estará al territorio en el que se localicen los usuarios, siendo de aplicación las reglas generales de precios de transferencia cuando de cualquier otro tipo de intangibles se trate.

Atendiendo a estas consideraciones, parece que la falta de concreción de la que adolecen las disposiciones del artículo 5 de la propuesta de directiva se corresponde con un intento deliberado de adaptar las normas generales de distribución del resultado a la heterogénea realidad de la economía digital, presentando un enfoque genérico con la intención de poder ser aplicable al mayor número posible de supuestos. Es cierto, sin embargo, que a la luz de los razonamientos de los que se hace eco la mencionada propuesta de *Intangibles de marketing* parece poco acertado considerar relevantes en todo caso las funciones DEMPE en relación a intangibles de toda índole, tal y como como dispone la propuesta de directiva. A este respecto, si bien es cierto que, en un claro intento de abarcar realidades como la ya comentada en relación a los intangibles de marketing, se menciona en su exposición de motivos cómo estas funciones deberán tenerse en cuenta aun y cuando no se encuentren vinculadas a funciones humanas realizadas en el país de la fuente, no se precisa en el texto normativo cómo se asignarían la propiedad económica de los activos y los riesgos al territorio en el que se encuentran los usuarios cuando nos encontráramos en este supuesto, habiendo destacado en referencia a este asunto algunos autores cómo desvincular las funciones DEMPE del lugar desde el que llevan a cabo se torna incompatible con lo dispuesto en las directrices de precios de transferencia de la OCDE.<sup>19</sup>

17 Ver párrafo 13 del punto 2.1 del documento de consulta pública "Addressing the tax challenges of the digitalisation of the economy", 2019.

18 También llamados intangibles de comercialización. Se definen en el glosario del documento "Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias" de 2017, cuya traducción ha sido realizada por el Instituto de Estudios Fiscales. Se transcribe a continuación la definición que se le da al término en el mencionado texto:

"Activo intangible ... vinculado a las actividades de comercialización, que contribuye a la explotación comercial de un producto o servicio, o que tiene un valor de promoción importante para el producto en cuestión. Dependiendo del contexto los intangibles de comercialización pueden incluir, por ejemplo, marcas comerciales, nombres comerciales, listas de clientes, relaciones con clientes, así como los datos de propiedad exclusiva sobre el mercado y los clientes, que se utilizan en la comercialización y venta de bienes o servicios a clientes o que contribuyen a ellas."

19 Simone Samari, A. *Digital Economy and Profit Allocation: The Application of the Profit Split Method to the Value Created By a "Significant Digital Presence"*, International Transfer Pricing. Journal January/February

Finalmente, el último capítulo de la propuesta de directiva recoge diversas disposiciones finales, entre las que cabe destacar la creación del bautizado como "Comité DigiTax", que en base a lo dispuesto en la última versión publicada estará compuesto por representantes de los Estados miembros y de la Comisión, así como de un observador del Parlamento Europeo, y examinará las cuestiones en relación a la aplicación de la directiva, incluyéndose asimismo entre sus funciones controlar la correcta aplicación de ésta por parte de las empresas. Igualmente, en el último borrador se establece la expiración automática de la "Directiva relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales", cuyo contenido se comentará a continuación, en el momento que sea de aplicación la "Directiva por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa", lo que el articulado de esta última prevé que ocurrirá como muy tarde el 1 de enero de 2020. No obstante, el cumplimiento de este ambicioso plazo parece ya harto improbable considerando que la presentación del informe final de la OCDE en esta materia está programada para finales de ese mismo año, con lo que es de esperar que no se aprueben nuevas directivas en relación a esta cuestión aplicables a largo plazo hasta que este último informe no vea la luz.

## B) Impuesto sobre determinados servicios digitales

### 1. Cuestiones previas

Antes de comentar los aspectos más relevantes de este impuesto de nueva creación debe señalarse que el mismo pretende ser aplicado de forma únicamente provisional, ya que dejará de ser efectivo una vez entre en vigor una medida permanente en relación a esta materia, tal y como acabamos de comentar. Cabe asimismo avanzar dos de las modificaciones más destacables que ha experimentado el proyecto normativo desde que fuera presentado el 21 de marzo de

2019.

2018 mediante la publicación de la "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". En primer lugar, en la última versión publicada, que ha visto la luz el 1 de marzo de 2019, la propuesta ha pasado a denominarse "Propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre la publicidad digital que grava los ingresos procedentes de la prestación de servicios de publicidad digital". Como ya puede inferirse de esta nueva denominación, los tres hechos imposables que incluía el término genérico *determinados servicios digitales*<sup>20</sup> de la propuesta inicial se ven ahora acotados, limitándose la nueva versión del impuesto a someter a tributación únicamente uno de ellos, la prestación de servicios de publicidad on-line dirigida<sup>21</sup>. Esta restricción en los supuestos de hecho gravables tiene su origen en una declaración conjunta presentada por Francia y Alemania<sup>22</sup> en la que se proponía esta modificación, habiendo sido la misma objeto de trasposición a la última versión de la propuesta

20 Ver artículo 3.1 de la "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", cuyo contenido se transcribe a continuación:

"1. A los efectos de la presente Directiva, se considerarán «ingresos imposables» los procedentes de la prestación por una entidad de cada uno de los siguientes servicios:

(a) la inclusión en una interfaz digital de publicidad dirigida a los usuarios de dicha interfaz;  
(b) la puesta a disposición de los usuarios de una interfaz digital multifacética que les permita localizar a otros usuarios e interactuar con ellos, y que pueda facilitar asimismo las entregas de bienes o las prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios;  
(c) la transmisión de los datos recopilados acerca de los usuarios que hayan sido generados por actividades desarrolladas por estos últimos en las interfaces digitales."

21 Ver artículo 3.1 de la "Propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre la publicidad digital que grava los ingresos procedentes de la prestación de servicios de publicidad digital", cuyo contenido se transcribe a continuación:

"1. A los efectos de la presente Directiva, se considerarán «ingresos imposables» los procedentes de [...] la inclusión en una interfaz digital por una entidad de publicidad dirigida a los usuarios."

22 Ver <https://www.consilium.europa.eu/media/37276/fr-de-joint-declaration-on-the-taxation-of-digital-companies-final.pdf>

de directiva en vista de la falta de consenso en lo que se refiere a la propuesta inicial. No obstante, y pese a que en las líneas que anteceden al último borrador se indica que esta versión que grava un único hecho imponible cuenta con el apoyo de un gran número de Estados miembros, en ellas se señala asimismo que siguen existiendo delegaciones que son partidarias de no implementar acción alguna en el corto plazo, mientras que otras, entre las que claramente se encuentra la del estado español a la vista de las medidas legislativas unilateralmente propuestas a este respecto, no ven con buenos ojos que la venta de datos de usuarios haya dejado ser objeto de gravamen.

En segundo lugar, cabe destacar la modificación relacionada con el modelo de gestión del futuro impuesto. Inicialmente, se había contemplado la creación de una ventanilla única o *One Stop Shop*, similar al utilizado para la liquidación del IVA en relación a los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión, a través de la cual los contribuyentes podrían centralizar sus relaciones con las Administraciones tributarias de todos los países de la Unión Europea en sede de un único Estado miembro. Sin embargo, esta fórmula ha desaparecido en la última versión publicada de la propuesta de directiva, según la cual el contribuyente deberá presentar sus declaraciones en todos aquellos Estados miembros en lo que el impuesto deba ser ingresado.

