

LA NUEVA FISCALIDAD DE LA ECONOMÍA DIGITAL: PRIMER PASO PARA UNA VERDADERA ARMONIZACIÓN FISCAL INTERNACIONAL

THE NEW TAXATION OF THE DIGITAL ECONOMY: FIRST STEP OF A TRUE INTERNATIONAL TAX HARMONIZATION

PEDRO-JESÚS JIMÉNEZ VARGAS
Doctor profesor de Derecho Fiscal
Universidad Internacional de La Rioja
ORCID ID: 0000-0002-1184-7288

Recibido:17.11.2021/Aceptado:02.12.2021
DOI: <https://doi.org/10.20318/cdt.2022.6688>

Resumen: La globalización de la economía digital está poniendo de manifiesto numerosas fisuras en la actual estructura del Sistema fiscal Internacional encorsetado en una economía global donde cada vez es menos necesaria la presencia física de las empresas, fundamentalmente multinacionales que operan a través de las redes. Esta circunstancia implica un grave problema para determinar en qué jurisdicción deberían gravarse los beneficios obtenidos. En este contexto organizaciones como la OCDE e instituciones como la Unión Europea continúan trabajando en busca de soluciones que transformen la fiscalidad internacional hasta el punto de llegar a un consenso que podría ser el germen de una verdadera armonización fiscal internacional que comenzaría con el establecimiento de una tasa impositiva global para las rentas digitales.

Palabras clave: armonización, fiscalidad, economía, digital, impuesto, internacional.

Abstract: The globalization of the digital economy is revealing numerous cracks in the current structure of the International Tax System confined in a global economy where the physical presence of companies, mainly multinationals that operate through networks, is less and less necessary. This circumstance poses a serious problem in determining in which jurisdiction the profits obtained should be taxed. In this context, organizations such as the OECD and institutions such as the European Union continue to work in search of solutions that transform international taxation to the point of reaching a consensus that could be the germ of a true international tax harmonization that would begin with the establishment of a global tax rate for digital income.

Keywords: harmonization, taxation, economy, digital, tax, international.

Sumario: I. Introducción. II. La Fiscalidad Digital Internacional: 1. Desafíos fiscales internacionales derivados de la digitalización de la economía. – III. Armonización Fiscal Europea: La Presencia Digital Significativa y el Impuesto a los Servicios Digitales (ISD): 1. Propuestas sobre fiscalidad Digital en Europa. 2. Propuesta de Directiva del Consejo de Europa relativa a la creación de normas para empresas con presencia digital significativa COM (2018) 147/0072 (CNS) 3. Propuesta de Directiva del Consejo de Europa relativa al Sistema Común del Impuesto sobre los Servicios Digitales COM 148 Final 2018/0073 (CNS) IV. Implementación del ISD y su problemática: 1. Im-

plementación del ISD en Europa y España: Ley 4/2020. 2. Críticas y problemática del Impuesto a los Servicios Digitales . V. Propuestas de la OCDE para un nuevo Derecho Internacional de Imposición: 1. Los Pilares Tributarios de la OCDE: Aspectos esenciales. 2. Pilar Uno: Reasignación de Derechos Fiscales. 3. El conflicto del Pilar Uno de la OCDE. 4.. Pilar Dos: Mecanismo Internacional de erosión anti-base. 5. La Reforma Fiscal Global. VI. Conclusiones.

I. Introducción

1. El 01 de julio de 2021, 130 Estados y jurisdicciones se reúnen en Venecia (Italia) para cerrar un acuerdo de cara a continuar implementando las recomendaciones de la Acción 1 del Plan BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), auspiciado por la Organización para la Cooperación y Desarrollos Económicos (OCDE). Con esta última reunión se ha pretendido mitigar los retos y desafíos que plantea la fiscalidad internacional en relación a la economía digital, por lo que estaríamos en una versión BEPS 2.0 del Plan. Este proyecto está basado en dos Pilares que tienen como objeto final establecer una reforma del Sistema Fiscal Internacional, para asegurar que las empresas multinacionales que transaccionan a través de las redes, estén sujetas y graven sus rentas en aquellos territorios donde generen sus beneficios, y no solo en aquellos lugares donde tienen presencia física. De este modo estaríamos dando mayor certidumbre y certeza tributaria a los sistemas fiscales de los Estados, circunstancia que permitiría a los gobiernos recaudar los recursos que les corresponden para hacer frente al sostenimiento de los gastos públicos, qué si cabe aún más, en tiempos post/Covid son más perentorios.

2. Para la OCDE es fundamental este acuerdo para lograr actualizar el Sistema Tributario Internacional que actualmente se encuentra algo rezagado respecto a los desafíos que conlleva la digitalización de la economía en general, y en un entorno global. Este acuerdo está firmado por 130 Estados, la mayoría de ellos, incluidos en el Marco del Plan BEPS, un marco que quedó consolidado con la ratificación y firma del Convenio o Instrumento multilateral del año 2017. Debemos señalar que el Plan BEPS tiene su origen en 2013, en el seno del G-20, previos acuerdos y negociaciones que llevaron a un reporte final publicado en 2015; este proyecto en su Acción 1, nos habla de los retos y desafíos que plantea la economía digital; en dicha acción no solo se describe la erosión de la base imponible de los Estados, sino que, además, se pretende buscar los principios de asignación de derechos de imposición entre los mismos. Durante los años 2018 y 2020 la OCDE continuó trabajando en un marco inclusivo que culminó con dos reportes o planos, (*blueprints*) Pilar 1 y Pilar 2.

3. En términos generales, con el Pilar 1, se pretende asegurar una distribución más justa de las utilidades y de los derechos impositivos entre los Estados en relación a los Grupos Multinacionales (GM) y no solo en relación al número de empresas o compañías que prestan servicios digitales. En este sentido, se plantea hacer una redistribución de los derechos de tributación de los Estados con GM, orientados hacia donde se encuentran los usuarios y consumidores; esto implicará nuevos conceptos de “nexo”, “establecimiento permanente” y del propio principio de “plena competencia”. En cuanto al Pilar 2, con un tipo mínimo del 15%, se espera que con este impuesto mínimo se recauden a nivel mundial, aproximadamente 150 mil millones de Dólares estadounidenses en ingresos fiscales por año. Por otra parte, se obtendrá un caudal adicional de la estabilización del sistema impositivo internacional, y una mayor “certeza tributaria” tanto para los contribuyentes como para las haciendas tributarias de los Estados. A nivel internacional y en relación al Pilar 2, se ha establecido un importante calendario para concluir las negociaciones. Este calendario tiene como fecha destacada octubre de 2021, para finalizar los acuerdos de los dos pilares de la OCDE, así como la fecha en la que se deberá implementar dichas medidas, que esperan hacerse efectivas en 2023.

II. Fiscalidad digital internacional

1. Desafíos fiscales internacionales derivados de la digitalización de la economía

4. Debido a la naturaleza de estos desafíos, y la complejidad de poner límites a la economía digital, el enfoque de esta situación “crítica”, pasa por buscar una solución integral basa en el consenso y compromiso donde los Estados aborden tanto la asignación de derechos tributarios, como los desafíos que plantea BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), en su acción 1; de este modo se podría garantizar y apoyar un sistema tributario equitativo tanto para las multinacionales digitales, como para empresas tradicionales. No obstante, la ausencia de compromiso conllevaría en última instancia una serie de acciones unilaterales que en una economía global frágil, podrían llegar a dañar la inversión y el incremento de la actividad económica de los Estados, obstaculizando la capacidad de los gobiernos de aumentar sus ingresos de cara a poder invertir en programas.

5. La fiscalidad digital presenta unos retos o desafíos que están plasmados en la Acción 1 del Plan BEPS. que afectan a este nuevo modelo de negocio¹:

Primero; El nexo o criterio de sujeción: la problemática está relacionada con la capacidad de las cadenas de valor digitales de generar o no una presencia física que según la propia acción 1, se considera desproporcionada en relación con los ingresos generados en la jurisdicción de la fuente; por lo tanto, una reducida presencia presenta una problemática valorativa.

Segundo; El tratamiento fiscal de los datos: este segundo desafío está estrechamente relacionado con el anterior, es decir el nexo, en este caso el problema surge cuando las empresas tratan estos datos mediante estrategias, donde la información que es objeto de explotación comercial y que proviene de otras jurisdicciones puede ser interpretada de forma distinta a la del origen de los datos.

Tercero; La calificación de las rentas derivadas del nuevo modelo económico digital: según la propia acción, «*los nuevos modelos de negocio plantean dudas sobre la calificación apropiada de ciertas operaciones y determinados pagos desde el punto de vista de la normativa interna y en virtud de los convenios fiscales*».

6. Con el nuevo modelo económico digital, han aparecido nuevos vectores de valor que en infinidad de ocasiones son invisibles, y que han revolucionado por completo muchos sectores económicos a nivel internacional, creando nuevos modelos de negocio, que a su vez, erosionan la necesidad de proximidad del mercado objetivo. Actualmente son tres los fenómenos a tener en cuenta en la fiscalidad de las rentas digitales como consecuencia de una digitalización a gran escala; estos son: (i) la dependencia de los activos intangibles, (ii) la centralización de datos, y (iii) la amenaza a los cimientos de la tributación internacional. Estas circunstancias o fenómenos quedan claramente plasmados en la acción 1 de BEPS que establece:

«La expansión de la economía digital también supone desafíos para la fiscalidad internacional. La economía digital se caracteriza por basarse, como ninguna otra, en activos intangibles, por el uso masivo de datos (especialmente de los de carácter personal), por la adopción general de modelos comerciales poliédricos que aprovechan el valor de las externalidades generadas por los servicios gratuitos, y por la dificultad de determinar la jurisdicción bajo la que tiene lugar la creación de valor»².

7. Cuando hablamos de intangibilidad hacemos referencia a aquellos activos cuya dificultad radica en identificar y cuantificar su valor, ya que estamos hablando de bienes inmateriales. Ante la in-

¹ Proyecto OCDE/G-20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios. “Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital”, pág. 137. Recuperado en: <https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf>

² Proyecto OCDE/G-20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios. “Cómo abordar los desafíos Fiscales de la Economía Digital” Acción 1. pág.29. Recuperado en: <https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf>

tangibilidad en este contexto, la OCDE se limita a identificar los equipos y los materiales tecnológicos para detectar un posible establecimiento permanente; de hecho, si el espacio en los servidores se alquila a otra empresa o proveedor de Internet y, el negocio digital no tiene propiedad o alquiler de servicio físico, no podríamos considerar la existencia de establecimiento permanente, en adelante (EP). En este caso la existencia de personal que gestione los servidores y demás hardware no son esenciales para entender que existe EP. Por lo tanto, es factible pensar que nos encontramos ante actividades preparatorias o auxiliares tales como: proporcionar enlaces de información entre proveedores y clientes, publicidad, servidores espejo utilizados a menudo como sistemas de respaldo o para acelerar las conexiones, recopilar datos para la empresa, o bien, proporcionar información. Esta inmaterialidad provoca distorsiones en la cadena de valor en cuanto a lo que implica la creación de mismo.

8. A la hora de crear valor en el contexto digital, la economía digital está sujeta en gran medida al proceso e intercambio de datos, de ahí, la importancia y relevancia de saber manejar grandes volúmenes de datos que genera este tipo de economía donde las grandes multinacionales necesitan recabar información relativa tanto de sus consumidores, como de sus proveedores; del mismo modo necesitan intercambiar dichos datos para mejorar y optimizar sus servicios.

9. En cuanto a la tributación internacional, la digitalización supone una amenaza para la fiscalidad de muchos Estados, en cuanto a que cada vez son más frecuentes los negocios a través de plataformas que no requieren de presencia física en el territorio donde se efectúa la transacción. El comercio digital ha flexibilizado el comercio tradicional hasta el punto de que un elevado número de empresas están desterritorializando su actividad económica y por lo tanto su fiscalidad.

10. Hoy en día mediante el uso de Internet se puede operar desde cualquier parte del Mundo, sin que sea necesario una presencia física, lo que genera que muchas empresas intenten evitar la incidencia fiscal basada en el territorio, o el criterio de permanencia asociado a la residencia, lo que provoca el efecto de desterritorializar la fiscalidad por realizar un tipo de comercio intangible o inmaterial. Desde nuestro punto de vista esta circunstancia nos debe de llevar a plantearnos la creación de nuevas reglas que impidan la erosión y el traslado de beneficios a Estados fiscalmente más favorables.

11. Esta circunstancia cuestiona repetidamente la eficacia de la declaración de beneficios que actualmente existe y, las reglas para aplicar la fiscalidad sobre los ingresos generados por las actividades transfronterizas; a su vez, las nuevas tecnologías han facilitado la aparición de prácticas ilícitas que como hemos comentado provocan la erosión fiscal por el traslado de beneficios y ganancias de multinacionales a jurisdicciones con una tributación más blanda; es aquí, donde está la esencia del proyecto o Plan BEPS, que sigue siendo una prioridad para OCDE y para los países adheridos a él; un plan que además representa un avance en la supresión de la doble imposición, y la gran capacidad de llevar a cabo un enfoque multilateral coordinado.

12. A nivel internacional los impactos fiscales son importantes, y alcanzan o afectan tanto a los impuestos directos, como a los indirectos, trascendiendo a cuestiones más amplias de la política fiscal y de la Administración Tributaria. En el centro del debate aparecen las normas internacionales en relación, por ejemplo, al Impuesto sobre la Renta, desarrolladas en un entorno económico “físico”, donde nos encontramos con un establecimiento permanente, y donde desde hace más de un siglo siguen siendo relevantes para la economía global. En este sentido el sistema tributario global determina como regla básica la presencia física, donde las ganancias generadas se deben gravar en el lugar donde se encuentra la actividad económica, garantizando con ello una seguridad fiscal que evite y elimine la doble imposición en el comercio mundial.

13. La aparición de nuevos modelos de negocios digitales y las diversas definiciones de presencia imponible reconocida por las naciones, han provocado una notable erosión de la base imponible y, a

su vez, el traslado de beneficios desde territorios con una fiscalidad alta hacia otros con impuestos bajos. Aun cuando la iniciativa de la Unión Europea a través de su Propuesta de Directiva COM/2018/0148 final - 2018/073 (CNS)³ representa un esfuerzo importante para integrar el término de establecimiento permanente virtual en un contexto internacional en relación al Impuesto sobre la Renta, la contraposición de ciertos Estados miembros provocó la paralización del proyecto.

14. Como resultado, algunos territorios como España, impusieron de forma unilateral su propio impuesto a los servicios digitales (ISD). Aunque muchos impuestos pueden plantear problemas en su implementación, existen otros desafíos importantes estructurales de diseño que son consustanciales al ISD que analizaremos en el presente documento. Un acuerdo internacional ayudaría a solucionar ciertos desafíos para lograr soluciones multilaterales y duraderas, a aquellos inconvenientes que se plantean en la economía digital con respecto a la fiscalidad mundial.

15. Con el fin de abordar la creciente trascendencia de la economía digital y los desafíos que aparecen en la fiscalidad internacional, la mayor parte de los Estados de la OCDE, desarrollaron políticas para mantener y recobrar sus derechos fiscales. En particular durante la última década el debate en política fiscal nacional e internacional se ha establecido en torno a dos importantes grupos de medidas compensatorias que inicialmente son contradictorias; por una parte, nos encontramos con los esfuerzos para restaurar el presente marco fiscal mundial del Impuesto sobre Beneficios de las Sociedades y, por otra parte, con el reto de desarrollar un nuevo marco legal internacional para gravar las rentas procedentes de la economía digital.

16. El primer grupo de medidas, entran en vigor mediante ajustes importantes en el marco actual del Impuesto sobre Sociedades; dichos ajustes permitirán a los Estados ejercer el derecho a gravar a aquellas empresas multinacionales que tengan presencia significativa en el territorio, sin distinguir entre empresas multinacionales digitales y el resto de empresas tradicionales.

17. Para conseguir la reasignación entre presencia imponible, y presencia en el mercado, numerosos autores sugieren continuar con el Impuesto sobre Sociedades, pero complementándolo con nuevos criterios en relación al establecimiento permanente, que serán aplicados una vez que se haya comprobado la presencia digital significativa en el territorio o mercado donde se originen los beneficios.

18. Si bien la adopción de establecimiento permanente virtual puede suponer una posible solución sistémica y técnicamente adecuada a las directrices del plan BEPS, su utilización práctica puede resultar ineficiente, además, de tener dificultades a la hora de adoptarla. Por lo tanto, en esta circunstancia cabe hacerse la pregunta de: *¿Que puede hacerse mientras tanto?*; pues bien, ante esta pregunta, encontramos autores como, KOFLER, MAYR y SCHLAGER (2017)⁴, que plantean la creación de nuevas figuras impositivas que permitan a los Estados origen de la comercialización recaudar impuestos en función de la ubicación de los usuarios del negocio digital en función del lugar donde se encuentren radicados los usuarios de las empresas digitales.

19. En este sentido el debate público ha avanzado hasta el punto de que muchos Estados como España han establecido sus propios impuestos, como es el caso del “Impuesto sobre Servicios Digitales”, que ha generado una importante relevancia en los dirigentes económicos y sus gobiernos correspondientes. Aunque existen dificultades de implementación que pueden condicionar la introducción de nuevos impuestos, no es menos cierto que existen retos estructurales y de diseño que son inherentes al ISD. Dichos retos serán tratados a lo largo del este estudio.

