



Universitat
de Girona



Facultad de ciencias
económicas

Competencia fiscal
lesiva: Europa y España

Trabajo final del Master en
Economía de l'Empresa.

Año 2021

AUTOR: IKER RODRIGUEZ CORCUERA
TUTOR: DR. RENATO JULIÁN HORACIO
MASSARI

“Evitar impuestos es una de las pocas actividades intelectuales que producen beneficios económicos”.

John Maynard Keynes.

ÍNDICE

LISTA DE ABREVIATURAS	4
1-INTRODUCCIÓN	5
2-EMPRESAS DE SERVICIOS DIGITALES	6
2.1-MODELO DE NEGOCIO	7
2.1.1-MODELO DE NEGOCIO POR PUBLICIDAD	8
2.1.2-MODELO DE NEGOCIO FREEMIUM	8
2.1.3-MODELO DE NEGOCIO PREMIUM.....	8
2.1.4-MODELO DE NEGOCIO IN-APP PURCHASE.....	8
2.1.5-MODELO DE NEGOCIO POR SUSCRIPCIÓN.....	9
2.1.6-MODELO DE NEGOCIO POR AFILIACIÓN.....	9
2.1.7-MODELO DE NEGOCIO POR COLABORACIÓN.....	9
2.1.8-MODELO DE NEGOCIO POR GENERACIÓN DE LEADS	9
2.1.9-MODELO DE NEGOCIO EN M-COMMERCE	10
2.2- PROBLEMÁTICA TRIBUTARIA, COMPETENCIA FISCAL LESIVA	10
3-DIFERENCIAS IMPOSITIVAS EN LA UNIÓN EUROPEA	12
3.1-DIFERENCIA ENTRE TASA PROMEDIO Y TASA MARGINAL.....	14
3.2- INICIATIVA EUROPEA DE UN IMPUESTO SOBRE SERVICIOS DIGITALES. 16	
4-IRLANDA	20
4.1-SISTEMA FISCAL IRLANDÉS	22
4.2-CONVENIO DE DOBLE IMPOSICIÓN ESPAÑA-IRLANDA	24
5-ESPAÑA.....	25
5.1-IMPUESTO DE SOCIEDADES ESPAÑOL	25
6-IMPUESTO SOBRE SERVICIOS DIGITALES EN ESPAÑA.	27
6.1- ANTECEDENTES Y JUSTIFICACIÓN	27
6.2 -IMPUESTO SERVICIOS DIGITALES	27
7-PROBLEMÁTICA CON LA IMPLEMENTACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SERVICIOS DIGITALES.	30
7.1-NIVEL INTERNACIONAL.....	30
7.2-NIVEL NACIONAL.....	31
7.3-REACCIÓN EMPRESAS AFECTADAS.....	31
8-CONCLUSIONES.....	32
9-BIBLIOGRAFÍA	35
I) DOCTRINA	35
II) NORMATIVA	39

LISTA DE ABREVIATURAS

BEPS: Base erosion and profit shifting

CDI: Convenios de doble imposición

EATR: Composite Effective Average Tax Rate

ECOFIN: Consejo de Asuntos Económicos y Financieros de la Unión Europea

EMTR: Composite Effective Marginal Tax Rate

G20: Grupo de los 20

IP: Protocolo de Internet

IPC: Índice de precios al consumidor

IRNR: Impuesto sobre la Renta de No Residentes

IS: Impuesto sobre Sociedades (IS)

ISD: impuesto a los servicios digitales

IVA: Impuesto al valor agregado

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos

PDS: Presencia digital significativa

PIB: Producto interno bruto

TCA: Ley de Consolidación Fiscal de 1997

TFUE: Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea

TIC: Tecnologías de la información y la comunicación

TRLIS: Texto Consolidado de la Ley del Impuesto de Sociedades

UE: Unión Europea

1-INTRODUCCIÓN

La grave crisis económica derivada de la pandemia causada por el COVID-19 ha devuelto el protagonismo del debate de la fiscalidad en la Unión Europea. En la actualidad me desempeño como asesor en asuntos relacionados con la fiscalidad en una empresa patrimonial de la ciudad de Girona. Me gradué en Contabilidad y Finanzas el año 2018 y este mismo año en Derecho en esta alta casa de estudios, y soy un apasionado de las inversiones y los asuntos relacionados con la fiscalidad.

Cuando me formaba en Contabilidad y Finanzas realicé un Trabajo Final de Grado sobre la creación de empresas de software y las ventajas fiscales aprovechadas por estas. Como corolario de aquella investigación pude verificar la existencia de una competencia fiscal lesiva que existe dentro de la Unión Europea y como la misma es explotada por las diferentes empresas digitales, ubicándose dentro de ciertos marcos legales ocasionando una gran pérdida de recaudación en algunos Estados a causa de estas prácticas.

Actualmente vemos cantidad de noticias sobre empresas digitales que tributan fuera de nuestro Estado para pagar menos y deciden crear filiales con sedes físicas en otros Estados para aprovechar deducciones y trasladar el beneficio. Esto conlleva una fuga de tributación para el Estado dónde generan valor. Desde la Unión Europea se está intentando solventar el problema y el Estado español, al tener poco margen de maniobra, ha aprobado una ley para obligar a tributar a las empresas de servicios digitales.

Por medio de esta investigación analizaré las maniobras que han adoptado en la Unión Europea y en particular dos países miembros, Irlanda y España, con tal de conseguir que estas empresas no desvíen sus beneficios y por ende que tributen donde los generan.

En este orden de ideas, se debe dejar en claro el concepto de competencia fiscal lesiva¹, este hace referencia a una serie de medidas fiscales tomadas en un Estado miembro, en detrimento de otro, que busca ser más atractivo fiscalmente, y así poder atraer empresas para que tributen. A pesar de no contar con una definición armonizada a nivel europeo de este término, el Consejo de Asuntos Económicos y Financieros de la Unión Europea (ECOFIN) sí recoge unas pautas para definir esta competencia fiscal perniciosa o dañina². De esta forma, se considera competencia fiscal dañina aquella que:

¹ Conclusiones del consejo ECOFIN de 01/12/1997 sobre política fiscal, Diario Oficial de las Comunidades Europeas (98/C 2/01) Recuperado el 02/04/2021 de: https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:d2cdddef-e467-42d1-98c2-31b70e99641a.0010.02/DOC_1&format=PDF

² Consejo de la Unión Europea Grupo Código de Conducta Rescatado el 04/05/2021 de: <https://www.consilium.europa.eu/en/council-eu/preparatory-bodies/code-conduct-group/>

- Otorga ventajas únicamente a personas no residentes o a las transacciones con no residentes,
- Permiten una ventaja fiscal sin actividad económica real en el territorio del país que lo otorga,
- Implica que las normas aplicables al cálculo de los beneficios de multinacionales o grupos empresariales divergen de aquellas internacionalmente reconocidas,
- Falta de transparencia.

Estas características no son las únicas, ya que la economía evoluciona y en un futuro se podría considerar paraíso fiscal un país con características diferentes.

Hay que recordar que el gravamen de las actividades económicas es una expresión de la soberanía fiscal de todo Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria. Por ende, a priori, parece indiscutible que cada Estado miembro de la Unión pueda ejercer dicha potestad en la medida de sus necesidades e intereses. Sin embargo, no se puede ignorar el hecho de que los Estados miembros decidieron proceder a la integración en un mercado único.

Por lo tanto, mi investigación se basará en 3 grandes aspectos. Primero, se analizará la solución planteada por la Unión Europea, segundo, la solución unilateral por parte de España y comparar la economía española con la de un país de baja tributación como lo es Irlanda y, finalmente, la factible problemática de aplicar dichas soluciones.

Para poder analizar uno por uno estos aspectos hay que empezar definiendo qué son las empresas de servicio digital, cuál es el método que utilizan para trasladar sus beneficios y qué sistema de negocio utilizan. Una vez aclarado esto se desarrollará una propuesta europea de un Impuesto sobre Servicios Digitales y si ha tenido alguna repercusión en la actualidad esta propuesta.

La finalidad de esta investigación reside en la predicción analítica del escenario futuro de la industria de servicios digitales en términos impositivos, revisar si estas propuestas serán suficientes para paliar la fuga de tributación que realizan dichas empresas y comparar las diferentes propuestas entre Estados.

2-EMPRESAS DE SERVICIOS DIGITALES

La presencia de las nuevas tecnologías de la información y la comunicación (TIC) y la digitalización³ han permitido que se puedan prestar servicios en línea que anteriormente se venían prestando físicamente, así como modelos de negocios basados en las descargas de contenidos procedentes de bienes materiales digitalizados, pero también ha provocado, por otro, la aparición

³ Quintana Ferrer, E. (2019), Economía digital y fiscalidad, *los impuestos sobre determinados servicios digitales*, Nueva Fiscalidad, nº3. E. página 159-198

de servicios estrictamente digitales, tales como confección de páginas web, registros de nombre de dominio, tiendas de aplicaciones, pago en línea, inversión en y con monedas virtuales, computación en la nube, publicidad en línea, plataformas de suscripción de pago, interfaces multifacéticas y participativas de intermediación, o comercialización de datos generados por los usuarios en dichas plataformas, entre los más importantes.

La empresa digital, en consecuencia, es aquella que realiza operaciones con bienes y servicios intangibles, bien sea a través de negocios onerosos que suponen la prestación en línea de servicios realizados con anterioridad de forma tradicional, la entrega digitalizada de bienes que tradicionalmente adoptaban una forma material, o la prestación de nuevos servicios nacidos directamente del fenómeno de la digitalización.

Con esto, la tecnología se ha convertido en uno de los sectores más poderosos que definen la economía global, impulsando el cambio e identificando tendencias. Las empresas más grandes en diferentes campos de la industria digital, como software, hardware, medios, comercio digital, telecomunicaciones, etc. son⁴:

1. Apple Inc. Con una cantidad de ingresos anuales de 274 mil millones de dólares y 147.000 empleados.
2. Microsoft. Con una cantidad de ingresos anuales de 143 mil millones de dólares y 163.000 empleados.
3. Amazon Inc. Con una cantidad de ingresos anuales de 280 mil millones de dólares y 798.000 empleados.
4. Alphabet Inc. Con una cantidad de ingresos anuales de 161 mil millones de dólares y 119.000 empleados.
5. Tencent. Con una cantidad de ingresos anuales de 55 mil millones de dólares y 63.000 empleados.

2.1-MODELO DE NEGOCIO

Los modelos de negocios digitales se insertaron en la economía global gracias a los avances tecnológicos de los últimos tiempos. La variedad de modelos de negocios que permite la tecnología es innegable y, gracias a ella, han aparecido nuevos emprendimientos en diferentes sectores económicos.

⁴ Sevilla Arias, A. (2021) *Empresas más grandes del mundo 2021*, Econopedia, Recuperado el 05/03/2021 de: <https://economipedia.com/ranking/empresas-mas-grandes-del-mundo-2021.html>

2.1.1-MODELO DE NEGOCIO POR PUBLICIDAD

Es un modelo de negocio especializado en obtener beneficios a través de la publicidad. Este es un sistema de monetización (la monetización de un aplicativo es el proceso de convertir el tráfico existente en ingresos económicos) que difícilmente aportara grandes beneficios a corto y medio plazo, normalmente no suele generar grandes ingresos hasta que la aplicación se encuentra distribuida a un gran número de personas. Por ello, se necesitan invertir recursos publicitarios para dar a conocer la aplicación y así poder recuperar lo invertido a través de los usuarios obtenidos con esta. En sí, es difícil que la inversión que se hace sea inferior a los beneficios obtenidos por esta por lo que suele dar un retorno de inversión negativo. Por otro lado, si esta inversión no se tiene que realizar porque la aplicación tiene muy buena aceptación y llega a un gran número de usuarios podría llegar a ser rentable a largo plazo.

Existen pocas aplicaciones que se basen exclusivamente en este modelo de negocio. Las aplicaciones más comunes que implementan esto son las emergentes, las que aún no tienen usuarios mínimos para empezar a generar beneficios e intentan llegar a más gente.

2.1.2-MODELO DE NEGOCIO FREEMIUM

Es una versión generalmente de prueba en la cual se encuentra las funciones limitadas o accesibles por un tiempo limitado. Las limitaciones de este modelo de negocio pueden ser de funcionalidad, tiempo, capacidad, uso, anuncios o clientes. Para ejemplificar este modelo de negocio tendríamos aplicaciones como Dropbox.

