

NUEVA FISCALIDAD

Número 3 • Julio-Septiembre 2019

ISSN: 1696-0173

Estudios

Derecho de propiedad y derecho tributario: una genuina relación de amor/odio

Alejandro Menéndez Moreno

La conveniencia de una jurisdicción especializada en materia tributaria

César García Novoa

La convergencia en el IVA de las ventas a distancia de bienes y de los servicios prestados vía electrónica, telecomunicaciones y televisión

Juan Jesús Martos García - Eduardo Piccirilli

Economía digital y fiscalidad: los impuestos sobre determinados servicios digitales

Esteban Quintana Ferrer

Contribución de los usuarios a la creación de valor: un parámetro ambiguo, problemático y notoriamente inconsistente con la propuesta europea de establecimiento permanente digital

Eva Escribano

Jurisprudencia y doctrina administrativa. Comentarios

La deducción por maternidad y la nulidad del despido. Comentario de la STSJ de Asturias de 15 de mayo de 2019

Elizabeth Gil García

El TSJ de Galicia plantea cuestión prejudicial ante el TJUE acerca de la determinación de la base imponible del IVA cuando la administración descubre operaciones ocultas no declaradas. Análisis del Auto del TSJ de Galicia de 19 de junio de 2019 (rec. núm. 15782/2018)

Carlota Ruiz de Velasco Punín

Diferimiento del IVA a la importación y hacienda foral: una excepción imposible al sistema de pagos fraccionados (Comentario a la Sentencia nº 761/2019 de la Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, de 3 de junio de 2019)

Antonio Vázquez del Rey Villanueva

Nuevamente sobre la plusvalía municipal: otro capítulo con la capacidad económica y la interdicción de la confiscación como protagonistas. Análisis del ATS de 1 de julio de 2019

Irene Suberbiola Garbizu

Desarrollando (¿o restringiendo?) el concepto de pérdidas definitivas establecido en Marks & Spencer. Análisis de las SSTJUE de 19 de junio de 2019, Memira Holding AB c. Skatteverket (asunto 607/17), y Holmen AB c. Skatteverket (asunto C-608/17)

Domingo Jesús Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois

La aplicación de la cláusula de beneficiario efectivo de los CDI a los cánones. A propósito de la STSJ de Galicia núm. 176/2019 de 3 de abril de 2019 y de la SAN de 30 de noviembre de 2018

Luis Miguel Muleiro Parada

La discutida regulación de la deducción de los gastos de los vehículos parcialmente afectos en el IRPF. Análisis de la STS 825/2019 de 13 de junio de 2019

José Miguel Martín Rodríguez

Economía digital y fiscalidad: los impuestos sobre determinados servicios digitales*

Esteban Quintana Ferrer

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Girona*

Fecha de recepción: 02-07-2019

Fecha de aceptación: 30-07-2019

RESUMEN:

La digitalización de la economía ha convulsionado los principios tradicionales de la fiscalidad internacional, agudizando la deslocalización de operaciones y rentas y la ausencia de gravamen efectivo de las grandes empresas tecnológicas y provocando la inequidad en el reparto de la potestad tributaria entre jurisdicciones. Las propuestas multilaterales y unilaterales que abogan por el establecimiento de impuestos sobre determinados servicios digitales, en los que la participación del usuario resulta relevante para la creación de valor, constituyen iniciativas lanzadas desde la OCDE y la UE para atacar provisionalmente estos desajustes, a la espera de acuerdos más generales y estables. En este trabajo se analiza críticamente el régimen jurídico de estos nuevos impuestos y su incidencia en la crisis del actual sistema tributario.

Palabras clave: economía digital, fiscalidad internacional, establecimiento permanente digital, impuestos sobre servicios digitales.

ABSTRACT:

The digitalization of the economy has convulsed the traditional principles of international taxation, sharpening the relocation of operations and income and the absence of effective

* Este trabajo ha sido realizado en el marco del Proyecto de Investigación "Servicios públicos en las áreas urbanas: la necesaria revisión de las categorías tributarias y financieras" (PGC2018-095104-B-C21), dirigido por la Dra. María Luisa Esteve Pardo, Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Girona.

taxation of large technology companies and causing the inequity in the distribution of tax power between jurisdictions. The multilateral and unilateral proposals that advocate the establishment of taxes on certain digital services, in which user participation is relevant for the creation of value, constitute initiatives launched by the OECD and the EU to temporarily attack these imbalances, waiting for more general and stable agreements. This paper critically analyzes the legal regime of these new taxes and their impact on the crisis of the current tax system.

Key Words: digital economy, international taxation, digital permanent establishment, digital tax services.

SUMARIO: 1. Digitalización de la economía y fiscalidad internacional. 2. Impuestos sobre determinados servicios digitales. 3. Crisis del sistema tributario. Bibliografía citada

1. DIGITALIZACIÓN DE LA ECONOMÍA Y FISCALIDAD INTERNACIONAL

La fiscalidad internacional está sufriendo una seria transformación en los últimos años como consecuencia de la confluencia de dos procesos que han afectado a la economía a nivel mundial. El primero de ellos, la globalización de las transacciones comerciales, tiene un origen más remoto y un amplio despliegue que ha permitido superar el papel residual reservado en sus inicios al derecho tributario internacional. El segundo, el desarrollo y aplicación en la economía de las tecnologías de la información y la comunicación (TIC), es un fenómeno de aparición más reciente que afecta en la actualidad prácticamente a todos los sectores de la economía, generando un aumento considerable de los beneficios derivados de la comercialización de bienes y servicios.

La digitalización es un proceso que se ha llegado a calificar como el más relevante en la economía desde la revolución industrial¹. En el Informe Final de la Acción 1 del Plan BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), presentado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) en 2015, bajo el título *Addressing the tax challenges of the digital economy*², se indica que la economía digital es el resultado de un proceso de transformación desencadenado por las TIC, cuya revolución ha abaratado y potenciado las tecnologías, al tiempo que las ha estandarizado ampliamente, mejorando así los procesos comerciales e impulsando la innovación en todos los sectores de la economía. Ya nadie pone en duda el papel cada vez más relevante de la digitalización de bienes y servicios en el conjunto de la economía, y que la economía digital no constituye un sector au-

1 MORENO GONZÁLEZ, S. (2017), "Los desafíos fiscales de la economía digital en y después del plan BEPS. Especial referencia al problema del nexo", en *Moreno González, S. (dir.), Tendencias y desafíos fiscales de la economía digital*, Cizur Menor (Navarra), Thomson Reuters Aranzadi, pág. 102.

2 <https://www.oecd.org/tax/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm>

tónimo específico ni diferenciado, sino la expresión de una transformación que afecta a la economía en su conjunto.

La digitalización de la economía ha potenciado los efectos de la globalización y ha generado nuevos conflictos que es preciso afrontar, afectando directamente a la forma que adoptan los bienes y servicios objeto de comercio³. Por un lado, la digitalización ha permitido la prestación en línea de servicios que anteriormente se venían prestando físicamente (medios de comunicación, banca y servicios financieros, asesoramiento jurídico, agencias de viajes, enseñanza, sanidad...), así como modelos de negocios basados en las descargas de contenidos procedentes de bienes materiales digitalizados (libros, películas, canciones, juegos), pero también ha provocado, por otro, la aparición *ex novo* 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. Todas estas actividades, objeto del comercio electrónico *online*, se califican en el IVA como prestaciones de servicios y conforman el sector de los servicios digitales.

La digitalización también se ha aplicado a otro grupo de operaciones que, a pesar de ello, siguen integradas en la economía convencional: los procesos que ponen en contacto empresa y cliente para concertar la venta minorista de bienes materiales o físicos, como móviles, ordenadores o televisores, que se han visto dinamizados también por la aplicación de las TIC al transporte, la publicidad o la logística, entre otros. Las denominadas empresas tecnológicas, además de poder operar en el ámbito estricto de la economía digital, también actúan en este sector de la economía convencional, que se conoce como comercio electrónico *offline*. La distinción entre todos estos modelos digitales o tradicionales de negocio, en fin, no es tan diáfana en muchos supuestos, y de ello se van a derivar problemas de calificación tributaria en función de las características de cada operación⁴.

3 En opinión de KOFLER G., MAYR, G. y SCHLAGER, C. (2018), "International. Taxation of the Digital Economy: A Pragmatic Approach to Short-Term Measures", *European Taxation*, n° 4, pág. 126, la digitalización de la economía ha producido tres efectos: un mayor desarrollo de la economía tradicional, como sucede con los negocios concertados vía *e-mail* o los servicios *streaming* de televisión, que no han sufrido cambios fundamentales en su concepción (Amazon, Apple, Netflix); un empuje a sectores híbridos que combinan elementos tradicionales y otros nuevos, en especial las plataformas de intermediación y de economía colaborativa, que dependen en gran medida de datos suministrados por los usuarios (Airbnb, Uber, Booking); y un auge de nuevos negocios por parte de compañías, cuyo modelo está basado en la recopilación y explotación de datos personales (Google, Facebook, Twitter).

4 MONTESINOS OLTRA, S. (2019), "Economía de plataforma, Impuesto sobre el Valor Añadido y establecimiento permanente en la economía digital (I)", *Carta Tributaria*, n° 46, pág. 27, entiende,

Que la economía digital ha removido los cimientos del sistema tributario tradicional es una cuestión hoy indiscutible, desde el momento en que la intangibilidad de los servicios digitales que conforman el comercio electrónico *online* incentiva la movilidad y la desterritorialización de las operaciones y de las rentas generadas con las mismas. La cuestión que mayor preocupación ha suscitado desde una perspectiva fiscal el fenómeno de la digitalización de la economía en los últimos años ha sido la necesidad de asegurar precisamente una tributación efectiva de los beneficios de grandes empresas tecnológicas y digitales.

En los últimos años, la discusión se ha centrado, sobre todo en los países importadores de tecnología digital, en cómo articular los instrumentos necesarios para gravar la prestación de algunos servicios digitales en fuente o destino, esto es, en el Estado de consumo entendido como Estado de residencia de los usuarios o Estado de mercado, cuando este es normalmente, aunque no necesariamente, distinto del Estado de residencia de la empresa digital prestadora de los servicios. La posibilidad de establecer un gravamen en fuente sobre el beneficio obtenido por las empresas digitales se halla en la actualidad obstaculizada por la aplicación de los CDI que siguen el modelo de la OCDE, y que exigen, para atribuir potestad tributaria al Estado de la fuente sobre los beneficios empresariales, que en su territorio se ubique un Establecimiento Permanente (EP) de la empresa digital, siendo ello en la mayoría de ocasiones de imposible acreditación, al no tener este tipo de negocios presencia física en el Estado de la fuente. La presencia virtual o digital significativa en una jurisdicción, medida en número de usuarios consumidores, ingresos obtenidos o contratos celebrados, no constituye en la actualidad un nexo suficiente para ser considerada como manifestación de una presencia fiscal imponible, en ausencia de un concepto de EP virtual o digital.

Las consecuencias del actual marco de distribución de la potestad tributaria entre los Estados de residencia y fuente en el ámbito de la economía digital son bien conocidas: la ausencia de tributación en el territorio donde se genera la riqueza gravable, que en el caso de los servicios digitales, en especial de aquellos prestados a través de interfaces que permiten la intermediación entre los usuarios y la generación de distintos modelos de explotación comercial de los datos aportados por estos sujetos (publicidad personalizada, transmisión onerosa de los datos a otras empresas), se identifica con el Estado fuente donde se genera el valor⁵; la ruptura del principio del beneficio, de acuerdo con el cual los sujetos que obtienen rentas deben contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de

por ejemplo, que la economía de plataforma basada en el *crowdworking* es un modelo de negocio que tiene más que ver con la economía convencional, en cuanto al modo de generar valor para la propia plataforma, que con la economía digital, al menos cuando los servicios subyacentes se prestan fuera de la red (*offline*) y en entornos locales.

5 La supuesta inadecuación del actual marco tributario internacional, según DIMITROPOULOU, C. (2019), "The Proposed EU Digital Services Tax: An Anti-Protectionist Appraisal Under EU Primary Law", *Intertax*, n.º 3, pág. 270, se debe a su incapacidad para gravar los beneficios en la ubicación de la creación de valor, para tener en cuenta los nuevos factores de producción que pueden crear valor (es decir, los datos) y, por lo tanto, para establecer un sistema tributario justo y eficiente permitiendo a cada jurisdicción gravar la participación en las ganancias generadas en ella debido a la falta de presencia física.

aquellos Estados en los que se benefician de dicho gasto público e infraestructuras, y gracias a los cuales pueden obtener sus rentas y mantener sus capitales⁶; y la aparición de estrategias por parte de las empresas tecnológicas y digitales para esquivar incluso el gravamen de sus rentas en el Estado de residencia, a quien los CDI atribuyen la potestad tributaria en exclusividad, mediante el desvío de los beneficios a territorios de baja o nula tributación.