Pese a los cambios mencionados, nuestros comentarios tendrán en general como base el texto original, por una parte debido a que la última versión en la que se contempla únicamente un hecho imponible no es en absoluto definitiva, no pudiendo descartarse que se retome en un futuro la propuesta inicial en lo que se refiere a este punto. Por otro lado, y pese que a la fecha en la que se escriben estas líneas se desconoce si finalmente llegará a ver la luz, no puede perderse de vista el Anteproyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales presentado por el gobierno de Pedro Sánchez en el año 2018, que devino en Proyecto de ley tras míni-

mas modificaciones en el 2019<sup>23</sup>, y cuyo contenido reproduce en los aspectos fundamentales lo dispuesto en la primera propuesta lanzada por la Comisión Europea, siendo su pretensión, como veremos más adelante, gravar los tres hechos imposables recogidos en aquella.

Respecto de las causas que han llevado a la puesta en marcha del proyecto normativo, en sus considerandos se razona cómo, pese a responder en definitiva a los ya comentados retos a los que ha quedado sometido el marco fiscal actual a consecuencia del nacimiento y auge de la Economía Digital, la propuesta encuentra además sus raíces en la necesidad de evitar la fragmentación del mercado único, de la cual se deriva la inmediatez con la que pretendía implementarse esta nueva figura tributaria, así como su naturaleza cortoplacista. Y es que, pese a que el legislador europeo acepta que la solución para gravar de forma justa y eficaz la economía digital debe pasar por un consenso internacional de ámbito global, los lentos avances en la materia hacen necesaria, a su juicio, la implementación de una medida temporal que atenúe la pérdida de recaudación sufrida por las jurisdicciones fiscales europeas que sea de aplicación durante el intervalo de tiempo que transcurra hasta la aprobación de una solución definitiva. Este impuesto temporal viene por lo tanto a impedir que los distintos Estados miembros, en un intento de mitigar la erosión que entienden experimentan sus bases imponibles debido a la falta de reconocimiento del valor creado por los usuarios de servicios digitales por el marco actual fiscal, apliquen de forma unilateral fórmulas de imposición divergentes a la economía digital que resulten en la fragmentación del mercado único.

## 2. Contenido de la propuesta

En el Capítulo I del texto normativo se definen varios conceptos, siendo algunos de ellos coincidentes con los que aparecen en la directiva relativa a la presencia digital significativa previamente comentada. Se indica además en este

23 Ver [http://www.congreso.es/public\\_oficiales/L12/CONG/BOCG/A/BOCG-12-A-40-1.PDF](http://www.congreso.es/public_oficiales/L12/CONG/BOCG/A/BOCG-12-A-40-1.PDF)

apartado cual será el periodo impositivo del impuesto, que coincidirá con el año civil; es decir, abarcará el periodo comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de cada año. Asimismo, se establecen en este primer capítulo dos de las cuestiones fundamentales en relación a cualquier figura tributaria: el hecho imponible, que se introduce bajo el epígrafe *Ingresos imposables*, y el sujeto pasivo. Respecto de la primera de ellas, y como ya hemos adelantado, serán ingresos imposables aquellos que provengan de la prestación de tres tipos diferentes de servicios.

El primer hecho imponible será la prestación de servicios de publicidad on-line dirigida a los usuarios de una interfaz digital, siendo este último término análogo a lo que conocemos como un entorno web si atendemos a la definición que al mismo se le da en la propuesta. Por lo tanto, para desencadenar el supuesto de hecho gravable no basta en este caso con que exista un servicio de publicidad on-line, siendo preciso además que la misma responda al concepto de "publicidad dirigida a los usuarios". La primera versión del texto no aclaraba el significado de este concepto, habiéndose introducido la definición de "publicidad dirigida a los usuarios"<sup>24</sup> en el último borrador publicado, de 1 de marzo de 2019, determinándose que se trata de aquella publicidad que se dirige a los usuarios de una interfaz digital basándose en los datos recopilados sobre ellos. Pese a que la definición no puntualice esta cuestión, debe entenderse que los datos a los que la misma alude deben haber sido generados por los propios usuarios en sus actividades en la red, ya que en los considerandos previos a la propuesta se justifica la inclusión de este hecho imponible en el convencimiento de que estos servicios de publicidad on-line dirigida dependen en gran medida de la creación de valor

24 El artículo 2.5) bis de la "Propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre la publicidad digital que grava los ingresos procedentes de la prestación de servicios de publicidad digital", establece: "5 bis) «publicidad dirigida a los usuarios»: cualquier forma de comunicación comercial digital destinada a promocionar un producto, un servicio o una marca, dirigida a los usuarios de una interfaz digital sobre la base de los datos que se recopilan sobre estos últimos."

por parte de los usuarios<sup>25</sup>. Se añade además, en la nueva redacción del artículo 18, que deberá darse al sujeto pasivo la posibilidad de demostrar que aquellos ingresos derivados de publicidad on-line que no fueron declarados provenían de publicidad no dirigida. Así, con la intención de introducir una medida anti elusiva se impone al sujeto pasivo lo que algunos podrían calificar de prueba diabólica, en la medida en la que se le exige demostrar que, en la elección del *target* al que se dirige la publicidad, no han sido utilizados datos procedentes de los usuarios seleccionados. Parece probable que esta medida de lugar a futuros litigios, por lo que quizá fuera más sencillo conseguir un resultado anti elusivo similar mediante la introducción de una presunción *iuris et de iure* que determine que cualquier publicidad on-line es dirigida.

El segundo hecho imponible nos sitúa en el terreno de las plataformas de internet que posibilitan la interacción entre sus diferentes usuarios, habiendo sido estas bautizadas en la propuesta como *interfaces digitales multifacéticas*. Dentro de este ámbito nos encontramos con dos supuestos gravables; por una parte, los servicios de intermediación prestados por plataformas digitales que permiten el intercambio de bienes y servicios entre sus usuarios, habiéndose calificado estos intercambios en el texto de la propuesta como *entregas de bienes y prestaciones de servicios subyacentes*; por otra, aquel en el que el servicio prestado consiste meramente en posibilitar la localización e interacción entre usuarios.

Por último, el tercer hecho imponible consiste en la prestación de un servicio de transmisión de aquellos datos recopilados acerca de usuarios que provengan de la huella digital generada por estos en sus actividades en la red. Se trata en este caso de una información valiosa que los adquirentes podrán utilizar para adaptar sus productos o servicios a las preferencias de los presentes y potenciales clientes, así como para

25 Ver considerando 9 de la "Propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre la publicidad digital que grava los ingresos procedentes de la prestación de servicios de publicidad digital".

determinar con precisión el target al que dirigir la publicidad.

Tras determinar los hechos imponible, se establecen determinados supuestos de no sujeción, cuya inclusión pretende agrupar, en general, a aquellos negocios en los que el legislador entiende que no existe verdadera creación de valor por parte de los usuarios, quedando expuestos en los considerandos previos al texto normativo los motivos concretos que han llevado a no someter a imposición cada uno de ellos. De esta forma, se incluye dentro de los servicios no sujetos el de suministro de contenidos digitales vía web, ya que, pese a tratarse de un servicio digital, en este caso la creación de valor radica en el propio contenido ofertado por la entidad prestadora del servicio. No obstante, la no sujeción no alcanzará a aquellos supuestos en los que el contenido digital ofertado haya sido cargado y compartido por otros usuarios de la plataforma, ya que en este caso sí existiría creación de valor por parte del usuario. También se incluyen entre los supuestos de no sujeción los servicios digitales de intermediación y venta de datos llevados a cabo por determinados intermediarios financieros, que no quedan gravados por entender que en este caso no existe aportación de valor reseñable por parte de los usuarios y por interpretar que su objetivo fundamental es facilitar la realización de operaciones financieras en un entorno seguro. Por último, mencionar la inclusión en este apartado de las operaciones realizadas entre entidades del mismo grupo, que por lo tanto tampoco quedarán gravadas, así como los servicios de comunicación o de pago realizados a través de una interfaz digital, habiendo quedado fuera del ámbito de aplicación del impuesto estos últimos debido a que los usuarios de este tipo de servicios necesitan haber establecido con carácter previo una relación por otros medios, por lo que se entiende que en estos casos no existe colaboración en la localización entre usuarios.