³ 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. Recuperado en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A52018PC0148>

⁴ Vid. G. KOFLER/ G. MAYR/ C. SCHLAGER, European Union - Taxation of the Digital Economy: “Quick Fixes” or Long-Term Solution? Revista European taxation, Vol.57. N°. 12.2017, Págs, 523-532.

20. En este debate investigadores de renombre como COLLIN y COLIN (2013)⁵, proponen en su momento el término “establecimiento permanente” para solucionar la cuestión del BEPS. En su teoría afirman que la renegociación de los Convenios sobre Doble Imposición (CDIs) bilaterales entre los Estados que propugna el plan BEPS puede que no sea la única forma de reformar el derecho internacional en materia de imposición.

21. Ambos autores consideran que, en el caso de instituciones como la Unión Europea, aunque ésta no tiene autoridad para armonizar la legislación sobre impuestos directos de sus Estados miembros, sin embargo, y en base al artículo 115 de TFUE, sí podría emitir directivas para aproximar las leyes reglamentos o disposiciones de los Estados en materia de impuestos que afecten a su territorio. Pues bien, este es el camino que está siguiendo la UE, a partir de su propuesta de directiva de 2018 del Consejo, relativa al sistema común del Impuesto a los Servicios Digitales que grave los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales.

22. Por su parte, OCDE en su Informe Intermedio⁶ de 2018, analiza este tema; que converge con la propuesta de directiva comunitaria, manteniendo que: las naciones de origen deben tener derecho a gravar las rentas empresariales de actividades transfronterizas siempre y cuando una sociedad extranjera tenga presencia digital significativa en un determinado territorio. Hasta el momento, es la propuesta de directiva de la UE, la que mantiene una posición más avanzada con respecto a la incorporación del término establecimiento permanente virtual en el contexto internacional en relación al impuesto sobre beneficios.

23. En este punto, debemos matizar que la iniciativa europea se encuentra con dos inconvenientes de viabilidad; por un lado, para que ésta sea efectiva la introducción del concepto establecimiento permanente virtual necesita de un consenso unánime de todos los Estados miembros, como establece la propia propuesta; de lo contrario la efectividad quedaría minimizada de la misma forma que ocurre cuando se establecen enmiendas al concepto de EP, que los Estados pueden efectuar a la hora de suscribir sus convenios sobre doble imposición, siempre en base a lo que establece el Instrumento Multilateral⁷ (IM), que no es otra cosa que, un convenio multilateral suscrito ya por más de 95 Estados, los cuales se ven limitados por el mero hecho de que jurisdicciones tan importantes como Estados Unidos, aun no lo han suscrito, ni se han pronunciado al respecto, expresando ciertas reservas sobre dicho instrumento. Por otro lado, el segundo inconveniente sería la posible no aplicación del umbral de presencia digital significativa para las rentas obtenidas en Europa por sociedades no residentes en un Estado miembro de la UE, con el país de origen de la UE, con el que se tenga suscrito un CDI, en adelante (Convenio sobre Doble Imposición), aplicándose en tales casos el umbral del establecimiento permanente tradicional.

24. La aparición de nuevos modelos de negocios digitales ha provocado que muchos de los criterios tradicionales que existían para determinar la presencia imponible a la hora de tributar, hayan que-

⁵ Vid. P. COLLIN y N. COLIN. (2013) “Task Force on Taxation of the Digital Economy”. Report to the Minister for the Economy and Finance, the Minister for Industrial Recovery, the Minister Delegate for the Budget and the Minister Delegate for Small and Medium-Sized Enterprises, Innovation and the Digital Economy, pág. 120. En: https://www.hldataprotection.com/files/2013/06/Taxation_Digital_Economy.pdf

⁶ OECD/G-20 Base Erosion and Profit Shifting Project Tax Challenges Arising from Digitalisation Interim Report 2018. Recuperado en : <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264293083-en.pdf?expires=1633485680&id=id&accname=guest&checksum=0C1EA32D6534F2C85A67E34AF0C4CC15>

⁷ El 1 de julio de 2018 entra en vigor el Convenio Multilateral o Instrumento Multilateral, al que se adhieren inicialmente con su firma en París más de 70 Estados el 7 de junio de 2017. Este instrumento multilateral comenzó a gestarse en el año 2013, a través del Plan BEPS, cuyo origen se encuentran en una iniciativa auspiciada por el G-20 en el marco de la OCDE. Este Plan ratificado mediante el Convenio Multilateral se presenta como una verdadera oportunidad para unificar criterios fiscales a nivel global, unos criterios basados en unos estándares mínimos en la lucha contra la evasión y elusión fiscal y el traslado de beneficios, así como en la mejora en resolución de conflictos entre Estados en la aplicación de tratados para evitar la doble imposición. Estos estándares mínimos se centran en las siguientes acciones: Acción 5 (medidas fiscales perniciosas), Acción 6 (abuso de convenios), Acción 13 (información país por país) y Acción 14 (resolución de controversias mediante procedimientos amistosos). En el siguiente enlace aparece el documento ratificado a fecha de 21 de septiembre de 2021 por más de 95 Estados. Recuperado en: <https://www.oecd.org/tax/treaties/beeps-multilateral-instrument-text-translation-spanish.pdf>

dado obsoletos, como es el caso de la residencia y el establecimiento permanente, ya que estos criterios necesitan de un nuevo nexo o vínculo físico con el Estado. con esta idea según establece ALLEVATO (2019), «*diversas empresas multinacionales han diseñado sus cadenas de suministro con vistas a limitar su presencia imponible en países de fiscalidad alta*»⁸.

25. Del mismo modo, numerosos Estados y jurisdicciones han promulgado y otorgado a las empresas multinacionales tratamientos fiscales favorables mediante acuerdos previos con las Agencias tributarias, es lo que se conoce con el nombre de (*advance rulings*) o resoluciones anticipadas.

26. Para finalizar con este epígrafe, debemos destacar que los miembros del Marco Inclusivo de la OCDE/G-20 sobre BEPS, han estado siempre comprometidos en encontrar una solución integral basada en un acuerdo consensuado para los desafíos que se plantean en la economía digital y su fiscalidad; están comprometidos a entregar una solución lo antes posible; para ello, dentro del Marco Inclusivo se han convocado distintas consultas públicas en las que participan, gobiernos, organizaciones empresariales, la sociedad civil, académicos, etc. Esta circunstancia es el preámbulo para trazar una nueva ruta o camino a seguir por los Estados sobre distintos campos relacionados con la economía y la fiscalidad a nivel global. En este sentido todos los miembros del Marco Inclusivo han estado dedicando importantes recursos para obtener las soluciones oportunas ante los retos que se plantean.

III. Armonización fiscal europea: la presencia digital significativa y el impuesto a los servicios digitales

1. Propuestas sobre fiscalidad Digital en Europa

27. Para comenzar con este epígrafe, debemos señalar que para la Unión Europea al igual se sucede para la OCDE, el problema de la economía digital y su fiscalización ha estado siempre presente en sus agendas y en la de sus Estados, tal es así, que su afán ha sido que los Estados miembros puedan encontrar la fórmula para garantizar los ingresos procedentes de las actividades que se desarrollan vía online, sin olvidar las dificultades que aparecen al pretender gravar las rentas de aquellas empresas que carecen de presencia física. En este sentido durante los últimos años se han emitido numerosas propuestas de nuevas directivas encaminadas, por un lado, a establecer normas relativas a la fiscalidad de las empresas digitales con una presencia digital significativa. Por otro lado, a crear un sistema común de impuestos sobre los servicios digitales para gravar los ingresos de determinados servicios digitales.

28. El 21 de marzo de 2018, la Comisión Europea establece dos propuestas encaminadas a resolver los desafíos que plantea la economía digital; la primera de ellas, el establecimiento de un impuesto sobre los servicios digitales (Propuesta de ISD; la segunda propuesta, consistiría en el establecimiento de un paquete de medidas y normas relativas a la fiscalidad de empresas con presencia digital significativa. En cuanto a la primera de las propuestas, se establece que deberá aplicarse sobre ingresos brutos, fijando un tipo uniforme del 3% para todos los Estados miembros; por otra parte, en relación a la presencia digital significativa, la propuesta pasa por establecer un nuevo concepto de establecimiento permanente digital, complementado con nuevas normas de atribución de beneficios. Ambas propuestas fueron consensuadas en sendos comunicados que dieron lugar a la Propuesta de Directiva del Consejo COM (2018) 147/0072 (CNS), relativa a la creación de normas para empresas con presencia digital significativa, y la Propuesta de Directiva del Consejo COM (2018) 0148/073(CNS) relativa al establecimiento de un impuesto a los servicios digitales común que grave las rentas procedentes de los servicios digitales.

⁸ Vid. G. ALLEVATO, “*Multinational enterprises and design of a taxaligned global supply chain*”. *Legal Business World*, 2, 2019, Disponible en. <https://www.legalbusinessworld.com/post/2019/04/04/multinational-enterprises-and-design-of-a-tax-aligned-global-supply-chain>

29. En cuanto al contexto en el que aparecen las nuevas propuestas comunitarias, debemos señalar, que el constante aumento de la actividad económica a través de las redes constituye un fenómeno global que en mayor o menor medida contribuye al crecimiento de los Estados a nivel mundial y, por ende, al crecimiento de los territorios comunitarios. Para la UE el reto al igual que para organizaciones como la OCDE, es que las empresas digitales tributen lo que les corresponde en el lugar donde obtengan sus beneficios. Partiendo de esta premisa, los Estados buscan garantizar que los ingresos fiscales recaudados por actividades en línea, sean equitativos entre los mismos, mediante soluciones eficaces y duraderas.

30. Por lo tanto, para la Comisión Europea estas propuestas de directivas pretenden solucionar los problemas que pueden surgir como consecuencia de la no adaptación de normas actuales a la nueva economía digital, y de las nuevas normas que en el futuro se pretendan implementar. Dicha labor no se encuentra exenta de riesgos, circunstancia de la que la UE es conocedora, ya que hoy en día, nos encontramos ante un sistema fiscal internacional injusto, debido a que las empresas tradicionales soportan una mayor carga fiscal que las digitales, por lo que estas últimas gozan de ciertas ventajas respecto a las primeras, que terminarán repercutiendo en mayores beneficios no solo económicos, sino tecnológicos o en I+D. Por otra parte, existen lagunas entre los sistemas nacionales combinados con una realidad móvil y virtual, donde las empresas digitales reducen su carga fiscal con más facilidad de lo que debieran.

A continuación, pasaremos a analizar con detenimiento las distintas Propuestas de Directivas de la Unión Europea:

2. Propuesta de Directiva del Consejo de Europa relativa a la creación de normas para empresas con presencia digital significativa COM (2018) 147/0072 (CNS)

31. En cuanto a la Propuesta de Directiva 2018/147/0072⁹, sobre el establecimiento de normas relativas a la fiscalidad de empresas con presencia digital significativa, debemos señalar que, en el contexto europeo, la Propuesta de Presencia Digital Significativa tiene como precedente la Estrategia para el Mercado Único Digital del año 2015, cuyo objeto estaba transformar la regulación y unificar criterios hacia un mercado único, lo que configuraba a Europa como líder en economía digital. Del mismo modo, encontramos otro precedente en la Propuesta de Directiva COM (2016) 685/0337 (CNS), relativa a establecer una base imponible común sobre el Impuesto de Sociedades, cuya finalidad está en establecer un conjunto de normas que consoliden los beneficios y la distribución de la base imponible a los Estados miembros; esta propuesta, no será objeto de este estudio.

32. Hoy en día la digitalización ha evolucionado hasta el punto de que para muchos Estados y sus administraciones tributarias supone una gran oportunidad para reducir cargas administrativas, además, de aumentar la colaboración entre ellas. Por otra parte, la digitalización también puede generar diversos problemas en los sistemas tributarios internacionales como consecuencia de los cambios de modelos empresariales. El auge de la economía digital está poniendo en evidencia el Sistema Fiscal Internacional que debe adaptarse a los nuevos modelos de creación de valor, para no quedar obsoleto.

33. A nivel internacional, Europa también, ha mirado a la OCDE, y al Plan BEPS del G-20, en el cual, se abordan los desafíos de la economía digital. En el mencionado proyecto se plantea el crecimiento de la digitalización y los nuevos retos fiscales a los que se enfrentan los Estados y la propia Unión Europea. Para ello la OCDE se basa en tres pilares, esto es: establecer una coherencia entre las normas que afectan a las actividades transfronterizas, reforzar los requisitos en materia fiscal digital en las normas ya existentes en los Estados, y preservar la alineación de la fiscalidad con localización de

⁹ 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)147 2018/0072 (CNS). Disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/ALL/?uri=CELEX%3A52018PC0147>

actividades económicas y la creación de valor. Finalmente, en el informe provisional de 2018, esta organización intergubernamental, habla de consolidar un régimen impositivo que grave equitativamente las rentas procedentes de las actividades digitales.

34. En este sentido, debemos pensar que hoy en día existen normas relativas a impuestos “de otra época”, como las relativas al Impuesto de Sociedades que fueron concebidas en su momento para una época muy diferente a la que nos encontramos hoy; estas, fueron creadas para gravar rentas obtenidas por empresas con establecimiento permanente, quedando una gran laguna fiscal para las rentas procedentes del comercio digital que como hemos señalado, no posee dicho establecimiento, sino que se basan en el criterio de la presencia digital significativa. Es por ello, que la Propuesta de la Unión Europea relativa establecer normas para la fiscalidad de empresas con presencia digital significativa recobra todo su sentido, ya que tiene como objetivos, establecer un nexo imponible para empresas digitales sin presencia física comercial y, establecer unos principios para atribuir los beneficios a su actividad. Para analizar la presente propuesta de directiva debemos partir de estos objetivos, que como hemos comentado son, por un lado, el establecimiento de un nexo impositivo para empresas multinacionales que operan internacionalmente con presencia comercial, pero sin establecimiento permanente físico, y por otro, el establecimiento de normas o reglas para atribuir los beneficios a una actividad empresarial digital; ambos objetivos aparecen descritos en los artículos 4 y 5 respectivamente del Capítulo II de la Propuesta.

35. En cuanto al primero de los objetivos, (nexo imponible) lo podemos encontrar en el artículo 4, apartado tercero, donde se establece que: *«Se considerará que existe una presencia digital significativa en un Estado miembro en un periodo impositivo si la actividad ejercida a través de la misma consiste total o parcialmente en la prestación de servicios digitales a través de una interfaz digital y se cumplen una o varias de las siguientes condiciones con respecto a la prestación de dichos servicios por parte de la entidad que ejerce esa actividad, junto con la prestación de tales servicios a través de una interfaz digital por cada una de las empresas asociadas de dicha entidad en términos agregados»:*

- a) *«la proporción de los ingresos totales obtenidos en ese periodo impositivo y resultante de la prestación de los servicios digitales a usuarios situados en dicho Estado miembro durante el mismo periodo impositivo sea superior a 7.000.000 euros»;*
- b) *«el número de usuarios de uno o más de los servicios digitales que estén situados en ese Estado miembro en dicho periodo impositivo sea superior a 100.000»;*
- c) *«el número de contratos entre empresas para la prestación de tales servicios digitales que suscriban en ese periodo impositivo los usuarios situados en dicho Estado miembro sea superior a 3.000».*

36. En este caso según la propuesta de directiva, hemos de entender que el usuario se encuentra dentro de un Estado miembro, y es desde ese Estado, donde accede al interfaz en el cual se presta el servicio digital, todo a través de un Protocolo de internet (IP). Con respecto a la celebración de contratos para la prestación de servicios digitales según establece el artículo 4.5 de la propuesta de directiva: *«se considerará que un contrato es un contrato entre empresas si el usuario suscribe el contrato en el curso de sus actividades empresariales»;* del mismo modo, *«se considerará que un usuario está situado en un Estado miembro en un periodo impositivo si el usuario es residente a efectos del impuesto sobre sociedades en ese Estado miembro en ese periodo impositivo o si el usuario es residente a efectos del impuesto sobre sociedades en un tercer país, pero tiene un establecimiento permanente en ese Estado miembro en ese periodo impositivo».*

37. En este caso podemos deducir que la UE, amplía el concepto establecimiento permanente al unir la presencia digital, al uso del interfaz, para la prestación de un servicio digital cuando se cumpla alguna de las condiciones anteriormente mencionadas. Con estos umbrales la UE pretende garantizar que la medida sea proporcional y equitativa.

38. En cuanto a segundo de los objetivos de la propuesta, éste se encuentra en el artículo 5 de la misma, y parten del criterio previsto en el artículo 7.1 del Modelo de Convenio de la OCDE (beneficios empresariales) que establece que: «*Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios imputables al establecimiento permanente de conformidad con las disposiciones del apartado 2 pueden someterse a imposición en ese otro Estado*».

39. En este caso la propuesta de directiva establece que los beneficios obtenidos en un Estado miembro solamente se podrán imponer mediante el Impuesto de Sociedades en dicho Estado miembro, es decir, establece la potestad tributaria única y exclusivamente en la jurisdicción del mercado. Seguidamente la propuesta de directiva establece, la hipótesis de que, si una empresa actúa como independiente, para determinar sus beneficios, se determinará su presencia digital significativa; esto es, haber llevado a cabo actividades similares o idénticas en relación a tratos con otras empresas, considerando las funciones desempeñadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos a través de la IP o interfaz digital. Respecto a lo anteriormente dicho, el artículo 5.3 de la propuesta establece que: «*los beneficios imputables a la presencia digital significativa o en relación con la misma se basará en un análisis funcional. Para determinar las funciones de la presencia digital significativa y atribuirle la propiedad económica de los activos y los riesgos, se tendrán en cuenta las actividades significativas desde el punto de vista económico llevadas a cabo por dicha presencia a través de una interfaz digital*».