En la actualidad, la relación entre fiscalidad y digitalización de la economía origina una situación injusta e ineficiente, si tenemos en cuenta las consecuencias que se derivan de las anteriores realidades: la inmunidad fiscal de las empresas digitales, a las que no se somete a ninguna norma de tributación efectiva mínima en ningún territorio⁷; la ausencia de equidad interestatal en el reparto entre las jurisdicciones fiscales implicadas (residencia y fuente), con el fin de determinar la parte que les corresponde a cada una de las rentas o beneficios generados⁸; y el incremento de la carga tributaria a los ciudadanos del Estado de la fuente y también del propio Estado de residencia de la empresa, que se hallan constreñidos a incrementar el gravamen de rentas más rígidas o estáticas, como las derivadas del trabajo, para poder seguir ofreciendo la misma cantidad y calidad de bienes y servicios públicos⁹. Las empresas digitales residentes en el Estado de la fuente, además, tienen con este modelo de tributación un claro incentivo para deslocalizarse y pasar a ser no residentes, mientras que los consumidores internos de ese Estado se ven empujados a realizar sus compras de servicios digitales a estas empresas no residentes que precisamente pueden ofrecer mejores precios que sus competidoras residentes, por no someterse a tributación en fuente y poder desviar las rentas en residencia.

La reacción de los Estados importadores de tecnología ante la ausencia de tributación en fuente de las empresas digitales que provoca la aplicación del tradicional marco de fiscalidad internacional se ha hecho esperar durante mucho tiempo, aunque se ha instalado hace ya algunos años con fuerza, de manera parcial y fragmentaria, a la espera de soluciones definitivas.

Por un lado, los mecanismos de defensa adoptados de forma inmediata y unilateral por los Estados ante la ausencia de soluciones en sede internacional del fenómeno apuntado no han servido más que para agravar las consecuencias negativas que suscita el mismo y que acaban de ser señaladas. En efecto, muchos Estados han optado por aplicar una solución opuesta al gravamen en fuente o

6 ZUBIMENDI CAVIA, A. (2018), "La obsolescencia de la noción de residencia en la tributación de las empresas multinacionales", en Lucas Durán, M., del Blanco García, A. (dirs.), *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*, Documentos de Trabajo 3/2018, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, pág. 210.

7 SOLER ROCH, M.T. (2018), "La imposición sobre sociedades en la encrucijada: ¿hacia un escenario de inmunidad fiscal?", en García-Herrero Blanco, C. (dir.), *IV Encuentro de Derecho Financiero y Tributario "Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario" (1ª parte)*, Documentos de Trabajo 10/2018, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, pág. 13.

8 *Ibidem*, pág. 14.

9 ÁLAMO CERRILLO, R. (2018), "Economía digital, responsabilidad social tributaria y erosión de las bases imponibles", *Quincena Fiscal*, nº 13, Aranzadi Westlaw.

destino de las empresas digitales, decantándose por una alternativa más sencilla y atractiva: aplicar políticas de competencia fiscal agresiva, introduciendo beneficios fiscales destinados a atraer a su territorio a las empresas digitales residentes en otros Estados. La ausencia de tributación efectiva de las empresas digitales, además, no solo es un efecto que se traslada con el cambio de ubicación al anterior Estado de residencia de la empresa, al dejar esta de tributar por el Impuesto sobre Sociedades (IS), sino que se agudiza con la introducción de beneficios fiscales en el Estado de la fuente, ahora convertido en nuevo Estado de residencia de la empresa digital, mediante los cuales la ha conseguido atraer a su territorio. A esta reducción de la recaudación por la aplicación de los beneficios fiscales se añade incluso, en muchos casos, como acabamos de indicar, la introducción de medidas que permiten no tributar en residencia por las rentas obtenidas por la empresa en el extranjero, que pueden ser desviados a territorios de baja o nula tributación.

Otros Estados, afortunadamente, han intentado solucionar el problema de la ausencia de tributación efectiva de los beneficios de las empresas digitales tomando una medida que, en sentido opuesto a la competencia fiscal agresiva entre Estados que fomenta la baja o nula tributación mediante acciones de proteccionismo fiscal, persigue gravar en fuente o destino la renta o beneficio obtenido por estas entidades: el establecimiento unilateral de impuestos sobre determinados servicios digitales (ISD), siguiendo las directrices de la OCDE y la Unión Europea (UE).

La fiscalidad de la economía digital viene constituyendo un asunto prioritario en la agenda de la fiscalidad internacional en los últimos años, especialmente en el ámbito de la OCDE, que ha centrado sus esfuerzos en alcanzar acuerdos multilaterales en este sector, sobre la base de las conclusiones alcanzadas en tres informes publicados entre los años 2015 y 2019. Este proceso debe culminar, en principio, con un informe final sobre la Acción 1 del Plan BEPS 2013, que en principio debe publicarse en 2020. Siguiendo la estela marcada por la OCDE, la UE ha prestado también atención a esta problemática, y sus logros hasta el momento, igualmente limitados, han culminado con la formulación de dos propuestas de Directivas fechadas el 21 de marzo de 2018, carentes de aprobación por falta de unanimidad, pero que constituyen un primer intento de regulación completa del EP virtual o digital y del ISD.

La fuente de información más completa sobre los planes de la OCDE en materia de fiscalidad sobre la economía digital la constituye el informe definitivo sobre la Acción 1 del plan BEPS, publicado en 2015¹⁰. Como es bien sabido, el plan BEPS de 2013 canaliza la voluntad de la OCDE de presentar soluciones en la lucha contra la planificación fiscal de multinacionales para minorar artificialmente las bases imponibles o trasladar los beneficios a países o territorios de baja tributación en los que realizan poca o ninguna actividad económica. En el contexto de las medidas programadas en este plan, el Informe definitivo de 2015 sobre la Acción 1 presenta las principales conclusiones alcanzadas para abordar los retos de la

10 Vid. nota a pie de página 2.

economía digital, y que pueden sintetizarse en dos máximas: la primera, muy genérica, que no es posible delimitar con precisión la economía digital, dado que tiende a confundirse con la propia economía en su conjunto, y que la digitalización facilita la práctica de esquemas tendentes a minorar las bases imponibles, dificultando la determinación de la jurisdicción donde se crea el valor y facilitando la reubicación de las funciones comerciales hacia territorios de baja tributación; y la segunda, más concreta, que son diversas las opciones para tratar los desafíos fiscales que plantea la economía digital, tanto en el ámbito de la fiscalidad directa como a través de las figuras tributarias indirectas.

Por lo que respecta a los impuestos directos, el Informe 2015 hace hincapié en la necesidad de modificar las excepciones al actual estatuto de EP en ámbitos específicos, como la intervención de comisionistas, que permite a las empresas operar sin necesidad de EP y tributar en el Estado de la fuente, donde se produce la venta, no por el importe de esta, sino únicamente por los ingresos obtenidos por el comisionista, o la realización de actividades que se consideran auxiliares en la economía tradicional, a los efectos de evitar el régimen del EP, como por ejemplo la publicidad, que en la economía digital constituye con frecuencia una actividad principal¹¹. También menciona este Informe, en lo que a nosotros más interesa, la posibilidad de articular hasta tres modalidades tributarias para gravar la economía digital: introducir un nuevo nexo en el concepto de EP basado en el concepto de presencia económica significativa en el Estado de la fuente, en función de criterios como la localización en dicho territorio de la utilización de elementos digitales, relaciones con los usuarios y volumen de ingresos¹²; aplicar una reten-

11 ÁLAMO CERRILLO, R. (2018), "La economía digital, el concepto de establecimiento permanente y la realización de actividades auxiliares o preparatorias", en Lucas Durán, M., del Blanco García, A. (dirs.), *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*, Documentos de Trabajo 3/2018, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, pág. 284.

12 Desde una perspectiva crítica, CARBAJO VASCO, D. (2018), "¿El establecimiento permanente digital, un oximoron?", en García-Herrero Blanco, C. (dir.), *IV Encuentro de Derecho Financiero y Tributario "Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario" (2ª parte)*, Documentos de Trabajo 11/2018, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, pág. 23, formula una serie de interrogantes en la definición de los rasgos que permiten identificar la presencia económica activa en un territorio, que es la que determina la existencia de un EP virtual o digital: ¿un nivel determinado de ventas, de ingresos, de número de clicks, de presencia en servidores, etc.?, ¿los ingresos han de evaluarse en términos brutos o netos?, ¿es indiferente el tipo de clientes a los cuales se sirve?, ¿se computan sólo las transacciones remotas o todo tipo de transacción?, ¿será indiferente para esa medida cómo se efectúa la transacción: directamente *online*, mediante un *Courier* u otro tipo de intermediario?

Sobre este tema, *vid.* CRUZ PADIAL, I., SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G. (2017), "Economía digital, establecimiento permanente y presencia digital significativa: tras las conclusiones del informe del GEFED", *Quincena Fiscal*, nº 18, Aranzadi Westlaw; SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G. (2017), "Un estudio sobre la presencia digital significativa y las tendencias fiscales multilaterales", en Moreno González, S. (dir.), *Tendencias y desafíos fiscales de la economía digital*, Cizur Menor (Navarra), Thomson Reuters Aranzadi, págs. 211 a 232; SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G. (2018), "La presencia digital significativa y el plan BEPS: tras las conclusiones del *final report action*", en Lucas Durán, M., del Blanco García, A. (dirs.), *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*, Documentos de Trabajo 3/2018, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, págs. 456 a 469; GÓMEZ REQUENA, J.A. Y MORENO GONZÁLEZ, S. (2018), "La adaptación del concepto de establecimiento permanente al contexto comercial digital: de la fijeza a la

ción en la fuente respecto de determinadas transacciones digitales; o introducir un gravamen de equalización (*equalisation levy*) sobre las ventas realizadas por compañías digitales, que constituye el germen de los actuales ISD. En realidad, la única opción recomendada en el Informe es la primera de las cuatro, esto es, la modificación de las excepciones al estatuto vigente de EP, mediante la adopción de las recomendaciones previstas en la acción 7 del Plan BEPS, añadiéndose en relación con las tres restantes una simple alusión a que los países afectados pueden introducirlas en sus respectivas legislaciones nacionales, como garantía en su lucha contra la erosión de bases, siempre que respeten las obligaciones derivadas de los tratados internacionales en vigor¹³. Obviando, de esta manera, los problemas de coordinación y seguridad jurídica que pueden derivarse de las divergencias en la regulación y la interpretación de los Estados¹⁴.

En cuanto a los impuestos indirectos, el Informe 2015 alude a dos cuestiones muy puntuales, como son los problemas que genera la provisión digital remota de servicios e intangibles a empresarios exentos de IVA y a empresas multilocalizadas y la aplicación a los supuestos de venta en línea de la exención del IVA a la importación de bienes de escaso valor; e incide, asimismo, en la necesidad de someter a tributación efectiva en este mismo impuesto a los suministros transnacionales de bienes intangibles y servicios a distancia destinados al consumidor final, subrayando la conveniencia de reforzar el intercambio de información y de potenciar otros instrumentos de asistencia mutua.

Los resultados prácticos de este Informe final 2015 pueden calificarse de muy modestos, no únicamente porque en el mismo se difiere en el tiempo la adopción de medidas y soluciones en el ámbito de la fiscalidad de la economía digital, sobre la base del futuro trabajo de seguimiento en sucesivos informes planificados entre 2018 y 2020, sino también porque sorprende la ausencia en el documento

presencia virtual y económica significativa", en Lucas Durán, M., del Blanco García, A. (dirs.), *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*, Documentos de Trabajo 3/2018, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, págs. 349 a 366; y RODRÍGUEZ LOSADA, S. (2019), "El difícil camino hacia una tributación internacional justa de la economía digital: el nuevo nexos basado en una presencia económica significativa y otras alternativas para afrontar los retos de la e-economy en la fiscalidad directa del siglo XXI", en Lucas Durán, M., García Martínez, A. (dirs.), *Residencia fiscal: problemática y cuestiones actuales*, Documentos de Trabajo 6/2019, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, págs. 151 a 171.

13 SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G. (2016), "La influencia de la economía digital en el concepto de establecimiento permanente en un entorno post-beps", *Quincena Fiscal*, nº 13, Aranzadi Westlaw, destaca que en el Informe final de 2015 no se recomendó la adopción del criterio de sujeción de la presencia digital significativa de una empresa en un territorio geográfico porque, entre otras razones, se esperaba que las medidas desarrolladas en el marco del Proyecto BEPS tuvieran un efecto decisivo sobre los problemas desarrollados en las restantes acciones del Plan previamente identificados en el ámbito de la economía digital (*v.gr.*, precios de transferencia; abuso de convenio; intangibles); que ciertas medidas antielusivas atenuasen algunos aspectos de los desafíos fiscales generalizados que surgen en este ámbito; y que los impuestos indirectos se aplicasen efectivamente en el país donde se produce el consumo.