2.1.3-MODELO DE NEGOCIO PREMIUM

Es el modelo más típico, el cliente paga en algún momento por obtener el producto o servicio para siempre. Aun así, también se podría considerar Premium las suscripciones o pagos recurrentes para acceder a todos los parámetros de la aplicación durante un tiempo limitado. Un ejemplo de esto sería Netflix, que es una aplicación para ver productos audiovisuales y se paga por períodos de tiempo concreto. Otra compañía que sigue este modelo de negocio es Spotify, que es una aplicación multiplataforma empleada para la reproducción de música vía “*streaming*”, es decir, para la distribución digital de contenido multimedia a través de una red de computadoras, de manera que el usuario utiliza el producto a la vez que se descarga.

2.1.4-MODELO DE NEGOCIO IN-APP PURCHASE

Es un mecanismo de monetización basado en la compra de productos para la aplicación. Se implementa sobre todo en los videojuegos y sirve para desbloquear cierto contenido que otros usuarios no disponen. Este contenido puede ser meramente cosmético o puede llegar a modificar la experiencia de juego. En ocasiones, ciertos videojuegos que implementan este modelo de negocio se les denomina *pay-to-win*. Otra práctica común es la implementación de las

denominadas loot boxes, generalmente constan de la compra de un producto en el juego con un factor aleatorio que permite al usuario obtener ciertas recompensas.

La principal desventaja de este modelo es que se le tiene que ceder parte de los beneficios a las distribuidoras. Es el modelo más utilizado en videojuegos y como ejemplo tendríamos el Clash o clans o el Candy Crush.

2.1.5-MODELO DE NEGOCIO POR SUSCRIPCIÓN

El cliente debe pagar una cuota específica de forma recurrente para seguir disfrutando de la aplicación. Un ejemplo de esto lo encontramos en LinkedIn.

2.1.6-MODELO DE NEGOCIO POR AFILIACIÓN

Este modelo de negocio se caracteriza por mostrar productos de terceros a cambio de una comisión. Este modelo de negocio tiene el mismo inconveniente que el modelo de publicidad, si no se tiene un alto volumen de usuarios el rendimiento no será óptimo.

Es recomendable añadir valor a nuestra aplicación realizando grandes campañas publicitarias para que así, se incite a terceros a querer afiliarse a la aplicación. Esto conlleva un alto coste en marketing. Un ejemplo de esto sería Groupalia o Atrápalo.

2.1.7-MODELO DE NEGOCIO POR COLABORACIÓN

Consiste en crear algún tipo de mercado donde los servicios o productos ofrecidos son publicados y gestionados por los propios usuarios que utilizan la aplicación. La empresa creadora de la aplicación se encarga de implementar un modelo de colaboración que consiste en mediar las transacciones a cambio de una comisión. A este modelo de negocio también se le denomina Peer to Peer ya que se encarga de poner en contacto a diferentes empresas o particulares con su cliente final sin necesidad de agentes o intermediarios. Como ejemplo de esto tendríamos Airbnb o Uber y es un modelo de negocio que se está implantando cada vez a más servicios.

2.1.8-MODELO DE NEGOCIO POR GENERACIÓN DE LEADS

Se basa en monetizar la venta de clientes, el público objetivo son los usuarios de interés para empresas terceras que quieren adquirirlos. Este modelo es similar al de publicidad, donde los clientes pagan por tener acceso a clientes potenciales registrados por nuestro producto o servicio.

Como ejemplo de esto tendríamos Infojobs, que esta se encarga de concentrar información de sus usuarios para facilitársela posteriormente a alguna empresa interesada.

2.1.9-MODELO DE NEGOCIO EN M-COMMERCE

Es la venta online desde el móvil de cualquier producto tangible. Destinado sobre todo a empresas que quieren comercializar sus productos a clientes potenciales. Un claro ejemplo de esto sería Amazon o Ebay.

2.2- PROBLEMÁTICA TRIBUTARIA, COMPETENCIA FISCAL LESIVA

Para comenzar a comprender la problemática fiscal que se genera, se debe tener en cuenta que estas empresas basan sus modelos de negocio, fundamentalmente, en actividades realizadas a distancia, sin que las mercantiles tengan presencia física en el país donde prestan sus servicios o venden sus bienes. Dichos modelos de negocio digitales resultan además novedosos para la importancia que en ellos tienen los activos intangibles, y en cuanto a que la creación de valor en dichos bienes y servicios viene determinada en gran medida por la contribución a la misma de los usuarios finales, a través de sus datos.

Los grupos multinacionales⁵ puedan obtener resultados favorables desde una perspectiva fiscal ajustando el nivel de endeudamiento de una entidad del grupo. Los grupos pueden aumentar exponencialmente el nivel de endeudamiento soportado por cada entidad del grupo a través de préstamos intragrupo. Los grupos multinacionales pueden utilizar instrumentos financieros para efectuar pagos económicamente equivalentes a los intereses, aunque con una distinta forma jurídica, sustrayéndose así a las limitaciones en materia de deducción de intereses.

Una operativa frecuente que utilizan las empresas digitales es el traslado de beneficios por parte de grupos multinacionales. En esta área surgen tres escenarios básicos:

- El grupo concentra un elevado nivel de deuda con entidades independientes en países de elevada tributación.
- El grupo utiliza préstamos intragrupo para generar deducciones por intereses superiores a los gastos efectivamente incurridos por pago de intereses a terceros.
- El grupo utiliza financiación obtenida de empresas del grupo o a entidades independientes para generar rentas no sometidas a gravamen.

Con esto podemos observar el modelo de negocio de las grandes empresas digitales en España para poder comprobar los beneficios declarados que obtienen:

⁵ Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios páginas 17-19 Digital Recuperado el 05/05/2021 de: <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>

Facebook⁶ ha comenzado a cobrar directamente algunos anuncios en España a través de su filial Facebook España. Esto aumentó los ingresos de la compañía de 10,1 a 112 millones, un aumento 11 veces superior. Sin embargo, dado que la filial española pagará 96,7 millones de dólares a Facebook Irlanda como comisión ya que esta actúa como su agencia de publicidad. Finalmente, el beneficio es de aproximadamente 16 millones de dólares.

El beneficio fiscal de Amazon en 2019 en relación con sus filiales españolas fue de 18,25 millones de euros e ingresaron 3,5 millones de euros en concepto de impuestos directos, un 19,1%. El único cliente de las filiales es la propia matriz de Amazon y se encuentra en Luxemburgo. De este modo, el total de ventas y los márgenes de beneficios obtenidos por la multinacional en España se desvían completamente a la sede de Luxemburgo, país donde apenas se pagan impuestos por las rentas obtenidas en otros países.

Apple⁷ tiene un modelo híbrido y tiene dos filiales en España. Apple Marketing Iberia factura todos sus servicios a empresas extranjeras del grupo que venden servicios a clientes finales en España. Los ingresos de la filial son solo una pequeña parte de los ingresos del grupo por ventas al exterior en España.

La otra filial, Apple Retail Spain, gestiona la tienda y, por tanto, está obligada a emitir facturas en España. Sin embargo, el precio al que compra los productos del grupo es muy elevado haciendo que el margen sea muy escaso. Entre las dos empresas, Apple pagó 10,1 millones en impuestos.

Las ventas de Google España en 2018 aumentaron un 8% hasta los 104 millones, sin embargo, tubo gastos los cuales provinieron de comisiones pagadas a la empresa matriz irlandesa. Con esto, pagó un impuesto de sociedades de 6,8 millones.

Airbnb, Twitter, HBO, Tripadvisor y la sucursal española de Netflix declaran ingresos insignificantes, impuestos casi simbólicos. Por ejemplo⁸, Netflix facturó a sus suscriptores desde Holanda, y sus dos filiales en España solo destinaron 3.246 euros a impuestos en el primer ejercicio de 2018.

En la siguiente gráfica podemos observar los resultados después de impuestos una vez aplicado el impuesto sobre beneficios:

⁶ Sobrino, R. (2019) *Facebook Spain factura ya desde España, pero sigue sin pagar apenas impuestos*, CincoDías, Recuperado el 04/02/2021 de: https://cincodias.elpais.com/cincodias/2019/11/07/companias/1573159028_346988.html

⁷ Reche, C. (2019) *Apple se mofa de España: reduce el pago de impuestos a casi la mitad*, economidigital, Rescatado el 24/03/2021 de: https://www.economidigital.es/empresas/apple-paga-solo-4-6m-en-impuestos-gracias-a-su-sociedad-irlandesa_631235_102.html

⁸ Sobrino, R. (2019) *Netflix tan solo paga 3.146 euros de impuestos en España en su primer ejercicio fiscal*, CincoDías, Recuperado el 27/02/2021 de: https://cincodias.elpais.com/cincodias/2019/06/27/companias/1561661679_765532.html

Las cuentas de los gigantes tecnológicos en España
En millones de euros

	CIFRA NETA DE NEGOCIO		IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS		RESULTADO DESPUÉS DE IMPUESTOS	
	2017	2018	2017	2018	2017	2018
amazon						
Amazon Spain Fulfillment	211,46	364,97	2,08	2,55	3,50	3,16
Amazon Spain Services	45,93	70,31	0,53	0,92	-0,87	-4,08
Amazon Online Spain	17,44	55,32	0,04	0,21	0,24	0,01
Amazon Data Services Spain	3,36	5,72	0,05	0,08	-0,34	3,28
Apple						
Apple Retail Spain	382,36	394,53	8,09	4,66	-0,37	7,39
Apple Marketing Iberia	40,13	40,87	5,39	5,44	7,50	13,00
Microsoft						
Microsoft Ibérica	187,95	217,45	6,84	7,51	11,63	1,31
FACEBOOK						
Facebook Spain	10,15	112,62	0,27	0,86	-0,96	0,54
Google						
Google Spain	96,07	104,18	9,09	6,89	15,91	20,16
airbnb						
Airbnb Marketing Services	4,60	5,61	0,07	0,09	0,21	0,26
Twitter						
Twitter Spain	4,49	4,52	0,13	0,11	0,19	0,22
HBO						
Home Box Office (HBO)	1,71	3,47	0,05	0,11	0,08	0,21
tripadvisor						
Tripadvisor Spain	1,41	2,25	0,05	0,08	0,05	0,08
NETFLIX						
Los Gatos Entretenimiento España*	-	0,50	-	0,00	-	0,01
TOTAL	1.007,06	1.382,32	32,67	29,52	36,79	45,55
VARIACIÓN 2018/2017		37,3%		-9,6%		23,8%

Sobрино, R. CincoDías, Las tecnológicas facturan y ganan más en España, pero pagan menos impuestos. Recuperado de: https://cincodias.elpais.com/cincodias/2019/11/08/companias/1573239817_389587.html

En un intento por prevenir estas prácticas legales, la Unión Europea está intentando imponer un nuevo impuesto a ciertos servicios digitales. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) también está desarrollando fórmulas para que las grandes empresas tecnológicas y otras empresas multinacionales paguen impuestos sobre sus ganancias donde tengan usuarios y clientes, independientemente de que tengan presencia física o no.

3-DIFERENCIAS IMPOSITIVAS EN LA UNIÓN EUROPEA

No obstante, los esfuerzos de armonización y de la existencia de una cierta convergencia de las principales figuras tributarias, las diversas ampliaciones de la Unión Europea han generado un aumento de la heterogeneidad y diversidad de sus sistemas fiscales, tanto en relación con los niveles de presión fiscal aplicados, como con respecto al peso de los principales impuestos en los mismos y su diseño. En este sentido, cada Estado miembro determina su fiscalidad.

En relación a los citados esfuerzos de armonización, existen una serie de reglas que han sido aprobadas por unanimidad por el Consejo, las cuales deben ser seguidas, aunque de todos modos; siempre y cuando se respeten estos principios básicos establecidos por el Consejo de la Unión Europea todas las normas legales estipuladas por los Estados miembros en materia tributaria son efectivas.

Dado que los gobiernos de estos países han perdido todo poder en el campo de la política monetaria, solo pueden utilizar la política fiscal para regular la economía. Por lo tanto, este concepto de política fiscal es un aspecto clave para los estados. Algunas normas institucionales en el ámbito fiscal tienen como objetivo principal lograr una política fiscal prudente, con miras a

limitar los riesgos de estabilidad de precios. El Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea⁹ (TFUE) no es responsable de privar a los países de su autoridad fiscal, sus principales regulaciones en materia tributaria incluyen¹⁰:

- La prohibición de financiación monetaria (artículo 123 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea).
- La prohibición del acceso privilegiado a las instituciones financieras (artículo 124 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea).
- La cláusula de no rescate (artículo 125 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea).
- Las disposiciones fiscales para evitar déficits públicos excesivos (artículo 126 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, incluido el procedimiento de déficit excesivo).
- El Pacto de Estabilidad y Crecimiento (Derecho derivado basado en los artículos 121 y 126 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea).