40. De acuerdo con el artículo 5.4, se consideran actividades significativas: las actividades que realiza la empresa no residente relacionadas con datos o usuarios mediante una interfaz digital y las que son relevantes para el desarrollo, mejora, mantenimiento, protección y explotación de los activos intangibles de la empresa. Finalmente, el artículo 5.5 de la propuesta establece el método de distribución del beneficio, y como se debe aplicar para determinar los beneficios imputables.

3. Propuesta de Directiva del Consejo de Europa relativa al Sistema Común del Impuesto sobre los Servicios Digitales COM 148 final 2018/0073 (CNS)

41. Para la Unión Europea es fundamental establecer un mercado único digital donde todos los Estados miembros puedan ofrecer a sus ciudadanos y las empresas nuevas oportunidades digitales y de mercado. Para alcanzar estos objetivos es importante establecer un nuevo marco fiscal, estable y moderno, que se adapte a la nueva realidad económica. Por lo tanto, se traduciría en una reforma fiscal en relación a unificar criterios para garantizar justicia y equidad.

42. A nivel internacional y como ya hemos señalado con anterioridad, encontramos a la OCDE, y el G-20, propulsores del Plan BEPS y su Acción 1, relativa a los desafíos de la economía digital, en relación a las multinacionales para evitar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios a jurisdicciones de baja o nula tributación; la mencionada acción que se recoge en BEPS pretende establecer un plan de trabajo para poder hacer frente a los desafíos digitales; Por otra parte, en el Informe provisional de la OCDE de 2018, se realiza un minucioso examen de los rasgos principales de modelos altamente digitalizados e inherentes a la creación de valor en la nueva era digital; del mismo modo se examina de forma provisional la aplicación de una tasa especial a la prestación de servicios digitales, realizada bajo su jurisdicción que se aplicará a los beneficios brutos satisfechos por la contraprestación de dichos servicios digitales.

43. En este contexto, la UE tiene como precedente un Comunicado de la Comisión del Parlamento Europeo con fecha 21 de septiembre de 2017¹⁰, emitido al Consejo, y relativo a un sistema im-

¹⁰ Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo: Un sistema impositivo justo y eficaz en la Unión Europea para el Mercado Único Digital. Disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017DC0547&from=DE>

positivo justo y eficaz en el Mercado Único Europeo. Por su parte, JUNCKER (2017)¹¹, es su discurso sobre el Estado de la Unión, estableció como una prioridad para los Estados el establecimiento de un Mercado Único Digital. Tras el Comunicado y semanas más tarde, en las conclusiones adoptadas por el Consejo Europeo el 19 de octubre de 2017, se determinará la necesidad de un sistema tributario justo y eficaz que se adapte a la nueva era digital; pues bien será el 05 de diciembre del mismo año cuando el Consejo de Asuntos Económicos y Financieros de la Unión Europea (ECOFIN)¹² apruebe las aportaciones de la UE, a los debates de nivel internacional sobre la «fiscalidad digital», y será el momento donde muchos Estados miembros confirmen su interés por adoptar medidas temporales.

44. Es, en este momento, cuando en Europa se establece la propuesta de establecer un Impuesto a los Servicios Digitales (ISD) para la prestación de determinados servicios digitales con la finalidad de crear una situación fiscal equitativa durante un periodo transitorio hasta que se consiga una solución global. En 2018 el Parlamento Europeo aprueba la Propuesta de Directiva del Consejo de Europa relativa al sistema común del Impuesto sobre los Servicios Digitales COM 148 final 2018/0073.

45. Esta propuesta del Parlamento se ajustará al *Principio de Subsidiaridad*, hecho que podemos comprobar cuando en su texto establece que: «*Las disposiciones establecidas en los artículos 20 a 23 regulan los intercambios entre Estados miembros necesarios para la identificación de los sujetos pasivos y la presentación de las declaraciones del ISD, así como para la transferencia de fondos correspondientes a los pagos en concepto de ISD por el Estado miembro de identificación a los demás Estados miembros en el que se adeude el impuesto*»¹³.

46. De este modo, la UE, solo intervendrá cuando su actuación sea más eficaz que la de los Estados miembros; con esta medida la UE, pretende reducir la fragmentación del mercado y evitar distorsiones que perjudiquen a la competencia del mercado comunitario por el hecho que de un Estado miembro en un determinado momento pueda establecer una medida de forma unilateral que resultase inadecuada. Finalmente, la propuesta de directiva para la creación de un Impuesto a los Servicios Digitales, también se ajustará al *Principio de Proporcionalidad*, ya que los Estados no podrán excederse en sus actuaciones debido a que en relación a la propuesta existen unos límites de actuación para alcanzar los objetivos de los Tratados; esta intervención de la Unión Europea se justifica en base a la aplicación del artículo 113¹⁴, del Tratado de Funcionamiento de la propia Unión.

47. En cuanto al contenido de la propuesta, el objeto principal de la misma es, establecer un sistema común del Impuesto a los Servicios Digitales que grave todos los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales. Para saber que, tipos de ingresos se deben tributar, la propia propuesta nos lo indica en su artículo 3, Capítulo 1, donde se consideran ingresos procedentes de la prestación de servicios digitales, todos los ingresos brutos totales una vez deducidos el Impuesto

¹¹ Vid. J.C. JUNCKER, y F. TIMMERMANS. “Carta de Intenciones dirigida al Presidente Antonio Tajani y al Primer Ministro Jüri Ratas”, *Discurso sobre el Estado de la Unión*, 2017. Disponible en: https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/letter-of-intent-2017_es.pdf

¹² Consejo de Asuntos Económicos y Financieros, 5 de diciembre de 2017 (ECOFIN). Disponible en: <https://www.consilium.europa.eu/es/meetings/ecofin/2017/12/05/>

¹³ Propuesta de Directiva del Consejo de Europa relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales COM 148 final 2018/0073 (CNS) pág 15. Disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018PC0148&from=ES>

¹⁴ Versión consolidada del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea - Tercera Parte: Políticas y acciones internas de la Unión - TÍTULO VII: Normas comunes sobre competencia, fiscalidad y aproximación de las legislaciones - Capítulo 2: Disposiciones fiscales - Artículo 113 (antiguo artículo 93 TCE: «*El Consejo, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia*»). (diario oficial n°115) Recuperado en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A12016E113>

sobre el Valor Añadido (IVA) y otros gravámenes similares de la prestación de una entidad en cada uno de los siguientes servicios:

- a) *«la inclusión en una interfaz digital de publicidad dirigida a los usuarios de dicha interfaz»;* En este caso, los ingresos serán objeto de imposición con independencia de que el interfaz digital sea, o no, responsable de incluir en ella la publicidad.
- 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; En este caso no se incluirán: (I) la puesta a disposición de una interfaz digital cuando la única o principal finalidad de la entidad que la lleve a cabo sea suministrar contenidos digitales a los usuarios o prestarles servicios de comunicación o servicios de pago; (II) la prestación por un centro de negociación o un internalizador sistemático de cualquiera de los servicios contemplados en el anexo I, sección A, puntos 1) a 9), de la Directiva 2014/65/UE; (III) la prestación por un proveedor de un servicio de financiación participativa regulado de cualquiera de los servicios contemplados en el anexo I, sección A, puntos 1) a 9), de la Directiva 2014/65/UE, o de un servicio consistente en facilitar la concesión de préstamos».*
- 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».* No incluirá la transmisión de datos por un centro de negociación, un internalizador sistemático o un proveedor de un servicio de financiación participativa regulado.

48. En cuanto a los ingresos, hemos de señalar, que no serán considerados ingresos digitales gravables cuando los servicios digitales que presta una entidad que forme parte de un grupo consolidado a efectos fiscales, los haga a favor de otra que forme parte del mismo grupo. Asimismo, cuando una entidad de un grupo consolidado a efectos de contabilidad financiera, preste sus servicios a terceros y sus ingresos sean obtenidos por otra entidad del mismo grupo, se considerará que los ingresos han sido obtenidos por la entidad que prestó el servicio.

49. Continuando con el análisis de la Propuesta de Directiva relativa a un sistema común del Impuesto sobre Servicios Digitales, nos vamos a centrar en el artículo 4, que regula la figura del sujeto pasivo del impuesto; en este caso, nos encontramos ante entidades que deberán cumplir con las siguientes condiciones:

- a) *«el importe total de los ingresos mundiales que haya comunicado en relación con ejercicio financiero considerado supere los 750 000 000 EUR»;*
- b) *«el importe total de los ingresos imponibles que haya obtenido dentro de la Unión durante el ejercicio financiero considerado supere los 50 000 000 EUR».*

50. El primero de los umbrales limita la aplicación del impuesto a las empresas digitales que, se encuentran posicionadas en el mercado, y poseen más ventajas provenientes de la propia red y de la explotación de un elevado número de datos; el segundo de los umbrales, limita la aplicación a aquellos casos en los que exista una huella digital significativa dentro de la Unión Europea y en relación a los ingresos a los que les afecta el ISD. Si se trata de un grupo consolidado los umbrales a aplicar afectarán a todos los ingresos del grupo, y no por separado.

51. El artículo 5 de la propuesta nos expone el lugar de imposición; en este caso el lugar de la imposición será aquel Estado miembro donde se encuentren situados los usuarios del servicio prestado en ese Estado miembro, y durante ese periodo impositivo. Por lo tanto, un Estado miembro podrá gravar todos los ingresos que procedan de servicios prestados por empresas digitales en el mismo Estado. Aun así, la propuesta de directiva, establece una serie de reglas genéricas para cada tipo de servicio prestado,

con la finalidad de poder determinar su ubicación. Estas reglas se aplicarán teniendo en cuenta el interfaz digital o IP, a través de Internet, o bien mediante mecanismos de geolocalización.

52. Si los usuarios beneficiarios de la prestación de servicios se encuentran situados en diferentes Estados miembros o en Jurisdicciones externas, los ingresos se distribuirán proporcionalmente a cada Estado miembro en la forma que establece el presente artículo en su literal tercero¹⁵.

53. Por su parte, el artículo 6, recoge la exigibilidad del impuesto, que será exigido en el Estado miembro donde se han de gravar los ingresos, y en el periodo impositivo que establezca dicho Estado. En cuanto al cálculo del mismo, según establece el artículo 7, de la propuesta, le corresponderá a un Estado miembro durante un período impositivo calcular el impuesto aplicando el tipo del ISD a la proporción de ingresos imponibles indicada en el artículo 6. El tipo impositivo que propone la Unión Europea, se fija en el 3%, pero como veremos más adelante en epígrafes siguientes, este tipo oscilará dependiendo del Estado miembro que lo aplique.

54. En cuanto a las obligaciones de tributar, debemos remitirnos a Capítulo III de la propuesta de directiva, entre sus artículos 9 al 19, aparecen las obligaciones de los sujetos pasivos en relación al ISD. A la hora de establecer las obligaciones, es fundamental la identificación del sujeto pasivo, una identificación que se llevará a cabo vía electrónica, donde el Estado miembro correspondiente asignará una identificación individual a efectos del ISD. Por otra parte, el Estado miembro proporcionará un punto de contacto denominado EM para que el sujeto pasivo pueda cumplir con sus obligaciones tributarias en relación al impuesto. En lo que respecta a la forma de realizar el pago del impuesto, indicar que esta se recoge en el artículo 16, de la propuesta; por su parte, los artículos 18 y 19 respectivamente nos indican como los Estados deberán llevar la contabilidad, la llevanza de registros, y las medidas de lucha contra el fraude fiscal; finalmente, cada Estado miembro designará a la autoridad competente para gestionar en su ámbito territorial las obligaciones de cooperación administrativa entre los Estados recogidas en el Capítulo 4 de la propuesta.

55. Para evitar la doble imposición internacional, la Propuesta de Directiva nos habla de la posible deducibilidad del ISD, y lo hace en el Considerado 27 de la misma, donde establece que: *«Con el fin de reducir los posibles casos de doble imposición cuando los mismos ingresos estén sujetos al impuesto sobre sociedades y al ISD, se espera que los Estados miembros autoricen a las empresas a deducir el ISD, pagado como coste, de la base imponible del impuesto sobre sociedades en su territorio, independientemente de que ambos impuestos se paguen en el mismo Estado miembro o en Estados miembros diferentes»*.

56. Como podemos comprobar, la Unión Europea ha establecido sus propios criterios a la hora de evitar una posible doble imposición en el caso del ISD, proponiendo que el impuesto se deduzca en el Estado miembro donde se tribute por el Impuesto de Sociedades, con independencia de donde se haya contribuido el ISD. En este caso al tratarse de una imposición intracomunitaria, la posible doble imposición y su resolución puede estar más o menos clarificada; pero, el problema subyace cuando la

¹⁵ Artículo 5.3 Propuesta de Directiva: a) por lo que se refiere a los ingresos imponibles procedentes de la prestación de los servicios comprendidos en el artículo 3, apartado 1, letra a), proporcionalmente al número de veces que haya aparecido un anuncio publicitario en los dispositivos del usuario durante ese período impositivo; (b) por lo que se refiere a los ingresos imponibles procedentes de la prestación de los servicios comprendidos en el artículo 3, apartado 1, letra b): i) si el servicio implica una interfaz digital multifacética que facilita la entregas de bienes o las prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios, proporcionalmente al número de usuarios que hayan concluido operaciones subyacentes en la interfaz digital durante ese período impositivo; ii) si el servicio implica una interfaz digital multifacética de un tipo no incluido en el inciso i), proporcionalmente al número de usuarios que dispongan de una cuenta que cubra la totalidad o una parte de ese período impositivo que les permita acceder a la interfaz digital; (c) por lo que se refiere a los ingresos imponibles procedentes de la prestación de los servicios comprendidos en el artículo 3, apartado 1, letra c), proporcionalmente al número de usuarios que hayan generado los datos transmitidos en ese período impositivo, a raíz de la utilización por los mismos de un dispositivo para acceder a una interfaz digital, durante ese período impositivo u otro anterior. Disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018PC0148&from=ES>

doble imposición se produce en un ámbito extracomunitario, es decir, entre un Estado miembro y otro exterior, y esto es así, por las propias características del ISD, ya que existen divergencias a la hora de su clasificación como un impuesto Directo, o Indirecto; en este punto nos detendremos para intentar clarificar ambos conceptos; cuando hablamos de imposición directa, hablamos de aquel impuesto que grava directamente la fuente de riqueza, la propiedad o la renta; mientras que cuando hablamos de imposición indirecta, hablamos de aquel impuesto que grava el consumo.

57. Es aquí donde surge el choque o la colisión del ISD a la hora de evitar la doble imposición internacional entre un Estado miembro y otro exterior, aun mediando un Convenio sobre Doble Imposición (CDI). Para autores como NAHARRO (1958)¹⁶: «*son impuestos indirectos los que gravan la renta al salir de su poseedor; mientras que son impuestos directos: los que gravan la renta al entrar*». Como podemos observar existe un debate para intentar esclarecer si el ISD que gravan los beneficios por prestación de determinados servicios digitales es un impuesto directo o indirecto. Para CORRAL (1995)¹⁷: «*se consideran impuestos directos los que gravan unos hechos generalmente periódicos, indicadores de la renta adquirida. Mientras que: se consideran impuestos indirectos los que gravan unos hechos instantáneos, indicadores de la renta gastada*»; Es decir el consumo.

58. Por lo tanto, y en base a las definiciones anteriores podríamos concluir que el ISD grava la capacidad económica, esto es, los beneficios o ingresos procedentes de prestar determinados servicios, por lo que estaremos ante un impuesto directo; cuyo diseño no debe repercutir al consumidor final como sucede en el caso de los impuestos indirectos, de ser así, podría producirse una colisión a la hora de aplicar los CDI. Finalmente debemos indicar que normativamente el ISD es un impuesto indirecto.

IV. Implementación del ISD y problemática

1. Implementación del ISD en Europa y España: Ley 4/2020

59. El Impuesto a los Servicios Digitales (ISD) es un impuesto que entra en la categoría de “impuesto equilibrado”, porque según la OCDE, en el informe final de la Acción 1 de BEPS, representa un impuesto indirecto sobre las transacciones digitales, cuya finalidad es compensar la pérdida de ingresos, cuya eficiencia se ha reducido debido al desarrollo de nuevos modelos económicos. El objetivo último del ISD es gravar a los grandes contribuyentes no residentes, que a pesar de tener una importante presencia económica y comercial en el país de origen/comercialización, no poseen presencia física mediante establecimiento permanente.

60. A nivel internacional, India fue el primer Estado en adoptar e implementar de forma unilateral el ISD. El tipo impositivo que estableció fue del 6%, sobre los ingresos de transacciones digitales en forma de retención fiscal, por pagos a multinacionales extranjeras, por servicios publicitarios en línea prestados a empresas indias o por establecimiento permanente en el caso de otras empresas no residentes. En el caso de la India, cuando se aplica este impuesto a través del sistema de retención, se impone una carga de cumplimiento significativa a los clientes indios, incluso si el contribuyente es de hecho un anunciante no residente. El umbral de presencia económica significativa que conduce a la imposición de dicho impuesto en India debe alcanzar un valor total de los pagos de 15.000, dólares al año.