14 RODRÍGUEZ LOSADA, S. (2018), "Propuestas en relación con el Impuesto sobre Sociedades en la era digital: ¿hacia un impuesto de sociedades en destino?", en García-Herrero Blanco, C. (dir.), *IV Encuentro de Derecho Financiero y Tributario "Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario" (2ª parte)*, Documentos de Trabajo 11/2018, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, pág. 39.

de otros temas muy relevantes, como, por ejemplo, la expansión de la economía colaborativa y de plataformas, la relación entre robótica y fiscalidad, o la incidencia de las nuevas tecnologías en la aplicación de los tributos¹⁵, amén de otras cuestiones más transversales, como la adecuación de las medidas incluidas en la Acción 1 del plan BEPS con otras íntimamente conectadas e incluidas en el resto de acciones del mismo plan, a las cuales el propio Informe final se remite, sin ulterior especificación, para la resolución de los problemas de ausencia o diferimiento de imposición generados por la economía digital.

La falta de soluciones concretas ha sido una constante en los documentos posteriores aprobados por la OCDE con posterioridad al Informe final de 2015. Tras unos años de debates infructuosos, se presentó en el año 2018 un Informe provisional¹⁶ en el que los países miembros acordaron revisar el criterio para la determinación de la existencia de un nexo y las reglas de atribución de beneficios entre los Estados de residencia y fuente, sin alcanzar tampoco consenso alguno en relación con los ISD¹⁷. El Informe provisional de 2018 sigue dejando a los Estados la potestad de introducir en su ordenamiento el ISD de forma transitoria, a la espera de futuros acuerdos, añadiendo la exigencia de cumplimiento de algunos requisitos genéricos: respetar las obligaciones internacionales vigentes, minimizar el riesgo de doble imposición, limitar los costes de cumplimiento para las empresas obligadas al pago, que no pueden ser *start ups*, no obstaculizar la innovación y gravar con el impuesto el importe bruto satisfecho en contraprestación solo por determinados servicios digitales, como la publicidad en línea y las plataformas de intermediación.

A finales de 2019 está previsto que la OCDE publique un nuevo Informe de seguimiento, redactado a partir de un documento abierto presentado a consulta pública de 12 de febrero¹⁸ y en el que se destacan dos objetivos prioritarios: la reducción del efecto de los esquemas actuales de precios de transferencia¹⁹ y

15 MORENO GONZÁLEZ, S. (2017), "Los desafíos fiscales de la economía digital en y después del plan BEPS. Especial referencia al problema del nexo", *op. cit.*, pág. 104.

Sobre la tributación de la economía colaborativa y de plataformas en el ámbito de la vivienda turística, vid. NAVARRO GARCÍA, A. (2018), "Tributación en el IRPF del alquiler turístico a través de plataformas online", en Esteve Pardo, M.L. (dir.), *Nuevas tendencias del desarrollo de las haciendas locales*, Valencia, Tirant lo Blanch, págs. 237 a 265; y NAVARRO GARCÍA, A. (2019), *Políticas fiscales para fomentar el acceso a una vivienda*, Cizur Menor (Navarra), Aranzadi, págs. 103 a 145.

16 <https://www.oecd.org/tax/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report-9789264293083-en.htm>, consultado por última vez el 29 de junio de 2019.

17 La principal característica del Informe provisional de 2018, en palabras de PUJALTE MÉNDEZ-LEITE, H. (2018), "Evolución de las propuestas de la OCDE y de la Unión Europea sobre la fiscalidad directa de la economía digital (2010-2018)", *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, nº 9, Aranzadi Westlaw, es que hace un balance de los progresos realizados en la aplicación del paquete de medidas BEPS pero no ofrece conclusiones, sino que simplemente analiza los diferentes modelos de negocio surgidos en la economía digital, así como los problemas que plantea cada uno de ellos, y pone de manifiesto las discrepancias en el enfoque de los Estados en relación a diferentes cuestiones de la fiscalidad de la economía digital.

18 <http://www.oecd.org/tax/beps/oecd-invites-public-input-on-the-possible-solutions-to-the-tax-challenges-of-digitalisation.htm>, consultado por última vez el 29 de junio de 2019.

19 Sobre este tema, vid. ESTEVE PARDO, M.L. (2017), "Intangibles y precios de transferencia. Las nuevas directrices de la OCDE y sus aspectos más cuestionables", en Moreno González, S. (dir.), *Ten-*

la fijación de un concepto de presencia digital significativa que permita la configuración de un EP virtual o digital, con el fin de justificar la potestad tributaria del territorio de la fuente, determinándose la base imponible de cada empresa mediante un método de reparto entre el grupo empresarial en su conjunto. Este Informe de seguimiento servirá de base para el Informe definitivo en materia de fiscalidad de la economía digital, que ha de ver la luz en el año 2020.

Los desafíos de la fiscalidad sobre la economía digital también han despertado el interés de la UE, una zona geográfica del mundo que engloba a Estados importadores de tecnología digital y, por ello, especialmente afectados por la deslocalización de rentas y la planificación fiscal agresiva de las empresas tecnológicas y digitales, en su mayoría extracomunitarias.

La Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro, y la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, dispuestas con la finalidad de atajar el fraude y la elusión fiscal, fenómenos ambos potenciados por la aparición de la economía digital, constituyen dos antecedentes indirectos en la materia que nos ocupa. Ya más específicamente, la Directiva 2016/1164, de 12 de julio, ha incorporado algunas de las principales recomendaciones del plan BEPS de la OCDE que afectan a las operaciones económicas en general, y también, por tanto, las incluidas en la economía digital²⁰. No obstante, el instrumento normativo que mayor incidencia podrá tener en el futuro sobre la fiscalidad de la economía digital, si se alcanza su aprobación por unanimidad de los Estados miembros, está conformado por dos propuestas de Directivas de 2016, de 25 de octubre, sobre base imponible común en IS (BICIS) y sobre base imponible consolidada común en IS (BICCIS)²¹. Aplicando el criterio de atribución de la renta al lugar donde la empresa genera el valor y obtiene sus beneficios, en función de factores como la ubicación de los activos, la mano de obra o las ventas, la entrada en vigor de estas dos propuestas de Directivas permitiría superar los problemas de redistribución interna de beneficios en el grupo de sociedades que genera la aplicación de precios de transferencia²², introducir

dencias y desafíos fiscales de la economía digital, Cizur Menor (Navarra), Thomson Reuters Aranzadi, págs. 363 a 390.

20 Limitación de la deducibilidad de intereses, introducción de impuestos de salida, normas contra prácticas abusivas, reglas sobre sociedades extranjeras controladas (SEC), o denegación de beneficios fiscales en el Estado de pago para evitar el efecto de no tributación que se deriva de las asimetrías híbridas.

21 Sobre este tema, *vid.* BOTELLA GARCÍA-LASTRA, C. (2018), "Las reglas de localización de la base imponible de la propuesta BICCIS como complemento o alternativa de las normas de residencia fiscal", en Lucas Durán, M., del Blanco García, A. (dirs.), *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*, Documentos de Trabajo 3/2018, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, págs. 83 a 99.

22 JABALERA RODRÍGUEZ, A. (2018), "Modelos de negocio en la economía digital y su imposición efectiva. Propuestas de la OCDE y la UE", en García-Herrero Blanco, C. (dir.), *IV Encuentro de Derecho Financiero y Tributario "Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario" (2ª parte)*, Documentos de Trabajo 11/2018, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, pág. 34.

un nexo digital para gravar estos beneficios en fuente y alterar el régimen actual de tributación de la renta mundial en el Estado de residencia.

En cuanto a los antecedentes directos de la UE en materia de fiscalidad sobre la economía digital, el camino se inició con las conclusiones contenidas en una comunicación de la Comisión, de 21 de septiembre de 2017²³, en la que, tras afirmar la conveniencia de que los beneficios sean gravados en el territorio donde el valor sea creado, se aboga por una adaptación no rupturista de los esquemas fiscales tradicionales y un posicionamiento favorable a condicionar las actuaciones a los acuerdos multilaterales alcanzados en el seno de la OCDE y el G-20. El carácter conservador de este antecedente contrasta, sin embargo, con la voluntad decidida de afrontar este tema mediante dos propuestas de Directivas de 21 de marzo de 2018, carentes de aprobación debido a la falta de unanimidad de los Estados miembros, que nacen con la pretensión de gravar el beneficio de las grandes empresas que ofrecen servicios digitales²⁴.

La primera propuesta de Directiva, de 21 de marzo de 2018, es la relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales²⁵. Esta propuesta aboga por el establecimiento a corto plazo de un ISD europeo provisional que grave las empresas en el Estado de fuente o destino, y se ampara en la potestad armonizadora de la UE en la imposición indirecta dispuesta en el art. 113 TUE. La propuesta de ISD europeo ha sido criticada porque frena la adopción de acuerdos consensuados y estables en esta materia²⁶ y genera múltiples interrogantes jurídicos, económicos y técnicos, entre los más destacados la posible vulneración de los principios de neutralidad en el mercado común, de libre circulación de bienes y servicios, de no discriminación por nacionalidad, de prohibición de ayudas de Estado en favor de las empresas digitales competidoras no sujetas al impuesto, y de prohibición de doble imposición al no acompañarse de ninguna modificación o adaptación de las reglas actuales contenidas en los CDI²⁷.

23 <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2017:0547:FIN:ES:PDF> (consultado por última vez el 28 de junio de 2019).

24 Para un análisis de las iniciativas comunitarias en la tributación de la economía digital, *vid.* MULEIRO PARADA, L.M. (2019), "El futuro de la tributación de la economía digital en la Unión Europea", *Crónica Tributaria*, n° 170, págs. 109 a 142; y MARTOS GARCÍA, J.J. (2019), "Medidas fiscales en la Unión Europea para alcanzar el mercado único digital", en Castañón Castro, P., Castillo Parrilla, J.A. (dirs.), *El mercado digital en la Unión Europea*, Madrid, Editorial Reus, págs. 399 a 445.

25 <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/ES/COM-2018-148-F1-ES-MAIN-PART-1.PDF> (consultado por última vez el 28 de junio de 2019).

26 A juicio de BAEZ MORENO, A. y BRAUNER, Y. (2019), "Taxing the Digital Economy post BEPS... seriously", University of Florida Levin College of Law Research Paper, n° 19-16, <https://ssrn.com/abstract=3347503> o <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3347503> (consultado por última vez el 28 de junio de 2019), pág. 42, una vez que se adopten estas medidas provisionales, habrá menos voluntad política para impulsar la implementación de medidas permanentes basadas en el consenso y, lo que es más importante, no está claro cuánto tiempo tomará alcanzar tal consenso, si es posible, recordándonos el cliché de que las medidas temporales son las más permanentes.

27 Entiende DIMITROPOULOU, C. (2019). "The Digital Services Tax and Fundamental Freedoms: Appraisal Under the Doctrine of Measures Having Equivalent Effect to Quantitative Restrictions", *Intertax*, n° 2, págs. 212 y 218, que es probable que el impuesto europeo restrinja la libre circulación de

La segunda propuesta de Directiva, también de 21 de marzo de 2018, por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa²⁸, nace con la pretensión de establecer un concepto de EP digital que sustituya a medio plazo al ISD temporal de la anterior directiva. Esta propuesta utiliza para conformar este concepto hasta tres nexos, de los cuales basta con cumplir uno para que se considere la existencia de EP digital²⁹: que los ingresos digitales agregados en un Estado miembro sean superiores a 7 millones de euros al año, entendiendo por ingresos el producto de las ventas o de cualesquiera otras operaciones, excluido el IVA y otros impuestos y derechos, y determinándose el total de ingresos en proporción del número de veces que los dispositivos sean utilizados en ese período impositivo por usuarios situados en cualquier lugar del mundo; que el número de usuarios activos en un Estado miembro sea superior a 100.000 al año, garantizándose la localización del usuario a través del protocolo IP del dispositivo que utiliza este sujeto³⁰; y que el número de contratos empresariales (B2B) en línea en un Estado miembro supere los 3.000 al año, localizándose el usuario empresario a través de la residencia fiscal en la UE a efectos del IS o la ubicación donde esté localizado el EP. El beneficio o renta atribuible al EP digital viene determinado, en esta segunda propuesta, por operaciones digitales más amplias que las tres previstas en la propuesta del ISD (publicidad en línea, interfaces multifacéticas de intermediación y transmisión de datos aportados por los usuarios), incluyendo, por ejemplo, la venta de *software* o la puesta a disposición de *marketplaces*.