A continuación, se establece quienes serán los sujetos pasivos del impuesto, figura que recaerá sobre aquellas entidades que, en base a los datos correspondientes al ejercicio cubierto por

los últimos estados financieros publicados antes de la finalización del periodo impositivo, hayan comunicado unos ingresos mundiales superiores a los 750 millones de euros, y hayan obtenido ingresos derivados de servicios sujetos al Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales de más de 50 millones de euros dentro de la Unión Europea. Los umbrales escogidos responden, entre otros motivos, a la creencia de que únicamente entidades con un importante volumen de facturación podrán beneficiarse del valor aportado por los usuarios y del efecto red, así como al propósito de eximir de tributación a pequeñas empresas o empresas emergentes para las que el pago del impuesto podría ser difícil de afrontar.<sup>26</sup>

El siguiente capítulo contiene una de las previsiones con más trascendencia de la propuesta, ya que en él se determinan las reglas que servirán para distribuir derechos de imposición entre los distintos Estados miembros, estableciéndose en primer lugar, para cada hecho imponible, un factor que vinculará el ingreso obtenido con aquel territorio en el cual se encuentran situados los usuarios que generan valor, para después delimitar qué parte del ingreso generado podrá ser objeto de gravamen en cada jurisdicción fiscal. Así, en una suerte de convenio o concierto económico en el que se reparten potestades tributarias, ante cada servicio imponible, cada Administración fiscal deberá determinar, en primer lugar, si el mismo genera potestades tributarias a su favor, lo que no ocurrirá a menos que los usuarios vinculados al servicio en cuestión se entiendan situados en su territorio, para finalmente determinar qué parte del ingreso total obtenido por el sujeto pasivo puede gravar. Dado el carácter marcadamente transnacional de los servicios digitales, estos pasos previos son imprescindibles, ya que será frecuente hallarse ante supuestos en los que un único ingreso genera derechos de imposición a favor de varios estados. Tomando

<sup>26</sup> Ver apartado 1.20.3 del SWD (2018) 81, de 21 de marzo de 2018 "Commission Staff Working Document Impact Assessment Accompanying the document Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence and Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services"



como ejemplo el servicio de publicidad on-line, no será extraño que una entidad pague por una campaña publicitaria que será visionada vía web por usuarios en todo el mundo. Si en este caso la prestataria hace un pago único por el servicio, será necesario utilizar una fórmula que distinga qué parte del ingreso debe tributar en cada uno de los estados en los que se sitúan aquellos usuarios que vayan a verla, ya que son estos, a través de los datos que generaron al navegar por internet y que han servido para catalogarlos como candidatos idóneos para recibir esa publicidad, quienes han generado el valor que pretende gravarse con este nuevo impuesto.

De este modo, la propuesta establece que un usuario, en función del tipo de servicio del que se trate, se entenderá situado en un territorio dado en base a los siguientes criterios:

- En caso de servicios de publicidad dirigida on-line, el usuario se entenderá situado en el estado al que corresponda la dirección IP del dispositivo a través del cual acceda a dicha publicidad en el periodo impositivo.
- En caso de servicios de acceso a una interfaz digital multifacética, si se facilita la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes entre usuarios, cada usuario se entenderá situado en el estado al que corresponda la dirección IP del dispositivo a través del cual finalice dicha operación subyacente. En caso de que no se posibilite la realización de estas operaciones subyacentes, el usuario se entenderá situado en el territorio al que correspondiera la dirección IP del dispositivo a través del cual abrió la cuenta que permita el acceso a la interfaz digital, siempre y cuando dicha cuenta se haya mantenido abierta durante todo o parte del periodo impositivo.
- En caso de servicios de venta de datos de usuarios, el usuario se entenderá situado en el estado al que corresponda la dirección IP del dispositivo a través del cual este generó los datos, tanto si los generó en el propio periodo impositivo como si lo hizo en periodos anteriores.

Pese a que, para saber dónde se encuentra un dispositivo, el texto normativo determina que el sujeto pasivo debe basarse en la dirección IP que a aquel le corresponda, la última versión de la propuesta dispone además que, de no hallarse esta información disponible, la entidad podrá establecer cuál es la situación del usuario atendiendo a pruebas alternativas que den una estimación razonable de su ubicación, haciendo en este punto una referencia genérica a las herramientas de geolocalización. Sin embargo, dado que el término razonable puede prestarse a ambigüedades, sería recomendable que en la propuesta se determinase qué otros métodos en concreto pueden ser utilizados o, al menos, que se especificara qué características mínimas deberían cumplir estos para que sus resultados se consideren merecedores del calificativo de razonables.

Una vez determinado que existe un ingreso que puede ser objeto de imposición por parte de una jurisdicción fiscal dada, quedará por concretar en qué proporción podrá gravarse en ese territorio el ingreso obtenido por el sujeto pasivo. A este respecto, y como ocurre en lo que se refiere a la situación de los usuarios, el factor que determina la proporción de ingresos atribuibles a cada Estado miembro difiere en función del tipo de servicio gravado:

- En los servicios de publicidad dirigida on-line, la proporción se determinará en base al número de veces en las que la publicidad aparezca en el dispositivo de usuarios situados en cada territorio.
- En los servicios de acceso a una interfaz digital multifacética, esta proporción se determinará, en el caso de que se posibilite la realización de entregas de bienes y prestaciones de servicios subyacentes entre usuarios, en función del número de usuarios situados en cada estado que hayan concluido cada operación subyacente. Cuando la interfaz no permita este tipo de operaciones, el ingreso obtenido se imputará en su totalidad a aquel territorio en el que se entienda situado el usuario con una cuenta activa.

- En la venta de datos, el reparto se realizará en función del número de usuarios situados en cada territorio que hayan generado los datos.

Quizá estas reglas queden más claras si se tienen en cuenta las peculiaridades de cada hecho imponible y se observa que el reparto se realiza siempre en función del número de usuarios que se entienden situados en cada territorio, a salvo del servicio de publicidad on-line, en el que se ha optado por distribuir el ingreso de forma proporcional al número de veces en las que la publicidad aparece en dispositivos de usuarios situados en cada territorio. Para una mejor comprensión podemos partir, por ejemplo, del caso de los servicios de publicidad digital, en los que como ya hemos comentado será habitual que un pago único retribuya el visionado de un anuncio por usuarios situados en diferentes países. Siguiendo con el ejemplo anterior, y en el caso de una campaña publicitaria que vaya a visionarse en 2 territorios distintos, si el anuncio en cuestión aparece 100 veces en dispositivos de usuarios situados en el Estado miembro A y 200 veces en el de aquellos situados en el Estado miembro B, A podrá gravar un tercio del ingreso (100/300), correspondiéndoles derechos de gravamen sobre los otros dos tercios a la Administración tributaria de B. Respecto de los servicios en los que existan entregas subyacentes, los usuarios implicados serán en términos muy generales dos, que coincidirán con el vendedor y el comprador, por lo que el ingreso se dividirá a partes iguales entre ambos estados en este caso. Cuando se trate del resto de servicios de intermediación, cada ingreso corresponderá a un único territorio, que coincidirá con aquel en el que se entienda situado el usuario. Imaginemos en este caso a un usuario de LinkedIn que contrata una suscripción Premium. El precio pagado como contraprestación será un ingreso gravable en su totalidad por aquel territorio en el que el usuario se encuentre situado. Por último, y en relación con la transmisión de datos, nos encontramos en un caso similar al de la publicidad on-line, ya que es presumible que se transfieran por un único precio paquetes de datos que contengan información relacionada con usuarios situados en diferentes

estados. No obstante, en este caso, siguiendo la regla general, la proporción de ingresos gravables en un determinado territorio se calculará en función del número de usuarios de los que provengan los datos que se entiendan situados en el mismo.