Los términos y principios que acabamos de mencionar constituirán la base para establecer la estrategia fiscal de la Unión Europea. Esta estrategia se puede encontrar en las comunicaciones del Comité al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social; titulada “Política fiscal en la Unión Europea - Prioridades para los próximos años.”¹¹

Estas prioridades que se establecen en la Comunicación son “*la eliminación de los obstáculos fiscales a la actividad económica transfronteriza, la lucha contra la competencia fiscal perjudicial y la evasión de impuestos, así como el fomento de una mayor cooperación entre administraciones fiscales para garantizar el control y combatir el fraude.*” Una coordinación más estrecha entre las políticas fiscales de los Estados miembros garantizará que los sistemas fiscales de los Estados miembros apoyen los objetivos políticos de la Unión de forma más amplia. Esto está estipulado en la "Estrategia 2020", pero aparte de estas reglas, su principal objetivo es mantener un cierto grado de estabilidad económica y fiscal en la UE; la Unión también coordina ciertas leyes para ciertos impuestos específicos, especialmente los impuestos indirectos. Este tipo de tributación afecta la "*libre circulación de mercancías y la libre prestación de servicios*" en el mercado único.

⁹ Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, Diario Oficial n° C 326 de 26/10/2012 p. 0001 – 0390, Rescatado el 02/05/2021 de: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=celex%3A12012E%2FTXT>

¹⁰ Urbaneja Cillán, J. (2013) Derecho internacional público. *el mecanismo europeo de estabilidad. análisis a través de la jurisprudencia comunitaria en el asunto* Anuario de la Facultad de Derecho, vol. XXX, paginas 129-131, Recuperado el 05/02/2021 de: <https://web.ua.es/es/ciee/documentos/j-urbaneja-publicaciones/el-mecanismo-europeo-de-estabilidad.pdf>

¹¹ Comisión europea (2001) Taxation and Customs Union, Recuperado el 14/05/2021 de: https://ec.europa.eu/taxation_customs/general-information-taxation/eu-tax-policy-strategy

Son diversas las clasificaciones¹² que pueden hacerse de los impuestos, pero la más conocida y utilizada es la que distingue entre impuestos directos e impuestos indirectos. Son impuestos directos los que se aplican sobre una manifestación directa o inmediata de la capacidad económica: la posesión de un patrimonio y la obtención de una renta. Son impuestos indirectos, por el contrario, los que se aplican sobre una manifestación indirecta o mediata de la capacidad económica: la circulación de la riqueza, bien por actos de consumo o bien por actos de transmisión. En definitiva, los impuestos directos gravan la riqueza en sí misma, mientras que los indirectos gravan la utilización de esa riqueza.

A diferencia de los impuestos indirectos, los estados miembros tendrán competencia exclusiva sobre los impuestos directos. En términos de impuestos directos, la UE ha establecido una serie de tributación relacionada con empresas y personas físicas. Además, los estados miembros han llegado a acuerdos para prevenir la doble imposición y la evasión fiscal.

Para poder comparar objetivamente los diferentes impuestos y costes que se pagan en los diferentes Estado de la Unión Europea se puede consultar la siguiente tabla:

Constitución de empresa y fiscalidad:													
Estado	Impuesto de sociedades	Constitución de sociedad limitada	Capital mínimo sociedad limitada	Capital mínimo sociedad anónima	Plazo	Asesoramiento o jurídico medio al año	Salario medio informático (mínimo)	Salario medio informático (máximo)	Salario medio secretaria (mínimo)	Salario medio secretaria (máximo)	IAE (mínimo)	IAE (máximo)	OTROS
ALEMANIA	15,83%	1.000,00 €	25.000,00 €	50.000,00 €	14 días	1.000,00 €	34.800,00 €	49.200,00 €	24.000,00 €	31.200,00 €	10%	15%	0%
AUSTRIA	25,00%	4.250,00 €	35.000,00 €	70.000,00 €	35 días	1.600,00 €	34.999,92 €	60.000,00 €	24.499,92 €	42.000,00 €	0%	0%	3%
BÉLGICA	25,00%	120,00 €	18.600,00 €	61.500,00 €	30 días	1.500,00 €	54.516,00 €	54.516,00 €	38.940,00 €	38.940,00 €	0%	0%	0%
BULGARIA	10,00%	81,80 €	1,00 €	26.000,00 €	23 días	766,94 €	5.998,68 €	9.285,60 €	4.306,44 €	7.571,64 €	0%	0%	0%
CHIPRE	12,50%	350,00 €	- €	- €	14 días	725,00 €	30.000,00 €	36.000,00 €	16.800,00 €	21.600,00 €	0%	0%	0%
CROACIA	18,00%	660,41 €	2.700,00 €	27.000,00 €	35 días	1.981,24 €	25.518,36 €	25.518,36 €	11.649,60 €	11.649,60 €	3%	3%	0%
DINAMARCA	22,00%	90,10 €	11.000,00 €	67.000,00 €	0 días	363,09 €	65.639,16 €	65.639,16 €	45.949,80 €	45.949,80 €	0%	0%	0%
ESLOVENIA	19,00%	1.300,00 €	7.500,00 €	25.000,00 €	7 días	720,00 €	25.200,00 €	36.000,00 €	15.600,00 €	21.600,00 €	0%	0%	0%
ESPAÑA	25,00%	297,00 €	3.000,00 €	60.000,00 €	20 días	1.290,00 €	18.000,00 €	21.999,96 €	12.301,68 €	29.273,16 €	0 €	200 €	0%
ESTONIA	0,00%	315,00 €	25.000,00 €	25.000,00 €	0 días	1.500,00 €	16.644,00 €	32.460,00 €	13.320,00 €	16.644,00 €	0%	0%	20%
FINLANDIA	20,00%	4.535,00 €	2.500,00 €	80.000,00 €	42 días	3.840,00 €	48.000,00 €	51.600,00 €	24.000,00 €	30.000,00 €	0%	0%	0%
FRANCIA	33,33%	400,00 €	- €	37.000,00 €	15 días	1.000,00 €	51.579,00 €	51.579,00 €	43.503,00 €	43.503,00 €	0%	0,75%	0%
GRECIA	24,00%	350,00 €	- €	25.000,00 €	30 días	400,00 €	27.600,00 €	30.000,00 €	12.000,00 €	14.400,00 €	0%	0%	0%
HUNGRÍA	9,00%	278,65 €	8.359,57 €	8.357,57 €	30 días	724,49 €	11.368,92 €	11.368,92 €	12.298,56 €	12.298,56 €	0%	0%	0%
IRLANDIA	12,50%	100,00 €	- €	- €	15 días	200,00 €	30.000,00 €	45.000,00 €	35.000,00 €	60.000,00 €	0%	0%	0%
ITALIA	24,00%	2.500,00 €	10.000,00 €	120.000,00 €	20 días	350,00 €	28.308,00 €	60.660,00 €	26.286,00 €	35.385,00 €	0%	0%	0%
LETONIA	20,00%	450,00 €	2.800,00 €	35.000,00 €	15 días	500,00 €	22.800,00 €	22.800,00 €	12.000,00 €	12.000,00 €	0%	0%	0%
LITUANIA	15,00%	300,00 €	2.500,00 €	40.000,00 €	21 días	600,00 €	24.600,00 €	24.600,00 €	13.800,00 €	13.800,00 €	0%	0%	0%
LUXEMBURGO	17,00%	124,02 €	12.000,00 €	30.000,00 €	15 días	1.000,00 €	61.560,00 €	61.560,00 €	45.000,00 €	45.000,00 €	0%	0%	7%
MALTA	35,00%	600,00 €	1.200,00 €	46.000,00 €	30 días	300,00 €	30.000,00 €	62.000,00 €	29.000,00 €	35.000,00 €	0%	0%	0%
PAISES BAJOS	25,00%	3.000,00 €	18.000,00 €	45.000,00 €	72 días	1.750,00 €	71.700,00 €	71.700,00 €	44.300,00 €	44.300,00 €	0%	0%	0%
POLONIA	19,00%	133,24 €	1.269,00 €	2.223,46 €	37 días	5.774,05 €	41.750,87 €	48.857,40 €	26.649,49 €	39.974,23 €	0%	0%	0%
PORTUGAL	21,00%	360,00 €	2,00 €	50.000,00 €	10 días	1.850,00 €	20.454,00 €	20.454,00 €	10.724,00 €	10.724,00 €	0%	0%	1,50%
REPÚBLICA CHECA	19,00%	272,97 €	0,03 €	77.660,85 €	15 días	1.164,91 €	14.835,36 €	14.835,36 €	18.775,08 €	18.775,08 €	0%	0%	0%
REPÚBLICA ESLOVACA	21,00%	18,00 €	5.000,00 €	25.000,00 €	35 días	1.000,00 €	14.520,00 €	17.280,00 €	6.120,00 €	8.520,00 €	0%	0%	0%
RUMANIA	16,00%	113,85 €	50,00 €	25.000,00 €	30 días	451,31 €	15.434,52 €	33.073,32 €	8.821,44 €	13.226,04 €	0%	0%	0%
SUECIA	21,40%	218,21 €	2.479,71 €	4.959,43 €	5 días	743,91 €	50.586,20 €	50.586,20 €	31.184,90 €	31.184,90 €	0%	0%	0%
REINO UNIDO	19,00%	74,07 €	1,00 €	57.245,00 €	12 días	1.139,56 €	73.986,07 €	73.986,07 €	42.183,17 €	42.183,17 €	0,491%	0,504%	0,00%
ANDORRA	10,00%	4.000,00 €	3.000,00 €	60.000,00 €	49 días	2.500,00 €	22.904,00 €	34.770,00 €	13.320,00 €	16.644,00 €	0%	0%	0,00%

Elaboración propia, fuente: ICEX¹³

3.1-DIFERENCIA ENTRE TASA PROMEDIO Y TASA MARGINAL

Tenemos que diferencias entre el tipo impositivo que marca la normativa de cada Estado y el realmente liquidado a causa de deducciones establecidas por la ley interna. Para ello, la

¹² Agencia Tributaria Española (2021), Rescatado el 28/05/2021 de: https://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/Profesores_VT3_es_ES.html

¹³ Elaboración propia en base a la información obtenida de ICEX. Recuperado el 02/03/2021 de: <https://www.icex.es/icex/es/navegacion-principal/exportadores-habituales/informacion-de-mercados/simulador-costes-de-establecimiento/index.html>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE)¹⁴ nos brinda la información fiscal de cada estado mostrando la tasa impositiva promedio efectiva compuesta y la tasa impositiva marginal efectiva compuesta.

La tasa impositiva promedio efectiva compuesta o “*Composite Effective Average Tax Rate*” (EATR) es un indicador sintético de política fiscal que refleja la contribución fiscal media que realiza una empresa en un proyecto de inversión que obtiene beneficios económicos superiores a cero. Este indicador se utiliza para analizar decisiones de inversión discretas entre dos o más proyectos alternativos (a lo largo del margen extenso).