2. IMPUESTOS SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES

La ausencia de acuerdos concretos en el seno de la OCDE y la UE ha propiciado el establecimiento de ISD unilaterales destinados a gravar en el Estado de la fuente

bienes y servicios, en función de un tratamiento fiscal menos favorable otorgado a los bienes y servicios digitales (internacionales) frente a los bienes y servicios nacionales similares, impidiendo que los proveedores de servicios digitales extranjeros accedan al mercado europeo, principalmente debido a que están sometidos a gravamen en función de su volumen de negocios neto anual sin deducción de gastos relevantes, a que no se proporciona ningún método efectivo para aliviar la doble imposición potencial y a que la carga administrativa adicional para las empresas es elevada debido a los complejos factores de asignación de los ingresos y procedimentales.

28 <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/ES/COM-2018-147-F1-ES-MAIN-PART-1.PDF> (consultado por última vez el 28 de junio de 2019).

29 Para un estudio comparativo entre la propuesta de EP digital en la OCDE y la UE, *vid.* ESCRIBANO, E. (2019), "La tributación de los beneficios de las empresas digitales: soluciones desde la (re)interpretación del concepto de establecimiento permanente y desde su enmienda. Un análisis comparado *vis à vis* de las propuestas de la OCDE y la Comisión Europea", *Crónica Tributaria*, n.º 170, págs. 7 a 29.

30 La superación de un número de 100.000 usuarios que consumen estos servicios digitales situados en un territorio no es representativo de que exista una presencia digital significativa, a juicio de SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G. (2019), "Avances hacia un establecimiento permanente virtual en la UE: la 'presencia digital significativa' en la propuesta de directa 148/2018", en Castaños Castro, P., Castillo Parrilla, J.A. (dirs.), *El mercado digital en la Unión Europea*, Madrid, Editorial Reus, págs. 498 y 499, ya que en función del Estado miembro del que se trate y de su población, los resultados pueden ser muy distintos, y así, por ejemplo, para considerar que una empresa tiene una presencia digital significativa necesita acaparar al 17% de la población de Luxemburgo, frente al 0,21% en el caso de España.

la prestación de algunos servicios digitales, siguiendo las indicaciones de ambas organizaciones. La OCDE, por un lado, incluye, como hemos visto en el apartado anterior, en los Informes de 2015 y 2018, un ofrecimiento a los Estados para introducir tales medidas en las legislaciones nacionales, a la espera de llegar a acuerdos generales en el año 2020. Mientras que la UE, como acabamos también de señalar, tiene pendiente de aprobación la propuesta de Directa de 21 de marzo de 2018, relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales, razón por la cual ha reconocido también explícitamente, mientras no se llegue a un acuerdo unánime al respecto en la UE o se logren acuerdos definitivos sobre la fiscalidad de la economía digital en el seno de la OCDE, la potestad unilateral de los Estados miembros para regular y aplicar impuestos de esta naturaleza.

El modelo impositivo sobre los servicios digitales que hoy parece imponerse bajo la forma de los ISD tiene su antecedente más remoto en los denominados *bit tax*, un impuesto indirecto con el que se pretendía gravar el volumen de información recibido por el usuario de este tipo de servicios y medido con la información aportada por el operador de la red. Aunque con esta figura tributaria se alcanza el objetivo de someter a gravamen al consumidor de los servicios digitales residente en el Estado de la fuente, la articulación de un modelo de gravamen basado en este impuesto se ha abandonado, básicamente porque la base imponible no monetaria del mismo se calcula en función del volumen en *bits* de información transmitida en formato digitalizado y no del valor económico de la misma, sin que ello permita reflejar la capacidad económica gravada.

El impuesto británico denominado *Diverted Profit Tax* puede considerarse un segundo antecedente del ISD. En síntesis, esta figura tributaria, en vigor desde el año 2015, grava a un tipo más elevado, en concreto el 25%, esto es, un 5% más que el tipo general del 20% del IS, los beneficios que las empresas multinacionales desvían desde el Reino Unido a países de nula o baja tributación, siempre y cuando esta circunstancia se produzca por la concurrencia de alguna de estas dos situaciones: la elusión artificial del régimen de EP, que se considera producida cuando una compañía no residente lleva a cabo una actividad por importe superior a 10 millones de libras esterlinas a clientes británicos, evitando artificiosamente operar a través de un EP en Reino Unido y el pago de impuestos en este país; o la utilización de entidades o transacciones sin sustancia económica, que se produce cuando una empresa británica o no residente con EP en Reino Unido llega a acuerdos o realiza pagos a entidades vinculadas con la finalidad de conseguir un ahorro fiscal, careciendo dicha operación de sustancia económica real. Los principales problemas de este impuesto, no destinado exclusivamente a los servicios digitales, pero a los que puede referirse especialmente en el supuesto de elusión artificial del régimen de EP³¹, se centran en los desajustes para evitar

31 *El Diverted Profit Tax* del Reino Unido, que se considera la primera medida unilateral notable en el contexto de la acción 1 del plan BEPS, centrada en los desafíos fiscales de la economía digital (BÁEZ MORENO, A. y BRAUNER, Y. (2019), "Taxing the Digital Economy post BEPS... seriously", *op. cit.*, pág. 42), fue una figura criticada por un posible *Treaty override*, al no tratarse de un impuesto sobre la

la doble imposición, pues difícilmente los países de residencia de las empresas afectadas por el impuesto van a aceptar la deducción del mismo en la cuota del IS, y en las dificultades de aplicación del impuesto, debido a que la efectividad del mismo va a depender de la información necesaria que debe suministrar el Estado de residencia³².

Por último, podemos señalar una tercera modalidad impositiva precursora de los actuales ISD, que fue ya incluida como alternativa para gravar los servicios digitales en el Informe final sobre la acción 1 de la OCDE de 2015, y que consiste en una retención en la fuente aplicable a determinadas transacciones digitales. Nos referimos al modelo de *Equalization Levy* de India, vigente desde 2016, un gravamen articulado en forma de retención o *withholding*, de naturaleza híbrida directa e indirecta³³, cuyo hecho imponible consiste en la prestación de servicios publicitarios en línea en operaciones B2B, esto es, servicios digitales específicos prestados por entidades no residentes en India y que actúan en este país sin EP a favor de anunciantes residentes o con EP en este Estado asiático. Entre los elementos tributarios de esta figura, destacan la utilización como punto de conexión del lugar de obtención de la renta por los servicios publicitarios en línea; la fijación del sujeto pasivo en las entidades no residentes que tengan una presencia digital significativa en India; y la cuantificación de la deuda tributaria, que se obtiene aplicando un tipo de gravamen del 6% sobre la base imponible, compuesta por la cuantía pagada o a pagar por las empresas anunciantes residentes o con EP en India.

Los tres antecedentes señalados, el impuesto sobre el volumen de información transmitida, el impuesto sobre el desvío de beneficios británico y, más específi-

renta al uso, sino de un gravamen alternativo, posiblemente una medida anti-abuso en forma de gravamen compensatorio (SOLER ROCH, M.T. (2018), "La imposición sobre sociedades en la encrucijada: ¿hacia un escenario de inmunidad fiscal?", *op. cit.*, pág. 19), y puede provocar una indefensión para las empresas y grupos multinacionales, además de atribuir a la administración tributaria británica una facultad discrecional, cuanto menos, dudosa, para decidir cuándo existen supuestos de evasión fiscal (SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G. (2019), "Unilateralismo fiscal en el siglo XXI", *Quincena Fiscal*, n° 1-2, Aranzadi Westlaw).

32 RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. (2017), "El Impuesto sobre beneficios desviados (*Diverted Profits Tax*)", en Moreno González, S. (dir.), *Tendencias y desafíos fiscales de la economía digital*, Cizur Menor (Navarra), Thomson Reuters Aranzadi, pág. 512.

Sobre este tema, *vid.* también VICENTE-TUTOR RODRÍGUEZ, M. DE (2017), "Unilateralismo o multilateralismo en la adopción de las medidas previstas en el proyecto BEPS: los Impuestos sobre los beneficios desviados: experiencias comparadas", en Almuñí Cid, J.M., Ferreras Gutiérrez, J.A., Hernández González-Barreda, P.A. (dirs.), *El Plan de Acción sobre Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios (BEPS) G-20, OCDE y Unión Europea*, Cizur Menor (Navarra), Thomson Reuters Aranzadi, págs. 587 a 601.

33 A juicio de ISMER, R. y JESCHECK, C. (2018), "Taxes on Digital Services and the Substantive Scope of Application of Tax Treaties: Pushing the Boundaries of Article 2 of the OECD Model?", *Intertax*, n° 6-7, pág. 575, el impuesto de igualación de India es un impuesto sobre la renta que debe ser incluido en el listado del artículo 2 del Modelo de CDI de la OCDE, a pesar de que en la normativa del impuesto se sostiene que los CDI no se aplican al impuesto con el argumento de que este no grava los ingresos netos.

En el mismo sentido, BÁEZ MORENO, A. y BRAUNER, Y. (2019), "Taxing the Digital Economy post BEPS... seriously", *op. cit.*, pág. 41, interpretan que es difícil distinguir este gravamen indio de los impuestos de retención que se aceptan universalmente como impuestos a cuenta de los impuestos sobre la renta, pues en caso contrario, si el gravamen no estuviera sujeto a los CDI, no debería preverse ninguna desgravación fiscal en el país del contribuyente, y ello provocaría una doble tributación.

camente, el modelo indio de retención en fuente de pagos por servicios digitales de publicidad, han constituido el punto de partida para la configuración de los actuales ISD. Este tipo de impuestos han surgido en los últimos años de forma unilateral por la voluntad de distintos Estados, amparados en la explícita remisión a la legislación nacional que se contiene tanto en los Informes de la OCDE como en la propuesta de Directiva de la UE, de 21 de marzo de 2018, relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales. En el caso de la UE, la propuesta de Directiva recoge además el régimen de un futuro impuesto europeo armonizado, que, en caso de aprobarse por unanimidad, vendría a sustituir a los impuestos de los Estados miembros vigentes hasta ese momento.

La propuesta de Directiva de la UE, de 21 de marzo de 2018, nace con la pretensión de evitar la fragmentación que provocaría la introducción de iniciativas estatales en materia de ISD y allanar el terreno para avanzar con mayor rapidez en la OCDE y el G-20 hacia una solución mundial que haga frente a los desafíos tributarios que plantea la economía digital. Esta propuesta de Directiva no ha alcanzado de momento la unanimidad necesaria para su aprobación de los Estados miembros y en la reunión del ECOFIN de 6 de noviembre de 2018 se acordó retrasar la entrada en vigor del impuesto hasta finales del año 2020, a la espera de las decisiones que se tomen al respecto en la OCDE a nivel global. Un mes más tarde, en la reunión del ECOFIN de 4 de diciembre de 2018, la presentación de una propuesta reducida de gravamen que sujeta únicamente a los servicios publicitarios en línea, eliminando la sujeción de los otros dos servicios digitales incluidos en la redacción original de la propuesta de Directiva (interfaces multifacéticas de intermediación entre usuarios y transmisión de datos obtenidos con la participación de los mismos), no resultó suficiente para levantar las suspicacias de países como Irlanda y los Países Bajos, territorios con políticas fiscales agresivas, donde se ubican la mayoría de multinacionales digitales en Europa, o Suecia, sede de Spotify, la única gran empresa europea que podría verse afectada por la medida. El último eslabón por el momento en esta cadena de reuniones se produjo el 12 de marzo de 2019, en la que los ministros de finanzas de los Estados miembros optaron, ante el rechazo de países como Suecia, Dinamarca, Finlandia o Irlanda, por bloquear la implantación armonizada del ISD europeo, que tendrá que esperar al menos hasta finales de 2020 para poder salir adelante. Esta situación ha impulsado a diversos Estados europeos a adoptar medidas unilaterales en relación con el ISD, con la pretensión de generar de manera inmediata ingresos y compensar los perjuicios económicos provocados por la erosión de bases imponibles por parte de empresas que prestan determinados servicios digitales a usuarios localizados en sus respectivos territorios.

En el caso de España, el Boletín Oficial de las Cortes Generales de 25 de enero de 2019 publicó un proyecto de ley sobre el ISD³⁴, cuya tramitación parlamentaria se halla interrumpida en el momento de escribir estas líneas. Otros Estados europeos están siguiendo caminos paralelos, con la intención de empezar a aplicar

34 http://www.congreso.es/public_oficiales/L12/CONG/BOCG/A/BOCG-12-A-40-1.PDF

el ISD a corto plazo: por ejemplo, en Francia, la proposición de ley de la denominada *taxe GAFA*, con una vigencia temporal prevista entre 2019 y 2021, fue aprobada en el Senado el 22 de mayo de 2019; y en Italia, la *web tax*, aplicable en principio a partir del 1 de enero de 2019, ya ha sido incluida en la Ley de Presupuestos para el año 2019, aunque falta el Decreto de implantación del impuesto. Teniendo en cuenta que los modelos unilaterales de los Estados europeos mencionados siguen, salvo aspectos puntuales, la propuesta de Directiva de la UE, que constituye hoy en día el modelo más desarrollado en la regulación del ISD, en las líneas que siguen se analizan críticamente los elementos tributarios dispuestos en la propuesta europea y española, aludiendo solo puntualmente a elementos relevantes distintivos de los impuestos francés e italiano.