61. A nivel europeo será en marzo de 2018, cuando la Comisión Europea publica una Propuesta de Directiva Sobre un Impuesto a los Servicios Digitales para todo el territorio de la Unión; estamos hablando de la Propuesta de Directiva COM/2018/0148 final - 2018/073 (CNS) y que hemos desarro-

¹⁶ Vid, J.M. NAHARRO MORA, “*Lecciones de Hacienda Pública: (principios generales)*”, Marsiega, Madrid 1958,, pág. 95.

¹⁷ Vid, L. CORRAL GUERRERO, “El impuesto: un enfoque integrador”, Cuaderno de estudios empresariales nº5 1995, págs. 81 y 82. Disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=164234>

llado en el epígrafe III.3 del presente estudio; del mismo modo, se publica la Propuesta de Directiva del Consejo de Europa, relativa a la creación de normas para empresas con presencia digital significativa COM (2018) 147/0072 (CNS) también hemos pormenorizado en el presente estudio. Ambas propuestas formarán parte de un conjunto de medidas llevadas a cabo por la UE, para abordar los desafíos fiscales asociados a la economía digital.

62. Según la Propuesta de la Comisión Europea, el ISD, se deberá aplicar a todos los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales dentro del territorio de la Unión Europea y su ámbito, aplicándose a las siguientes categorías de servicios digitales:

- 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».*

A continuación, en los siguientes párrafos analizaremos las características estructurales y de diseño en la aplicación del Impuesto a los Servicios Digitales (ISD) en alguno de los Estados miembros, prestando especial atención al ISD español.

63. Comenzando con el Reino Unido, cuando aún era miembro de la Unión Europea, será en octubre de 2018, cuando el Primer Ministro británico de economía anuncie, la implantación de un impuesto a los servicios digitales. Este impuesto, se crea con la finalidad de aplicarlo a la renta y no a las ganancias, y su aplicación sería diferente a los protocolos habituales según los cuales, los impuestos de sociedades se aplican a los beneficios. En este caso, la tasa impositiva que se establece es del 2% sobre tipos específicos de ingresos derivados de servicios digitales específicos; dicho impuesto comenzó a tener vigencia desde abril de 2020. Se trata pues, de un impuesto que grava los ingresos procedentes de modelos de negocio digitales relacionados con la participación de los usuarios en el Reino Unido.

64. Con este impuesto que entró en vigor en abril de 2020, el Gobierno británico pretende recaudar 500 millones de Libras anuales; aunque inicialmente es un impuesto que está dirigido a las grandes compañías tecnológicas estadounidenses, solo se aplica a tres tipos de actividades: motores de búsqueda, plataformas de redes sociales y mercados en línea.

65. El Gobierno del Reino Unido cree que estos modelos comerciales han adquirido gran notoriedad debido a la participación de los usuarios. El Impuesto a los Servicios Digitales no es un impuesto que grava la venta que se produce en Internet, sino que se aplica a los ingresos por actividades de intermediación en este tipo de ventas, y no a la venta en sí. Por último, el Gobierno británico se encuentra pendiente de definir el ámbito de aplicación y el mecanismo de diseño de este impuesto, ya que se encuentra pendiente de un consenso internacional global que podría revocar sus propias disposiciones en aras a buscar una armonización de las mismas.

66. Por su parte, Francia pasó a formar parte del club de Estados de la EU, con el establecimiento de un Impuesto a los Servicios Digitales en el año 2019. Su primer ministro de economía, por entonces Bruno Le Marie, fue quien presentó el proyecto para crear dicho impuesto, que se aplicaría a grupos que operasen en el ámbito de la economía digital, con una facturación anual consolidada de 750 millones de euros de los cuales, 25 millones deberían haber sido generados en territorio francés; por lo tanto, Francia inicialmente estableció su propio umbral para gravar este tipo de rentas digitales, un umbral inferior al que se establece en la propuesta de directiva comunitaria. En cuanto al tipo impositivo a aplicar dependerá de la facturación, y en un principio sería del 3%, en consonancia también, con lo establecido en la propuesta comunitaria. El ISD se aplicará tanto para las empresas residentes, como para las no re-

sidentes. Esta tasa o Impuesto a los Servicios Digitales francés, estuvo vigente durante tan solo un mes, suspendiéndose en 2020. A fecha de hoy, el impuesto digital francés se encuentra paralizado a la espera de una solución global que se adoptará como veremos más adelante en 2021.

67. Esta, misma cuestión del establecimiento de un impuesto a los servicios digitales se planteó en Alemania, pero el Ministerio de Hacienda alemán junto a las administraciones tributarias de los *Länders*, decidieron por el momento no establecer un Impuesto a los Servicios Digitales. Alemania apuesta por una solución global al igual que Francia, en relación a la tributación de los ingresos procedentes de la digitalización.

68. En cuanto a Italia, será en día 01 de enero de 2019, cuando en la Ley de Presupuestos italiana introduzca el nuevo Impuesto a los Servicios Digitales; el impuesto italiano se aplicará tanto a los servicios digitales prestados de forma individual, como a los prestados a nivel de grupo, por los sujetos pasivos establecidos o no en territorio italiano. En el caso de Italia este impuesto no se aplica a las operaciones entre sociedades del mismo grupo. Por lo que respecta al tipo de gravamen a aplicar por la hacienda de Italia, éste se encuentra en consonancia con la Propuesta de Directiva de la UE, siendo del 3% para todos los sujetos pasivos cuyos ingresos derivados de suministros digitales, superen los 750 millones de euros, de los cuales, al menos 5,5 de ellos sean generados por la prestación de servicios digitales en Italia. Finalmente, la Ley italiana obliga a las autoridades tributarias a emitir unas directrices sobre cómo, se ha de aplicar este impuesto, para lo que creó una guía para la aplicación del mismo¹⁸.

69. Bajo la presidencia de Rumania del Consejo de la Unión Europea, la tributación de la prestación de servicios digitales adquiere gran importancia; claro ejemplo de ello lo encontramos con la elaboración del documento titulado (*Taking forward the Strategic Agenda 18-month Programme of the Council*)¹⁹; el mencionado documento fue elaborado por tres Estados miembros: Rumania, Croacia y Finlandia; la finalidad del mismo era garantizar una tributación justa y efectiva de la rentas globales, circunstancia ésta que para la UE ha sido desde sus comienzos fundamental. En el documento se establece la necesidad de adaptar los sistemas tributarios a la era digital, y es por ello, que los tres Estados mencionados promovieran trabajos relativos a las propuestas de la Comisión Europea en materia de servicios digitales. En el caso de Rumania, a través de su boletín Oficial se aprueba las recomendaciones sobre el establecimiento de impuestos corporativos en el caso de una presencia digital significativa. Por lo tanto, Rumania será uno de los defensores de la Propuesta Comunitaria a la hora de establecer un impuesto a los servicios digitales.

70. Otros Estados miembros como Irlanda, Suecia, Finlandia y Dinamarca, de forma clara, se mostraron reticentes al establecimiento de este impuesto digital; del mismo modo, han mostrado sus reservas los Países Bajos y Luxemburgo, que no consideran una prioridad el establecimiento de este impuesto. Inicialmente la posición de Irlanda y los Países Nórdicos fue determinante en la reunión del Ecofin celebrada en marzo de 2019²⁰, tal es así, que el proyecto de implementación de un ISD en la Unión Europea quedó paralizado; mientras tanto el resto de Estados entre los cuales algunos hemos mencionado anteriormente optaron por tomar como medida provisional y de forma unilateral el establecimiento de un impuesto que grave la prestación de servicios digitales, hasta que se siga avanzando en el establecimiento de un impuesto global, hecho que veremos más adelante. España al igual que otros Estados miembros de su entorno también decidió establecer su propio impuesto a los servicios digitales, y lo iniciará a través de un proyecto de Ley del Impuesto sobre Servicios Digitales que fue emitido el 20 de febrero de 2020. El proyecto de ley español comienza definiendo que el ISD, se trata de un impuesto

¹⁸ AGID: Agencia Italiana Digital. disponible en: <https://www.agid.gov.it/it/linee-guida>

¹⁹ Taking forward the Strategic Agenda 18-month Programme of the Council (1 January 2019 - 30 June 2020). Disponible en: <https://www.eumonitor.eu/9353000/1/j9vvik7m1c3gyxp/vktx9pn9tize>

²⁰ Consejo de Asuntos Económicos y Financieros (ECOFIN) 12 de marzo de 2019. Disponible en: <https://www.consilium.europa.eu/es/meetings/ecofin/2019/03/12/>

indirecto que grava la prestación de determinados servicios digitales, donde intervienen los usuarios del territorio de aplicación del impuesto.

71. Por lo tanto, el hecho imponible será la prestación de servicios digitales realizada en territorio español. Cuando hablamos de servicios digitales hemos de referirnos exclusivamente, a los de publicidad en línea, la intermediación y los de transmisión de datos, y que el proyecto de Ley recoge en el apartado IV de la exposición de motivos, coincidiendo con lo establecido en la Propuesta de Directiva, es decir: *«la inclusión, en una interfaz digital, de publicidad dirigida a los usuarios de dicha interfaz («servicios de publicidad en línea»); la puesta a disposición de interfaces digitales multifacéticas que permitan a sus usuarios localizar a otros usuarios e interactuar con ellos, o incluso facilitar entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre esos usuarios («servicios de intermediación en línea»); y la transmisión, incluidas la venta o cesión, de los datos recopilados acerca de los usuarios que hayan sido generados por actividades desarrolladas por estos últimos en las interfaces digitales («servicios de transmisión de datos».*

72. El 16 de octubre de 2020, se publicó en el «Boletín Oficial del Estado» la Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales²¹. Según esta Ley, serán contribuyentes de este impuesto las personas jurídicas y entidades que recoge el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria, (LGT) establecidas en España, o en cualquier Estado miembro o jurisdicción perteneciente a la Unión Europea. El umbral para aplicar este impuesto será el importe neto de la cifra de negocios en el año natural anterior, que supere 750 millones de euros, aunque el umbral que se fija en España para los ingresos una vez aplicadas las reglas para determinar la base imponible será de 3 millones de euros, una cifra mucho más reducida que la del resto de estados de la Unión; en este caso el tipo de gravamen a aplicar será del 3%. Por su parte, no estarán sujetos a este impuesto los supuestos establecidos en el artículo 6 de la Ley²².

73. A la hora de tributar en territorio español el “nexo”, es el elemento fundamental que sirve para establecer la ubicación de los usuarios. A estos efectos, el artículo 7.2 de la Ley establece que, un usuario está situado en el territorio de aplicación del impuesto:

- a) *«En el caso de los servicios de publicidad en línea, cuando en el momento en que la publicidad aparezca en el dispositivo de ese usuario el dispositivo se encuentre en ese ámbito territorial».*
- b) *«En el caso de los servicios de intermediación en línea en que exista facilitación de entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios, cuando la conclusión de la operación subyacente por un usuario se lleve a cabo a través de la interfaz digital de un dispositivo que en el momento de la conclusión se encuentre en ese ámbito territorial. En los demás servicios de intermediación en línea, cuando la cuenta que permita al usuario acceder a la interfaz digital se haya abierto utilizando un dispositivo que en el momento de la apertura se encuentre en ese ámbito territorial».*
- c) *«En el caso de los servicios de transmisión de datos, cuando los datos transmitidos hayan sido generados por un usuario a través de una interfaz digital a la que se haya accedido*

²¹ Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. Recuperado en: https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2020-12355

²² Artículo 6. Supuestos de no sujeción: a) las ventas de bienes o servicios contratados en línea a través del sitio web del proveedor de esos bienes o servicios, en las que el proveedor no actúa en calidad de intermediario; b) 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; c) 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; d) las prestaciones de servicios financieros regulados por entidades financieras reguladas; e) las prestaciones de servicios de transmisión de datos, cuando se realicen por entidades financieras reguladas; f) 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 cien.

mediante un dispositivo que en el momento de la generación de los datos se encuentre en ese ámbito territorial».

74. El 10 de junio de 2021, la Dirección General de Tributos (DGT), establece una Resolución relativa al Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales²³.

75. Esta resolución se considera relevante para interpretar los servicios digitales gravados y, establece que el ISD no recae sobre todos los servicios de publicidad en línea, sino solo en empresas que presten un servicio de publicidad dirigida. Según la Dirección General Tributos se considera publicidad dirigida: *«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. Se considerará que toda la publicidad es «publicidad dirigida», salvo prueba en contrario».*

76. Además, la DGT fija que la utilización de un solo dato será suficiente para considerar que existe publicidad digital dirigida. Del mismo modo, establece una definición para 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. Cuando la entidad que incluya la publicidad no sea propietaria de la interfaz digital, se considerará proveedora del servicio de publicidad a dicha entidad, y no a la entidad propietaria de la interfaz».*

77. En este punto, consideramos que el matiz de que con un solo dato es suficiente para determinar que existe publicidad digital dirigida, puede desnaturalizar la interpretación ya que, si la DGT buscaba separar publicidad en línea, de publicidad dirigida para determinados usuarios, se puede caer en el error de exigir un mero requisito para determinar el hecho imponible que será gravado. Si el hecho de interpretar la definición de los hechos imponibles puede entrañar dificultades técnicas en la aplicación del tributo, no menos dificultades pueden aparecer a la hora de delimitar quien, se puede considerar contribuyente de tales servicios. Para ello, nos debemos remitir al artículo 4.6 de la Ley 4/2020, donde se establece que: *«a efectos de la ley se entenderá por servicios de publicidad en línea: los consistentes en la inclusión en una interfaz digital, propia o de terceros, de publicidad dirigida a los usuarios de dicha interfaz. Cuando la entidad que incluya la publicidad no sea propietaria de la interfaz digital, se considerará proveedora del servicio de publicidad a dicha entidad, y no a la entidad propietaria de la interfaz».*

78. Con esta interpretación, podemos entender que, a quien en realidad se pretende gravar son a modelos de grandes compañías como Google, que permiten a través de cualquier página web, introducir la publicidad dirigida de esta compañía; de este modo, debemos considerar que el prestador del servicio en este caso sería Google y no la empresa que gestiona la página web. No obstante, la prestación de servicio es mucho más compleja como así se deduce de la propia Dirección General de Tributos (DGT). Por ejemplo, existen redes de afiliación²⁴, que podrían ser utilizadas por compañías como Google a la cual, inicialmente se pretende gravar por publicidad digital dirigida.

²³ Resolución de XXX, de la Dirección General de Tributos, relativa al Impuesto sobre determinados Servicios Digitales, pág. 2. Disponible en: <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Proyectos/10062021-resolucion-idsd.pdf>

²⁴ Según la Agencia de Marketing y Transformación Digital TOP 10, Las redes de afiliación son redes estrategias efectivas para la publicidad y mercadeo de productos o marcas, consistiendo en plataformas web compuestas por tres elementos principales, los cuales son: la plataforma, que en el caso de la comparación anterior sería la unidad viral, ya que se encarga de difundir los contactos entre los proveedores y el público consumidor, los anunciantes que serían el material genético ya que son los interesados en multiplicar y hacer llegar la información de sus productos y los afiliados, que en este caso serían la célula a colonizar por el virus, ya que por ellos ocurriría el proceso de multiplicación de información hacia el público pertinente, con un objetivo final muy puntual, generar el mayor porcentaje de ingresos posibles a través de ventas o visitas, según el fundamento de dicha red. Dentro de las redes de afiliación más conocidas podemos nombrar: TradeDoubler (Suecia), Zanox (Alemania), Commision Junction (Estados Unidos), Affilinet (Alemania), NetAffiliation (Francia-Portugal), Tradetracker (Estados Unidos), Argonas (España). Recuperado en: <https://www.top10negocios.com/que-son-las-redes-de-afiliacion/>

79. En este caso ¿serían las redes de afiliación donde se suscriben los usuarios para poner publicidad, susceptibles de ser gravadas en lugar de Google? Pues bien, para la Dirección General de Tributos, será el proveedor de publicidad y por lo tanto propietario de la red de afiliación, el contribuyente que deba satisfacer el tributo. En este caso, Google sería un mero intermediario en línea, como así lo establece el artículo 6.b) de la Ley 04/2020; «no están sujetos al impuesto 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».

80. La ley del Impuesto a la Prestación de determinados Servicios Digitales en España pretende que las empresas digitales asuman el coste de localizar los dispositivos de sus usuarios en España, de no hacerlo así, podrían enfrentarse a sanciones que pueden oscilar entre los 15.000, y los 400.000 euros. Finalmente señalar que el ISD es un impuesto indirecto compatible con el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), por lo que como hemos comentado anteriormente serán contribuyentes a efectos fiscales las personas jurídicas y no jurídicas que constituyan una unidad económica según el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria. Según establece el artículo 10 de esta Ley, la base imponible estará constituida por los ingresos, excluyendo el IVA y otros impuestos equivalentes, por cada una de las prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto y, realizadas en territorio español, o de cualquier Estado miembro o jurisdicción de la UE. La determinación de la base imponible (BI) se realizará por el método de estimación directa, estableciéndose las reglas de determinación de la BI. La base imponible tributara con un tipo impositivo del 3%, en consonancia con el tipo impositivo que recoge la Propuesta Directiva de la Unión Europea.