La tasa impositiva marginal efectiva compuesta o “*composite Effective Marginal Tax Rate*” (EMTR) es un indicador sintético de política fiscal que mide hasta qué punto los impuestos aumentan la tasa de rendimiento antes de impuestos. Los inversores necesitan saber esto para alcanzar el punto de equilibrio. Este indicador se utiliza para analizar cómo los impuestos afectan el incentivo para expandir las inversiones existentes dada ubicación fija. La tasa impositiva marginal efectiva (EMTR) mide el grado en que los impuestos aumentan el costo de capital; corresponde al caso de un proyecto marginal que genera las ganancias suficientes para alcanzar el punto de equilibrio, pero ninguna ganancia económica por encima de este umbral.

$$EMTR = (\text{costo de capital} - \text{tasa de interés real}) / \text{costo de capital}$$

Scenario: Low interest and inflation rates		Composite Effective Average Tax Rate	Composite Effective Marginal Tax Rate
Country	Indicator		
Australia		29.9	20.2
Austria		23.6	14.9
Belgium		23.0	-27.1
Canada		24.6	10.5
Chile		31.1	25.0
Czech Republic		21.2	24.8
Denmark		19.6	3.3
Estonia		17.0	0.0
Finland		19.1	12.3
France		30.3	16.7
Germany		27.5	11.5
Greece		26.9	17.5
Hungary		10.0	3.1
Iceland		18.3	6.9
Ireland		12.0	8.6
Israel		22.0	13.9
Italy		20.7	-56.3
Japan		27.2	8.2
Korea		25.6	12.7
Lithuania		13.4	3.2
Latvia		17.0	0.0
Luxembourg		22.7	7.7
Mexico		26.8	1.5
Netherlands		22.6	6.4
New Zealand		27.0	18.3
Norway		21.4	18.0
Poland		15.3	-7.5
Portugal		25.6	-20.5
Slovak Republic		22.5	20.0
Slovenia		18.1	11.7
Spain		25.0	18.5

Effective Tax Rates. Recuperado de:

https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=CTS_ETR&_ga=2.10063477.170310512.1621446701-703365806.1621446701#

Con esto podemos observar que países como Irlanda que tienen una tasa impositiva del 12% en realidad necesita que las inversiones obtengan un beneficio del 8.6% para que el proyecto sea rentable, mientras que en España que es del 25% necesita un rendimiento del 18.5%. Esto se debe

¹⁴ (2019) *corporate effective tax rates 2019*, OCDE, Recuperado el 02/03/2021 de: https://www.oecd.org/tax/tax-policy/explanatory-annex-corporate-effective-tax-rates.pdf?_ga=2.73566356.700171097.1621790168-1263144426.1620474865

a las deducciones y excepciones fiscales que proporciona cada Estado. Por ello no nos debemos fijar únicamente en el tipo impositivo.

Aún así, es muy complicado hacer una estimación porcentual de cuanto acaba siendo la tributación real que hay que liquidar a la hacienda de los países a causa de la gran variedad de deducciones y exenciones que admiten.

3.2- INICIATIVA EUROPEA DE UN IMPUESTO SOBRE SERVICIOS DIGITALES.

En vista del interés de la comunidad internacional en resolver los problemas financieros causados por la economía digital, y debido a la creciente presión en esta área, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos comenzó a abordar directamente este problema en 1996.

Los resultados iniciales de la investigación realizada por la OCDE tenían como objetivo identificar problemas y plantear puntos generales para su solución, los cuales constituyen los requisitos posteriores del “Grupo de los 20” (G20) para que la OCDE formule un plan de acción internacional en este sentido. No fue hasta 2013 que estas ideas se hicieron realidad en la base impositiva y el plan de acción contra la erosión por transferencia de ganancias “*Base erosion and profit shifting*” (BEPS). EL BEPS está compuesto por 15 acciones diferentes, que constituyen los requisitos de los países del G20 para formular un plan de acción internacional al respecto. Los métodos BEPS, o el contexto en el que aparecen, no están exentos de críticas.

Por un lado, pocos países defienden la necesidad de igualar las condiciones fiscales de todos los países, manteniendo directa o implícitamente la existencia de "paraísos fiscales" o territorios, que no se consideran con obvios beneficios fiscales es injusto. BEPS parece estar argumentando que tienen la intención de transformar gradualmente el tratamiento fiscal internacional de la economía digital y tratar de acomodar a tantos países como sea posible, incluidos aquellos fuera de la OCDE.

Con todo, BEPS se basa en algunos puntos clave bastante comunes: combatir el fraude, eliminar la desigualdad fiscal entre países y mejorar la comunicación fiscal entre países, y llenar los vacíos legales que permiten a las grandes empresas ejercer su jurisdicción. Por otro lado, hay que tener en cuenta que el proyecto BEPS, independientemente de su atractivo, no es vinculante.

Sin embargo, parece difícil establecer el consenso necesario entre las sedes de la OCDE entre los diferentes países que participan en la discusión, como lo indica la mala coordinación del “*Interim report*” sobre “*Tax Challenges Arising from Digitalisation (2018)*”. Su contenido no excede los principios pactados, por lo que su fiel y uniforme traslado a la normativa interna de varios países es discutible.

Ya sea por las obvias limitaciones de la OCDE a la hora de coordinar las respuestas internacionales, o por el especial interés de la UE en este ámbito, lo cierto es que Europa parece querer liderar cambios en el sistema fiscal del comercio digital, o al menos establecerse. Una normativa marco puede aliviar parcialmente el problema. En concreto, la reunión de ECOFIN de diciembre de 2015 formuló una serie de directrices para la implementación y formulación las acciones acordadas por BEPS de acuerdo con las directivas, las cuales pueden adaptar los principios acordados al ordenamiento jurídico europeo.

La clave de las medidas europeas contra la economía digital es el paquete fiscal elaborado por la Comisión Europea el 21 de marzo de 2018, que incluye la Comunicación 45 de la Comisión Europea, la recomendación 46 y, en particular, la propuesta directiva 2018/0072¹⁵ estableció reglas para la tributación de empresas con negocios digitales importantes, y reglas 2018/0073¹⁶ para el sistema general de tributación de servicios digitales que gravan las rentas derivadas de la prestación de ciertos servicios digitales. Aun así, el comité reconoció que las regulaciones fiscales no son suficientes para lidiar con la economía digital y, enfatizó, que actualmente es imposible gravar todo el valor realmente creado.

Si se modifica estructuralmente el tratamiento fiscal de las relaciones y la distribución de beneficios y pérdidas en las actividades digitales, se crearía una solución estructural que pasa por cambiar la legislación interna de los estados miembros en cuanto a Impuesto de sociedades (IS) e Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) para modificar el tratamiento fiscal al valor creado en ellos de forma digital. Si bien la propuesta elaborada por el comité tiene algunas sugerencias al respecto, no requiere una modificación a priori de los convenios de doble imposición (CDI) de los estados miembros.

El aspecto clave de esta medida es la denominada "presencia digital significativa" (PDS), un concepto que se utiliza para colocar a las empresas dentro de la jurisdicción fiscal de los Estados miembros. PDS está dirigido a grandes empresas que utilizan la infraestructura digital como medio relacionado para obtener ingresos; en particular, se considera que PDS existe en un estado miembro si se cumple al menos uno de los siguientes requisitos:

- Los ingresos derivados de los servicios digitales exceden los 7 millones de euros al año en el Estado miembro.

¹⁵ Comisión de la Unión Europea (2018), *Directiva del consejo 2018/0072 de 21 de marzo de 2018*. Recuperado el 02/02/2021 de: <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/ES/COM-2018-147-F1-ES-MAIN-PART-1.PDF>

¹⁶ Comisión de la Unión Europea (2018), *Directiva del consejo 2018/0073 de 21 de marzo de 2018*. Recuperado el 02/02/2021 de: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2018:0148:FIN:ES:PDF>

- Sus servicios digitales cuentan con más de 100.000 usuarios situados en el Estado miembro al año.

- Realiza más de 3.000 contratos con otras empresas localizadas en el Estado miembro al año.

El articulado de la propuesta también define qué se considera “servicio digital” y cuáles son los “usuarios” del mismo.

Por lo tanto, en el caso de una persona física, un usuario ubicado en ese país miembro será considerado como un usuario que accede a servicios digitales a través de una interfaz digital con una dirección “Protocolo de Internet” (IP) en ese país. Por otro lado, la ubicación de las empresas consumidoras de servicios digitales sigue los estándares habituales dentro del marco europeo (sede o establecimiento permanente). Para los "servicios digitales", pertenecen a los estándares en el artículo 7 del Reglamento n° 282/2011¹⁷ que estableció la Directiva del Impuesto al valor añadido (IVA), es decir, responden a la naturaleza digital automática e indispensable.

La fórmula anterior permitirá a los países que no han podido gravar las ganancias digitales de las empresas hasta ahora gravar los establecimientos permanentes digitales de esta manera. De esta forma, la jurisdicción tributaria actuará sobre los beneficios generados por las funciones “económicamente significativas” que realiza el PDS. En vista de la necesaria aprobación unánime de ECOFIN, la actual falta de apoyo a esta propuesta parece imposibilitar la implementación de la normativa interna por el momento.

A esta medida se ha propuesto una opción alternativa que sería el impuesto a los servicios digitales (ISD). Este impuesto ha dado forma a otra gran propuesta europea para hacer frente a la fiscalidad de las grandes multinacionales digitales. Para hechos imponible, incluidos los “servicios digitales” prestados por empresas que cumplen con criterios subjetivos, el impuesto buscará resolver parcialmente la ubicación de los ingresos de determinadas actividades digitales en el país de origen.

La definición del ISD establecida en la propuesta de Directiva 2018/0073 es en sí misma uno de los aspectos más controvertidos del impuesto. La función de este impuesto es gravar los ingresos operativos de determinadas actividades digitales.

La especificidad de las actividades que constituyen el sujeto de hechos imponible se define en el artículo 3, que muestra la conexión necesaria entre los servicios digitales y el valor creado por los

¹⁷ (2011) Reglamento de ejecución No 282/2011 del Consejo de 15 de marzo de 2011 por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. Recuperado el 05/02/2021 de: <https://www.boe.es/doue/2011/077/L00001-00022.pdf>

consumidores para las empresas. En concreto, en lo que respecta a la propuesta, la renta imponible se limita a tres tipos de servicios:

- Incluir anuncios en interfaces digitales dirigidos a sus usuarios. La razón fundamental para gravar este servicio es la monetización esperada del "tráfico de usuarios y los datos de los usuarios considerados para fines de inclusión". Es decir, desde un punto de vista general, parece comprensible que, en este caso, el valor creado por los consumidores se base en la información que la empresa puede recabar al utilizar su sitio web, y se basa únicamente en la existencia del sitio web, porque la interfaz de navegación, cuanto más gente haya, más atractivo será el anuncio.

Cabe señalar que en el caso de que el prestador de servicios publicitarios no sea el propietario del sitio web, la propuesta tiene en cuenta la excepción de este último, porque ya ha obtenido ingresos mediante el alquiler del espacio digital de su interfaz. Por tanto, todo parece indicar que las páginas web que sirvan de "catálogos" que solo divulguen ofertas de otras empresas quedarán excluidas de tributación.

Proporcionar una interfaz digital multifacética, para que los usuarios puedan comunicarse entre sí, promoviendo así las actividades económicas entre ellos. El rumbo principal de este grupo parece ser para mercados que actúan como intermediarios de transacciones entre usuarios (ya sean empresas o particulares). Se excluyen de la propuesta los servicios de comunicación o pago, el principal motivo para gravar estos servicios es el "efecto red", que permitirá que las redes sociales estén incluidas.

Los "efectos de red", aunque no están definidos en la directiva propuesta, son un concepto económico que relaciona el valor percibido por los consumidores de un producto o servicio con la demanda del mismo. Es decir, cuantos más usuarios tenga una empresa, mayor será el valor de sus servicios para otros clientes potenciales, por lo que el simple hecho de atraer a un gran número de consumidores puede incrementar el atractivo de la empresa. Como resultado, según la hipótesis propuesta, plataformas como Amazon, Just-Eat o Ebay utilizan los ingresos derivados de estos efectos, que es, al fin y al cabo, el valor creado por el cliente.

Por razones similares, dado que la comunicación es su función principal, también excluye la interfaz del minorista para vender directamente sus bienes o servicios en lugar de actuar como intermediario. Independientemente de si el proveedor de la interfaz es propietario o propietario de los derechos de distribución, la misma situación ocurre en la venta de contenido digital (video, música, juegos, etc.), siempre que el espacio digital esté destinado a ser utilizado para vender el contenido y puede haber interacciones entre consumidores anexo.

Finalmente, debido a la interfaz digital, los ingresos derivados de la transmisión de datos recopilados por los usuarios están sujetos a impuestos. El impuesto no afecta el procesamiento interno de los usuarios de los llamados "big data", pero sí afectará su venta a otras empresas. Esta

es probablemente la actividad más fácil de justificar de la propuesta, porque los datos anteriores los proporciona el usuario y es solo el hecho de visitar el sitio web, especialmente si el usuario utiliza su servicio. Nuevamente, este es un comportamiento típico de una empresa con un "efecto de red", donde esta información se trata como un activo comercial en circunstancias conocidas.

Se puede ver en los términos de la propuesta que la lista de actividades está cerrada, pero puede haber un número ilimitado de servicios en cada grupo definido. Por tanto, es necesario analizar cada situación en particular y compararla con las características descritas. Se debe tener en cuenta que la definición de ingresos sujetos a impuestos en las actividades anteriores incluye "ingresos totales después de la deducción del impuesto al valor agregado y otros impuestos similares".