La determinación del hecho imponible y los supuestos de no sujeción es el primer elemento cualitativo del ISD que es preciso examinar. En la propuesta de Directiva de la UE y el proyecto de ley español, son únicamente tres los servicios digitales sometidos a gravamen: la inclusión en una interfaz digital de publicidad dirigida a los usuarios de la misma y que se nutre de los datos obtenidos de estos sujetos (Facebook, Google Adwords, Twitter, Instagram, Spotify gratuito y, en general, toda publicidad individualizada por usuario); la puesta a disposición de interfaces digitales multifacéticas que permita a los usuarios localizar a otros usuarios e interactuar con ellos, facilitando la venta de bienes y o la prestación de servicios subyacentes entre estos sujetos (Airbnb, Uber, Wallapop, E-Bay, Amazon...); y la transmisión de datos sobre los usuarios obtenidos a partir de la información aportada por la participación de estos sujetos en interfaces digitales (por ejemplo, Google o Facebook).

Las críticas que generan los ISD europeo y español surgen ya en relación con la propia definición de su hecho imponible, y ello es así no solo porque este se limita únicamente a incluir tres servicios digitales (uno solo, incluso, la publicidad en línea, en la propuesta reducida presentada en la reunión del ECOFIN de 4 de diciembre de 2018, aun así insuficiente para asegurar la aprobación por unanimidad de los Estados miembros), dejando sin gravamen al resto de servicios de esta naturaleza³⁵, sino porque ni siquiera está claro el fundamento que legitima esta elección. La memoria justificativa de la propuesta de Directiva de la UE sostiene que los modelos de negocio contemplados por el ISD europeo en su redacción original (publicidad en línea, interfaces multifacéticas de intermediación digital y transmisión de datos aportados por los usuarios) son aquellos que no podrían existir en su forma actual sin la implicación de los usuarios y que pueden prestarse a distancia, sin necesidad de que su proveedor esté establecido físicamente en la jurisdicción donde se encuentran los usuarios y se crea el valor, siendo responsables del mayor desajuste entre el lugar donde se gravan los beneficios y el

35 La acotación de lo gravado plantea, según MENÉNDEZ MORENO, A. (2019), "El nuevo Impuesto sobre determinados servicios digitales", *Quincena Fiscal*, nº 6, *Aranzadi Westlaw*, la necesidad de contrastar esa acotación con el principio de generalidad, porque no es «todo lo digital» lo que se grava, sino «determinados servicios digitales», sin que la selección de los servicios gravados esté suficientemente fundamentada como para salvaguardar las dudas respecto de la vulneración del citado principio.

lugar en que se crea valor. Pero nada se dice sobre la posibilidad de que puedan existir otros servicios digitales con las mismas características. Bajo el amparo del principio de proporcionalidad, la exposición de motivos del proyecto de ley del ISD español parece ser consciente de esta circunstancia, cuando reconoce que ha considerado como hechos imponibles aquellos que están previstos como tales en la propuesta de Directiva de la UE, que son los relativos a aquellos modelos de negocio en los cuales se entiende que los problemas detectados se presentan de forma más exacerbada, *sin que se hayan incluido en esa relación de hechos imponibles los relativos a otros supuestos también potencialmente perjudiciales*³⁶.

La especificación, en segundo lugar, de los supuestos de no sujeción, también suscita debate, en especial por las dificultades en la delimitación de algunos servicios excluidos del hecho imponible de los ISD. De la propuesta europea, se desprende que en los servicios de publicidad en línea, en primer lugar, no presenta ninguna controversia la exclusión de las entidades propietarias de webs o *marketplaces* donde se ofrecen servicios publicitarios de otras empresas, porque en estos casos se considera proveedora del servicio, y por tanto sujeta al impuesto, la entidad que incluye la publicidad y no la entidad propietaria de la interfaz digital, evitando de este modo los posibles efectos en cadena o la doble imposición de los mismos ingresos.

Es, en cambio, en la segunda modalidad de hecho imponible, los servicios prestados mediante interfaces multifacéticas de intermediación, donde aparecen las mayores dificultades, desde el momento en que el ISD pretende excluir de su ámbito de aplicación las actividades en las que la participación de los usuarios no desempeña un papel principal en la creación de valor para la empresa. Siendo esta última una expresión muy genérica, que la propia normativa intenta precisar, para evitar problemas de interpretación, se considera que la participación de los usuarios no es relevante en la creación de valor cuando la entidad que pone a disposición una interfaz digital tiene como principal finalidad suministrar contenidos digitales directamente³⁷ o prestar servicios de comunicación o de pago, sin actuar como intermediario. Entrarían en este ámbito la provisión de bienes y servicios suministrados electrónicamente (libros, software, películas, música), así como otros servicios telemáticos, como juegos en línea, computación en la nube, mensajería instantánea, financiación participativa o pago digital. Tampoco intervienen los usuarios en la creación de valor de las empresas proveedoras de las interfaces digitales, según se desprende de la normativa analizada, y no se sujetan por tanto al impuesto, las entregas de bienes tangibles o prestaciones materiales de servicios entre los usuarios de estas plataformas, que tiene lugar de forma subyacente a los servicios de intermediación gravados (comercio electróni-

36 La cursiva es mía.

37 La normativa deja claro, en estos casos, que el suministro de contenidos digitales excluido del ámbito de aplicación del ISD debe ser realizado por la entidad que pone a disposición la interfaz digital a través de la cual se suministran los contenidos digitales, y no por los usuarios de dicha interfaz a otros usuarios.

co *offline*)³⁸, ni cuando se trata de prestaciones de servicios financieros regulados (créditos en línea, por ejemplo).

Las dificultades para determinar si en los servicios prestados por las plataformas de intermediación existe o no aportación relevante o simplemente accesoria o nula del usuario en la creación de valor no son pocas, tal como se desprende de las propias palabras de la memoria justificativa de la propuesta de Directiva de la UE, cuando afirma que a fin de determinar si un proveedor vende bienes o servicios en línea por cuenta propia o presta servicios de intermediación, será preciso tener en cuenta la sustancia jurídica y económica de la operación, tal como se haya plasmado en los acuerdos entre las partes en cuestión. Adoptando esta perspectiva, la propia memoria concluye que podría considerarse que un proveedor de una interfaz digital en la que se ponen a disposición bienes de terceros presta un servicio de intermediación, es decir, pone a disposición una interfaz digital multifacética sujeta al ISD, cuando no asume riesgos de inventario, o cuando es un tercero quien fija de forma efectiva el precio de dichos bienes.

Los problemas se presentan cuando en muchos de estos casos la participación del usuario no es irrelevante, pero no resulta fácil concluir tampoco que tenga un carácter principal. Así ocurre, por ejemplo, en la prestación de servicios de juegos en línea, en aquellos supuestos en lo que los juegos mejoran sus especificaciones gracias a las aportaciones de los jugadores, atrayendo con ello a más usuarios³⁹. Este caso en concreto se incluye expresamente en la enumeración de los supuestos no sujetos al ISD, al considerarse, sin mayor especificación, que la participación del usuario no es esencial para la creación de valor, pero otros similares no incluidos en la lista habrán de ser interpretados de forma restrictiva, si tenemos en cuenta la forma en que se ha regulado esta cuestión, de manera parece que habrá que demostrarse en esos casos la esencialidad de la aportación del usuario en la creación de valor para declarar sujeta la prestación.

Los ejemplos dudosos se multiplican, y de ello es consciente el propio legislador comunitario, cuando se siente compelido a tener que razonar en la memoria justificativa de la propuesta de Directiva la sujeción al ISD de los servicios prestados por plataformas de financiación participativa distintos de la inversión y el crédito y la no sujeción al mismo de los servicios electrónicos de mensajería, pago o

38 La creación de valor para la empresa minorista que lleva a cabo la comercialización en línea de sus bienes y servicios materiales reside aquí claramente en estos bienes y servicios, como destaca la memoria justificativa de la propuesta de Directiva de la UE, en tanto que el interfaz digital sólo constituye y es utilizado en estos casos como un medio de comunicación.

39 Como bien señalan KOFLER, G. y SINNIG, J. (2019), "Equalization Taxes and the EU's 'Digital Services Tax'", *Intertax*, n° 2, pág. 198, en el caso de algunos modelos de economía colaborativa y de negocios de juegos en línea, es difícil determinar si los servicios de pago o comunicación, o el suministro de contenido digital, son el único o principal propósito de la actividad para considerarse excluidos del ISD, puesto que estas empresas también pueden realizar una actividad de intermediación que facilita el suministro de bienes y servicios entre usuarios o actividades publicitarias y, por lo tanto, la creación de valor puede depender en gran medida aquí de la participación del usuario. Por todo ello, concluyen estos autores, la definición de propósito único o principal parece demasiado vaga para trazar una línea divisoria estimada e inequívoca entre los servicios cubiertos por el ISD y los excluidos de su ámbito de aplicación.

comunicaciones y de los servicios financieros regulados. El elemento clave para determinar la sujeción o no al ISD consiste en graduar la importancia de la participación del usuario para considerar que los servicios prestados por la plataforma constituyen o no una intermediación. Pero la aplicación de esta regla no es sencilla y puede crear inseguridad jurídica, tal como se demuestra con los tres supuestos que se citan, respecto de los cuales el legislador comunitario toma una posición explícita, con escasa o nula argumentación, para evitar una disparidad en la interpretación: así, en los servicios prestados por plataformas de financiación participativa distintos de la inversión y el crédito y que actúan con el modelo de donación y de recompensa, se considera que se produce intermediación, reputándose esencial en ellos la participación del usuario, mientras que, en cambio, en los servicios electrónicos de mensajería, pago o comunicaciones en general, a pesar de que algunos de ellos pueden también facilitar la interacción entre usuarios, se prioriza la circunstancia de que en estos servicios los sujetos no pueden entrar en contacto entre ellos a menos que ya hayan establecido tal contacto previamente por otros medios, para concluir que no se produce una intermediación sujeta. Del mismo modo, se considera que el usuario de los servicios financieros regulados no desempeña un papel central en la creación de valor para la entidad que pone a disposición la interfaz digital, siendo lo relevante en este caso para el legislador comunitario la capacidad de esta entidad para reunir a compradores y vendedores de productos financieros bajo unas condiciones específicas y distintivas que de otro modo no se producirían, en comparación, por ejemplo, con las operaciones concluidas directamente entre las contrapartes al margen de dichas interfaces, condiciones que se limitan a proporcionar un entorno seguro para las operaciones financieras con el fin de garantizar elementos esenciales como la calidad de ejecución de las operaciones, el nivel de transparencia en el mercado y un trato equitativo de los inversiones.

En relación con el tercer supuesto del hecho imponible, finalmente, la transmisión de datos referidos a los usuarios y generados por la participación de estos sujetos en las interfaces digitales, no presentan dudas de los supuestos de no sujeción, la utilización de los datos exclusivamente para fines internos de la propia empresa o grupo empresarial y las entregas gratuitas de datos a terceros⁴⁰, pero el tercero de ellos, la transmisión de los datos realizada por entidades financieras reguladas, puede resultar más discutible, al justificarse su no sujeción con el simple argumento de que la transmisión de datos se limita aquí a la prestación de los servicios financieros no sujetos en la segunda modalidad del hecho imponible del impuesto.

Por último, y en referencia a los tres servicios digitales que conforman el hecho imponible, se incluyen normas para no sujetar a las operaciones en el seno de los grupos de empresas. En la propuesta de Directiva de la UE se declaran no

40 La memoria justificativa de la propuesta de Directiva de la UE recuerda que el ISD no es un impuesto sobre recopilación de datos, ni sobre uso de datos recopilados por una empresa para fines internos, ni sobre puesta en común de datos recopilados por una empresa con otras partes de forma gratuita.

sujetos los ingresos procedentes de la prestación de un servicio por una entidad perteneciente a un grupo consolidado a efectos de contabilidad financiera a otra entidad de ese mismo grupo. Esta norma se endurece, sin razón aparente, en el caso del impuesto español, que solo reconoce la no sujeción de las prestaciones de servicios digitales cuando sean realizadas entre entidades que formen parte de un grupo con una participación, directa o indirecta, del cien por cien.

La aplicación correcta de los ISD exige no solo la configuración rigurosa del hecho imponible y los supuestos de no sujeción, sino también la fijación de normas claras de localización territorial de las operaciones gravadas.