81. El ISD español es un impuesto que se centra en la prestación de servicios independientemente de las peculiaridades de los proveedores y de su capacidad económica; por lo tanto, no debería considerarse como un impuesto a la renta, o al patrimonio, circunstancia que lo excluiría de los convenios internacionales suscritos por España. Como hemos comprobado anteriormente plantea dudas a la hora de determinar si es un impuesto de naturaleza directa, o indirecta. En el caso de España este impuesto podría entrar en conflicto con otros impuestos como son el Impuesto de Sociedades (IS), que grava la capacidad económica, o el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) que grava la generación de ingresos.

82. El ISD puede llegar a ser un impuesto distorsionante como establecen analistas fiscales como GASTALVER (2019)²⁵: «la falta de tributación en el Estado de generación de la renta de los operadores no establecidos produce una distorsión en el mercado frente a los operadores locales, que sí están sometidos a tributación directa por la renta que obtienen en el mismo territorio, lo que los coloca en una posición de desventaja competitiva clara».

83. A pesar de que el ISD español entró en vigor el 16 de enero de 2021 este impuesto pudo tener los días contados, debido a la inminente creación de una tasa global sobre estos servicios digitales que se está gestando en el seno de la OCDE, y que veremos en el epígrafe final de este estudio.

2. Críticas y problemática del Impuesto a los Servicios Digitales

84. Es evidente que existen dificultades para alcanzar un consenso entre los Estados miembros de la Unión Europea, a la hora de establecer un impuesto digital común en su territorio. A pesar de ello, se están realizando verdaderos esfuerzos para lograr armonizar la fiscalidad de las rentas digitales en Europa. Como ejemplo, encontramos el informe provisional de la OCDE 2018, el cual, nos ofrece importantes avances en la discusión de cómo lidiar con las nuevas formas de creación de valor a gravar de los negocios digitales. La OCDE ofrece un análisis detallado del modelo de negocio digital; uno de

²⁵ Vid, R. GASTALVER TRUJILLO, “El impuesto sobre los servicios digitales: una mayor distorsión en el mercado”. Diario económico Expansión 22/01/2019, Disponible en: <https://www.expansion.com/juridico/opinion/2019/01/22/5c475733468aeb810c8b45fc.html>

los primeros a nivel internacional. Esta organización reconoce que los modelos de negocio digitales pueden y deben ser analizados cuidadosamente, una revisión que permita actualizar de las directrices y forma de tributar que actualmente existen para este tipo de negocios. Esta afirmación es compartida por OLBERT y SPENGLER (2017)²⁶, cuando señalan que: «*Al diseñar la política fiscal para la economía digital, los responsables de la formulación de políticas deben considerar cuidadosamente el impacto de los impuestos sobre las empresas*».

85. La OCDE, vas más allá, y propone diferenciar entre cadenas de valor, redes de valor e incluso tiendas de valor. Mientras tanto. A nivel internacional surge el debate, donde, por un lado, existen Estados o jurisdicciones a favor de las propuestas de la organización intergubernamental y, por otro lado, Estados que divergen de tales conclusiones. A la hora de establecer los distintos modelos de negocio digitales y su clasificación encontramos una amplia gama de industrias y grados de integración; tales conceptos no deben ser excluyentes, o solo aplicables a las empresas “puramente” digitales sino más bien, deberían formar parte de un marco común para poder realizar un análisis funcional de acuerdo con las directrices de la OCDE.

86. En cuanto a la asignación de beneficios dentro de la economía digital, es particularmente relevante y debemos priorizar las reglas de “nexo” existentes por dos razones: La primera de ellas es porque si se establecen nuevas formas de nexo imponible, la cuestión de asignación de beneficios obtenidos por un negocio transfronterizo altamente integrado es inevitable. En segundo lugar, la mayoría de las empresas digitales que obviamente están reguladas por las políticas fiscales actuales, suelen tener un nexo imponible destacado en los mercados de consumo relativamente grandes²⁷. Por lo tanto, reformular la forma en que se asignan los beneficios procedentes de la economía digital podría abordar muchos desafíos percibidos; no obstante, el ejercicio de reformular la forma de asignar dichos beneficios, es un ejercicio complicado que requiere de más esfuerzo y trabajo, del que ya han realizado hasta ahora organizaciones como la OCDE.

87. La OCDE en el informe de 2015, reconoce que el valor de los datos en los distintos modelos comerciales digitales se refleja directamente (o se monetiza) en los ingresos por publicidad local; mientras tanto en su informe de 2018, no recoge ninguna indicación específica sobre el papel del valor de los datos como un activo de cualquier actividad relacionada con el uso de datos, actividad que sería gravada con el Impuesto de Sociedades correspondiente. La OCDE también reconoce que ninguna de las medidas planteadas por BEPS, fue concebida para aclarar el posible tratamiento y valor relativo a los “datos”. Consideramos pues, que es de suma importancia un análisis detallado del tratamiento fiscal de los datos en las transacciones de la economía digital y su transformación.

88. El uso de datos dentro de los modelos comerciales, se está volviendo un elemento integrador dentro de la cadena de valor, tanto para las empresas digitales, como para los modelos de negocio tradicional. Tanto los medios académicos, como distintos autores han percibido las propuestas de la Unión Europea, en relación al establecimiento de un Impuesto sobre Servicios Digitales como un intento apresurado y miope de ganar el debate político a nivel internacional: como ejemplo BECKER y ENGLISCH (2018)²⁸, así lo afirman cuando establecen que: «*Las propuestas recientes hechas por la Comisión de la UE y algunos Estados miembros de la UE pueden leerse como un intento de aumentar el argumento del*

²⁶ Vid, M. OLBERT MARCEL, Y C. SPENGLER, “*International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted?*” World Tax Journal: WTJ, 2017, pág. 44. Disponible en: <https://www.semanticscholar.org/paper/International-taxation-in-the-digital-economy%3A-Olbert-Spengel/fb104916f1e2566f598de2d433ea4e79a664966a>

²⁷ Por ejemplo Facebook cuya sede Massachusetts (Estados Unidos) y posee oficinas en Hyderabad (India) Londres (Inglaterra) y otros centros repartidos por Estados Unidos, Irlanda, Suecia y Dinamarca. Esta multinacional digital opera a través de empresas subsidiarias como por ejemplo la recientemente creada Payment Media una empresa registrada en Uruguay, y que opera en todo el mundo empleando como medio de negocio el sector de la tecnología financiera. Permite a pequeñas y medianas empresas el pago fácil y rápido operando a través de sus oficinas en prácticamente en todo el mundo. Recuperado en: <https://www.paymentmedia.com/news-4973-facebook-crea-una-fintech-subsidiaria.html>

²⁸ Vid, JOHANNES BECKER, Y JOACHIM ENGLISCH, “*Taxing Where Value is Created: What’s ‘User Involvement’ Got to Do With It?*” *Intertax*, Vol. 47, N°. 2, 2019, págs. 161-171. Disponible en: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3258387

principio de beneficio. Los usuarios contribuyen a la creación de valor, por lo que el argumento, no se compensan adecuadamente por esto. En este sentido, su papel es similar al del gobierno que proporciona insumos valiosos sin ser compensado directamente».

89. Por nuestra parte, compartimos la crítica de los anteriores autores, aunque no pretendemos crear una discusión sobre estas cuestiones, las propuestas de la Unión Europea se apartan mucho del sistema actual, donde surgen nuevas cuestiones que la UE podría debatir en un futuro próximo, para abordar los nuevos retos y desafíos que se plantean en la economía digital y su tributación.

90. En este punto, analizaremos y discutiremos las presunciones asumidas por la Unión Europea en el contexto de sus objetivos económicos, comunicados junto a sus dos propuestas de directivas analizadas a lo largo del presente estudio, en relación a la fiscalidad de las rentas digitales. En este caso, la UE, establece que existe una desalineación entre tributación y el lugar de creación de valor; Ambas propuestas de directivas contribuyen a un marco fiscal moderno y estable, donde se estimula la innovación mediante una solución global que pueda garantizar una fiscalidad justa y eficaz, mediante la constitución de normas adecuadas a las nuevas características de las empresas digitales. De este modo, se podrá garantizar el sostenimiento de los gastos públicos de los Estados miembros, a la vez que se lucha contra la planificación fiscal agresiva.

A continuación, procederemos a analizar y evaluar el impacto de seis de las “presunciones” que podemos extraer de las Propuestas de Directiva de la Unión Europea:

Primera: Las normas fiscales corporativas están desactualizadas:

91. Sin lugar a dudas, el marco actual de derecho tributario nacional e internacional en vigor, se remonta a una época en donde el uso de las nuevas tecnologías de la información por parte de las empresas, dictaba mucho de ser sofisticado y avanzado. Desde entonces, los nuevos modelos de negocios en las empresas han ido evolucionando hasta el punto de que la fiscalidad de los mismos, ha quedado obsoleta y desfasada. Por lo tanto, como establece DEVEREUX y VELLA (2017)²⁹: «*es el momento adecuado para repensar el marco actual de las reglas existentes*». Por otra parte, como analiza la propia OCDE en su informe provisional de 2018, la digitalización también podría brindar oportunidades para la administración y la recaudación de impuestos corporativos.

Segunda: Las empresas digitales están controladas:

92. La Unión Europea en base a un informe del Centro Europeo de Investigación Económica³⁰, afirma que las empresas digitales están controladas. Destacamos que la Comisión Europea declaró que: «*las empresas o modelos de negocio digitales pagan menos de la mitad de impuestos que las empresas con modelos de negocio tradicional*»; declaración que puede dar lugar a malas interpretaciones. Una afirmación así tan real, sobre que las empresas digitales “pagan” menos impuestos de lo que deberían pagar, pueden ser el resultado de estrategias de planificación fiscal agresiva (elusion) no obstante esta afirmación puede ser errónea ya que las empresas digitales como establece DEVEREUX y GRIFFITH (2002)³¹: «*introducen una gama de parámetros fiscales adicionales, incluidos los impuestos recaudados*

²⁹ Vid MICHAEL, P. DEVEREUX y J. VELLA, “Implications of digitalization for international corporate tax reform”. Oxford University Centre for Business Taxation, 2017, . Disponible en: <https://core.ac.uk/download/pdf/288289068.pdf>

³⁰ Informe del Centro Europeo de Investigación Económica (ZEW) “*Zentrum F“Digital Tax Index 2017: Locational Tax Attractiveness for Digital Business Models*”. Recuperado en: <https://www.pwc.de/de/industrielle-produktion/executive-summary-digitalisierungsinde-ex-en.pdf>

³¹ Vid, MICHAEL, P. DEVEREUX / R. GRIFFITH, “Evaluating Tax Policy for Location Decision” Centre for Economic Policy Research, 2002, pág.13. Disponible en: https://www.researchgate.net/publication/5143189_Evaluating_Tax_Policy_for_Location_Decision

por el país anfitrión sobre el pago de intereses y dividendos de la subsidiaria a la matriz, y los impuestos recaudados por el país de origen al recibir dichos ingresos». Por ejemplo, el software desarrollado o adquirido en un país determinado.

93. Aun así, los modelos de negocios digitales se enfrentan a tasas impositivas (y costos de capital) promedio más bajas que los tradicionales. Por lo general, se aplican tasas de depreciación favorables al “software”, y a las tecnologías de la información. En comparación con los modelos que operan a través de presencia física con edificios industriales y maquinaria, los modelos de negocio digitales se benefician en mayor medida de incentivos especiales como créditos de I+D. En general los números se refieren a cargas fiscales efectivas reducidas, y no a los pagos realizados por corporaciones en la vida real. Por el contrario, no existe evidencia empírica de que las empresas digitales paguen sistemáticamente menos impuestos que las empresas tradicionales.

Tercera: Una cantidad predeterminada de ingresos, número de clientes determinado, o un número de contratos establecidos, son criterios válidos para determinar la presencia digital significativa.

94. En realidad, especificar los umbrales para aplicar las reglas de tributación es una medida ciertamente arbitraria.

95. Por ejemplo, no existe ningún argumento teórico por el que las empresas digitales con exactamente 750 millones de Euros en ingresos (Umbral que establece la Propuesta de Directiva COM 148 FINAL 2018/0073 en su artículo 4)³², deban proporcionar informes país por país; en cambio las empresas con beneficios por 749 millones de euros no deban hacerlo, siendo el umbral de intereses deducible según la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo de 12 de julio de 2016 exactamente el 30% del EBITDA, y no por ejemplo, el 20% o el 40%. Sin embargo, tales umbrales son remedios imperfectos con una justificación dada la finalidad de la regla. En lo que respecta al Impuesto a los Servicios Digitales, justificando cuantitativamente tales criterios podríamos considerar que en absoluto es problemático.

96. Los modelos de negocio digitales son únicos a la hora de identificar y cuantificar los denominados activos intangibles, difíciles de valorar, como lo es el surgimiento del monopolio. El resultado de tan distinta variedad de modelos de negocio digital, han originado diversas formas de generar ingresos y diversas formas de interactuar con los usuarios a la hora de celebrar contratos. En particular, los criterios establecidos asumen la importancia de los usuarios y los contratos celebrados con éstos de forma homogénea. Por ejemplo, un proveedor de servicios digitales B2B, altamente especializado podría iniciar una plataforma con cientos de usuarios y, podría concluir con tan solo unos pocos. Del mismo modo, un proveedor económicamente podría generar un número elevado de contratos con sus clientes, para generar la misma cantidad de ingresos con los servicios digitales; el proveedor que ofrece una plataforma por ejemplo B2B, como una red social profesional, o plataforma de medios, llega a interactuar con millones de clientes, formalizando de este modo una gran cantidad de contratos a escala.

Cuarta: el Impuesto a los Servicios Digitales, se aplica donde existe una mayor brecha entre la creación de valor y la capacidad de gravar:

97. Como se desprende del presente estudio, la Unión Europea ha etiquetado al Impuesto a los Servicios Digitales como una solución provisional que se centra en actividades en las que existe una gran brecha entre el valor de lo creado y la capacidad de los Estados miembros para gravarla; además, el

³² Artículo 4 (Norma relativa a la limitación de intereses) Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo de 12 de julio de 2016 por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior. Recuperado en: <https://www.boe.es/doue/2016/193/L00001-00014.pdf>

usuario juega con su participación un papel fundamental en la creación de valor. Dentro de la propuesta comunitaria se establece una definición relativamente clara de los tipos de servicios que se deberían gravar con el ISD. Sin embargo, no existe una descripción detallada de la brecha que existe entre la creación de valor y la capacidad de gravar las ganancias. Es decir, no existe una explicación de por qué, aparece esta brecha tan grande. En cuanto a las empresas que ofrecen servicios digitales, hemos de señalar, que no todas están sujetas al gravamen del ISD; es el caso de empresas como Netflix o Amazon (con sus respectivos servicios de transmisión de videos y música). Para estas situaciones autores como SHEPPARD (2018)³³ sugieren que para este tipo de empresas: «no existe una gran brecha entre la creación de valor y la capacidad de gravar las ganancias de estos modelos de negocio».

98. Estos modelos de negocio producen contenido de transmisión basado en un análisis detallado de grandes cantidades de datos que recopilan de sus usuarios. Estas empresas, ofrecen sus servicios de *Streaming* con la finalidad de recaudar ingresos publicitarios en todo el Mundo, sin establecer un nexo físico. En este contexto es cuestionable que la Unión Europea no incluya en su propuesta de directiva el papel fundamental de los usuarios a la hora de contribuir con su participación en la generación o creación de valor para estos casos.

Quinta: Existe la posibilidad de distinguir entre los modelos de negocio a los que se le aplicaría el ISD:

99. Otro supuesto implícito dentro la propuesta de directiva en relación al ISD, se encuentra en que es posible distinguir entre los ingresos para los que se supone que se aplica el impuesto, y aquellos otros supuestos que no deben ser gravados. En la práctica, la aplicación del ISD, a menudo implica la diferenciación entre los servicios ofrecidos por una misma empresa. Por ejemplo, si todas las empresas digitales con ingresos superiores a 750 millones de euros y, en el caso de la UE con ingresos superiores a 50 millones de euros están potencialmente sujetas al Impuesto sobre Servicios Digitales, los modelos de negocio de un elevado número de una amplia gama de empresas tanto digitales, como tradicionales deberían ser evaluadas minuciosamente.

100. Por ejemplo, Youtube, (Plataforma de videos y música) permite a los usuarios transmitir contenido en línea, de forma gratuita, o bien mediante una tarifa de suscripción. En este caso, tales servicios quedarían excluidos por ejemplo del horario de verano. Sin embargo, Youtube también, conecta con usuarios comerciales; por ejemplo, sellos discográficos, empresas cinematográficas, aquellas otras cuya finalidad es participar publicitándose, en cuyo caso los beneficios generados a Youtube por los servicios publicitarios, sí estarían al alcance del ISD.