4-IRLANDA

Irlanda se encuentra en el noroeste de Europa, con una superficie de 70.280 kilómetros cuadrados, lo que lo convierte en uno de los países más pequeños. Irlanda tiene una población de 4.964.440 habitantes, ocupando el puesto 123 en la tabla de población, tiene una densidad de población moderada de 71 habitantes por kilómetro cuadrado.¹⁸

Su capital es Dublín y su moneda es el euro. Irlanda es la economía en el puesto 31 en el PIB. Su deuda pública en 2019 fue de 204.198 millones de euros, lo que supuso el 57,4% del PIB.

La deuda per cápita es de 41.132 euros por persona, por lo que sus residentes son uno de los países más endeudados del mundo. La tasa de variación anual del Índice de precios al consumidor (IPC) irlandés anunciada por última vez en marzo de 2021 fue del 0%. El Producto interno bruto (PIB) per cápita es un buen reflejo del nivel de vida en Irlanda, en 2020, el PIB per cápita es de 73.590 euros. Esta cifra asume que sus residentes tienen un buen nivel de vida porque ocupa el quinto lugar entre 196 países en la clasificación del PIB per cápita.

En cuanto al Índice de Desarrollo Humano diseñado por Naciones Unidas para medir el progreso de un país, nos muestra el nivel de vida de sus residentes y muestra que los irlandeses se encuentran entre los países con mayor calidad de vida. Ocupa el puesto 23 de 190 en el ranking "Doing Business"¹⁹. En cuanto al Índice de Percepción de la Corrupción del sector público irlandés, su índice es de 73.

Irlanda siempre ha sido uno de los países más pobres de Europa Occidental. Esto se debe principalmente a dos factores: por un lado, su ubicación geográfica y por otro, el hecho de que siempre ha vivido detrás de la gran potencia del Reino Unido. Sin embargo, a partir de la década

¹⁸ (2021) *Irlanda: Economía y demografía*, Datosmacro, Recuperado el 05/05/2021 de: <https://datosmacro.expansion.com/paises/irlanda>

¹⁹ (2020) *Doing business 2020* DOI: 10.1596/978-1-4648-1440-2, Recuperado el 04/04/2021 de: <https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/32436/9781464814402.pdf>

de 1960, esta situación cambia. Con el inicio de la globalización, este pequeño estado se esfuerza por abrir sus puertas al mundo, gracias en gran parte al avance de las telecomunicaciones. Su capacidad para adaptarse al cambio es muy fuerte, y este hecho lo ha convertido en uno de los países europeos más exitosos en la Unión Europea. Entre los años noventa y 2005, tanto la población como el empleo aumentaron en un 15%. Ambos cambios convirtieron a Irlanda en el segundo país de la UE con el PIB per cápita más alto en 2005²⁰. Estas mejoras también se deben al hecho de que Irlanda se convirtió en parte de la Unión Europea en 1973.

El proceso de incorporación a la Unión Europea no resultó simple, debiendo adaptar su economía y leyes a los parámetros que solicitaban. Muchas personas, tanto irlandeses como extranjeros, sabían que eso les beneficiaría, pero nunca pensaron que lograrían una economía tan sólida como la de principios del siglo XXI. No obstante, en aquel entonces y aún a día de hoy, y habiendo pasado 50 años desde la declaración de independencia del Reino Unido, algunos países europeos tienen dudas sobre si países con pobreza tan severa, desempleo e inmigración tienen la capacidad suficiente para mantener la independencia financiera, lo que llevó a las autoridades francesas a oponerse ante la integración de Irlanda en la Unión Europea.

Por tanto, no fue hasta 1973, tras la firma del "Tratado de Acceso" y el 83% del apoyo de los votantes irlandeses por referéndum, que Irlanda finalmente pasó a formar parte de la Unión Europea. Sin embargo, con el inicio de la crisis bancaria irlandesa, esta época de prosperidad económica y social estalló en 2008, esto se debió principalmente a tres factores²¹:

- El entorno macroeconómico de Irlanda ha provocado la expansión del crédito: después de la adhesión de Irlanda a la Unión Monetaria Europea, las tasas de interés reales de Irlanda fueron negativas, lo que en particular provocó un aumento de los precios inmobiliarios, lo que llevó a la necesidad de más crédito.
- La gestión bancaria se basa en operaciones diseñadas en el corto plazo, lo que conduce a menores estándares a la hora de emitir préstamos.
- Finalmente, la supervisión bancaria comenzó a operar de manera ineficiente. Esto se debe a la falta de coordinación entre las instituciones supranacionales y las agencias reguladoras nacionales. El desequilibrio en el sistema financiero del país y la falta de solvencia de los bancos irlandeses afectarán este hecho en un futuro próximo a otros sectores económicos. Por lo tanto, en respuesta al aumento excesivo de los pasivos de los bancos irlandeses, las autoridades

²⁰ Dorgan, S. (2006). *How Ireland Became the Celtic Tiger*. The Heritage Foundation

²¹ De la Torre, I. (2012). *La Crisis Bancaria Irlandesa*. En Fernández Méndez de Andrés, F. (ed.), *La crisis en Europa: ¿un problema de deuda soberana o una crisis del euro?*, Madrid: Fundación de Estudios Financieros. Páginas 119-129

irlandesas decidieron en septiembre de 2008²² proporcionar garantías de dos años para las deudas de los seis principales bancos del país.

Durante una severa recesión económica, el gobierno tuvo que hacer frente al rescate de estos bancos, situación que es intrínsecamente perjudicial. Por tanto, a medida que aumentaba la deuda, aumentaban los pasivos del banco, lo que provocaba que los inversores dejaran de confiar en el país irlandés.

Ante la gravedad de esta situación, las autoridades se vieron obligadas a solicitar asistencia financiera en 2010, lo que llevó al Banco Central Europeo, el Fondo Monetario Internacional y la Comunidad Europea a proporcionar 85.000 millones de dólares en ayudas en tres años. Sin embargo, una vez transcurrido este período, cabe felicitar al gobierno irlandés por su buena gestión, que sabe manejar perfectamente esta situación para asegurar que el país siga desarrollándose en los próximos años.

4.1-SISTEMA FISCAL IRLANDÉS

Incorporar un país a la Unión Europea también significa incorporarlo al mercado común, y así disfrutar del privilegio de disfrutar de los beneficios de la libertad de circulación. Irlanda aprovechó esta situación para formular una política fiscal que propiciara la llegada de empresas extranjeras. Para ello, se aprobó la Ley de Consolidación Fiscal de 1997 (TCA)²³ que, entre otras disposiciones, establece la tasa impositiva para las empresas extranjeras en el 12,5%, que aún se mantiene (Sección 21).

Por tanto, tras explicar la economía irlandesa, debemos aclarar algunos de los aspectos más importantes de su actual política fiscal, para ello nos apoyaremos en los apartados del TCA de 1997 y sus correspondientes modificaciones. Con respecto a la tasa impositiva de las empresas, distinguiremos entre ingresos transaccionales e ingresos no transaccionales. Cuando hablamos de ingresos por negociación, nos referimos a los beneficios comerciales que obtiene la empresa y su tipo impositivo es del 12,5%.

Asimismo, los dividendos del exterior también estarán gravados a esta tasa impositiva. Por otro lado, los ingresos no comerciales se refieren a los ingresos obtenidos a través de los dividendos remanentes, así como los ingresos y regalías, que deben gravarse con una tasa impositiva del 25%.

²² Calvo Bernardino, A. y Martín de Vidales Carrasco, I. (2014). *El rescate bancario: importancia y efectos sobre algunos sistemas financieros afectados*. Revista de Economía Mundial, 3, páginas 125-150

²³ Irlanda, (1997) Taxes consolidation act, 1997, *Number 39 of 1997*, Recuperado el 18/05/2021 de: <http://www.irishstatutebook.ie/eli/1997/act/39/enacted/en/html>

Además, las actividades derivadas de las actividades de extracción de petróleo, minerales y gas natural también están sujetas a esta tasa impositiva. Reglas de residencia fiscal (Sección 23A).

En cuanto a la normativa de residencia, el 1 de enero de 2015, ha recibido modificaciones con el fin de acabar con la doble imposición. Las grandes empresas dentro de un mismo grupo, crean varias filiales y transmiten sus ingresos entre diferentes empresas para pagar impuestos en estados con menor carga tributaria. Estas empresas han establecido matrices en Irlanda y, además, han establecido filiales en jurisdicciones con cargas fiscales muy bajas o nulas. La empresa matriz es la entidad responsable de la comercialización del producto y, en algunos casos, la empresa matriz obtendrá ingresos de la venta de productos o la prestación de servicios en Europa y el mundo. Sin embargo, la empresa matriz debe pagar un precio elevado a la filial porque esta última posee los derechos de propiedad intelectual. Por lo tanto, al transferir la mayor parte de sus ingresos a las subsidiarias, las ganancias de la matriz son muy escasas. Esta cantidad es la cantidad gravada por Irlanda a una tasa del 12,5%.

Con los cambios en la ley, cualquier empresa constituida en Irlanda a efectos fiscales se considerará residente y siempre se aplicarán los acuerdos de doble imposición. Esta nueva regulación se aplicará a las empresas constituidas desde el 1 de enero de 2015. Sin embargo, para las empresas que hayan sido constituidas previamente, el sistema anterior seguirá aplicándose hasta el 31 de diciembre de 2020. Con respecto a este cambio legislativo, en ese momento, el ministro de Finanzas irlandés Michael Noonan, dejó en claro que las intenciones del gobierno eran²⁴: “tomando esta medida y haciéndola formar parte de una reforma mayor del sistema fiscal para empresas, damos certidumbre a los inversores sobre el sistema fiscal irlandés para la próxima década”.

No obstante, el ministro también aseguró que la tasa del impuesto de sociedades se mantendrá en el 12,5%, para no llamar la atención de las grandes empresas.

Desde el 1 de enero de 2011, la ley irlandesa ha incorporado las regulaciones de la OCDE de 2010 sobre precios de transferencia. De acuerdo con este reglamento, la operación de compra venta de productos y prestación de servicios entre las mismas entidades del grupo debe establecerse con base en el principio de transacciones independientes, por lo que el precio debe ser similar al precio del “*commodity*” (Este tipo de bienes son de tipo genéricos, es decir, no tienen una diferenciación entre sí). Empresas de mercado, pequeñas y medianas empresas que no se encuentran restringidas por este reglamento.

²⁴ (2015). Irlanda modifica su sistema fiscal para reducir la evasión de impuestos de grandes empresas internacionales, Europapress, Recuperado el 05/05/2021 de: <https://www.europapress.es/economia/fiscal-00347/noticia-economia-irlanda-modifica-sistema-fiscal-reducir-evasion-impuestos-grandes-empresas-internacionales-20141014194557.html>

Irlanda - Presión Fiscal			
Fecha	Ingresos fiscales (M. €)	Ingresos fiscales (Per capita €)	Presión fiscal (%PIB)
2019	90.471,5	16.210	22,6%
2018	75.499,7	15.395	23,1%
2017	69.622,3	14.413	23,2%
2016	65.969,3	13.788	24,4%
2015	63.071,5	13.345	24,0%
2014	58.316,3	12.467	29,9%
2013	53.547,7	11.546	29,8%
2012	51.539,7	11.181	29,4%
2011	49.770,3	10.845	29,1%
2010	47.401,1	10.370	28,3%
2009	48.988,2	10.770	28,9%
2008	56.888,7	12.585	30,3%
2007	63.096,6	14.154	32,0%
2006	60.268,2	13.886	32,6%
2005	53.150,2	12.630	31,2%
2004	48.110,8	11.701	30,8%
2003	43.272,9	10.741	29,7%
2002	39.477,2	9.958	29,0%
2001	36.305,7	9.310	29,8%
2000	34.508,3	9.003	31,8%
1999	29.799,4	7.889	32,2%
1998	25.869,6	6.932	32,1%
1997	24.049,6	6.512	32,9%
1996	20.076,8	5.493	33,6%
1995	17.635,7	4.872	33,3%

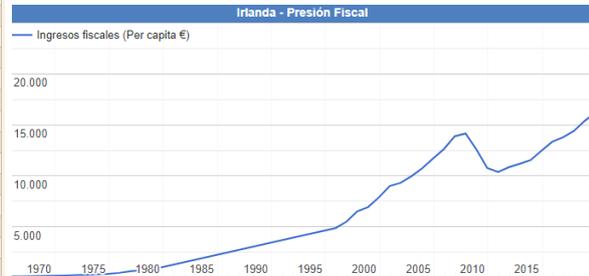


Gráfico de datosmacro.expansion.com²⁵

Con esto podemos comprobar que contra menos presión fiscal más ingresos fiscales se obtienen.