En la propuesta de la UE se contienen distintos parámetros para determinar en qué supuestos los servicios gravados se entienden realizados en cada Estado miembro, partiendo de la ubicación del usuario, reglas que reproduce también España en su proyecto de ley: para los servicios de publicidad en línea, cuando, en el momento en que la publicidad aparezca en el dispositivo utilizado por el usuario, este dispositivo se encuentre en el territorio del Estado impositor⁴¹; en el caso de los servicios de intermediación en línea que facilite las entregas de bienes o las prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios, cuando la conclusión de la operación subyacente por un usuario se lleve a cabo a través de la interfaz digital de un dispositivo que en el momento de la conclusión se encuentre en el territorio del Estado impositor; en los demás servicios de intermediación en línea, cuando la cuenta que permita al usuario acceder a la interfaz digital se haya abierto utilizando un dispositivo que en el momento de la apertura se encuentre en el Estado impositor; y para el caso de los servicios de transmisión de datos, cuando los datos transmitidos hayan sido generados por un usuario a través de una interfaz digital a la que se haya accedido mediante un dispositivo que en el momento de la generación de los datos se encuentre en el Estado impositor.

El gravamen de los servicios de publicidad en línea, el primero de los hechos imponible de la propuesta de Directiva de la UE y del proyecto de ley español, es el previsto también en la *Equalization Levy* de India, vigente desde 2016 y articulado en forma de retención o *withholding*, aunque la sujeción al impuesto indio se ciñe exclusivamente, tal como hemos señalado más arriba, a las transacciones B2B, esto es, entre empresas, para aprovechar la logística de la empresa usuaria con residencia o EP en India que contrata el servicio y que está por ello obligada a practicar la retención sobre la cantidad que paga a la empresa proveedora no residente. El ISD europeo y español, en cambio, sujetan a gravamen servicios de publicidad en línea mucho más numerosos, en los que las empresas contratantes que pagan la prestación del servicio pueden ser o no residentes o pueden tener o no EP en territorio de la UE o España, exigiendo, como hemos visto, únicamente

41 A juicio de KOFLER, G. y SINNIG, J. (2019), "Equalization Taxes and the EU's 'Digital Services Tax'", *op. cit.*, pág. 199, el cumplimiento de esas disposiciones plantea el desafío adicional de que las empresas afectadas por el ISD ni siquiera saben dónde están ubicados los usuarios, por ejemplo con respecto a anuncios publicitarios que se venden en grandes cantidades y se colocan en páginas web de terceros.

que los aparatos de los usuarios de las interfaces donde aparece la publicidad, y a los que va dirigida la misma, estén localizados en territorio comunitario o español. Ello explica también, ya no solo en relación con la publicidad en línea, sino también a los servicios de interfaces multifacéticas de intermediación y de transmisión de datos de los usuarios, que a los efectos de localizar las operaciones del ISD europeo y español sea indiferente que el usuario sea o no el pagador del servicio digital gravado y no tenga ninguna relevancia el lugar desde el que se realiza el pago de dicho servicio.

Se añade también en la propuesta de Directiva de la UE y el proyecto de ley español, por último, que el tratamiento de datos personales por las empresas contribuyentes debe respetar la normativa de protección de datos y que la ubicación de los usuarios se determina preferencialmente por el Protocolo Internet (IP) del dispositivo. No se especifica en relación con esta medida quien va a proporcionar la información del protocolo IP, ni se señalan mecanismos para disipar las dudas sobre su certeza, que intentan resolverse añadiendo el inciso "o a cualquier otro método de geolocalización, en caso de que sea más exacto". Esta última precisión, incluida en la redacción original de la propuesta de Directiva de la UE, fue eliminada en el documento presentado en la reunión de ECOFIN de 4 de noviembre de 2018, eludiendo de este modo los problemas de control que pudiera suscitar la aplicación discrecional por parte de las empresas de una medida expresada en términos tan ambiguos como la indicada, pero se mantiene aún en el proyecto de ley español.

No habiéndose previsto supuestos exentos en ninguna de las propuestas analizadas, el tercer elemento tributario del ISD para tener en cuenta es ya la determinación del sujeto pasivo. La propuesta de Directiva de la UE fija la posición subjetiva del impuesto haciendo sujeta al mismo a las empresas y grupos de empresas considerados como unidad que cumplan dos requisitos cuantitativos acumulativos: ingresos anuales globales a nivel mundial por cualquier actividad, no solo por la prestación de servicios digitales gravados en el ISD, superiores a 750 millones de euros⁴², e ingresos anuales derivados exclusivamente de la prestación de servicios digitales gravados por el impuesto y localizados dentro de la UE superiores a 50 millones de euros⁴³. Con la confluencia de estas dos magnitudes se quiere evitar el gravamen a pequeñas y medianas empresas, *start-ups* y entidades que inician su actividad, con el fin de no obstaculizar la innovación y la creación de empresas en el sector digital. Es importante señalar que en la

42 En la memoria justificativa de la propuesta de Directiva de la UE se justifica la introducción de este primer umbral con los argumentos de que limita la aplicación del impuesto a las empresas que han logrado posiciones sólidas en el mercado digital y de que pretende aportar seguridad jurídica y hacer que a las empresas y las autoridades fiscales les sea más fácil y menos costoso determinar si una entidad está sujeta, especialmente si se tiene en cuenta que algunas de ellas podrían no registrar por separado los ingresos procedentes de las actividades incluidas en el ámbito de aplicación del impuesto.

43 Aquí la memoria justificativa de la propuesta de Directiva de la UE defiende el establecimiento de este segundo umbral por la conveniencia de asegurar una huella digital significativa a escala de la Unión y no tener en cuenta las diferencias de tamaño de los mercados que puedan existir dentro de ella.

regulación del sujeto pasivo del ISD se elimina cualquier referencia a la residencia y que resultan por ello afectadas por el impuesto todas las empresas y grupos de empresas a nivel mundial que realicen operaciones gravadas y cumplan con los requisitos cuantitativos señalados. En el caso de los sujetos pasivos residentes en la UE, además, el impuesto gravaría tanto las operaciones realizadas en el propio Estado comunitario de residencia como aquellas otras localizadas en otro Estado miembro, por producirse en ambos casos la conexión que se deriva de la aplicación de los puntos de conexión del impuesto.

Los umbrales de ingresos exigidos para la fijación del sujeto pasivo decrecen, obviamente, en el régimen de los impuestos unilaterales de los Estados que imitan la regulación comunitaria. La cifra discordante que tiene mayor relevancia es la que afecta a los ingresos derivados de prestaciones digitales sujetas al impuesto en el Estado impositor, que en el caso español e italiano es reducido, 3 y 5,5 millones de euros, respectivamente, y muy superior en la propuesta francesa, 25 millones de euros. Los resultados en términos de número y magnitud de empresas gravadas pueden ser, en consecuencia, muy diversos.

En el caso español, además, la referencia a la cifra de 750 millones de euros en concepto de ingresos anuales globales a nivel mundial por cualquier actividad no es bruta, como sucede en la propuesta europea, que utiliza la expresión "importe total de los ingresos mundiales". El proyecto de ley español hace referencia, en cambio, al "importe neto de su cifra de negocios en el año natural anterior", y esta circunstancia va a provocar que la cantidad exigible para la aplicación del impuesto español pueda sea mayor, compensando de esta manera la exigua cifra de ingresos exigidos por servicios digitales gravados prestados en España (3 millones de euros). Además, en el ISD europeo los dos requisitos acumulativos de ingresos se computan en relación con el año natural anterior, mientras que el impuesto español lo hace vinculando las cifras exigibles al ejercicio financiero cubierto por los últimos estados financieros disponibles publicados por la entidad antes de que finalice el período impositivo en cuestión, pudiendo no coincidir, por tanto, el lapso temporal a tener en cuenta para el cómputo de las cifras y, por tanto, para la aplicación del impuesto.

Finalmente, también difieren las propuestas europea y española en dos cuestiones relevantes: en ambos casos se acoge el principio de devengo o exigibilidad para el cómputo de los ingresos a considerar a los efectos de los dos requisitos de ingresos exigidos, que se efectuará en el momento de realización de las operaciones con independencia de los pagos, aunque únicamente en el ISD español se contempla el devengo por pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, que se sitúa en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos; y por lo que respecta al régimen que afecta a los grupos de empresas, el impuesto europeo incluye una medida antifraude, que consiste en imputar la condición de sujeto pasivo del impuesto a la entidad del grupo que presta un servicio en el supuesto de que los ingresos derivados de la operación se consideren obtenidos por otra entidad del grupo, mientras que el ISD español no incluye esta medida y sí en cambio una distinta, según la cual

el umbral de 3 millones de euros por ingresos en España derivados de operaciones gravadas por el impuesto se determina sin eliminar las prestaciones de los servicios digitales sujetas a este impuesto realizadas entre las entidades de un grupo y asignando la condición de contribuyente, en caso de superar el grupo dicho umbral, a todas y cada una de las entidades que formen parte del mismo, en la medida en que realicen el hecho imponible, con independencia del importe de los ingresos que les correspondan. Todas estas divergencias, en fin, provocan graves distorsiones del principio de proporcionalidad y no discriminación, y dificultan la correcta aplicación de los ISD.

Entrando ya en el estudio de los elementos de cuantificación de los ISD, la base imponible del impuesto en la propuesta de Directiva de la UE se calcula a partir de los ingresos brutos agregados anuales por facturación de los servicios digitales prestados y localizados en la UE, sin deducción de costes y sin incluir el IVA e impuestos similares, y a los cuales debe aplicarse un criterio proporcional para fijar la base imponible correspondiente a cada Estado miembro, en función de los puntos de conexión indicados más arriba. En el caso de los servicios de publicidad en línea, se atiende al número de veces que un anuncio aparece durante el período impositivo anual en un aparato utilizado por un usuario localizado en cada Estado miembro; para las interfaces digitales de intermediación con formato "marketplaces", que facilitan las entregas de bienes o las prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios, se utiliza el número de transacciones de este tipo realizadas por usuarios localizados en cada Estado miembro, y ello con independencia de que estos usuarios sean vendedores o compradores y de cuál sea el lugar donde se lleve a cabo la transmisión; para las interfaces digitales de intermediación con formato de red social, sin transacciones subyacentes, computa el número de usuarios en cada Estado miembro que sean titulares de una cuenta en la misma, con independencia de los ingresos asociados y del ejercicio fiscal en que haya tenido lugar la apertura de la cuenta; y, finalmente, para las actividades consistentes en la monetización de datos de usuarios, se atiende al criterio del número de usuarios en cada Estado miembro cuyos datos hayan sido monetizados como consecuencia de que tales usuarios hayan usado un aparato para acceder al interfaz digital de la empresa contribuyente. A un nivel estrictamente formal, de la regulación de la base imponible del ISD europeo se pueden adivinar graves problemas de aplicación práctica, en el sentido de que la distribución de bases entre los Estados miembros como resultado de la aplicación de los puntos de conexión señalados en la propia propuesta de Directiva va a depender en gran parte de la voluntad de las empresas gravadas, la mayoría extracomunitarias, no existiendo al respecto mecanismos explícitos que aseguren el registro por separado de los ingresos procedentes de las actividades y la facturación en cada Estado miembro, ni siquiera la entrega de esta información a los Estados impositores⁴⁴.

44 El ISD europeo plantea, en palabras de LASARTE LÓPEZ, R. (2018), "Los desafíos fiscales de la economía digital: el impuesto provisional de la UE. ¿Nuevas medidas para que todas las empresas tributen de forma equitativa?", *Estudios Financieros, Revista de Contabilidad y Tributación*, n° 428, pág.

Esta misma técnica para el cálculo de la base imponible es la utilizada también por el ISD español, aunque, a diferencia del impuesto europeo, aquí la proporción se realiza en relación con los ingresos brutos agregados anuales por facturación de los servicios digitales prestados y localizados en todo el mundo. La base imponible en el proyecto de ley español se define como el importe de los ingresos, excluidos el IVA u otros impuestos, obtenidos por el contribuyente por cada una de las prestaciones de servicios digitales realizadas en España, aplicando para ello un porcentaje a los ingresos brutos agregados mundiales, que resulta de dividir los usuarios o los dispositivos situados en España entre el total de los usuarios o dispositivos registrados en todo el mundo, multiplicado por cien. Si cabe aún más que en el caso europeo, las dificultades de control para la aplicación correcta de estas reglas de atribución proporcional de ingresos se agravan en el ISD español, porque ello exige conocer los ingresos mundiales de las empresas que se quiere gravar y el número total de usuarios mundiales y españoles a los que prestan los servicios digitales gravados. Como aspectos adicionales no previstos en la propuesta europea, por último, en el ISD español se dispone una norma de fijación provisional de la base imponible cuando su importe no resulte conocido en el período de liquidación, sin perjuicio de su regularización cuando dicho importe fuera conocido en el plazo de los 4 años siguientes, e incluye una disposición antifraude destacable, que consiste en fijar la base imponible en el valor normal de mercado para las prestaciones de servicios digitales entre entidades de un mismo grupo.