Sexta: Es necesario encontrar una solución provisional específica a nivel de la Unión Europea:

101. Como hemos comprobado las anteriores cuestiones enumeradas enfatizan en la noción de que hay que cambiar el sistema tributario vigente, para adaptarlo a las nuevas formas de negocio digital necesariamente justificadas. En realidad, la aplicación práctica del ISD puede conducir o generar distorsiones económicas en el mercado, ya que las empresas podrían enfrentarse a una doble imposición con la consiguiente carga fiscal e inseguridad jurídica que les produciría. En este sentido, la Unión Europea debe esforzarse en contribuir a mejorar la economía digital, tanto en el ámbito empresarial, como a nivel del usuario. Por otra parte, es dudoso que la solución provisional que plantea la propuesta directiva, contribuya realmente a las finanzas de los Estados miembros de la Unión. Las autoridades fiscales en este caso, deben evaluar si los ingresos potenciales que se pueden recaudar a través del ISD tienen potencial para generar equidad y eficiencia en la fiscalidad de la UE, y proteger, la integridad y el buen funciona-

³³ Vid, L.A. SHEPPARD, (2018): “Digital permanent establishment and digital equalization taxes”, Bulletin for International Taxation, vol. 72, nº 4a.

miento del Mercado Único Europeo. En este sentido, no es nada de extrañar que muchos Estados de la Unión Europea como Alemania, Irlanda, o Francia, hayan adoptado una posición cautelosa a la espera de obtener una solución Global e integral para el ISD, en la línea y criterios de la OCDE cuyos enfoques han demostrado ser exitosos gracias a proyectos como el Plan BEPS.

V. Propuestas de la OCDE para un nuevo Derecho internacional de imposición

1. Los Pilares Tributarios de la OCDE: Aspectos esenciales

102. En agosto de 2021 tras años intensos de trabajo y negociaciones, alrededor de 130 Estados que representan el 90% del producto interior bruto mundial (PIB), se unen para adoptar un nuevo plan basado en dos pilares diseñados para establecer y reformar normas fiscales internacionales, y con ello abordar los desafíos de la globalización de la economía digital.

103. Ambos pilares se constituyen como parte de la solución de los problemas que genera la fiscalidad digital; en el caso del primer pilar, su objetivo es asegurar un reparto más justo de los derechos y beneficios fiscales entre Estados en relación a las grandes multinacionales que acaparan las mayores ventajas que genera la globalización. En cuanto al segundo pilar, se pretende establecer un límite a la competencia tributaria en relación al Impuesto sobre la Renta de las empresas mediante el establecimiento de una tasa impositiva mínima corporativa, y que los Estados tengan la posibilidad de implementar para defender sus bases impositivas. Aunque el Pilar 2 no elimina la competencia fiscal, sí establece unos límites acordados multilateralmente.

104. Tanto el Pilar 1, como el Pilar 2, recogen múltiples propuestas generadas por los Estados de cara a negociar, incluyéndose también propuestas de otros Estados con economías pequeñas. Ambos pilares son primordiales para contribuir a aportar las herramientas necesarias que los gobiernos necesitan para optimizar y recaudar los ingresos necesarios de cara a sus presupuestos internos y contribuir a sostenimientos de sus gastos públicos.

A continuación, desarrollamos más pormenorizadamente cada uno de estos pilares.

2. Pilar Uno: reasignación de derechos fiscales

105. El primer pilar, está dirigido a garantizar una distribución más equitativa de los beneficios fiscales entre los Estados en relación a las grandes multinacionales que transaccionan en la economía digital. Con su implementación se reasignarán determinados derechos impositivos sobre aquellas empresas en sus Estados origen a los mercados en los que se efectúe la actividad comercial y obtengan sus beneficios con independencia de que éstas tengan, o no, presencia física. Con el Pilar 1, se espera que los derechos impositivos se redistribuyan entre las jurisdicciones del mercado internacional.

106. La propuesta que establece el primer pilar tiene como objetivo adaptar las normas internacionales del Impuesto sobre la Renta a los nuevos modelos de comercio basados en las nuevas tecnologías. La mencionada adaptación se realizará mediante la introducción de *nuevas reglas del nexo*, y la asignación de beneficios aplicables a las ganancias de las corporaciones empresariales. En este entorno, se busca ampliar la potestad tributaria de las jurisdicciones de mercado, en base a que el contribuyente mantenga su participación de forma activa y permanente en el tiempo y en el mercado correspondiente; en este sentido, a las ganancias de las empresas multinacionales le denominaremos cantidad o monto (A).

107. Por otra parte, con la propuesta del Pilar 1, se intenta identificar una remuneración fija que compense las actividades básicas de comercialización (por ejemplo, las ventas ejercidas físicamente en

el Estado o jurisdicción del mercado online en base al Principio de Plena Competencia. A esta remuneración fija le denominaremos cantidad o monto (B). Finalmente, a través del Pilar 1, se propone introducir distintos mecanismos de prevención que sean eficaces y sirvan para resolver conflictos y a su vez incrementen “certeza tributaria”³⁴. Señalar, que son once bloques los que sientan las bases de este pilar de los cuales mencionaremos algunos a continuación.

108. *El enfoque unificado:* la iniciativa de este enfoque pretende garantizar los derechos tributarios y un tipo impositivo más justo en el contexto de la economía digital. Esto se realizará por medio de una revisión del Sistema Fiscal Internacional en donde la presencia física va perdiendo relevancia. Este enfoque no solo tiene en cuenta a las multinacionales digitales, sino que también, está dirigido a otras multinacionales cuyo umbral de facturación internacional alcance los 20.000 millones de euros y, una rentabilidad antes de impuestos, es decir, sobre la renta bruta superior al 10%. Del mismo modo y bajo este enfoque pasados 7 años, el umbral de facturación bruta de estas multinacionales se deberá reducir a los 10.000 millones de euros. No obstante, determinadas multinacionales, por ejemplo, las pertenecientes al sector de servicios financieros y las industrias extractivas, estarán excluidas de la póliza en el Pilar 1.

109. El Pilar 1, propone que se otorguen derechos fiscales a aquellos Estados en cuyos territorios las multinacionales obtengan ingresos de al menos 1 millón de euros. Del mismo modo, en aquellos Estados que alcancen un Producto Interior Bruto (PIB) de al menos 40.000 millones de euros se deberán obtener derechos fiscales, si los ingresos de las multinacionales que operan en su jurisdicción superan los 250.000 mil euros. Además, se recomienda que entre el 20% y 30%, de las *ganancias residuales* (aquellas ganancias por encima del 10% de los ingresos) se otorguen a las jurisdicciones de mercado mediante una fórmula de asignación. Por lo tanto, las nuevas reglas de nexo y atribución de beneficios que se establecen en el Pilar 1 son las siguientes:

110. EL Pilar 1 afectará a la cantidad (A) de empresas multinacionales que facturen al menos 20.000 millones de euros, y que tengan una rentabilidad antes de impuestos superior al 10%, quedando excluidos los servicios financieros regulados y extractivos. Del mismo modo, transcurridos 7 años se reducirá el umbral de 20 mil a 10 mil millones de euros con el fin de ampliar la potestad tributaria de las jurisdicciones de mercado. El nuevo nexo se constituye cuando la multinacional obtenga al menos, 1 millón de euros de ingresos en la jurisdicción de mercado; y finalmente éste será de 250.000 euros para jurisdicciones o Estados con un PIB inferior a 40 mil millones de euros. En cuanto a la atribución de los beneficios a repartir en los Estados o jurisdicciones de mercado, se efectuará en función del uso o consumo de bienes y servicios de su territorio.

111. Al respecto, se establecerán normas detalladas para determinados tipos de transacciones. Las empresas multinacionales deberán utilizar el método más adecuado basándose en hechos, o circunstancias específicas. La cantidad (A) sujeta a atribución y a repartir entre las jurisdicciones de mercado oscilará entre el 20% y el 30% del beneficio residual, con un margen superior del 10% de los beneficios totales. En este caso se utilizará una clave de asignación basada en los ingresos. Por otra parte, la determinación de la base imponible se realizará en relación a los ingresos, previamente ajustados, ante la posibilidad de que se produzca el traslado de pérdidas. Del mismo modo, existirá la posibilidad de fraccionamiento en circunstancias excepcionales cuando por ejemplo la cantidad fraccionada alcance los umbrales de la aplicación.

³⁴ Cuando hablamos de certeza tributaria debemos hacer referencia al principio de seguridad jurídica como factor principal en el desarrollo económico de cualquier Estado. Bajo este principio, todas las decisiones que tomen los Estados deben de estar fuera de toda incertidumbre, y para ello es fundamental que existan normas y leyes que dejen a la autoridad actuar ante los tribunales. Dichas normas deben ser conocidas por los ciudadanos para poder ser aplicadas a posteriori, esta circunstancia genera en la práctica un entorno de confianza y una seguridad jurídica que constituyen los principios de legalidad y tipicidad. Para el Derecho tributario tales principios están amparados por la constitución o norma suprema. No debe olvidarse que los tributos importan una extracción de las rentas de los contribuyentes, de manera que esa intervención, necesaria para financiar el gasto público, se justifica solo si ha sido autorizada a priori por una ley expresa, clara en sus determinaciones y que respeta los principios de no confiscación y de igualdad.

112. Ante una posible doble imposición de las ganancias asignadas a los Estados o jurisdicciones de mercado, ésta se resolverá mediante medidas de exención o el método de crédito. Las entidades, que asuman la obligación de resolver serán elegidas de entre aquellas que obtengan una ganancia residual. Otro aspecto central del Pilar 1, es asegurar la certeza fiscal, que conlleva la creación de mecanismos eficaces de resolución de disputas para evitar la doble imposición mencionada anteriormente; del mismo modo se necesitará la creación de nuevas normas de tributación internacional que serán fundamentales para la implementación de la cantidad o monto A, como es el referido a: *«la eliminación de todos los impuestos sobre los servicios digitales y otras medidas similares relevantes en todas las empresas»*.

113. Finalmente, el Pilar 1 tiene por finalidad la simplificación de la aplicación del Principio de Plena Competencia a las actividades básicas de comercialización y distribución. Esta simplificación se alcanzará a través de la cantidad (B), la cual, consistirá en estandarizar la remuneración de aquellas partes relacionadas y que ejerzan actividades rutinarias de marketing y distribución. Este trabajo se completará a finales de 2022. Los planes promovidos por este pilar, son de obligado cumplimiento para todos los Estados que suscribieron el Convenio o Instrumento Multilateral de la OCDE, y se implementará de manera efectiva en 2023.

3. El conflicto del Pilar Uno de la OCDE

114. De las propuestas que plantea la Organización para la Cooperación y Desarrollos Económicos, (OCDE), podemos extraer que instituciones como la Unión Europea han alcanzado un esquema de fiscalidad tanto digital como no digital muy importante.

115. Para la Unión Europea un “usuario”, no equivale a consumidor. La participación del usuario en el comercio digital propicia una actividad en cadena de creación de valor, que no es propia de un consumidor. Esto es así, porque el usuario se posiciona junto a la función de la empresa; como establecen autores como COLLIN y COLIN (2013). La función de creación de valor es: *«una función que históricamente era llevada a cabo directamente desde la propia empresa»*.

116. El nexo entre la empresa y el usuario es en este caso la creación la obtención de valor, es decir, la “con-creación”, fenómeno que supone que no solo la empresa es la creadora de valor, sino que también, lo es el utilizador (usuario) de los bienes y servicios. Por lo tanto, para COLLIN y COLIN, aparece un nuevo recurso de trabajo gratuito propiciado por los utilizadores (usuarios) de las nuevas tecnologías.

117. Esto supone un cambio en la creación del Crowdsourcing web 2.0³⁵. Aunque el fenómeno sea el mismo: *«El hecho que los usuarios contribuyen directamente a la ejecución de la cadena de producción...la creación de valor se desplaza desde el interior hacia el exterior de la empresa, donde están los clientes, que colaboran con la empresa»*³⁶. Por lo tanto, de ello podemos deducir que, para

³⁵ El término crowdsourcing describe la subcontratación de tareas típicas de la comunidad. Estas tareas pueden ir desde seleccionar productos para definir cuál o cuáles son los más buscados y preferidos por los clientes, hasta llevar ideas dentro de una empresa para crear más valor, ya sea desde dentro (los propios empleados) o desde fuera (clientes y proveedores). El nuevo concepto corporativo de empresa tiene uno de sus pilares fundamentales en el crowdsourcing, porque pasa de ser una empresa vertical donde las decisiones se toman por un grupo reducido de personas y departamentos a toda una serie de personas que trabajan en un proyecto conjunto. Se constituye como una forma de vida incluso una actitud. Cada proyecto que se precie hoy en día es permeable a las opiniones de los demás y permite la crítica constructiva desde todos los ángulos. Una de las principales características de la Web 2.0 es el entorno abierto para sus usuarios, que no solo les permite comentar los productos o servicios que en ella se ofrecen, sino que en muchos casos esta opinión o aporte es la materia prima de esta propia Web 2.0. se nutre de esta opinión y sin este elemento no tendría mucho sentido.

³⁶ Vid. P. COLLIN, Y N. COLIN. (2013) *“Mission d’expertise sur la fiscalité de l’économie numérique, janvier*, Ministère de L’Économie et des Finances, Ministère du Redressement Productif, pág.151. Disponible en: https://www.economie.gouv.fr/files/rapport-fiscalite-du-numerique_2013.pdf

algunos tipos de empresas digitales, se puede ver a los usuarios participando en una cadena de valor no tradicional y realizando funciones del lado de la oferta, que históricamente habrían sido realizadas por la propia empresa.

118. Las apartaciones gratuitas de los usuarios a la economía digital, refleja el espectacular incremento de beneficios de las empresas digitales, ya que estos aportan sin contraprestación su originalidad en la co-creación. En este punto hemos de señalar que, el comercio digital no necesita de presencia física exterior, ya que las propias tecnologías propician sin necesidad de instalaciones exportar e importar activos mediante la “Web”. En el caso de los datos, indicar que éstos son exportables sin que exista presencia física fuera de las fronteras de un Estado, en este caso, el vínculo al establecimiento permanente virtual serían los contribuyentes locales de datos informáticos personales.

119. Por otra parte, el comercio de datos proporciona al usuario dos beneficios; el primero de ellos, es el bien al que aspira, es decir: (libros, ropa, películas etc.) y, en segundo lugar, le proporciona una serie de alternativas en relación a dichos productos como es, la revisión de los mismos, sugerencias de próximas compras según sus gustos o hábitos etc. Autores como MANDEL (2012), señalan que: «*Claramente datos el consumo son valorados por los consumidores, de lo contrario no estarían pasando el tiempo con estos productos*»³⁷. Por tanto, aunque esa información sea diferente de la compra, posee y tiene un valor propio a considerar o estimar. Un bien, o servicio digital, no son sinónimo a comprar un bien físico de forma presencial y directa como se hace en el comercio tradicional. En este caso el consumidor tradicional es el que paga por la compra del bien o servicio que ofrece la empresa digital, ya que implica a otros servicios, que también suponen valor, tanto para el que lo ofrece (en este caso la empresa digital), como para quien lo recibe. Las consecuencias tributarias del concepto “usuario”, son verdaderamente importantes, ya que, por una parte, aparece la co-creación de valor, la cual focaliza en el lugar material donde se origina.

120. Para autores como VARGO y LUSCH (2018)³⁸: «*La co-creación de valor proyecta la idea que las empresas necesitan otras partes para la generación de valor, encontrándose entre éstas el cliente, el cual pasa a ser el principal protagonista*». Es decir, una multinacional sin conexión ni presencia física en ningún territorio, pero presente en todos ellos, es capaz de atribuir cada parte de sus ingresos locales mediante un grupo de clientes de sus servicios. En este sentido un establecimiento permanente, que no se base en una estructura organizativa física o material, no significa que no se le pueda aplicar un impuesto por su actividad económica que desarrolla en ese mercado. Cuando hablamos de establecimiento permanente virtual nos referimos al lugar fuente de los ingresos conseguidos mediante la co-creación de valor.

121. Por otra parte, cabe señalar que los usuarios locales son el referente de los bienes públicos que cada Estado emplea para el sostenimiento de sus gastos públicos como pueden ser, los servicios, las infraestructuras, educación etc. Bienes que terminan beneficiando a quienes lo pueden disfrutar y utilizar gratuitamente. La co-creación de valor digital a través del usuario como elemento externo al capital organizacional de la empresa, marca la diferencia con el concepto tradicional de consumidor cliente. Ante esta disyuntiva, reconocer la participación de la figura del “usuario”, supone una innovación importante del derecho impositivo internacional, distinto al reconocimiento de consumidor tradicional de bienes y servicios. En este caso podemos afirmar que, por un lado, el establecimiento de un Impuesto de Servicios Digitales (ISD) tendría por objeto alcanzar una parte de los grandes beneficios digitales, en concreto una parte de beneficios residuales de las empresas multinacionales fundadas en la creación conjunta de valor por parte de los usuarios, es decir en la co-creación.

³⁷ Vid. M. MANDEL. (2012), *Beyond goods and services, The (unmeasured) rise of data-driven economy*, Progressive Policy Institute, Washington, p.6.cit. Disponible en: https://www.progressivepolicy.org/wp-content/uploads/2012/10/10.2012-Mandel_Beyond-Goods-and-Services_The-Unmeasured-Rise-of-the-Data-Driven-Economy.pdf

³⁸ Vid. S. VARGO, Y R. LUSCH. (2008). “*Service-dominant logic: continuing the evolution*”. Journal of the Academy of Marketing Science, 36(1), 1-10. Disponible en: https://www.researchgate.net/profile/Stephen-Vargo-2/publication/272566616_Service-Dominant_Logic_Continuing_the_Evolution/links/5556b21608aeaaff3bf6027f/Service-Dominant-Logic-Continuing-the-Evolution.pdf

122. Por otro lado, la presencia económica significativa trasciende la exigencia de presencia física o material, en un comercio que se efectúa de forma remota apreciándose la usabilidad eficaz e inmediata del mercado a pesar de no haber presencia física. Esto no sucede en el mercado de intangibles ya que se exigirían beneficios básicos distintos según se produzca o no la actividad remota, actividad que es generalizada en la economía digital. Para el Unión Europea, la individualización del beneficio residual a través del método (división de beneficios) centrándose en los nuevos intangibles, es una forma de consolidar un derecho de imposición común entre los Estados miembros.