Finalmente, este capítulo señala que el tipo impositivo será del 3%, que se aplicará sobre los ingresos imponibles obtenidos en un Estado miembro durante el periodo impositivo, excluyéndose de los ingresos brutos únicamente el IVA y otros gravámenes similares. Debemos regresar en este punto a lo que disponen los considerandos previos al texto normativo<sup>27</sup>, ya que es ahí donde se reconoce la posibilidad de que, en el caso de que los ingresos gravados por este impuesto ya hubieran sido objeto de imposición o fueran a serlo en el Impuesto de Sociedades del país de residencia del sujeto pasivo, se permita la deducción en este último de la cuota ingresada con motivo de la liquidación del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales.

Ya en los últimos capítulos de la propuesta se regulan, entre otros asuntos, las obligaciones formales y materiales a las que estarán sometidos los sujetos pasivos del impuesto, que, una vez abandonada la idea de implantar una ventanilla única o OSS, deberán presentar una declaración en cada uno de los Estados miembros en los que presten servicios digitales, y se establecen los términos en los que se llevará a cabo la cooperación entre Administraciones tributarias. Por último, se recogen algunas disposiciones finales, entre las que destaca la determinación del momento de expiración de la propuesta, que tendrá lugar como muy tarde el 31 de diciembre de 2025, o antes, en caso de que previamente a esa fecha entre en vigor la legislación en la materia acordada a nivel OCDE. Se determina asimismo la fecha prevista para la aplicación de lo dispuesto en su articulado, que ha pasado del 1 de enero del 2020 que contemplaba la propuesta

<sup>27</sup> Ver considerando 27 de la "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"

original a quedar establecida para el 1 de enero del 2022 en la última versión publicada. Huelga decir a este respecto que si para esa fecha se ha llegado a un consenso global en relación a la fórmula idónea para gravar la Economía Digital, los motivos para la implementación de esta medida temporal habrían desaparecido, y por lo tanto nunca llegaría a ver la luz.

### III. MEDIDAS UNILATERALES: EL CASO DEL ESTADO ESPAÑOL

Como fácilmente se puede concluir tras la lectura de los apartados anteriores, llevará algún tiempo aproximar posiciones en relación al qué y cómo de la tributación de la Economía Digital tanto en el ámbito de la Unión Europea como a nivel global. Es por ello que en algunos países se están adoptando medidas unilaterales de aplicación inmediata que permitan abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización. Además, no sólo no existe consenso acerca de la necesidad o conveniencia de adoptar medidas provisionales, sino que, tal y como recoge el *Interim Report 2018* de la OCDE, cabe recordar que son varios los países que se oponen a dichas medidas por considerar que generarán riesgos y tendrán repercusiones negativas en la inversión, la innovación y el crecimiento, así como escenarios de sobreimposición o un aumento de la carga fiscal soportada por consumidores y empresas, y unos costes de cumplimiento y gastos administrativos más elevados.

Como ya se ha mencionado en el apartado introductorio, uno de los países que ha apostado por introducir medidas unilaterales es el Estado español. Al mes de la presentación, en marzo de 2018, del paquete de Economía Digital por parte de la Comisión Europea, el entonces Ministro de Hacienda y Función Pública del Partido Popular, Sr. Montoro, ya hizo pública la intención del gobierno español de establecer un Impuesto sobre los Servicios Digitales<sup>28</sup>, en línea con la propuesta de directiva presentada, que acabamos de analizar. Meses más tarde, el gobierno presidido por

Pedro Sánchez, en este caso del Partido Socialista, sometió al trámite de información pública el anteproyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, en adelante IDSD. Propuesta normativa que entró en el Congreso de los Diputados el 25 de enero de 2019, a pesar de que en la reunión del ECOFIN de 4 de diciembre de 2018 ya se vislumbraba la decisión, que se adoptó formalmente el 12 de marzo de 2019, de supeditar la aprobación de medidas normativas en el ámbito de la Unión Europea a las medidas que se adopten en el ámbito OCDE, que se verán reflejadas en el informe final de 2020. La conclusión de la XII Legislatura del Congreso español provocó la caducidad del proyecto de ley, aunque el gobierno ha anunciado en la actualización del programa de estabilidad presupuestaria que ha enviado al Consejo de Ministros de la Unión Europea y a la Comisión Europea en abril de 2019 su intención de volver a iniciar su tramitación.

Precisamente, a juicio de la Comisión Europea, la adopción de medidas unilaterales, frente a su propuesta de una solución armonizada en el ámbito de la Unión Europea, puede fragmentar el mercado único y falsear la competencia, debido a la descoordinación de las medidas adoptadas por los Estados miembros de forma individual, obstaculizándose, de esta manera, el desarrollo de nuevas soluciones digitales y la competitividad de la Unión en su conjunto.

Sin embargo, a nuestro juicio, es posible distinguir diferentes opciones de política fiscal dentro del unilateralismo fiscal de la era post-BEPS, como reacción al multilateralismo fiscal que BEPS exige para el logro de óptimos resultados. Así, nos encontramos con algunas jurisdicciones, como Estados Unidos con la reforma fiscal del gobierno de Donald Trump, o Reino Unido, Francia y Australia a través de los conocidos como *diverted profit taxes*, que claramente están adoptando medidas en aras a la protección de sus bases imponibles nacionales, si bien no resulta tan claro que dichas medidas contribuyan al objetivo BEPS de luchar contra la erosión de bases imponibles a nivel internacional<sup>29</sup>.

<sup>28</sup> Ver transcripción de la rueda de prensa del Consejo de Ministros de 27 de abril de 2018.

<sup>29</sup> Sanchez-Archidona Hidalgo, G. *Unilateralismo Fis-*

Sin embargo, en el caso del IDSD que nos ocupa, entendemos que la opción de política fiscal es distinta a las adoptadas por los países mencionados, en el sentido de que no nos encontramos ante la articulación de instrumentos normativos que choquen frontalmente con los parámetros de la OCDE, ni de la Unión Europea, sino que se están proponiendo medidas alineadas con lo acordado en ambos ámbitos, no siendo su implementación propiamente un movimiento unilateral por parte del Estado español o de otros estados europeos, como por ejemplo Italia, que ha adoptado el mismo enfoque en esta cuestión<sup>30</sup>, sino más bien un movimiento que se adelanta a la existencia de un marco normativo que obligue a los países a transponer dichas medidas a su ordenamiento interno.

#### **A) Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales**

Este unilateralismo ajustado a los trabajos que se están realizando en la OCDE y en la Unión Europea queda reflejado en la propia exposición de motivos del proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, al establecer que por diversas razones, tales como el largo periodo de tiempo transcurrido desde que comenzaron los debates a nivel internacional sin que haya sido posible adoptar soluciones prácticas al respecto, u otras como la presión social, la justicia tributaria y la sostenibilidad del sistema tributario, resulta necesario adoptar una solución unilateral que permita al estado español ejercer de forma inmediata en su territorio derechos de imposición que legítimamente le corresponden, por ser de donde proceden los datos y las contribuciones de los usuarios que generan valor a la empresa. A su vez, invocando al deseable enfoque armonizador del impuesto planteado por la Comisión Europea, se precisa que la regulación del mismo se ajusta en gran medida al propuesto por la Comisión Europea, y se introduce con carácter transitorio hasta que entre en vigor la nueva legislación que tenga por objeto incor-

porar al ordenamiento jurídico español la futura Directiva por la que se establezcan las normas relativas a la fiscalidad de las empresas con presencia digital.