La base imponible de los impuestos europeo y español se grava a un tipo de gravamen del 3%, que en el primero de los supuestos no puede ser alterado por los Estados miembros, y la cuota resultante se concibe como gasto deducible en la base imponible del IS del Estado de residencia de la empresa suministradora de los servicios. Esta última medida, sin embargo, solo resulta aplicable a las empresas residentes en UE, dado el carácter limitado de las competencias territoriales de la UE⁴⁵, y ello va a provocar un problema de doble imposición para el

101, problemas técnicos para el cálculo de su base imponible, no solo porque se tienen en cuenta nuevas fórmulas para crear valor que entran dentro del concepto de intangibles no siempre fáciles de valorar, sino porque hay también dificultades para definir la facturación en cada país de los gigantes digitales, que podrían no registrar por separado los ingresos procedentes de las actividades incluidas en el ámbito de aplicación del impuesto, separación que además debe ser por producto, no por intangible.

⁴⁵ En realidad, la propuesta de Directiva de la UE ni siquiera garantiza esta deducibilidad. Como advierte CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P. (2019), "La tributación de la Economía Digital a la espera de una solución global", *Quincena Fiscal*, n.º 8, *Aranzadi Westlaw*, en el Considerando de la redacción original se disponía que "se espera que los Estados miembros autoricen a las empresas a deducir el ISD, pagado como coste, de la base imponible del impuesto sobre sociedades en su territorio, independientemente de que ambos impuestos se paguen en el mismo Estado miembro o en Estados miembros diferentes", mientras que en la versión de compromiso posterior se cambia a "esta Directiva no debería impedir a un Estado miembro permitir a las empresas la deducción del ISD devengado de la base imponible del impuesto de sociedades en su territorio, con independencia de si el pago de ambos impuestos se realiza en un mismo o en distintos Estado miembros". Como puede comprobarse, concluye este autor, ni en el articulado de la propuesta original ni en la definitiva se hace referencia a esta deducción, por lo que es evidente que no hay acuerdo sobre esta cuestión fundamental y que

resto de las empresas no residentes en UE, cuyos Estados de residencia no están obligados a reconocer la deducibilidad del impuesto europeo para el cálculo de la base imponible de sus respectivos IS⁴⁶. Lo relevante, además, para el caso en que sí sea aplicable la deducibilidad señalada, por ser la empresa residente en la UE, es que la misma no se articula ni siquiera mediante una deducción en la cuota del IS, dada la naturaleza indirecta del ISD, de modo que la simple deducibilidad en la base imponible como gasto deducible no va a ser suficiente para eliminar totalmente la doble imposición.

El último de los elementos tributarios del ISD al que debemos prestar atención es el referente a las normas de gestión, una cuestión que, dadas las características de este impuesto, adquiere una relevancia especial. La propuesta de Directiva de la UE opta por introducir un modelo de autoliquidación anual que tendrían que presentar los sujetos pasivos en cada uno de los Estados miembros y que resulta exigible el día laborable siguiente al del final de ese período impositivo. A esta obligación principal se acompaña una serie de obligaciones que deben cumplir los sujetos pasivos obligados al pago del ISD, entre las que destaca la obligación de declarar los ingresos imposables en cada Estado miembro, así como el ISD total adeudado en todos los Estados miembros.

Con el fin de evitar costes excesivos de cumplimiento del impuesto para las empresas gravadas, en la redacción original de la propuesta de Directiva de marzo de 2018 se introdujo un sistema en línea de ventanilla única similar al previsto en el IVA para los servicios prestados por vía electrónica, previa identificación del sujeto pasivo en uno solo de los Estados miembros, que sería el Estado de residencia, en caso de tratarse de una empresa ubicada en la UE, o cualquier Estado miembro, a elección de la empresa extracomunitaria, para permitir así que todas las cuotas por operaciones localizadas en los diferentes Estados miembros se pudieran ingresar mediante una sola declaración-liquidación en el Estado de identificación⁴⁷. En la redacción posterior presentada en la reunión del ECOFIN de noviembre 2018, sin embargo, se sustituyó este sistema de ventanilla única por un modelo de gestión sustentado en la obligación de identificación y de presentación de autoliquidaciones en cada Estado miembro donde el sujeto pasivo esté obligado al pago, asegurando así el control del impuesto por parte de las administraciones tributarias de cada Estado, y multiplicando también, debido a esta

se debería establecer la obligatoriedad de los Estados de aceptar el ISD como gasto deducible de la base del IS.

46 Deducer DIMITROPOULOU, C. (2019), "The Proposed EU Digital Services Tax: An Anti-Protectionist Appraisal Under EU Primary Law", *op.cit.*, pág. 272, que en terceros Estados, el ISD probablemente no será deducible como gasto, debido principalmente al hecho de que este impuesto se aplica a los ingresos y no a las ganancias, y, por lo tanto, no se permite la deducción de gastos relacionados con los ingresos imposables.

47 La propuesta de Directiva recogía en su redacción original un capítulo específico dedicado a la cooperación entre los Estados miembros a los efectos de la gestión, que regulaba los intercambios entre Estados miembros necesarios para la identificación de los sujetos pasivos y la presentación de las declaraciones del ISD, así como para la transferencia de fondos correspondientes a los pagos en concepto de ISD por el Estado miembro de identificación a los demás Estados miembros en el que se adeude el impuesto.

fragmentación en el pago del impuesto, los costes para el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de las empresas sujetas⁴⁸ y los problemas para determinar de forma coordinada donde se generan los ingresos y cómo distribuir las cuotas entre los Estados miembros, y más teniendo en cuenta que este tipo de impuestos dependen esencialmente de la información aportada por los propios contribuyentes, la mayoría de ellos no residentes en la UE⁴⁹. Resulta evidente que los mayores peligros que presenta la aplicación efectiva del impuesto proceden de la inexistencia de instrumentos para asegurar la cooperación precisamente de las empresas no residentes en la UE obligadas al pago del tributo y, especialmente, de los Estados extracomunitarios donde residen estas entidades, ya sea porque lleguen a considerar el ISD europeo un impuesto directo sometido a los CDI, y por tanto prohibido por estos, al vulnerar la regla de tributación exclusiva en el Estado de residencia, o ya sea porque al constituir un impuesto indirecto no todos los países proporcionan asistencia en la recaudación en los CDI⁵⁰.

Por su parte, el ISD español se configura como un impuesto con un período impositivo trimestral y se sustenta en la obligación de identificación e inscripción fiscal de los sujetos pasivos y en el nombramiento de un representante en España por las entidades sujetas no residentes. Consciente de las dificultades de control del impuesto, especialmente en el caso de contribuyentes no residentes en la UE, el proyecto de ley impone la obligación a los sujetos pasivos de establecer los sistemas, mecanismos o acuerdos que permitan determinar la localización de los dispositivos de los usuarios en el territorio de aplicación del impuesto, y sanciona el incumplimiento de esta obligación con una sanción por infracción tributaria grave, consistente en una multa pecuniaria del 0,5 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del año natural anterior, con un mínimo de 15.000 euros y un máximo de 400.000 euros, por cada año natural en el que se haya producido el incumplimiento.

3. CRISIS DEL SISTEMA TRIBUTARIO

La aparición en los últimos años en el ámbito de la fiscalidad internacional de nuevos impuestos unilaterales como los ISD constituye una realidad, no exenta de problemas jurídicos, como acabamos de comprobar en el apartado precedente, que pone de relieve, a un nivel más amplio, la crisis de los sistemas tributarios

48 Como leve medida armonizadora de compensación, aunque sin efectos obligatorios, se añadió en esta última versión de la propuesta de noviembre de 2018 un inciso que otorga potestad a la Comisión para determinar, solo si así lo considera conveniente, un formato común para la declaración que deben presentar los sujetos pasivos en cada Estado.

49 MENÉNDEZ MORENO, A. (2019), "El nuevo Impuesto sobre determinados servicios digitales", *op. cit.*, *Aranzadi Westlaw*, expresa sus dudas sobre las posibilidades de localización y exigencia del ISD a las empresas contribuyentes por la Hacienda española, dado que no tendrán otra vinculación con el territorio español que la de prestar unos servicios a quienes sí están situados en dicho territorio, pero a los que ni siquiera tienen el deber de repercutir (ni, por lo tanto, de facturar) el impuesto.

50 MARTÍN JIMÉNEZ, A.J. (2018), "BEPS, la economía digital(izada) y la tributación de servicios y royalties", *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 179, *Aranzadi Westlaw*.

en tres ámbitos: la suficiencia o insuficiencia de los impuestos tradicionales del sistema tributario para someter a gravamen los negocios de la economía digital, la idoneidad del mantenimiento del reparto de la potestad tributaria entre los Estados en función de nexos como la residencia o la fuente o destino, y la fusión y confusión que se produce en la tradicional distinción entre impuestos directos e indirectos⁵¹.

El establecimiento de los ISD reabre el debate, en primer lugar, de si resulta necesario o conveniente añadir nuevas figuras a los impuestos tradicionales del sistema. La cuestión implica adentrarse en una discusión más amplia: la economía digital, ¿exige una adaptación, una modificación o una ruptura del actual modelo de tributación? La respuesta a esta pregunta debería ser negativa, en una primera aproximación al problema, si partimos de la evidencia de que la economía digital no genera ninguna capacidad económica distinta o adicional a la riqueza gravada por los actuales impuestos directos e indirectos, y de que los nuevos ISD surgen en realidad, como hemos señalado a lo largo de este trabajo, para cubrir una falta de tributación efectiva de las rentas o beneficios de las grandes empresas tecnológicas y digitales, como consecuencia de las lagunas que se derivan de la aplicación de las reglas tradicionales de fiscalidad internacional. Los ISD constituyen, en realidad, un modo de sortear de forma unilateral y transitoria el cumplimiento de las reglas de distribución de la potestad tributaria dispuestas en los CDI, que en el caso de los beneficios empresariales asigna la competencia exclusivamente al Estado de residencia en ausencia de EP en el Estado de la fuente. De modo que, solventando estos defectos, con la introducción, por ejemplo, del concepto de EP virtual o digital que permitiera atribuir la potestad tributaria al Estado de la fuente, no haría falta introducir nuevos impuestos específicos y podría asegurarse la tributación de estas empresas mediante el sistema tradicional de gravamen en el IS del Estado de residencia y el Impuesto sobre la renta de no residentes (IRNR) con EP digital en el Estado de la fuente. Y todo ello sin perjuicio de que, además, en el ámbito de la fiscalidad indirecta, la prestación de los servicios digitales se halla ya gravada, al igual que el resto de servicios, en el IVA, que aplica el punto de conexión de gravamen de destino para los servicios prestados por vía electrónica, sin que esté justificada, por tanto, la introducción de un nuevo impuesto adicional indirecto sobre estos servicios digitales.

Con el fin de evitar la proliferación de medidas unilaterales descoordinadas de los Estados, es incuestionable que sería preferible la articulación de un nuevo marco global de imposición societaria sostenible en el contexto de una economía digitalizada y globalizada que instrumente un nuevo reparto del poder tributario entre

51 En el terreno conceptual, subraya SOLER ROCH, M.T. (2018), "La imposición sobre sociedades en la encrucijada: ¿hacia un escenario de inmunidad fiscal?", *op. cit.*, pág. 21, determinadas categorías dogmáticas pueden resultar insuficientes o inadecuadas para la economía digital, como, por ejemplo, el aspecto espacial del elemento objetivo del hecho imponible, en relación con los criterios tradicionales de conexión (residencia y territorialidad), o la distinción entre impuestos directos e indirectos y la generalización de sistemas indiciarios.

los Estados⁵². Pero al constituir esta preferencia en la actualidad una simple aspiración y no una realidad, el establecimiento por algunos Estados de los ISD, a falta de acuerdo internacional, plantea entonces graves interrogantes que afectan al conjunto de los sistemas tributarios: ¿cómo se justifica un tratamiento específico para los servicios digitales respecto del tratamiento general dispensado a los servicios tradicionales, incluidos aquellos que han integrado las nuevas tecnologías, como el comercio electrónico *offline* de bienes tangibles?; si la ausencia de tributación efectiva de las grandes empresas no deriva tanto de la naturaleza digital o no de la transacción, como de su carácter transnacional⁵³, y esto es un problema general de toda la economía y no únicamente de la economía digital, ¿por qué el producto estrictamente digital requiere un enfoque distinto al resto? Si a pesar de los anteriores interrogantes seguimos admitiendo la legitimidad de los ISD, otras cuestiones adicionales se pueden plantear en relación con el objeto de gravamen: si el nuevo impuesto grava todos los servicios digitales, ¿se vulnera el principio de neutralidad fiscal externa en relación con los servicios no digitalizables?; y si estas nuevas figuras solo gravan determinados servicios digitales y declara discrecionalmente no sujetos otros, ¿se vulnera con ello el principio de neutralidad fiscal interna entre todos los servicios digitales?⁵⁴. Incluso desde una óptica más específica, el nexo que legitima la potestad para establecer este tipo de ISD puede hallarse cuestionada, desde el momento en que no está claro que la presencia de consumidores o la aportación de datos sea un nexo suficiente para justificar la potestad tributaria del Estado de fuente o destino, ni que los puntos de conexión nuevos y específicos adoptados para justificar estas figuras, como la ubicación de los usuarios de los servicios o el lugar donde se crea valor por la aportación de datos de los mismos, se produzcan solo en la economía digital⁵⁵. Podríamos añadir, incluso, un cuarto grupo de interrogantes, aquellos que ponen de relieve las dificultades de integración sistemática de estos nuevos ISD en el seno de los sistemas tributarios tradicionales, y que derivan del debate sobre la necesidad o no de adecuación de las categorías tributarias vigentes para someter a gravamen las manifestaciones de capacidad económica derivadas de la economía digital o

52 CALDERÓN CARRERO, J.M. (2018), "Notas sobre el *Paquete Europeo (2018) en materia de Fiscalidad de la Economía Digital*", *Asociación Española de Asesores Fiscales, Sección de Fiscalidad Internacional y Precios de Transferencia, abril de 2018, pág. 22*.