123. En el caso de la UE, Debemos partir de la “base común consolidada” de la Directiva (BICCIS)³⁹, cuyo origen está en la anterior Propuesta de Directiva (CCTCB), con cuatro, factores y no tres como son: ventas(consumidor), salarios, activos y datos. Los activos intangibles del marketing como son la promoción y la publicidad deberían reforzar una tributación unitaria estableciendo formularios de prorrateo. Dentro de la propuesta de directiva CCTCB de la Unión Europea, se prevé el factor “usuario de datos”, otra cosa sería diferenciarla de la figura de consumidor de bienes y servicios; en este caso no es lo mismo consumidor que usuario de datos, ya que hay un componente de ventas y participación del usuario.

124. Tras la Directiva BICCIS que establece una base imponible consolidada común del Impuesto de Sociedades (IS), nos encontramos con la Propuesta de Directiva del Consejo de Europa relativa al “base imponible común” del Impuesto sobre Sociedades COM 685 final 2016/0337– (CNS)⁴⁰. La fórmula de distribución y reparto, junto con la división del beneficio residual soluciona simultáneamente el enquistado problema de medida de valor de los activos intangibles en el seno de las organizaciones multinacionales El vínculo entre el beneficio residual y el Precio de Transferencia de los activos intangibles y su reparto equitativo entre los Estados miembros limita la planificación fiscal agresiva. La Comisión Europea justifica el establecimiento del ISD porque: *«las empresas más grandes tienen la oportunidad de emprender prácticas de planificación fiscal agresiva. Esta es la razón por la que en relación con otras iniciativas de la Unión se ha propuesto el mismo umbral»*⁴¹.

125. A nivel internacional el recurso a los intangibles del mercado (*market intangibles*) hace técnicamente imposible el establecimiento de un impuesto a los grandes beneficios digitales o de otra naturaleza, ya que ningún Estado posee acceso a información para determinar el beneficio residual, o el beneficio ordinario, una vez se hayan separado los intangibles de mercado de otros intangibles comerciales (*trade intangibles*). Los Estados tampoco pueden establecer el montante real de los Precios de Transferencia de una organización, por falta de la información requerida por la fórmula automática de reparto. STANLEY I. LANGBEIN (2019), profesor de derecho de la Universidad de Miami sugiere que: *«esta circunstancia se genera no solo por las cantidades sustanciales de ingresos potencialmente involucrados, sino también por las preocupaciones sobre la información privada y otra información corporativa no pública ... Las inquietudes sobre la información patentada y no pública solo se pueden esperar intensificarse en los próximos años. Las empresas ubicadas en países desarrollados han poseído durante muchas décadas valiosa información tecnológica y de otro tipo protegida por las leyes de su país de origen y las leyes de otros países desarrollados con los que hacen negocios. El país de cuyas empresas esto es más cierto es Estados Unidos»*⁴².

³⁹ Propuesta de DIRECTIVA DEL CONSEJO relativa a una Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre sociedades (BICCIS) COM (2016) 683 final 2016/0336 (CNS) Recuperado en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/ALL/?uri=CELEX%3A52016AE2205>

⁴⁰ Propuesta de DIRECTIVA DEL CONSEJO relativa a una Base Imponible Común del Impuesto sobre Sociedades COM/2016/0685 final - 2016/0337 (CNS). Recuperado en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A52016PC0685>

⁴¹ 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 COM (2018) 148 final 2018/0073 (CNS) párrafo 23 pág.21 Recuperado en: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2018:0148:FIN:ES:PDF>

⁴² Vid. STANLEY I. LANGBEIN. (2019) “United States Policy and the Taxation of International Intangible Income” University of Miami Inter-American Law Review págs. 81-82. Disponible en: <https://repository.law.miami.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2573&context=umialr>

126. Por lo tanto, establecer un impuesto mínimo sobre los beneficios de los intangibles del mercado es la peor de las opciones que plantea el Pilar 1 de la OCDE. Según el departamento de Asuntos Fiscales del Fondo Monetario Internacional (FMI)⁴³, asumiendo un retorno del 10% de los activos materiales, el beneficio total será del 30%. Por lo tanto; el 30% beneficios residuales se concentra en el 1% de las grandes multinacionales. Como dato señalar que el 40% del beneficio residual está concentrado en empresas residentes en los EEUU.

4. Pilar Dos: Mecanismo Internacional de erosión anti-base

127. El Pilar Dos, pretende poner un límite a la competencia sobre el Impuesto de la Renta a las empresas; esto se realizará introduciendo una tasa impositiva mínima a las empresas multinacionales que los Estados puedan implementar para así, proteger sus bases impositivas. Con esta tasa mínima impositiva que se pretende que sea del 15% se podría recaudar a nivel global alrededor de 150 mil millones de Dólares estadounidenses. Por otra parte, se obtendrán beneficios adicionales procedentes de la estabilización del Sistema Tributario Internacional, a su vez, habrá una mayor certeza fiscal tanto para contribuyentes como para las Haciendas tributarias de los Estados. En esta labor la OCDE tienen un papel fundamental brindando su apoyo a todos los Estados incluidos los Estados en vía de desarrollo mediante el desarrollo de reuniones y eventos territoriales sobre digitalización y su fiscalidad.

128. El Pilar Dos, se constituye como un importante complemento al principio que establecen las acciones del Plan BEPS, atendiendo a la protección de las bases imponibles de cada Estado. En este caso habilita a los gobiernos de cada jurisdicción, establecer sus propios niveles de salvaguardia tributaria teniendo en cuenta al resto de jurisdicciones si la renta resulta gravada a un tipo impositivo inferior al mínimo. Por otra parte, cada Estado podrá gravar los beneficios de las empresas multinacionales y de sus actividades económicas en su territorio y, en el territorio donde se crea el valor. Además, la potestad de imponer la tasa impositiva no podrá emplearse para atraer inversiones o retener capitales foráneos. La propuesta Global de anti-erosion conocida como propuesta GloBE tiene como fin reforzar los principios de protección fiscal, así como la restricción a la competencia fiscal perniciosa.

129. La propuesta GloBE se fundamenta bajo cuatro principios o reglas mínimos:

Primero: una Regla de Inclusión de Renta (*income inclusion rule*), dirigida a gravar las rentas de una sucursal controlada sí, la renta, ya estuvo sujeta a tributación en la jurisdicción o Estado residencia. Este principio es similar al que se utiliza en las corporaciones extranjeras controladas (*Controlled Foreign Corporation*): esto es, establecer un impuesto mínimo sobre una renta obtenida en el exterior haya sido o no repatriada, si ésta previamente no ha sido gravada con un tipo efectivo de impuesto o tasa superior al tipo mínimo; pero eso sí, sin diferenciar entre beneficios residuales o intangibles de los rutinarios en función de sus activos y riesgos asociados a los primeros, y separarlos para en su conjunto se pueda habitar en el segundo caso la aplicación del *at arm's length*⁴⁴.

Segundo: se trata de una Regla de Pagos Insuficientemente Gravados (*undertaxed payments rule*), consistente en rechazar una deducción o imponer una tributación en la fuente a los pagos de una parte vinculada, cuando esos pagos no hayan estado sujetos en el país de la fuente, al menos al tipo mínimo fijado.

Tercero: es una Regla de Sustitución (*switch-over rule*), a introducir en los convenios de doble imposición, mediante la cual, el Estado de residencia de la empresa matriz podría sustituir la cláusula

⁴³ Fondo Monetario Internacional: Informe Anual 2019. Recuperado en: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/ar/2019/eng/assets/pdf/imf-annual-report-2019-es.pdf>

⁴⁴ *at arm's length* en idioma inglés, a este principio se lo conoce como "brazo extendido", puesto que se entiende que a un extraño (un tercero) se le mantiene a distancia (la longitud de un brazo) y que solo a los allegados se permite mantenerse más cerca. Por este motivo, el incumplimiento de este principio - es decir, favorecer a los allegados - en la normativa anglosajona se entiende como una inapropiada distancia (menos que el largo de un brazo) mantenida entre una compañía y sus partes relacionadas.

de exención para rentas procedentes de beneficios obtenidos en el extranjero, por el método de crédito (imputación) si los beneficios atribuibles a un establecimiento permanente inmueble hayan tributado por debajo del tipo mínimo exigido.

Cuarto: se aplica la Regla de Sujeción a Gravamen (*subject to tax*), complementando a la regla de pagos insuficientemente gravados, que permitiría gravar en la fuente y ajustar la aplicación de algunos de los beneficios que otorguen los convenios tributarios para ciertas rentas no sujetas a un tipo impositivo mínimo.

130. Todos los principios o reglas antes mencionados, trascienden al fenómeno de la digitalización. Su marco de actuación va más allá de la actividad económica digital, sobre todo de los activos intangibles sean de marketing o de producción empleados para desplazar beneficios hacia jurisdicciones de baja o nula tributación, esto es, Estados considerados paraísos fiscales. Las citadas reglas deberán ser adaptadas a las legislaciones de los Estados y a los convenios sobre doble imposición siendo fundamental la coordinación entre jurisdicciones para evitar la doble imposición que podría aparecer cuando una multinacional se vea obligada a tributar a la vez en más de un Estado.

131. Por lo tanto, el objetivo principal de la propuesta del Segundo Pilar, sobre un impuesto mínimo es garantizar que todas las empresas multinacionales que operen a nivel internacional tributen un mínimo de impuesto; para ello el programa de dicho pilar reúne cuatro reglas: a) la regla de inclusión de rentas; b) la cláusula de reversión de la exención; c) la regla por pagos insuficientemente gravados y d) la cláusula sobre sujeción a imposición.

132. Continuando con el Pilar 2 y las reglas comentadas anteriormente, la OCDE se centra en la regla de inclusión, y busca conocer los efectos que podrían producirse entre las partes interesadas; para ello se centra en distintas cuestiones técnicas de diseño de las nuevas reglas planteándose tres cuestiones (i) Establecer las implicaciones de usar estados financieros para simplificar la determinación de la base imponible y los mecanismos para reducir las diferencias entre éstos y la base imponible. (ii) establecer exclusiones y umbrales de determinados regímenes o empresas, aunque en este caso no se especifiquen regímenes concretos, (iii) establecer cual, podría ser el mecanismo de agregación/mezcla para determinar el nivel de tributación. En definitiva, estas propuestas o cuestiones planteadas podrían producir cambios importantes en las reglas de fiscalidad internacional bajos las cuales transaccionan las multinacionales.

133. Una vez comprobadas las reglas del Plan Global contra la erosión de la base (GloBE), pasamos a analizar los umbrales de facturación que propone el Pilar 2, de la OCDE sujetos a impuestos. El plan propuesto en el Pilar 2, afecta a todas las empresas multinacionales cuyo umbral de facturación supere los 750 millones de euros, según los límites establecidos en la documentación de los precios de transferencia de los informes país por país (report by report) de la Acción 13 de BEPS⁴⁵, esto es, que el uso de información se limite a: *«evaluar el riesgo de precios de transferencia de alto nivel, los riesgos de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y, cuando proceda, el análisis económico y estadístico» se establece en el párrafo 2 de la Sección 5 de lo modelo de AAC bilateral del paquete de implementación».*

134. Como hemos señalado para poder aplicar el umbral, se deberán tener en cuenta las reglas mencionadas anteriormente; es decir, la Regla de Inclusión de Rentas (RIR), junto con la Regla de Pagos Insuficientemente Gravados (RPIG). En principio estas reglas no obligan a modificar los convenios bilaterales entre Estados, pero éstos sí pueden modificar sus legislaciones para aplicarlas. Pero esto será la excepción para aquellos Estados que no han firmado el nuevo Instrumento o Convenio Multilateral

⁴⁵ BEPS Acción 13 Informes país por país Guía sobre el uso apropiado de la información contenida en los informes país por país. Recuperado en: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-accion-13-guia-sobre-el-uso-apropiado-de-la-informacion-contenida-en-los-informes-pais-por-pais.pdf>

que se prevé se realice a mediados de 2022; ya que los que los Estados que sí, lo hayan firmado, deberán modificar sus convenios durante los próximos años. Por tanto, cada Estado podrá aplicar GloBE independientemente del valor del umbral, si la empresa multinacional tiene su sede en ese país. Finalmente señalar que este plan no se aplicará a entidades gubernamentales, organizaciones internacionales sin ánimo de lucro.

135. En cuanto al diseño de la póliza GloBE, éste se realizará aplicando una tasa impositiva mínima del 15%, bajo los términos que establezca el país de domicilio. Si existe una diferencia entre el impuesto mínimo y la tasa impositiva efectiva en el lugar donde invierta la empresa multinacional, la diferencia se gravará en el país de domicilio a través de la regla de inclusión de ingresos; es decir, la regla extranjera se retira al país de domicilio. La aplicación del impuesto mínimo desde el país de origen se realizará a través de la Regla Sujeta a Impuestos (STTR).

136. Hemos de destacar, que Estados Unidos, está condicionando en gran medida la aplicación de estas reglas, ya que, en el año 2017, y en el marco de una importante reforma fiscal interna, este Estado adoptó un régimen relativo a los ingresos globales generados por activos intangibles de baja imposición (GILTI). Este régimen adoptado se inspira básicamente en distintos elementos de la Acción 3 del Plan BEPS, y prevé una imposición mínima sobre los ingresos de la fuente extranjera de las empresas multinacionales. En este caso el régimen norteamericano conduce genéricamente a una combinación global de ingresos e impuestos extranjeros. Pero el Plan GloBE, posee reglas más permisivas, como hemos comprobado anteriormente. Por ejemplo, los cálculos de los créditos de impuestos extranjeros pueden llegar a tasas de imposición superiores a la tasa mínima, cosa que no sucede con el Plan GloBE; del mismo modo, GILTI ha fijado actualmente un tipo mínimo del 13,12% que se incrementara a 16,4% en el año 2026.

137. En el caso del plan GloBE, los derechos tributarios del país de origen se obtendrían de la diferencia entre la tasa impositiva mínima que oscila entre el 7.5% y 9% y la tasa impositiva sobre la renta en otros países. A diferencia del Pilar 1, el Pilar 2 tiene un enfoque común no obligatorio; sin embargo, esto es algo que está cambiando ya que como hemos mencionado los Estados que firmen el Instrumento Multilateral deberán adoptar las propuestas de ambos pilares una vez que se implementen en el año 2023.

5. La Reforma Fiscal Global

138. Tras numerosos años de trabajo los miembros del Marco Inclusivo de la OCDE y el G-20 acordaron el 8 de octubre de 2021, la Declaración sobre la solución de los dos pilares para abordar los desafíos fiscales de la digitalización de la economía tradicional. para ello, se ha establecido una tasa mínima del 15% para los beneficios de empresas multinacionales de todo el Mundo.

139. Durante los últimos años la comunidad internacional se ha abierto a un diálogo armonizador debido a la globalización cada vez más latente, y en donde organizaciones como la OCDE, por un lado y la Unión Europea por otro, han ido adoptando distintas medidas globales para cambiar transformar la fiscalidad internacional. Mecanismos como el Plan BEPS, han ayudado a unificar criterios a nivel mundial de cara a luchar contra el fraude y la evasión fiscal internacional; en este contexto, surge la idea de armonizar los criterios fiscales, y la posibilidad de armonizar la fiscalidad de los distintos territorios en un mundo globalizado, donde la economía digital ha cambiado los modelos de negocio tradicional; unos cambios que han puesto en evidencia el Sistema Fiscal Internacional que ha quedado obsoleto ante los nuevos desafíos que plantea la digitalización.

140. Como antecedente fue en octubre de 2020 cuando la OCDE publica dos reportes o “Planos” el Pilar 1 y el Pilar 2, que hemos desarrollado en los epígrafes anteriores, y que junto al Proyecto BEPS

amplían las iniciativas para abordar la erosión de las bases imponibles con el correspondiente traslado de beneficios hacia jurisdicciones donde la fiscalidad es más favorable; este es el caso de las grandes multinacionales digitalizadas que orientan sus beneficios con independencia de si tienen, o no, presencia física. Inicialmente el pacto para llevar a delante un acuerdo global basado en los mencionados pilares se lleva a cabo el 1 de julio de 2021. Bajo el Pilar 1, se propone asegurar una distribución más justa de las utilidades y derechos impositivos entre los países en relación a las grandes multinacionales y también para las compañías que prestan sus servicios digitales; bajo el Pilar 2, se establece el punto de partida para implementar un impuesto global común sobre la renta en los países introduciendo reglas comunes anti-erosión GloBE (Global Anti-Base Erosion); la tasa mínima que se propone es de al menos el 15% para aquellas grandes multinacionales cuyos ingresos superen los 750 millones de euros.

141. La Declaración adoptada en julio de 2021 fue fundamental en el logro de que 134 Estados⁴⁶ y jurisdicciones concluyeran el marco para establecer una solución para los 2 Pilares de la OCDE, frente retos fiscales derivados de la economía digital. En la Declaración, se plasman los parámetros clave para la decisión que se toma en octubre. Por ejemplo, la proporción de beneficio residual a ser reasignado a las jurisdicciones de mercado, bajo el Pilar 1, se dejó abierta para acordándose en dicho mes a un 25%; del mismo modo, y bajo el segundo Pilar, se ratifica la tasa del impuesto mínimo del 15%, que en julio estaba abierta a variaciones. Por otra parte, se establecen otros umbrales y tarifas que deberán finalizarse para garantizar certeza fiscal, además de establecer un plan detallado que ayudara a garantizar los plazos de implementación.