Posturas críticas con la propuesta unilateral ven detrás de la misma únicamente un afán del gobierno de buscar nuevas fuentes de ingresos fiscales a fin de equilibrar los presupuestos públicos, máxime teniendo en cuenta que las previsiones de ingresos por este concepto presentadas por el gobierno resultan aparentemente optimistas. En relación a esta cuestión, la memoria económica presentada durante la tramitación del proyecto de Ley incrementa sustancialmente la cuantificación que para el estado español se derivaría de las diversas hipótesis realizadas por la Comisión Europea para el conjunto de la Unión Europea, que se estima en 6.000 millones de euros y se recoge en el ya citado *Impact Assessment*<sup>31</sup>. Para ello, el gobierno, eleva el porcentaje correspondiente a España del 7,5 por 100, que representa su peso en el PIB europeo, al 9,1 por ciento, teniendo en cuenta los indicadores Eurostat relacionados con los nuevos hechos imponibles. Aplicando dicho porcentaje, junto con los umbrales de tributación más exigentes que se establecen en el nuevo impuesto, en comparación con la propuesta de directiva europea, y teniendo en cuenta el fuerte crecimiento previsto por el gobierno de los tres elementos que constituyen el hecho imponible de este impuesto, se realiza una estimación anual en torno a 1.200 millones, que se ve rebajada por diversas razones por la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal a una horquilla entre 564 y 968 millones de euros<sup>32</sup>.

Pasando a analizar el proyecto del IDSD, centramonos en primer lugar en su controvertida naturaleza jurídica de impuesto indirecto<sup>33</sup>. Tanto

cal en el Siglo XXI. Quincena Fiscal 1-2. Enero 2019.

30 <https://www.assolombarda.it/servizi/fisco/informazioni/legge-di-bilancio-2019-limposta-sui-servizi-digitali>

31 Ver referencia en nota al pie número 11.

32 Ver Informe 45/18 de la AIReF sobre las líneas fundamentales de los presupuestos de las administraciones públicas 2019.

33 Parte de la doctrina califica la atribución de carácter indirecto al impuesto como discutible o incluso errónea. Nocete Correa, F.J. *Ilusión fiscal y economía digital, ¿hacia una planificación normativa agresiva?* Carta Tributaria, 2018, n°43; Lasarte López, R. *Los de-*

la propuesta de directiva, al establecer el título habilitante para su adopción en el artículo 113 del Tratado de Funcionamiento de la UE, como el proyecto de ley presentado en el Congreso, en su artículo 1, le confieren tal naturaleza. La propia exposición de motivos del proyecto justifica la naturaleza indirecta del impuesto sobre la base de que el gravamen se centra en los servicios prestados sin tener en cuenta las características del prestador de los mismos, entre ellas su capacidad económica, elemento nuclear de la imposición directa. No obstante, esta calificación resulta paradójica al encontrarnos ante una propuesta de creación de un impuesto indirecto para gravar la misma capacidad económica que, cuando se alcance el consenso necesario, se gravará mediante un impuesto directo, a la vista de los trabajos que se están desarrollando en relación al establecimiento permanente digital, que han sido comentados. Adicionalmente, algunos aspectos técnicos, como la inexistencia de un mecanismo de repercusión a los consumidores arrojan dudas sobre su verdadera naturaleza.

Teniendo en cuenta la vocación internacional del IDSD esta cuestión no es un aspecto meramente teórico, sino que resulta de gran relevancia desde un punto de vista práctico ya que, en caso de considerarse un impuesto de carácter directo sobre la renta obtenida, su inclusión en el ámbito de los Convenios para evitar la doble imposición internacional (CDIs) suscritos por España sería muy probable y, por ello, para habilitar la potestad de gravamen del Estado español sobre tales rentas, sería necesario la existencia de un establecimiento permanente en España, en línea con lo dispuesto en el artículo 7 del Modelo de Convenio de la OCDE; circunstancia que no ocurriría en la práctica totalidad de los casos, si consideramos los modelos de negocio generadores de esta tipología de rentas. En este escenario, el estado español estaría aprobando un impuesto que no podría gravar a las empresas de países con los que exista CDI, lo que dejaría

a este nuevo impuesto prácticamente sin contribuyentes reales, teniendo en cuenta la gran cantidad, cercanos a 100, de CDIs suscritos con otros países, entre los que se encuentran países grandes prestadores de este tipo de servicios, como por ejemplo Estados Unidos.

Pasando a analizar el impuesto propuesto por el gobierno español, nos sirve como marco de referencia el análisis efectuado del apartado II.B) 2 anterior, en el que se han expuesto sus características según el proyecto de directiva comunitaria. En cuanto a los detalles y configuración del IDSD según el proyecto de ley, llama la atención que tras una extensa exposición de motivos nos encontremos con la parquedad de su regulación -16 artículos y cuatro disposiciones finales- de entre los que destaca como artículo más prolijo el 4, dedicado a los conceptos y definiciones, con una aparente finalidad didáctica o aclaratoria.

El artículo 1 se dedica a proclamar su naturaleza indirecta, así como a su objeto -prestación de servicios digitales- si bien se exige la intervención de usuarios situados en el territorio de aplicación del impuesto, es decir, en todo el territorio español, tal y como determina a continuación el artículo 2, en el que también nos encontramos una llamada a la concertación de este impuesto con el País Vasco y Navarra, en forma de la clásica salvaguarda foral, a cuyo análisis dedicaremos la parte final de los presentes comentarios. El artículo 3 incluye la cláusula de operatividad de los tratados y convenios internacionales, lo que comúnmente nos colocaría en el ámbito de la imposición directa, por ser estos los impuestos a los que se refiere el artículo 2 del Modelo de Convenio de la OCDE, aunque encontramos coherente esta referencia si se efectúa a aspectos convenidos internacionalmente en el ámbito de la cooperación, intercambio de información y asistencia mutua que afectan a cualquier figura tributaria con independencia de su naturaleza.

En relación al hecho imponible, a nuestro juicio, resulta cuando menos sorprendente la técnica normativa utilizada para su configuración, que requiere para su correcta definición conjugar los

*safíos fiscales de la economía digital: el impuesto provisional de la UE. ¿Nuevas medidas para que todas las empresas tributen de forma equitativa?* Revista de Contabilidad y Tributación, 2018, nº428.



artículos 4, en principio de carácter didáctico, y 5, propiamente dedicado al hecho imponible, del proyecto de ley. Así, el artículo 5 establece que: *“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”*. La generalidad de su redacción, de la que parece derivarse que cualquier prestación de servicios digitales queda sometida al impuesto, debe ser matizada por lo dispuesto en el artículo 4, interpretado a la luz de la exposición de motivos del proyecto, a fin de determinar qué servicios digitales componen el hecho imponible. Como veremos a continuación, estos resultan ser los mismos que los contenidos en la propuesta de directiva antes de la limitación de su ámbito de aplicación a los servicios de publicidad, que se estableció en su última versión.

Acudiendo al número 5 del artículo 4, encontramos lo que debe entenderse por servicios digitales, considerando exclusivamente los de publicidad en línea, los de intermediación en línea y los de transmisión de datos. A continuación, los números 6, 7 y 8 se dedican a cada uno de estos servicios.

En el número 6, se definen los servicios de publicidad en línea como los consistentes en la inclusión en una interfaz digital, propia o de terceros, de publicidad dirigida a los usuarios de dicha interfaz. De esta manera, se gravaría como servicios digitales a las aplicaciones y páginas webs que, cada vez con mayor frecuencia, además de proporcionar información, incluyen anuncios publicitarios. Una de las principales diferencias entre el anteproyecto de ley y el texto aprobado por el Congreso es la incorporación a este de lo que se entiende por publicidad dirigida, constituyendo esta: *“cualquier forma de comunicación digital comercial con la finalidad de promocionar un producto, servicio o marca, dirigida a los usuarios de una interfaz digital basada en los datos recopilados de ellos”*. Al igual que en el texto del proyecto de directiva, se incluye una presunción iuris tantum de que toda publicidad es *publicidad dirigida*; es decir, está fundamentada en la actividad generada por los usuarios,

trayendo aquí a colación la opinión que a este respecto nos merece esta presunción y que se encuentra recogida en el apartado anterior.