4.2-CONVENIO DE DOBLE IMPOSICIÓN ESPAÑA-IRLANDA

El Acuerdo para evitar la Doble Tributación es un convenio entre los dos países que establece una serie de normas tributarias para evitar que las empresas que existen en ambas empresas (normalmente ubicadas en una empresa y en otra empresa) no tengan que ser la misma empresa. El impuesto se paga dos veces. Por ejemplo, si no existe tal tipo de convenio, puede ser que la filial extranjera de una empresa española deba pagar la retención en origen por el pago de dividendos en el país en el que opera, y en España, cuando la matriz le devuelva dividendos. Por lo general, también incluyen pautas tributarias, canales de comunicación entre agencias de recaudación de impuestos y algunas bonificaciones. Estos acuerdos operan de forma bidireccional entre los dos firmantes, es decir, se aplican a empresas españolas que hacen negocios en otro país, pero no a empresas españolas que hacen negocios en otro país.

El convenio de doble imposición entre España e Irlanda se encuentra regulado en el Instrumento²⁶ de Ratificación del Convenio entre el Reino de España e Irlanda para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y las ganancias de capital y su Protocolo anejo, hecho en Madrid el 10 de febrero de 1994.

²⁵ (2019) *Presión Fiscal Irlanda*, Datosmacro, Recuperado el 28/01/2021 de: <https://datosmacro.expansion.com/impuestos/presion-fiscal/irlanda>

²⁶ Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Reino de España e Irlanda para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y las ganancias de capital y su Protocolo anejo, hecho en Madrid el 10 de febrero de 1994, «BOE» núm. 309, de 27/12/1994, Recuperado el 06/04/2021 de: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1994-28597>

5-ESPAÑA

España, ubicada en el sur de Europa, tiene una superficie de 505.935 kilómetros cuadrados. España tiene una población de 47.332.614 habitantes, ocupando el puesto 30 en la lista de población, tiene una densidad de población moderada de 94 habitantes por kilómetro cuadrado. Su capital es Madrid y su moneda el euro. España es la decimocuarta economía más grande del PIB. Es uno de los países con mayor deuda en relación con el PIB del mundo. La deuda per cápita es de 28.428 euros por persona. La última tasa de variación anual del IPC de España fue marzo de 2021, que fue del 1,3%. España tiene una de las tasas de desempleo más altas del mundo. El PIB per cápita en 2020 fue de 23.690€ euros, por lo que se encuentra en el puesto 36 de los 196 países del ranking de PIB per cápita.²⁷

En cuanto al Índice de Desarrollo Humano, que las Naciones Unidas utilizan para medir el progreso de un país, muestra que los españoles tienen una alta calidad de vida. España ocupa el puesto 30 de 190 en el ranking *Global Doing Business*.

5.1-IMPUESTO DE SOCIEDADES ESPAÑOL

El impuesto sobre sociedades (IS) está incluido en la Ley nº27/2014, de 27 de noviembre, que establece que los impuestos directos que realicen las personas jurídicas en sus actividades económicas se reflejarán en el IS.

El impuesto sobre sociedades y el impuesto sobre la renta de las personas físicas son los pilares básicos de la tributación directa. Ambos tipos de impuestos se enmarcan en los principios establecidos en el artículo 31 de la Constitución Española: “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.”

Sin embargo, fue la Ley Nº 43/1995, de 27 de diciembre, la que estableció las reglas básicas de la estructura actual del impuesto de sociedades. Esta estructura inculca los principios de neutralidad, transparencia, sistematización, coordinación internacional y competitividad.

Posteriormente, el 5 de marzo, el Real Decreto Legislativo nº 4/2004 aprobó el “Texto Consolidado de la Ley del Impuesto de Sociedades” (TRLIS), que tiene como objetivo hacer más

²⁷ (2021) *España: Economía y demografía*, Datosmacro, Recuperado el 28/01/2021 de <https://datosmacro.expansion.com/paises/espana>

claro el sistema tributario y mejorar la seguridad jurídica. En el pasado, salvo hechos imposables, contribuyentes, período impositivo e impuesto devengado.

El impuesto sobre sociedades es un impuesto personal directo que se encarga de gravar la renta global de las personas jurídicas de acuerdo con las reglas del IS. Además, el IS también trata como contribuyentes las rentas de otras entidades incapaces.

El IS se caracteriza por una serie de atributos descritos a continuación:

Es directo, ya que grava la renta como una manifestación directa de la capacidad de pago del contribuyente; además, en un sentido más formal, este impuesto pertenece a la clasificación presupuestaria de los impuestos directos dentro de los diferentes ingresos impositivos.

Es personal, debido a que el hecho imponible se define considerando la capacidad económica de cada sujeto pasivo pudiendo manifestarse en la presencia de un beneficio contable-fiscal o en la renta neta del ejercicio.

Es proporcional, puesto que independientemente del nivel de renta, el tipo impositivo es fijo (cuando la base imponible incrementa, la cuota también incrementa proporcionalmente).

Es periódico, porque es un impuesto que se devenga de forma anual, de manera que grava al sujeto pasivo en cada ejercicio económico. Es decir, se establecen cortes temporales llamados “periodos impositivos”, a través de los cuales el contribuyente está obligado a efectuar su correspondiente autoliquidación con Hacienda Pública.

Es sintético, ya que la base imponible es determinada en su conjunto y el rendimiento neto se calcula deduciendo los ingresos totales de los gastos totales deducibles.

España - Presión Fiscal			
Fecha	Ingresos fiscales (M. €)	Ingresos fiscales (Per capita €)	Presión fiscal (%PIB)
2019	435.150,0	9.257	35,2%
2018	423.496,0	9.023	35,2%
2017	400.152,0	8.576	34,4%
2016	380.885,0	8.186	34,2%
2015	371.408,0	7.998	34,5%
2014	357.494,0	7.696	34,0%
2013	346.900,0	7.460	34,0%
2012	342.066,0	7.326	33,2%
2011	340.246,0	7.287	32,0%
2010	344.485,0	7.382	32,1%
2009	326.333,0	7.020	30,5%
2008	364.263,0	7.878	32,8%
2007	399.004,0	8.737	37,1%
2006	368.225,0	8.222	36,7%
2005	333.311,0	7.574	35,9%
2004	296.787,0	6.901	34,0%
2003	271.578,0	6.383	33,9%
2002	254.643,0	6.088	34,0%
2001	234.988,0	5.726	33,5%
2000	218.893,0	5.383	33,0%
1999	201.835,0	4.990	33,9%
1998	185.479,3	4.602	33,5%
1997	170.440,5	4.246	32,7%
1996	161.128,3	4.031	31,0%
1995	150.434,4	3.779	32,0%



Gráfico de datosmacro.expansion.com²⁸

²⁸ (2019) *Presión Fiscal España*, Datosmacro, Recuperado el 05/04/2021 de: <https://datosmacro.expansion.com/impuestos/presion-fiscal/espana>

En España la presión fiscal se ha mantenido medianamente en el tiempo, en cambio, los ingresos fiscales han aumentado significativamente.

6-IMPUESTO SOBRE SERVICIOS DIGITALES EN ESPAÑA.

6.1- ANTECEDENTES Y JUSTIFICACIÓN

Si bien en España nunca se había desarrollado ni aplicado una figura tributaria semejante al Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, en los últimos años, con la aparición de las nuevas empresas basadas en servicios digitales y con tributación escasa en el país, es necesario ajustar la normativa fiscal para tener en cuenta este tipo de modelos de negocio. Se puede observar que las reglas actuales del impuesto de sociedades ya no son eficaces para la tributación de las ganancias generadas por la digitalización de la economía.

A causa de la situación incierta en Europa e internacional, España también ha decidido tomar medidas unilaterales para imponer un impuesto a determinados servicios digitales. Además de la situación incierta, este impuesto también se ha justificado por la presión social, la justicia fiscal y la sostenibilidad del sistema tributario. En la Declaración de Motivación de la ley 4/2020 dice que *“uno de cuyos principales objetivos es corregir la inadecuada asignación de derechos de gravamen que se produce como consecuencia de la falta de reconocimiento por las vigentes normas fiscales internacionales de la contribución de los usuarios a la creación de valor para las empresas en los países donde estas desarrollan su actividad”*.

6.2 -IMPUESTO SERVICIOS DIGITALES

No fue hasta enero de 2019, luego de que se tramitara oportunamente la información pública del anteproyecto, que se aprobó el texto definitivo del *“Anteproyecto de Ley Tributaria sobre Ciertos Servicios Digitales”*. Esta iniciativa caducó por la disolución del gobierno, pero finalmente, se aprobó la Ley 4/2020 en 15 de octubre.

La estructura fiscal propuesta por el proyecto de ley es muy similar a la propuesta por la Comisión Europea. Con este fin, afirma²⁹ *“la regulación de este nuevo tributo se ajusta en gran medida al propuesto por la Comisión Europea, y se adaptará a la solución que se adopte a nivel europeo tan pronto como ésta esté disponible. El establecimiento de este tributo está concebido como medida de carácter transitorio hasta que entre en vigor la nueva legislación que tenga por objeto*

²⁹ Documento sometido a trámite de información pública (2018), Ministerio de Hacienda, anteproyecto de ley 40/2020, de 15 de octubre, del impuesto sobre determinados servicios digitales Recuperado el 05/05/2021 de: <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Proyectos/Tributarios/ANTEPROYECTO%20LEY%20IDSD.pdf>

incorporar al ordenamiento jurídico español la Directiva (UE) del Consejo por la que se establezcan las normas relativas a la fiscalidad de empresas con presencia fiscal”.

6.2.1-NATURALEZA Y CARACTERES

En el artículo 1 de la Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. precitado se dispone que el ISD es un tributo, concretamente un impuesto, *“de naturaleza indirecta, que tiene por objeto gravar”*—en las formas previstas en la Ley- *“las prestaciones de determinados servicios digitales en que exista intervención de usuarios situados en el territorio de aplicación del impuesto.”* Es decir, grava los ingresos generados por la prestación de determinados servicios digitales (especialmente publicidad online, intermediación online y transmisión de datos) para que los usuarios que constituyen usuarios puedan participar entre ellos. Contribuciones especiales realizadas en el proceso de creación de valor para las empresas que prestan estos servicios y aprovechando las aportaciones de las personas que utilizan interfaces digitales en España.

Configurarlo como impuesto indirecto significa que no considera la capacidad económica, por lo que se excluye de los acuerdos de doble imposición. Esto se indica en la declaración de motivación y declara *“al centrarse en los servicios prestados, sin tener en cuenta las características del prestador de los mismos, entre ellas su capacidad económica, el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales no es un impuesto sobre la renta o el patrimonio, y por tanto no queda comprendido en los convenios de doble imposición, según establece el reiterado informe intermedio del G20/OCDE sobre los retos fiscales derivados de la digitalización. Se configura, por tanto, como un tributo de carácter indirecto, que es por lo demás compatible con el Impuesto sobre el Valor Añadido.”*

6.2.2-OBJETO DEL TRIBUTO

Como se mencionó anteriormente, ISD cobra impuestos sobre la prestación de ciertos servicios digitales y los usuarios participan en ellos, creando valor para la empresa. A los efectos del artículo 4 de la Ley, los servicios digitales deben entenderse como:

“1. Contenidos digitales: los datos suministrados en formato digital, como programas de ordenador, aplicaciones, música, vídeos, textos, juegos y cualquier otro programa informático, distintos de los datos representativos de la propia interfaz digital.

2. Dirección de Protocolo de Internet: código que se asigna a los dispositivos interconectados para posibilitar su comunicación a través de Internet.