142. En cuanto a la certeza fiscal, las empresas multinacionales incluidas en el análisis se beneficiarán de los mecanismos de prevención y resolución de disputas que pudieran surgir para evitar la doble imposición internacional; unos disputas que se resolverán de forma obligatoria y vinculante, sin demorar el mecanismo sustantivo de prevención y resolución de controversias que estará disponible también para asuntos relacionados con el Monto A, (ganancias de las empresas multinacionales); Además, en el Plan de implementación se establece de forma detallada otras cuestiones relacionadas con el Monto A, como los Precios de Transferencia y ganancias comerciales. En octubre de 2021 se incluye y aprueba el plan para su implementación definitiva en el año 2023, un plan cuyos elementos clave son los siguientes:

143. Pilar 1: En cuanto al alcance del Pilar 1, inicialmente la implementación del plan ha de afectar a aquellas empresas multinacionales (EM) cuya facturación global (Monto A) sea superior a 20.000 millones de euros y posean una rentabilidad superior al 10%; es decir, (beneficios antes de impuestos/ingresos). Señalar que el umbral de 20.000 millones de euros se reducirá a 10.000 millones pasados 7 años desde la entrada en vigor del acuerdo. El Monto A, se implementará mediante un convenio o instrumento multilateral (IM), cuyo texto y aprobación se prevé para mediados de 2022, cuando sea necesario, se realizarán cambios correlativos a la legislación nacional, con miras a permitir su entrada en vigor en 2023. Paralelamente se requiere que los Estados eliminen todos los impuestos a los servicios digitales que tengan vigentes. En relación al nexo, las nuevas reglas permiten la asignación del Monto A, a una jurisdicción del mercado cuando la empresa multinacional obtenga al menos 1 millón de euros en ingresos en esa jurisdicción. Para aquellos Estados cuyo producto interior bruto (PIB) sea inferior a 40.000 millones de euros el nexo se fija en 250.000 euros.

144. En cuanto a la asignación de beneficios del Pilar 1 inicialmente se aplicará a aproximadamente 100 de las más rentables empresas del mundo; no obstante, se prevé que, pasados 7 años desde la aplicación de esta disposición, se amplíen estas reglas a más empresas. Bajo este pilar, se establece el compromiso de desarrollar enfoques simplificados y optimizados para la aplicación de las reglas de

⁴⁶ Los miembros del marco inclusivo de la OCDE / G-20 sobre BEPS se unen a la Declaración de octubre de 2021 sobre una solución de dos pilares para Abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía a partir del 4 de noviembre de 2021. <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-members-joining-statement-on-two-pillar-solution-to-address-tax-challenges-arising-from-digitalisation-october-2021.pdf>

Precios de Transferencia a ciertos arreglos, con un enfoque particular en las necesidades de países de baja capacidad, que muy a menudo suscitan disputas fiscales. Finalmente, con la implementación del Pilar 1, se espera reasignar derechos impositivos sobre alrededor de 125 mil millones de Dólares estadounidenses de ganancias a las jurisdicciones o países.

145. Pilar 2: Tiene como objetivo garantizar que un número más amplio de empresas multinacionales cuyo volumen de negocio sea de al menos 750 millones de euros, paguen un mínimo nivel de impuestos, preservando al mismo tiempo la capacidad de todas las empresas de innovar y ser competitivas; la tasa impositiva a aplicar es del 15%; con esta tasa se estima recaudar alrededor de 150.000 millones de Dólares estadounidenses en nuevos ingresos fiscales. Para otras empresas más pequeñas las reglas existentes continuarán aplicándose en el Marco Inclusivo de la OCDE que cuenta con una serie de normas tributarias internacionales cuyo origen se encuentra en las acciones del Plan BEPS para reducir los riesgos de la erosión fiscal. Por otra parte, mediante medidas como la creación de incentivos fiscales para importantes actividades de negocio, o el establecimiento de un sistema fiscal simplificado y racionalizado basado en el Principio de Plena Competencia se cubrirán las necesidades que aquellos países de baja capacidad. Finalmente, con el Pilar 2, se eliminarán y paralizarán los Impuestos a los Servicios Digitales ya vigentes en numerosos Estados para implementar la nueva tasa impositiva.

146. El Pilar 2 consta de dos reglas globales contra la erosión de la base (GloBE); La primera de ellas, es una Regla de Inclusión de Ingresos (regla IIR), que impone un impuesto complementario a una entidad matriz, con respecto a la renta baja gravada de una entidad constituyente. La segunda de las reglas es, una Regla sin Pago de Impuestos (regla UTPR), que niega las deducciones y requiere un ajuste equivalente a la medida en que los bajos ingresos fiscales de una entidad constituyente no estén sujetos a impuestos según un IIR. La regla sin pago de impuestos UTPR, asignará impuestos complementarios a las entidades constituyentes de impuestos bajos incluidas las ubicadas en las jurisdicciones donde se encuentre la entidad matriz.

147. Por otra parte, se establece otra regla basada en un tratado tributario que, permite a las jurisdicciones de origen imponer impuestos (regla STTR, o regla sujeta a impuestos) sobre determinados pagos entre partes relacionadas sujetas a impuestos por debajo de una tasa mínima; esta última regla es acreditada como un impuesto cubierto por las reglas GloBE.

148. A mediados del año 2022, el Marco Inclusivo de la OCDE, prevé crear un Instrumento Multilateral (IM) para facilitar una rápida y coherente implementación de las reglas STTR; del mismo modo más adelante a finales del 2022, se desarrollará el marco de implementación de las reglas GloBE, unas reglas que poseen un enfoque común, que significa que los miembros firmantes del IM, no están obligados a adoptar las reglas GloBE, pero si deciden hacerlo, deberán implementar y administrar las reglas de la forma que prevé el Pilar 2. Como ya hemos señalado, estas reglas se han de aplicar a empresas multinacionales cuyo umbral de ingresos alcance o supere los 750 millones de euros; esto supondrá que podrán verse afectadas bajo este umbral alrededor de 10.000 empresas multinacionales de todo el Mundo.

149. Es fundamental destacar que el STTR es una parte importante lograda bajo el consenso establecido bajo el Pilar 2, para los países en desarrollo. Los miembros firmantes el IM, que apliquen tasas nominales del Impuesto sobre la Renta de las empresas por debajo de la tasa mínima podrán implementar el STTR en sus tratados bilaterales cuando se les solicite. La potestad tributaria se limitará a la diferencia entre la tasa mínima y la tasa impositiva sobre el pago; la tasa mínima para el STTR estará entre el 7,5% y el 9%.

150. Las reglas GloBE establecen una exclusión de las UTPR, para las empresas multinacionales en la fase inicial de su actividad en aquellas empresas que posean un máximo de 50 millones de euros de activos intangibles en el exterior y que operen en no más de 5 jurisdicciones; esta exclusión se establece por un periodo de 5 años desde que la empresa multinacional comienza su actividad. Recor-

demos que las reglas GloBE operarán para imponer un impuesto adicional utilizando una prueba de tasa impositiva efectiva, calculada sobre una base jurisdiccional común, y una base impositiva determinada en función de los ingresos financieros que se ajustarán en función de los objetivos de la política fiscal de propugna el Pilar 2. Finalmente, en relación a los sistemas de impuestos de distribución existentes, no existe obligación tributaria adicional, si las ganancias o beneficios se distribuyen ya gravados al nivel mínimo, o por encima del mismo dentro de los cuatro años siguientes. Según las reglas GloBE, se considera que una empresa multinacional opera en una jurisdicción, si esa empresa tiene una entidad constituyente en esa jurisdicción.

151. La implementación de este Plan que recoge las reglas descritas anteriormente, así como los mecanismos para facilitar la coordinación de dichas reglas, incluye la creación de un Instrumento Multilateral que se hará efectivo a mediados del 2022, año en el que deberá entrar en vigor el Pilar 2, para comenzar a aplicarse en el año 2023.

VI. Conclusiones

152. Una tributación global homogénea puede considerarse como una de las herramientas más importantes para enfrentarse a los desafíos globales de la economía digital, y a la desigualdad de ingresos entre los territorios; sin embargo, la evasión fiscal de las multinacionales aumenta cada vez más esa desigualdad. En octubre de 2021 se alcanzará un acuerdo global determinante para lograr actualizar el Sistema Fisca Internacional, de cara a resolver los desafíos globales de la fiscalidad internacional, sobre todo para evitar la evasión de impuestos de multinacionales fundamentalmente digitales cuyos ingresos se hacen cada vez mayores en detrimento de la economía tradicional.

153. Desde su inicio, en este estudio hemos analizado esta problemática, donde la comunidad internacional ha intentado aunar criterios y establecer propuestas y soluciones completas y efectivas que hasta ahora no habían estado a la altura de las expectativas, para lograr una nueva fiscalidad de las rentas procedentes de la económica digital. A pesar de los análisis y esfuerzos realizados por organizaciones como la OCDE, y los Estados incluidos en su Marco Inclusivo qué, de una u otra forma, han brindado un apoyo incondicional para alcanzar una reforma fiscal internacional real, ésta, no se ha llegado a producir, ya que, es fundamental la voluntad política de los gobiernos para llevarla a cabo de forma efectiva. Las reformas globales, necesitan de la colaboración y el consenso de al menos una gran mayoría de Estados. En este contexto, la Unión Europea estudio introducir en su territorio un Impuesto sobre los Servicios Digitales (ISD), como un primer paso para buscar el consenso comunitario. A nivel internacional dicho consenso se negocia y se busca en el Marco Inclusivo de la OCDE, y del G-20, como una alternativa internacional para desplegar las nuevas soluciones para gravar la económica digital.

154. En el caso de Europa, se propone, por un lado, la Directiva del Consejo COM (2018) 147/0072 (CNS), relativa a la creación de normas para empresas con presencia digital significativa; por otra parte, se establece la Directiva COM/2018/0148 final 2018/073, relativa al Sistema Común del Impuesto sobre los Servicios Digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales. En cuanto al Impuesto a los Servicios Digitales, éste tendrá como finalidad aplicarlo a empresas cuyo volumen de ingresos superen los 750 millones de euros, siempre que los ingresos obtenidos en la Unión Europea por los hechos imponible gravados fueran superiores a 50 millones de euros; el tipo de gravamen a aplicar previsto en Europa será del 3%. Una de las dificultades para implementar este tributo para la UE, ha radicado inicialmente en los criterios de localización de los usuarios, nexos fundamentales para hacer efectivo el gravamen del tributo entre los Estados miembros.

155. En diciembre de 2018 tras la revisión de la Propuesta de Directiva reguladora del Impuesto a los Servicios Digitales, los Estados miembros acuerdan limitar el alcance del impuesto a solo gravar

la publicidad digital excluyendo, por tanto, la venta de datos de los usuarios. Desde el comienzo la Comisión Europea ha intentado una armonización de la fiscalidad directa en el territorio de la Unión; dicha armonización se vio limitada por las decisiones dispares de algunos de los Estados Miembros.

156. Claro ejemplo de ello lo encontramos en la decisión adoptada por el ECOFIN en su reunión de 12 de marzo de 2019, cuando numerosos Estados renuncian a establecimiento de un impuesto digital como son el caso de Irlanda, Suecia, Finlandia, Dinamarca o Alemania; otros como Francia deciden suspender su impuesto una vez que lo tenían implantado. Todos estos Estados, expresarán su compromiso de continuar trabajando para lograr una solución global en el Marco Inclusivo de la OCDE, lo antes posible; por su parte, Estados como España, Reino Unido o Italia deciden implementar de forma unilateral su propio Impuesto a los Servicios Digitales de forma transitoria hasta que se logre alcanzar un acuerdo global.

157. Tanto la Unión Europea como la OCDE, más allá de ofrecer respuestas concretas a los desafíos que plantea en la nueva fiscalidad digital internacional, han propuesto soluciones de imposición directa e indirecta; en el caso de la OCDE insertando un Impuesto sobre Sociedades a las rentas de aquellas empresas multinacionales que operan internacionalmente bajo el concepto de establecimiento permanente «virtual», o con «presencia digital significativa»; en el caso de la UE, a través de un impuesto que grave los servicios digitales, un impuesto que en la práctica ha planteado numerosas dudas y controversias.

158. En el plano de la OCDE, el Plan de Acción BEPS dedica su Acción 1, a los desafíos fiscales de la economía digital y entre ellos la necesidad de reformar la fiscalidad internacional. El nuevo paradigma de tributación internacional tiene como base los reportes que publica la OCDE en 2020; el Pilar 1, y el Pilar 2. Bajo el primer Pilar, se espera reasignar derechos impositivos sobre alrededor de 125 mil millones de Dólares estadounidenses de ganancias a las jurisdicciones o países; respecto al impuesto mínimo global que propone el Pilar segundo con una tasa mínima del 15% se pretenden generar alrededor de 150.000 millones de Dólares estadounidenses anuales en ingresos globales.

159. El acuerdo del Marco Inclusivo contempla la creación de un Instrumento Multilateral que servirá para implementar el Monto A (ganancias de las empresas multinacionales), y facilitar a su vez una rápida y coherente implementación de determinadas reglas sujetas a impuestos (STTR); por ejemplo, respecto al Pilar 1, se necesitan, reglas de fuente de ingresos para determinar el mercado apropiado en todas las empresas multinacionales que se esperan que estén dentro del alcance; inicialmente se aplicará a aproximadamente 100 de las más rentables del Mundo; no obstante, se prevé que pasados 7 años desde la aplicación de esta disposición, se amplíen estas reglas a más empresas. Respecto al Pilar 2, se necesitará desarrollar un Instrumento Multilateral que coordine las reglas GloBE;

160. La primera de las reglas, es una regla de inclusión de ingresos (regla IIR), que impone un impuesto complementario a una entidad matriz, con respecto a la renta baja gravada de una entidad constituyente. La segunda de las reglas es, una regla sin pago de impuestos (regla UTPR), que niega las deducciones y requiere un ajuste equivalente a la medida en que los bajos ingresos fiscales de una entidad constituyente no esté, sujeta a impuestos según un IIR. El paquete de los dos pilares supone la eliminación de medidas unilaterales por parte de los Estados incluidos en el Marco Inclusivo, como puede ser la eliminación del Impuesto a los Servicios Digitales, y otras medidas relevantes; unas medidas unilaterales que pueden ser ineficaces y originar disputas entre los Estados, ya que, pueden generar una posible doble imposición y originar represalias comerciales.

161. Hemos de recordar que el principal objetivo de este tipo de impuestos es hacer tributar las rentas de empresas multinacionales que ahora bajo el pilar 2 serán gravadas con el nuevo tributo. Al negociar el nuevo statu quo y, eliminar las medidas unilaterales, los miembros incluidos en el Marco

Inclusivo se encontrarán bajo un enfoque armonizado, que generará más certeza tributaria a los contribuyentes, disminuyendo a su vez las tensiones comerciales entre gobiernos.

162. El objetivo de la solución para los dos pilares, es asegurar que las empresas multinacionales no puedan aprovechar las viejas reglas sobre imposición internacional existentes hasta el momento, y asegurar que otras empresas multinacionales, por ejemplo, las que transaccionan a través de las redes, estén sujetas y graven sus rentas en aquellos territorios o lugares donde generen sus beneficios, y no solo en aquellos donde tengan presencia física. Las nuevas reglas están diseñadas para evitar esta situación; las exclusiones previstas, están relacionadas con las ganancias y actividades que no son parte de este problema, ya sea, porque estas, están ligadas al lugar donde se obtienen los ingresos, o ya sea por los beneficios tributarios que obtienen dichas empresas, lo hacen gracias a los tratados bilaterales suscritos entre Estados.

163. El compromiso para implementar ambos pilares es sellado el 08 de octubre de 2021, donde finalmente son 140 países del Marco Inclusivo, bajo el mandato del G-20, los que aprueban los estándares internacionales desarrollados por la OCDE. El historial de esta organización intergubernamental en la implementación de este tipo de estándares es excelente; como ejemplo, tenemos el paquete de medidas BEPS, que a nivel internacional asegura un ámbito nivelado entre los Estados, para aplicar medidas multilaterales de cara a conseguir una armonización económica, política y fiscal. La implementación de este Plan que recoge las reglas descritas anteriormente, así como los mecanismos para facilitar la coordinación de dichas reglas, que concluye con la creación de un instrumento multilateral que se hará efectivo a mediados del 2022, año en el que entrará en vigor el Pilar 2, para comenzar a aplicarse en el año 2023.

164. Finalmente debemos ser conscientes de que nos encontramos ante un proceso de cambio importante, que puede suponer una transformación radical de la fiscalidad internacional tal y como hoy la conocemos. Este cambio, no solo se limitaría a la fiscalidad de las grandes empresas digitales, sino como establece la propia OCDE, supondrá un proceso de adopción de decisiones políticas y medidas fiscales globales, que deberán debatirse entre los Estados para lograr el consenso. Estamos, por lo tanto, ante unos cambios cuyos impactos económicos y fiscales deben estimarse de la forma más prudente posible, de cara a consolidar el consenso internacional y lograr así una primera y verdadera armonización fiscal.