Los servicios de intermediación en línea se encuentran definidos en el número 7 del artículo 4 del proyecto de ley como: *“los de puesta a disposición de los usuarios de una interfaz digital multifacética (que permita interactuar con distintos usuarios de forma concurrente) que facilite la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios, o que les permita localizar a otros usuarios e interactuar con ellos.”* Entre las empresas que se dedican a la intermediación en línea destacaríamos, a Amazon, Airbnb, Uber o Cabify.

Finalmente, el número 8 define los servicios de transmisión de datos como: *“los de transmisión con contraprestación, incluidas la venta o cesión, de aquellos recopilados acerca de los usuarios, que hayan sido generados por actividades desarrolladas por estos últimos en las interfaces digitales.”* Encontramos en este supuesto una diferencia de redacción con el hecho imponible definido por el proyecto de directiva, ya que el proyecto de ley establece que el servicio comprende la transmisión con contraprestación de datos, tanto mediante venta como cesión, mientras que la última versión del proyecto de directiva recoge exclusivamente el supuesto de venta de datos, si bien en las definiciones contenidas del artículo 2 identifica dicha venta con cualquier forma de transmisión de datos, incluyendo de esta manera la cesión<sup>34</sup>. Claros ejemplos de prestadores de este tipo de servicios son Google o Facebook.

El hecho imponible se completa mediante los supuestos de no sujeción contenidos en el artículo 6 del proyecto de Ley, que sigue las pautas establecidas por el proyecto de directiva. En su letra a) encontramos las ventas y servicios realizadas

<sup>34</sup> Nota de las autoras: se observa una diferencia relevante en la traducción al castellano del artículo 2 del proyecto en inglés de la directiva ya que el término original es *transmission of data for consideration*, que ha sido traducido como *transmisión de datos para su análisis*, cuando en realidad entendemos que la traducción correcta sería *transmisión de datos por precio*.

directamente por comerciantes o fabricantes; la letra b) recoge como no sujetas las entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes que tengan lugar entre los usuarios, en el marco de un servicio de intermediación en línea, por ejemplo las ventas realizadas a través de Wallapop o Idealista; la letra c) establece asimismo como no sujetas las prestaciones de servicios de intermediación en línea, cuando la única o principal finalidad de dichos servicios prestados por la entidad que lleve a cabo la puesta a disposición de una interfaz digital sea suministrar contenidos digitales a los usuarios o prestarles servicios de comunicación o servicios de pago, entre las que podemos mencionar los servicios prestados por Netflix, Spotify, WhatsApp o PayPal. Asimismo, en las últimas letras de este número se establecen como no sujetos los servicios que presten o la transmisión de datos que efectúen las entidades financieras reguladas, entendiéndose por tales las que el propio artículo 4 define en su número 12, o las prestaciones de servicios digitales cuando sean realizadas entre entidades que formen parte de un grupo con una participación, directa o indirecta, del 100 por 100.

Tal vez una de las características más peculiares de este nuevo impuesto sea cómo se articula la conexión del territorio de aplicación del impuesto con lo gravado en el mismo, que se determina en el artículo 7, mediante la concreción de lugar de realización de las prestaciones digitales. Es el usuario situado en dicho territorio el que ejerce de tractor de la imposición sobre la prestación de los servicios digitales que recaerá sobre un contribuyente, que no sobre el usuario en relación al cual ni siquiera está previsto el mecanismo de repercusión, careciendo el contribuyente en muchas ocasiones de cualquier otro vínculo con el estado español. Solamente se alude a la vinculación de este último con el territorio de aplicación del impuesto en el artículo 10, cuando se determina que la base imponible estará constituida por el importe de los ingresos, excluidos, en su caso, el Impuesto sobre el Valor Añadido u otros impuestos equivalentes, obtenidos por el contribuyente por cada una de las prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto, realizadas en el territorio de aplicación del mismo.

Las reglas de localización del impuesto en el estado español siguen de cerca lo dispuesto en la propuesta de directiva para establecer cuándo se entiende situado el usuario en el territorio de aplicación del impuesto. A estos efectos, como regla general se presumirá que un determinado dispositivo de un usuario se encuentra en el lugar que se determine conforme a la dirección IP del mismo, 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.

La determinación del protocolo IP como punto de conexión parece haber sufrido importantes debates en el seno del grupo de trabajo D-4 del ECOFIN, en el que se ha trabajado esta directiva, a la vista de las diferentes versiones existentes del proyecto. Así, en la propuesta inicial de directiva se fundamenta que los usuarios se consideran situados en el Estado miembro de la dirección de Protocolo Internet del dispositivo por ser un proxy sencillo y eficaz para determinar la ubicación del usuario. No obstante, se determina que, si el sujeto pasivo tiene conocimiento, a través de otros medios de geolocalización, de que el usuario no está situado en el Estado miembro que indica la dirección IP, dicho sujeto pasivo podría seguir recurriendo a esos otros medios de geolocalización para determinar el lugar de imposición. Sin embargo, el texto transaccional de la directiva aprobado por el Consejo de Ministros el 4 de diciembre de 2018 establece que debería ser posible determinar el lugar en el que ha sido utilizado el dispositivo del usuario y, por ende, el lugar de imposición, exclusivamente mediante la dirección de Protocolo de Internet de dicho dispositivo. Por ello y en aras a garantizar la seguridad jurídica de los contribuyentes y de la propia Administración tributaria, cuya potestad para aplicar el gravamen depende del lugar de ubicación del usuario, consideramos que en el nuevo IDSD, a aplicar en el estado español, resultaría conveniente o bien efectuar una concreción de los medios de geolocalización y las circunstancias en que podrían resultar válidos, o bien la admisión de la dirección de IP como punto de conexión exclusivo e irrefutable.

La definición de contribuyente del IDSD la encontramos en el artículo 8, en el que se determina que lo son las personas jurídicas y entidades a las que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que el primer día del periodo de liquidación superen los dos umbrales siguientes:

a) Que el importe neto de su cifra de negocios en el año natural anterior supere 750 millones de euros; umbral que resulta ser similar al propuesto en la directiva si bien con una referencia temporal distinta, siendo la finalidad de este umbral en ambos casos la de restringir el impuesto a las grandes multinacionales.

b) Que el importe total de sus ingresos derivados de prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto correspondientes al año natural anterior supere 3 millones de euros, siendo la huella digital exigible por la propuesta de directiva comunitaria de 50 millones de euros para el total de la Unión Europea. Como se puede apreciar, el proyecto de Ley amplía en cierta medida los potenciales contribuyentes del impuesto al reducir el umbral de la huella digital exigible para estar sometidos al mismo.

Dadas las características de los prestadores de los servicios digitales sometidos al impuesto, en no pocas ocasiones nos vamos a encontrar contribuyentes no establecidos en la Unión Europea, a los que la letra f) del artículo 13 del proyecto de ley les obliga a nombrar un representante a efectos del cumplimiento de las obligaciones impuestas. En el contexto de este impuesto, la figura del representante adquiere una especial relevancia, teniendo en cuenta que el contribuyente, como hemos mencionado con anterioridad, carece prácticamente de anclajes con el estado español y que, tratándose de servicios no repercutidos a los usuarios, será tarea ardua la cuantificación de los ingresos derivados de tales prestaciones. No obstante, debemos hacer una precisión a este respecto, ya que el proyecto de ley del impuesto solamente obliga a nombrar representante a los establecidos en terceros países, lo cual adquiere todo su sentido, a nuestro juicio, en el marco de la directiva. Sin embargo, entendemos

que la exigencia de nombramiento de representante exclusivamente a los no residentes establecidos en terceros países no resulta tan adecuada cuando se trata de un impuesto unilateral como el propuesto por el Estado español. En este sentido, sería conveniente que el proyecto de ley del IDSD ampliara expresamente la obligación de nombrar representantes a todos los no residentes sin establecimiento permanente prestadores de estos servicios, ya que la obligación genérica para los no residentes de nombrar representante, recogida en el artículo 47 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, solamente es aplicable cuando operen a través de un establecimiento permanente, siendo necesario que lo establezca expresamente la normativa tributaria cuando, por las características de la operación o actividad realizada, se entienda necesario.