3. *Grupo: conjunto de entidades en el que una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.*
4. *Interfaz digital: cualquier programa, incluidos los sitios web o partes de los mismos, o aplicación, incluidas las aplicaciones móviles, o cualquier otro medio, accesible a los usuarios, que posibilite la comunicación digital.*
5. *Servicios digitales: se considerarán como tales exclusivamente los de publicidad en línea, los de intermediación en línea y los de transmisión de datos.*
6. *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.*
7. *Servicios de intermediación en línea: los de puesta a disposición de los usuarios de una interfaz digital multifacética (que permita interactuar con distintos usuarios de forma concurrente) que facilite la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios, o que les permita localizar a otros usuarios e interactuar con ellos.*
8. *Servicios de transmisión de datos: los de transmisión con contraprestación, incluidas la venta o cesión, de aquellos recopilados acerca de los usuarios, que hayan sido generados por actividades desarrolladas por estos últimos en las interfaces digitales.*
9. *Usuario: cualquier persona o entidad que utilice una interfaz digital.*
10. *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.*
11. *Servicios financieros regulados: servicios financieros para cuya prestación está autorizada una entidad financiera regulada.*
12. *Entidad financiera regulada: prestador de servicios financieros que está sujeto a autorización, o registro, y supervisión en aplicación de cualquier norma nacional o medida de armonización para la regulación de los servicios financieros adoptada por la Unión Europea, incluidos aquellos prestadores de servicios financieros sujetos a supervisión de acuerdo con normativa no dictada por la Unión Europea que, en virtud de un acto jurídico de la Unión Europea se considere equivalente a las medidas de la Unión Europea.”*

Servicios de publicidad online, incluso en interfaz digital propia o de terceros, cuando el dispositivo en el que aparece la interfaz esté en España. Los anuncios deben estar dirigidos a usuarios que la interfaz debe considerarse en España, y si, la entidad que incluye el anuncio no es propietaria de la interfaz digital, la entidad será identificada como el proveedor del servicio de publicidad, en lugar de la entidad propietaria de la interfaz.

Servicios de corretaje en línea:

Proporcionar a los usuarios una interfaz digital multifacética (que permite la interacción simultánea con diferentes usuarios) interfaz, estas interfaces facilitan la entrega directa de bienes o servicios básicos entre usuarios, o les permiten encontrar a otros usuarios e interactuar con ellos (siempre que la operación se completa) entre ellos la relación de se deriva a través de la interfaz de un dispositivo ubicado en España.

Servicio de transferencia de datos, que integra el servicio de transferencia y considera la venta o transferencia de aquellos datos sobre el usuario, incluidas las ventas del usuario, generados por las actividades de este último en la interfaz digital -cuando se trata de usuarios españoles-. Por ejemplo, redes sociales o motores de búsqueda.

7-PROBLEMÁTICA CON LA IMPLEMENTACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SERVICIOS DIGITALES.

7.1-NIVEL INTERNACIONAL.

La falta de acuerdo a la hora de aprobar el impuesto ha hecho que varios países decidan aplicarlo unilateralmente, pero esta postura crea dudas sobre si estos podrían resultar contrarios a las obligaciones internacionales contraídas. Y es que los tratados internacionales que se ajustan al Modelo de Convenio sobre la Renta y Capital de la OCDE ³⁰ impiden, en general, que un Estado imponga un impuesto sobre los ingresos o la renta a los residentes de otro Estado que obtengan beneficios empresariales en el primero (excepto si se actúa a través de un establecimiento permanente).

También, habría que cuestionarse su compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea, puesto que el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, reconoce la competencia exclusiva de la UE en materia de impuestos especiales y la OCDE recoge algunas observaciones y consejos para aquellos países que de manera unilateral van a adoptar “medidas provisionales para hacer frente a los desafíos fiscales derivados de la digitalización”. Partiendo del hecho de que la OCDE no recomienda la implantación de medidas provisionales (más bien al contrario, alerta de los riesgos

³⁰ (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, Paris. Recuperado el 26/05/2021 de: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en

que conlleva y de la falta de consenso internacional sobre el fondo o necesidad de adoptar dichas medidas). Ante la posible proliferación de diferentes medidas unilaterales, el Informe establece algunas pautas que deben tenerse en cuenta en el diseño de los impuestos digitales, pero, en cualquier caso, la adopción de un impuesto de manera unilateral debe realizarse cumpliendo con sus obligaciones internacionales vigentes y, los países “deberán examinar la redacción de todos sus tratados existentes y determinar en qué medida repercutirán en cualquier medida provisional”

7.2-NIVEL NACIONAL.

La implementación unilateral del ISD parece la forma más rápida y efectiva para que un Estado implemente dicho impuesto, y así, hacer que las empresas de servicios digitales empiecen a tributar en dicho país. La creación de valor debe constituir un nuevo nexo de tributación³¹, al entender que estos negocios se nutren en su mayoría de la información y datos que los usuarios ubicados en determinadas jurisdicciones proporcionan. Estos aportan a las multinacionales, ganancias ya que, a mayor número de datos e información acumulada de los usuarios, mayor es el valor de la empresa y del negocio. Estas ganancias se crean a través de una cadena de valor³² que empieza en la recopilación de los datos y llega hasta la impresión publicitaria que el usuario recibe. Podemos ver un nexo entre el primer (recopilación de datos) y último (inserción publicitaria) hecho imponible, dado que como bien deja entrever la ley, para poder “colocar” publicidad en línea de forma dirigida, los algoritmos que determinan este asunto sólo pueden decidir en base a los datos de los usuarios previamente recopilados. Con esto se puede llegar a considerar que el impuesto se está aplicando dos veces, por duplicado, en el mismo tráfico mercantil. Por esto, es razonable preguntarnos si estamos ante un supuesto de doble imposición que podría llevar a la inconstitucionalidad del impuesto. Dado que dos de los hechos imponibles del nuevo tributo recaen sobre dos partes correlativas del proceso servicio y mutuamente necesarias podemos decir que estamos ante una doble imposición.

7.3-REACCIÓN EMPRESAS AFECTADAS.

Las empresas de servicios digitales no se han quedado impasibles con la implementación del impuesto. Esta postura ha hecho que empresas multinacionales³³ amenacen con trasladar la carga

³¹ (2018) *Fair Taxation of the Digital Economy*. Recuperado el 01/05/2021 de: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en

³² Belda Reig, I. (2021) *Consideraciones entorno a la (in)constitucionalidad del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales*, Revista Quincena Fiscal num.8/2021, Editorial Aranzadi, S.A.U.

³³ Marimar, J. (2021) *Amazon España elevará desde abril sus tarifas a las empresas que usan su plataforma por la Tasa Google*, CincoDías, Recuperado el 20/05/2021 de: https://cincodias.elpais.com/cincodias/2021/01/22/companias/1611316571_083277.html

fiscal a las empresas destinatarias de los servicios, esto es, a empresas que utilizan la plataforma para vender sus productos, en contra del objetivo de la OCDE y los países miembros de aumentar la tasa impositiva únicamente a las multinacionales digitales.

Amazon a principios de año dio un comunicado a las pymes que utilizan sus servicios diciendo³⁴: "Como muchos otros, hemos instado al Gobierno a buscar una solución global sobre la tributación de la economía digital al nivel de la OCDE en lugar de imponer impuestos unilaterales, para que las reglas sean consistentes en todos los países y más claras y justas para las empresas. Como hemos indicado anteriormente, la forma con la que el Gobierno ha diseñado Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales afectará directamente a las empresas que utilizan nuestros servicios". Otras empresas como Google y Apple han realizado las mismas acciones, trasladando el tipo impositivo a sus usuarios. Este hecho nos hace reflexionar sobre si la aplicación del impuesto es eficaz o no, ya que la ley estipula como contribuyentes del impuesto a las empresas digitales y no a los usuarios.

8-CONCLUSIONES.

Al igual que el derecho, la economía se considera una ciencia en constante evolución, por lo que las dos disciplinas deben ir siempre de la mano y complementarse. Con esto hemos podido observar que desde la implementación de las nuevas tecnologías de la información y del auge de las empresas de servicios digitales, los gobiernos y organismos internacionales han estado trabajando para poder ajustar la situación tributaria. Con la llegada de la digitalización han surgido nuevas maneras de hacer negocios. Los modelos de negocio digitales se basan en gran medida en la capacidad para llevar a cabo actividades a distancia, incluso transfronterizas, con escasa o nula presencia física, en la importancia de los activos intangibles, y en el valor de los datos y las contribuciones de los usuarios finales a la creación de valor. Sin embargo, las actuales normas fiscales internacionales se basan sobre todo en la presencia física y no fueron concebidas para hacer frente a modelos de negocio basados principalmente en activos intangibles, datos y conocimientos. Como hemos podido apreciar con este estudio existen varios modelos de negocio sin necesidad de existir una presencia física para agregar valor a un servicio, y con ello, generar beneficios. La falta de presencia física en el lugar donde se agrega valor es lo que genera la controversia fiscal he intentado analizar.

Con la llegada del COVID-19, este tipo de negocios ha crecido rápidamente. Con el distanciamiento social y las medidas de protección, las empresas de servicios digitales han

³⁴ Cadenas, J.M. (2021) *Amazon repercutirá en las pymes que venden en su cibertienda la tasa Google*, Expansión, Recuperado el 20/05/2021 de: [https://www.expansion.com/economia-digital/companias/2021/01/22/600ab5c1e5fdea76028b45e7.html#:~:text=1%20de%20abril.-,Amazon%20repercutir%C3%A1%20en%20las%20pymes%20que%20venden%20en%20su%20cibiertienda,el%20pasado%2016%20de%20enero.&text=Esto%20significa%20que%2C%20a%20partir,\(un%203%25%20m%C3%A1s\)](https://www.expansion.com/economia-digital/companias/2021/01/22/600ab5c1e5fdea76028b45e7.html#:~:text=1%20de%20abril.-,Amazon%20repercutir%C3%A1%20en%20las%20pymes%20que%20venden%20en%20su%20cibiertienda,el%20pasado%2016%20de%20enero.&text=Esto%20significa%20que%2C%20a%20partir,(un%203%25%20m%C3%A1s))

seguido creciendo. Amazon, por ejemplo, consiguió en el conjunto de 2020 el doble de beneficios que en el ejercicio anterior. Las primeras cifras del año 2021 indican que su ritmo no solo se mantiene, sino que incluso se acelera, pese a que algunos países como Estados Unidos tienen muy avanzado el proceso de vacunación y su economía va reabriéndose.

Al intentar analizar los diferentes tributos de los países europeos me he dado cuenta de la gran variedad y diferencias que existen. Aún así, no todo es el tipo nominal del impuesto ya que existe una gran variedad de deducciones y exenciones que proporcionan los estados que no se contempla en el tipo impositivo a per se. Por ello es muy complicado llegar a una conclusión únicamente analizando este aspecto, por lo que, con este trabajo, me he centrado en analizar la problemática existente con las empresas de servicios digitales.

La principal problemática viene dada, sobre todo, por parte de grandes multinacionales. Estas usan dos metodologías para tributar sus servicios en un país diferente al cual generan valor:

El primer método, consiste en que una empresa matriz situada, normalmente, en un país de baja o nula tributación, cede crédito a sus filiales repartidas por el mundo. Este crédito genera unos intereses muy por encima del habitual y con eso, se lleva los beneficios que las filiales generan en los países dónde se ubican.

El segundo método, consiste en un método similar al anterior, pero en vez de intereses lo que cobra la matriz son Royalties o derechos de propiedad a las empresas filiales, llevándose así todo el beneficio.

Al observar esto, los Estados se están empezando a poner de acuerdo para intentar evitar estos movimientos, que, aun siendo legales, generan un gran impacto social negativo en los países dónde se crea valor.

En primera instancia, y debido a las diferencias tributarias que existe entre los países, no todos los Estados estaban de acuerdo en aplicar un tributo armonizador. Países como Irlanda, Luxemburgo o el este de Europa siempre han sido reacios. Estados Unidos, en un principio estaba en contra también ya que, por lo general, los tributos estadounidenses se quedaban en el Estado. Pero con la evolución y crecimiento de estas empresas de servicios digitales se ha podido comprobar que ni siquiera acaban tributando en países de baja tributación, si no, que empleando ingeniería fiscal acaban no tributando nada o sólo un importe simbólico. Por ello, la OCDE y ha elaborado un proyecto de ley para que las empresas tributen allí dónde generen valor. Este proyecto tendría que haber entrado en vigor en 2020 pero a causa del COVID-19 se ha aplazado al 2021. Con estos nuevos criterios de tributación las grandes empresas de significativa influencia deberán tributar allí dónde actúen.