Otra de las obligaciones formales impuestas a los contribuyentes, que contiene también el artículo 13 del proyecto de ley, introduciendo una mejora sobre el anteproyecto inicial, consiste en establecer los sistemas, mecanismos o acuerdos que permitan determinar la localización de los dispositivos de los usuarios en el territorio de aplicación del impuesto, cuyo cumplimiento resultará imprescindible para garantizar la correcta exacción del mismo, disponiendo, por su parte, el artículo 15 una sanción específica en caso de incumplimiento.

De la determinación de la base imponible se encarga el artículo 10 del proyecto, estableciéndose reglas específicas para cada hecho imponible:

a) En el caso de los servicios de publicidad en línea, se aplicará a los ingresos totales obtenidos la proporción que represente el número de veces que aparezca la publicidad en dispositivos que se encuentren en el territorio español respecto del número total de veces que aparezca dicha publicidad en cualquier dispositivo, cualquiera que sea el lugar en que éstos se encuentren.

b) En el caso de los servicios de intermediación en línea en los que exista facilitación de entregas

de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios, se aplicará a los ingresos totales obtenidos la proporción que represente el número de usuarios situados en el territorio español respecto del número total de usuarios que intervengan en ese servicio, cualquiera que sea el lugar en que estén situados. Para el resto de servicios de intermediación, se determinará por el importe total de los ingresos derivados directamente de los usuarios cuando las cuentas que permitan acceder a la interfaz digital utilizada se hubieran abierto utilizando un dispositivo que se encontrara en el momento de su apertura en el territorio de aplicación del impuesto.

c) En el caso de los servicios de transmisión de datos, se aplicará a los ingresos totales obtenidos la proporción que represente el número de usuarios que han generado dichos datos que estén situados en el territorio español respecto del número total de usuarios que hayan generado dichos datos, cualquiera que sea el lugar en que estén situados.

Finalmente se incluye una regla de cierre mediante la que se determina que si el importe de la base imponible no resultara conocido en el periodo de liquidación, el contribuyente deberá fijarlo provisionalmente aplicando criterios fundados que tengan en cuenta el periodo total en el que van a generarse los ingresos derivados de esas prestaciones de servicios digitales, sin perjuicio de su regularización cuando dicho importe fuera conocido, mediante la autoliquidación correspondiente a ese periodo de liquidación.

Como se ha adelantado, los ingresos a tener en cuenta para la determinación de la base imponible serán el importe de los obtenidos por el contribuyente por cada una de las prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto realizadas en el territorio español, excluidos, en su caso, el Impuesto sobre el Valor Añadido u otros impuestos equivalentes. El tipo impositivo aplicable es el 3 por 100 en línea con la propuesta de directiva.

Una de las diferencias con la norma comunitaria es el establecimiento de periodos de liquidación

que coinciden con el trimestre natural, frente al año civil al que hace referencia la directiva. Esta opción de gestión que indudablemente beneficiará a las arcas del estado tiene como contrapartida las mayores cargas administrativas que originará en los contribuyentes. No obstante, la memoria que acompaña al anteproyecto de ley del IDSD presentada por el gobierno recoge que se ha intentado que la norma genere las menores cargas administrativas y costes indirectos posibles, las cuales son de difícil cuantificación ante la falta de información sobre el posible número de contribuyentes que tendrán que liquidar el impuesto, si bien se considera que su magnitud será reducida, dado que, principalmente, afectará a empresas multinacionales que prestan los servicios digitales sometidos al impuesto y, además, el coste de cada liquidación será no muy elevado, al efectuarse por medios telemáticos.

Ante las preocupaciones expresadas por los operadores del sector en relación a la doble imposición que este nuevo gravamen puede originar<sup>35</sup>, el gobierno ha aclarado su posición de ser respetuoso con lo dispuesto en el proyecto de Directiva que, tal y como se ha mencionado, establece la posibilidad de que los Estados miembros permitan a las empresas la deducción del IDSD devengado de la base imponible del impuesto de sociedades en su territorio, con independencia de si el pago de ambos impuestos se realiza en un mismo o en distintos Estados miembros<sup>36</sup>.

## **B) Incidencia del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales en los sistemas tributarios de los Territorios Históricos del País Vasco.**

A pesar de que a fecha de hoy la entrada en vigor del IDSD en el Estado español resulte incierta,

35 Adigital y Ametic ponen voz a las críticas a este nuevo impuesto. Como muestra véase <https://www.adigital.org/informes-estudios/impacto-impuesto-los-servicios-digitales-la-economia-espanola/>

36 <https://www.eleconomista.es/economia/noticias/9647690/01/19/El-impuesto-a-los-servicios-digitales-sera-deducible-del-de-sociedades.html>  
<https://www.elindependiente.com/economia/2019/01/21/los-gigantes-tecnologicos-pagan-menos-sociedades-gracias-la-tasa-google/>

de lo que no tenemos ninguna duda es que su incorporación como nuevo impuesto al sistema tributario requerirá de concertación con el País Vasco.

A estos efectos, el apartado dos de la Disposición Adicional Segunda del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado mediante la Ley 12/2002, de 23 de mayo, establece que en el caso de que se creen nuevas figuras tributarias o pagos a cuenta, se deberá proceder por la Administración del Estado y la del País Vasco, de común acuerdo, a la pertinente adaptación del Concierto Económico. Además, se exige que dicha adaptación del Concierto especifique sus efectos financieros.

En cuanto a la forma en que la concertación debe plasmarse, la referida Disposición Adicional requiere que el procedimiento utilizado sea el mismo que el seguido para su aprobación. Para ello, la Comisión Mixta del Concierto Económico constituida, de una parte, por un representante de cada Diputación Foral y otros tantos del Gobierno Vasco y, de otra, por un número igual de representantes de la Administración del Estado, debe adoptar por unanimidad dicha modificación, que será tramitada como ley de artículo único en el Congreso, a la que se incorporará como Anexo el texto de la concertación acordada.

Contamos con múltiples ejemplos recientes de concertaciones de nuevos impuestos, si bien la experiencia nos indica que estas suelen producirse con un desajuste temporal bastante notable en relación a la fecha de entrada en vigor de las nuevas figuras impositivas, que se ve subsanado a posteriori mediante los pertinentes flujos financieros en favor del País Vasco. Así, en la última Comisión Mixta de Concierto Económico, celebrada el 19 de julio de 2017, se concertó el Impuesto sobre el Valor de Extracción de Gas, Petróleo y Condensados, que fue incorporado al Concierto Económico mediante la modificación operada por la Ley 10/2017, de 28 de diciembre. De mayor entidad fue la concertación que se produjo por el acuerdo primero de la Comisión Mixta de Concierto Económico que, en su re-

unión de 16 de enero de 2014, concertó varios impuestos de nuevo cuño, entre los que se encuentran: el Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito, el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, el Impuesto sobre la Producción de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica, el Impuesto sobre el Almacenamiento de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radiactivos en instalaciones centralizadas, el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero y el Impuesto sobre Actividades de Juego. Adicionalmente, los efectos financieros de las nuevas concertaciones fueron determinados en diversos acuerdos adoptados en la misma reunión.

Ante la concertación de cualquier nueva figura tributaria, nos debemos plantear cuáles son los criterios o puntos de conexión en virtud de los cuales repartir las potestades tributarias de regular, exaccionar y de inspeccionar el nuevo impuesto a concertar entre el territorio común y los territorios forales.

En el caso del IDSD, si atendemos a su naturaleza de impuesto indirecto, proclamada tanto en la propuesta de directiva comunitaria como en el proyecto de ley tal y como se ha expuesto, así como a su presunta futura armonización en el ámbito de la Unión Europea, es más que previsible que el nuevo impuesto se concierte como de normativa común, con un escaso margen regulatorio para los Territorios Históricos. De esta manera, con carácter general, se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado, pudiendo las Diputaciones Forales aprobar modelos de declaración e ingreso que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado. Recordemos asimismo la cláusula de cierre en la imposición indirecta, contenida en el artículo 35 del Concierto Económico, que establece, a continuación de la determinación de los criterios de reparto de las potestades tributarias en la imposición indirecta realizada en los artículos previos,



que los demás impuestos indirectos se registrarán por los mismos principios básicos, normas sustantivas, hechos imponible, exenciones, devengos, bases, tipos, tarifas y deducciones que los establecidos en cada momento por el Estado. Adicionalmente, y a la vista de las características ya analizadas de este nuevo impuesto, se nos antoja harto difícil que las Comunidades Autónomas de régimen común vayan a ostentar margen alguno de capacidad normativa en este impuesto, como ocurre por ejemplo con el Impuesto sobre Actividades de Juego o con el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, que son impuestos en relación a los cuales carecen de capacidad normativa con carácter general pero disfrutan de un cierto margen regulatorio, en cuyo caso los territorios forales podrían aspirar a idénticas capacidades, a pesar de tratarse de una figura de naturaleza indirecta.

Como comentario final a este respecto, debería tenerse en cuenta que en caso de que se pretenda negociar el impuesto como concertado de normativa autónoma, si el punto de conexión elegido fuese que el domicilio del contribuyente prestador de servicios digitales se encuentre en el País Vasco, resulta dudoso, a la vista de los umbrales exigibles por el nuevo impuesto, que encontremos entidades que lo cumplan. Podría resultar más razonable que la capacidad normativa se vinculase al lugar de realización de las operaciones, es decir, a que el usuario se entienda situado en el País Vasco. Escenario en el cual la complejidad en la aplicación de este nuevo impuesto, ya de por sí complejo, se incrementaría notablemente. En cualquier caso, entendemos, por las razones expuestas, que difícilmente van a ser estos los términos de la concertación.

Una vez que, en virtud de lo dispuesto en la futura ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, se considere que dichos servicios se han prestado en el territorio de aplicación del mismo, es decir, en el estado español, habrá que determinar los criterios en virtud de los cuales se entienda que las operaciones se han realizado en el País Vasco, a fin de reconocer la potestad exaccionadora sobre dichos hechos imponible a los Territorios Históricos.

En principio, lo razonable sería utilizar los mismos criterios de localización que los que se establecen en el proyecto de ley estatal para determinar la competencia en relación a otras jurisdicciones fiscales internacionales. Por ello, las prestaciones de servicios digitales se deberían entender realizadas en territorio común o foral, según el territorio en el que estén situados los usuarios que participan en dichas prestaciones, determinado dicho territorio conforme a la dirección IP de los dispositivos utilizados por los usuarios, 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 este respecto, resulta de interés traer a colación las reflexiones efectuadas en el apartado anterior en relación a este criterio de localización y la admisión de prueba en contrario. Adicionalmente, la admisión de una prueba en contrario de la dirección IP puede dar origen a situaciones en las que la prestación de servicios digitales se entienda localizada en el territorio español por aplicación de dicha dirección, pero a efectos de determinar internamente el lugar de localización se utilice la prueba en contrario para atribuir la exacción a una administración tributaria, común o foral, diferente de la correspondiente a la dirección de IP. En consecuencia, lo más sencillo sería establecer un único criterio para la localización de las operaciones en uno u otro territorio que evitaría controversias como la expuesta e incrementaría, en gran medida, la seguridad jurídica tanto de los contribuyentes como de las administraciones tributarias.

Una vez determinadas las prestaciones de servicios digitales sometidas al impuesto habrá que establecer la regla de exacción. Entendemos que resultaría coherente con los puntos de conexión de Concierto Económico que la exacción se atribuya en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio. Sin embargo, a diferencia de lo que ocurre en otras figuras impositivas que utilizan este criterio, consideramos que dicho volumen de operaciones debe ser calculado por cada una de las prestaciones

de servicios sometidas al impuesto, siguiendo el modelo de configuración de la regla de reparto entre las diferentes jurisdicciones fiscales de la Unión Europea regulada en el artículo 5 del proyecto de directiva del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales.

Finalmente, en lo que se refiere a la competencia inspectora, cabe recordar que, en relación a los impuestos en los que los Territorios Históricos carecen de capacidad normativa, el Concerto Económico fija como punto de conexión el domicilio del contribuyente, lo cual resultaría también apropiado en este caso. Como se ha expuesto, los contribuyentes sometidos a este impuesto van a ser casi con toda seguridad contribuyentes no residentes que actúen sin establecimiento permanente, por lo que sería necesario establecer para estos casos que la competencia inspectora corresponde a la administración tributaria del representante del contribuyente no residente, a quien como se ha comentado al analizar el proyecto de ley del impuesto, habría que imponerle la obligación de nombramiento del representante en todo caso, con independencia de que sea residente en la Unión Europea o fuera de ella.

## BIBLIOGRAFÍA

C (2018) 1650, 21.03.2018 "Recomendación de la Comisión relativa a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa"

COM (2018) 147, 21. 3.2018, "Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa"

COM (2018) 148, 21. 3.2018, "Propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales"

Informe 45/18 de la AIREF sobre las líneas fundamentales de los presupuestos de las administraciones públicas 2019

Lasarte López, R. Los desafíos fiscales de la economía digital: el impuesto provisional de la UE. ¿Nuevas medidas para que todas las empresas tributen de forma equitativa? Revista de Contabilidad y Tributación, 2018, nº428

Nocete Correa, F.J. Ilusión fiscal y economía digital, ¿hacía una planificación normativa agresiva? Carta Tributaria, 2018, nº43

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, <https://doi.org/10.1787/9789264293083-en>

OECD "Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations 2017"

S.J. Liebowitz and Stephen E. Margolis, Network externalities(Effects), en <https://www.utdallas.edu/~liebowit/palgrave/network.html>

Simone Samari, A. Digital Economy and Profit Allocation: The Application of the Profit Split Method To The Value Created By A "Significant Digital Presence", International Transfer Pricing. Journal January/February 2019

SWD (2018) 81, 21 de marzo de 2018 "Commission Staff Working Document Impact Assessment Accompanying the document Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence and Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services"

Y. Brauner & S.Pistoner, Some Comments on the attribution of profits to the digital permanent establishment, 72 Bull. Intl. Taxn. 4ª/ Special Issue (2018) Journals IBFD.

[www.adigital.org/informes-estudios/impacto-im-puesto-los-servicios-digitales-la-economia-espanola](http://www.adigital.org/informes-estudios/impacto-im-puesto-los-servicios-digitales-la-economia-espanola)

[www.assolombarda.it/servizi/fisco/informazioni/legge-di-bilancio-2019-limposta-sui-servizi-digitali](http://www.assolombarda.it/servizi/fisco/informazioni/legge-di-bilancio-2019-limposta-sui-servizi-digitali)

[www.congreso.es/public\\_oficiales/L12/CONG/BOCG/A/BOCG-12-A-40-1.PDF](http://www.congreso.es/public_oficiales/L12/CONG/BOCG/A/BOCG-12-A-40-1.PDF)