Para poder apreciar el impacto de las diferentes políticas fiscales he comparado España, país de tributación media con Irlanda, país de tributación baja. Con ello he visto que Irlanda, históricamente, ha sido uno de los países más pobres de Europa Occidental, no obstante, con la llegada de la globalización su economía mejoró significativamente. Su impuesto sobre sociedades es del 12.5%, con incentivos fiscales para las empresas digitales. Con ello buscan claramente atraer a grandes multinacionales para efectuar su tributación europea a través de este Estado. Con ello vemos que la presión fiscal en Irlanda cada vez es menor y, sus ingresos fiscales van en aumento. No obstante, en España la presión fiscal se mantiene en el tiempo y, en cambio, los ingresos fiscales aumentan.

La diferencia principal entre los dos estados recae principalmente en el tamaño y población. Mientras que Irlanda es parte de una isla de algo más de 70.000 km² con casi 5 millones de habitantes, España es parte de una península de algo más de 500.000 km² con más de 47 millones de habitantes. En Irlanda pueden hacer unas leyes fiscales más atractivas para las empresas, en cambio, España, con la dimensión que tiene y la cantidad de población no puede permitirse esa estrategia. Esto lo podemos ver también en los países de nuestro alrededor. Los Estados más dimensionados son los que más tasa impositiva tienen.

En la actualidad, y con varios proyectos y leyes ya establecidas, vemos que falta aún recorrido para saber cómo van a acabar solucionando el problema de la competencia fiscal lesiva. La respuesta más adecuada parece ser una armonización por parte de la mayoría de estados, implementando una legislación con unas bases comunes para evitar así problemas con la doble imposición y competencias entre Estados.

La Directiva del consejo 2018/0073 de 21 de marzo de 2018 parece un avance hacia el buen camino ya que establece unas bases para el impuesto y, además, varios países han utilizado la base de la directiva para redactar su propio impuesto, allanando el camino para una posible aprobación y así poder implementarla con mayor facilidad en su ordenamiento interno.

Viendo la evolución que se prevé, tanto internacionalmente como por parte de los países de alrededor, España ha decidido implementar el Impuesto sobre Servicios Digitales. Este impuesto lo han hecho adaptándose al proyecto redactado por parte de la Unión Europea para así no tener conflicto en un futuro. Esto representa un gran avance a nivel fiscal, pero, las empresas no han aceptado de buena mano esta medida. La ley 4/2020 ha hecho que empresas como Google o Amazon repercutan la tasa a sus clientes, haciendo así, que la medida no cumpla su cometido principal que sería gravar a las empresas. Aún es pronto para ver las consecuencias que traerá dicho impuesto y que repercusión tendrá ante las grandes empresas.

Definitivamente los Estados van por el buen camino y, aunque lleve tiempo, finalmente conseguirán que las grandes multinacionales digitales tributen algo allí donde generan valor.

9-BIBLIOGRAFÍA

I) DOCTRINA

A. OBRAS GENERALES, MONOGRAFÍAS Y TESIS DOCTORALES

Belda Reig, I. (2021) *Consideraciones entorno a la (in)constitucionalidad del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales*, Revista Quincena Fiscal num.8/2021, Editorial Aranzadi, S.A.U.

Dörner, K. y Edelman, D. (2015): «What “digital” really means». McKinsey Insights & Publications, Recuperado el 25/04/2021 de: http://www.mckinsey.com/insights/high_tech_telecoms_internet/what_digital_really_means

Gutiérrez Guijarro, A. (2020). *La fiscalidad, el desafío pendiente de la era digital* (Taxation, the Remaining Challenge of the Digital Age). *SSRN Electronic Journal*. Recuperado el 25/04/2021 de: <https://doi.org/10.2139/ssrn.3583572>

Sánchez-Archidona Hidalgo, G. (2018). *UNIVERSIDAD DE MÁLAGA Facultad de Derecho TESIS DOCTORAL LA EROSIÓN DE LAS BASES IMPONIBLES SOCIETARIAS*. Recuperado el 25/04/2021 de: <http://orcid.org/0000-0002-7771-7785>

Menendez, U. (2021), *Guía sobre el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales o el DST español*

B. CAPÍTULOS DE LIBROS

(2020) *Doing business 2020* DOI: 10.1596/978-1-4648-1440-2, Recuperado el 04/04/2021 de: <https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/32436/9781464814402.pdf>

Calvo Bernardino, A. y Martín de Vidales Carrasco, I. (2014). *El rescate bancario: importancia y efectos sobre algunos sistemas financieros afectados*. Revista de Economía Mundial, 3, páginas 125-150

De la Torre, I. (2012). *La Crisis Bancaria Irlandesa*. En Fernández Méndez de Andrés, F. (ed.), *La crisis en Europa: ¿un problema de deuda soberana o una crisis del euro?*, Madrid: Fundación de Estudios Financieros. Páginas 119-129

Evans, D. (2011): Internet de la cosas. Cómo la próxima evolución de Internet lo cambia todo. Recuperado el 05/02/2021 de: <http://www.cisco.com/web/LA/soluciones/executive/assets/pdf/internet-of-things-iot-ibsg.Pdf>

Urbaneja Cillán, J. (2013) derecho internacional público. *el mecanismo europeo de estabilidad. análisis a través de la jurisprudencia comunitaria en el asunto* Anuario de la Facultad de Derecho, vol. xxx, paginas 129-131, Recuperado el 05/02/2021 de: <https://web.ua.es/es/ciee/documentos/j-urbaneja-publicaciones/el-mecanismo-europeo-de-estabilidad.pdf>

C. ARTÍCULOS DE REVISTAS

(2015). Irlanda modifica su sistema fiscal para reducir la evasión de impuestos de grandes empresas internacionales, Europapress, Recuperado el 05/05/2021 de: <https://www.europapress.es/economia/fiscal-00347/noticia-economia-irlanda-modifica-sistema-fiscal-reducir-evasion-impuestos-grandes-empresas-internacionales-20141014194557.html>

(2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, Paris. Recuperado el 26/05/2021 de: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en

(2018) *Fair Taxation of the Digital Economy*. Recuperado el 01/05/2021 de: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en

(2019) *Presión Fiscal España*, Datosmacro, Recuperado el 05/04/2021 de: <https://datosmacro.expansion.com/impuestos/presion-fiscal/espana>

(2019) *Presión Fiscal Irlanda*, Datosmacro, Recuperado el 28/01/2021 de: <https://datosmacro.expansion.com/impuestos/presion-fiscal/irlanda>

(2020) Aprobado el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales.

(2021) *España: Economía y demografía*, Datosmacro, Recuperado el 28/01/2021 de: <https://datosmacro.expansion.com/paises/espana>

(2021) *Irlanda: Economía y demografía*, Datosmacro, Recuperado el 05/05/2021 de:
<https://datosmacro.expansion.com/paises/irlanda>

Agencia tributaria Española (2021), Rescatado el 28/05/2021 de:
https://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/Profesores_VT3_es_ES.html

Documento sometido a trámite de información pública (2018), Ministerio de Hacienda, anteproyecto de ley 40/2020, de 15 de octubre, del impuesto sobre determinados servicios digitales Recuperado el 05/05/2021 de:
<https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Proyectos/Tributarios/ANTEPROYECTO%20LEY%20IDSD.pdf>

Dorgan, S. (2006). *How Ireland Became the Celtic Tiger*. The Heritage Foundation

Marimar, J. (2021) *Amazon España elevará desde abril sus tarifas a las empresas que usan su plataforma por la Tasa Google*, CincoDías, Recuperado el 20/05/2021 de:
https://cincodias.elpais.com/cincodias/2021/01/22/companias/1611316571_083277.html

Cadenas, J. M. (2021) *Amazon repercutirá en las pymes que venden en su cibertienda la tasa Google*, Expansión, Recuperado el 20/05/2021 de: [https://www.expansion.com/economia-digital/companias/2021/01/22/600ab5c1e5fdea76028b45e7.html#:~:text=1%20de%20abril,Amazon%20repercutir%C3%A1%20en%20las%20pymes%20que%20venden%20en%20su%20cibertienda,el%20pasado%2016%20de%20enero.&text=Esto%20significa%20que%20a%20partir,\(un%203%25%20m%C3%A1s\)](https://www.expansion.com/economia-digital/companias/2021/01/22/600ab5c1e5fdea76028b45e7.html#:~:text=1%20de%20abril,Amazon%20repercutir%C3%A1%20en%20las%20pymes%20que%20venden%20en%20su%20cibertienda,el%20pasado%2016%20de%20enero.&text=Esto%20significa%20que%20a%20partir,(un%203%25%20m%C3%A1s))

Quintana Ferrer, E. (2019), Economía digital y fiscalidad, *los impuestos sobre determinados servicios digitales*, Nueva Fiscalidad, nº3. E. página 159-198. Recuperado el 25/01/2021

Reche, C. (2019) *Apple se mofa de España: reduce el pago de impuestos a casi la mitad*, economidigital, Rescatado el 24/03/2021 de:
https://www.economidigital.es/empresas/apple-paga-solo-4-6m-en-impuestos-gracias-a-su-sociedad-irlandesa_631235_102.html

Sevilla Arias, A. (2021) *Empresas más grandes del mundo 2021*, Econopedia, Recuperado el 05/03/2021 de: <https://economipedia.com/ranking/empresas-mas-grandes-del-mundo-2021.html>

Sobrino, R. (2019) *Facebook Spain factura ya desde España, pero sigue sin pagar apenas impuestos*, CincoDías, Recuperado el 04/02/2021 de: https://cincodias.elpais.com/cincodias/2019/11/07/companias/1573159028_346988.html

Sobrino, R. (2019) *Netflix tan solo paga 3.146 euros de impuestos en España en su primer ejercicio fiscal*, Cincodías, Recuperado el 27/02/2021 de: https://cincodias.elpais.com/cincodias/2019/06/27/companias/1561661679_765532.html

Westerman, G., Bonnet, D. y McAfee, A. (2014): *Leading digital: turning technology into business transformation*. Boston: Harvard Business Review Press

Westerman, G., Tannou, M., Bonnet, D., Ferraris, P. y McAfee, A. (2012): «The digital advantage: how digital leaders outperform their peers in every industry». Capgemini Consulting-MIT Center for Digital Business Recuperado el 14/05/2021 de: https://www.capgemini.com/resource-file-access/resource/pdf/The_Digital_Advantage__How_Digital_Leaders_Outperform_their_Peers_in_

D. INFORMES Y DOCUMENTOS DE TRABAJO

(2019) *corporate effective tax rates 2019*, OCDE, Recuperado el 02/03/2021 de: https://www.oecd.org/tax/tax-policy/explanatory-annex-corporate-effective-tax-rates.pdf?_ga=2.73566356.700171097.1621790168-1263144426.1620474865

Comisión europea (2001) *Taxation and Customs Union*, Recuperado el 14/05/2021 de: https://ec.europa.eu/taxation_customs/general-information-taxation/eu-tax-policy-strategy_en

Conclusiones del consejo ecofin de 1 de diciembre de 1997 sobre política fiscal, Diario Oficial de las Comunidades Europeas (98/C 2/01) Recuperado el 02/04/2021 de: https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:d2cdddef-e467-42d1-98c2-31b70e99641a.0010.02/DOC_1&format=PDF

Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios páginas 17-19 Digital Recuperado el 05/05/2021 de: <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>

Ministerio de Hacienda, *Memoria del análisis del impacto normativo del proyecto de la ley del impuesto sobre determinados servicios digitales*

II) NORMATIVA

Consejo de la unión europea (2011) Reglamento de ejecución No 282/2011 del consejo de 15 de marzo de 2011 por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. Recuperado el 05/02/2021 de: <https://www.boe.es/doue/2011/077/L00001-00022.pdf>

Comisión de la Unión Europea (2018), *Directiva del consejo 2018/0072 de 21 de marzo de 2018*. Recuperado el 02/02/2021 de: <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/ES/COM-2018-147-F1-ES-MAIN-PART-1.PDF>

Comisión de la Unión Europea (2018), *Directiva del consejo 2018/0073 de 21 de marzo de 2018*. Recuperado el 02/02/2021 de: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2018:0148:FIN:ES:PDF>

España, Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Reino de España e Irlanda para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y las ganancias de capital y su Protocolo anejo, hecho en Madrid el 10 de febrero de 1994, «BOE» núm. 309, de 27/12/1994, Recuperado el 06/04/2021 de: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1994-28597>

Irlanda, (1997) Taxes consolidation act, 1997, *Number 39 of 1997*, Recuperado el 18/05/2021 de: <http://www.irishstatutebook.ie/eli/1997/act/39/enacted/en/html>

Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, Diario Oficial n° C 326 de 26/10/2012 p. 0001 – 0390, Rescatado el 02/05/2021 de: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=celex%3A12012E%2FTXT>