53 NOCETE CORREA, F.J. (2017), "Comercio electrónico e imposición directa: un análisis post-BEPS", en *Moreno González, S. (dir.), Tendencias y desafíos fiscales de la economía digital*, Cizur Menor (Navarra), Thomson Reuters Aranzadi, pág. 153.

54 Como advierte RAMOS PRIETO, J. (2016), "*Acción 1. La crisis de la noción de establecimiento permanente*: un paradigma de los desafíos que afronta la tributación de los beneficios de las empresas multinacionales en el contexto de la economía digital", en Ramos Prieto, J. (coord.), *Erosión de la base imponible y traslado de beneficios: estudios sobre el Plan BEPS de la OCDE: comentarios a las acciones 1, 2, 5, 6, 8, 13 y 15*, Cizur Menor (Navarra), Thomson Reuters Aranzadi, pág. 36, la dificultad extrema que entraña delimitar con criterios objetivos qué negocios se enmarcan en la economía digital, cuáles quedan al margen de la misma y cuáles, por último, presentan un carácter mixto, podría generar disfunciones importantes, apreciables en forma de discriminaciones que resultarían contrarias al principio de neutralidad.

55 NOCETE CORREA, F.J. (2018), "*Ilusión fiscal' y economía digital: ¿hacia una planificación normativa agresiva?*", *Carta Tributaria, n° 43, pág. 58*.

de adaptación del sistema tributario para asegurar un tratamiento equivalente a la riqueza generada por la economía digital y por la economía tradicional, entre otras cuestiones.

Al dilema impuestos tradicionales *versus* nuevos impuestos que aflora con la aparición de los ISD se suma, en segundo lugar, la crisis de los criterios tradicionales de localización territorial que legitiman la potestad tributaria, esto es, los puntos de conexión de la residencia y de la territorialidad (fuente) dispuestos en los CDI. Si partimos de la idea de que la digitalización no presenta nuevos fenómenos, sino que simplemente hace más visibles y agudiza los problemas existentes⁵⁶, la ausencia de tributación efectiva de grandes empresas tecnológicas que prestan servicios digitales pone en tela de juicio la efectividad y justicia tributaria del tradicional sistema de reparto basado en el binomio residencia/fuente. La residencia ha sido y sigue siendo el punto de conexión adoptado para gravar los rendimientos empresariales, por la influencia que ejercieron en el modelo de CDI de la OCDE los Estados más prósperos, prohibiéndose el gravamen en el territorio de origen o fuente de la renta. Esta situación ha provocado que, en la actualidad, muchos de los Estados, entre ellos los europeos, que han perdido su posición privilegiada en el mercado, especialmente en el ámbito de la economía digital, hayan pasado a convertirse en importadores de servicios digitales, y pretendan transformar este modelo con el fin de avanzar hacia un predominio de los criterios de la fuente⁵⁷.

La obsoleta y desnaturalizada dualidad entre residencia y fuente en la economía digital, en definitiva, ha precipitado la crisis de este modelo, propiciando la aparición incluso de propuestas de cambio radical en el régimen tributario internacional hacia un sistema basado en el reparto formulario, como el previsto en las propuestas de Directivas sobre la base imponible común y la base imponible consolidada común del IS (BICIS y BICCIS), que incorpora elementos menos volátiles, como el lugar donde se localicen los trabajadores o de la ventas, con el fin de asegurar la sujeción tributaria de las rentas empresariales. Entre las propuestas más rupturistas se halla incluso la que defiende la introducción de un modelo de imposición societaria que, renunciado al actual gravamen en residencia de la renta mundial, se articule en fuente o destino, dando lugar a una figura tributaria que fusiona las características propias de los impuestos sobre la renta y los impuestos sobre el volumen de negocios⁵⁸.

56 MARTÍN JIMÉNEZ, A.J. (2018), "*BEPS, la economía digital(izada) y la tributación de servicios y royalties*", *op. cit.*, Aranzadi Westlaw.

57 En palabras de CALDERÓN CARRERO, J.M. (2018), "Notas sobre el Paquete Europeo (2018) en materia de Fiscalidad de la Economía Digital", *op. cit.*, pág. 21, la fiscalidad de la economía digital está contribuyendo a difuminar la frontera en la determinación de la creación de valor y favoreciendo un ensanchamiento de la tributación en la fuente, permitiendo una mayor convergencia entre los principios fiscales que vienen defendiendo prevalentemente la OCDE y la ONU.

58 Esta figura mixta directa e indirecta, a juicio de ISMER, R. y JESCHECK, C. (2018), "Taxes on Digital Services and the Substantive Scope of Application of Tax Treaties: Pushing the Boundaries of Article 2 of the OECD Model?", *op. cit.*, n° 6-7, págs. 575 y 576, se basaría en el gravamen en destino, permitiría la deducibilidad de los gastos, constituiría un impuesto sobre beneficios empresariales que se traslada al destinatario de los pagos, y debería incluirse en el art. 2 del modelo de CDI de la OCDE.

Los problemas para la fijación del lugar de realización de las operaciones que provoca la digitalización de la economía, que afectan a los impuestos directos que aplican la dualidad residencia/fuente, se reproduce de la misma forma en la imposición indirecta, que utiliza el binomio origen/destino. Ello ha provocado incluso la aparición de propuestas que sostienen la necesidad de fundir las categorías de fuente y destino, por ser conceptos que se aproximan y que pueden adoptar los mismos criterios de forma unificada, fruto de la cada vez más difícil distinción entre los impuestos directos e indirectos⁵⁹.

Finalmente, la naturaleza jurídica híbrida de los ISD revela el tercer paradigma de crisis del sistema tributario, que afecta a la tradicional distinción entre impuestos directos e indirectos. Muchas de las características de los ISD refuerzan el carácter indirecto que expresamente todos los textos normativos le atribuyen, esto es, tratarse de impuestos reales, objetivos, instantáneos y de liquidación periódica. Al igual que sucede con los impuestos de indudable naturaleza indirecta como el IVA, el ISD es un tributo real porque, al gravar operaciones concretas de prestación de determinados servicios digitales, su hecho imponible se determina con independencia del elemento personal de la relación tributaria, puede ser definido sin referencia a ningún sujeto determinado y grava una manifestación de riqueza no relacionada con un determinado sujeto. Los ISD son, además, impuestos objetivos, desde el momento en que las circunstancias personales del sujeto pasivo no se tienen en cuenta en la valoración del hecho imponible, o la aplicación del tipo de gravamen o las deducciones o bonificaciones, esto es, los elementos que determinan la cuantificación de la deuda tributaria, que dependen exclusivamente en el impuesto que nos ocupa de una base imponible que se corresponde con los ingresos por la prestación de los servicios mencionados, sin deducción de gastos y sin introducir discriminaciones en función de las características de los sujetos pasivos, a los que se aplica un tipo único y proporcional. Y finalmente, los ISD adoptan la naturaleza de los impuestos instantáneos en su hecho imponible, produciéndose el devengo en el momento en que se realiza cada una de las operaciones gravadas, aunque de liquidación periódica anual o trimestral.

La naturaleza jurídica directa o indirecta del ISD, sin embargo, no es una cuestión pacífica, a pesar de las características que se acaban de señalar, propias de

59 TURINA, A. (2018), "Which 'Source Taxation' for the Digital Economy?", *Intertax*, nº 6-7, pág. 500, sostiene que, por lo que se refiere al debate que rodea a la economía digital, la aproximación entre la noción de fuente como se entiende tradicionalmente y la de destino parece estar progresando de forma lenta y, tal vez, inexorable.

Sobre este tema, *vid.* CUBERO TRUYO, A (2018), "Aplicabilidad de criterios característicos de la imposición indirecta a la regulación futura de los establecimientos permanentes y mejoras técnicas en su regulación actual", en Lucas Durán, M., del Blanco García, A. (dirs.), *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*, Documentos de Trabajo 3/2018, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, págs. 252 a 269; y MONREAL LASHERAS, A. y VIEJO MADRAZO, A. (2018), "Puntos de conexión y establecimiento permanente en el ámbito de la imposición indirecta (IVA) vs. la imposición directa: encuentros y desencuentros", en Lucas Durán, M., del Blanco García, A. (dirs.), *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*, Documentos de Trabajo 3/2018, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, págs. 399 a 414.

los impuestos indirectos, porque este impuesto presenta características mixtas, con el indisimulado objetivo de quedar al margen de las reglas de reparto de la potestad tributaria establecidas en los CDI para los impuestos directos y sortear su incompatibilidad, como impuesto indirecto, con el IVA en la UE⁶⁰. Por un lado, el ISD es un impuesto indirecto que grava en el Estado de destino de algunos servicios digitales el consumo derivado de la prestación de los mismos, siendo el objeto material o riqueza efectivamente gravada los ingresos obtenidos con la prestación de esos servicios. A pesar de que no se contempla la repercusión legal de la cuota, el destinatario, usuario o consumidor del servicio digital es el sujeto que probablemente acabe soportando la carga económica del impuesto, vía repercusión de la cuota no jurídica pero sí en el precio, de modo que puede afirmarse que el objeto del tributo, la materia imponible o forma de riqueza o capacidad económica que se quiere grava, es en realidad el gasto o consumo. Pero, por otro lado, en los textos normativos que pretenden establecer esta figura tributaria, se justifica su existencia en la ausencia de tributación efectiva directa de la renta o beneficio de las empresas que prestan los servicios digitales gravados, situando el punto de conexión en el Estado de la fuente donde se obtiene el beneficio empresarial y fijando la posición subjetiva gravada en la entidad que presta los servicios y no en el consumidor o usuario de los mismos⁶¹. El objeto del tributo, la materia imponible o forma de riqueza o capacidad económica que se quiere gravar sería, desde esta perspectiva, la renta, siendo el objeto material, la riqueza efectivamente gravada, los beneficios obtenidos con la prestación de esos servicios.

Como siempre ocurre en estos casos, la aparición de impuestos híbridos como los ISD provoca que las fronteras entre las categorías jurídicas tributarias entre en crisis, socavando la clásica distinción entre impuestos directos e indirectos. A pesar de ello, sigue resultando imprescindible desentrañar, a partir de los elementos que confluyen en su régimen, la naturaleza jurídica del ISD.

Si atendemos al hecho imponible y los supuestos de no sujeción, puede defenderse la naturaleza directa del ISD con el argumento de que esta figura sujeta a tributación la renta o beneficio obtenido a partir de la monetización de la contribución del usuario, y la configuración como impuesto indirecto, en cambio, si tenemos en cuenta que este tributo grava únicamente los ingresos por la prestación de determinados servicios digitales, con independencia de que estas operaciones generen o no beneficios o renta para la empresa. También la regulación de los puntos de conexión o criterios de localización territorial, que sitúan las operaciones gravadas en el lugar de creación de valor por el usuario de los servicios

60 NOCETE CORREA, F.J. (2018), "*Ilusión fiscal' y economía digital: ¿hacia una planificación normativa agresiva?*", *op. cit.*, pág. 69.

61 A juicio de MENÉNDEZ MORENO, A. (2019), "El nuevo Impuesto sobre determinados servicios digitales", *op. cit.*, *Aranzadi Westlaw*, no parece que un impuesto indirecto como el ISD resulte idóneo para paliar o compensar las deficiencias recaudatorias de uno directo como el de sociedades, ya que, como es obvio, si el ISD es un impuesto indirecto sus destinatarios deberían ser los consumidores de los servicios digitales, mientras que los del IS lo son quienes se benefician de la explotación de esos mismos servicios.

digitales gravados, en función de la ubicación del mismo o de los dispositivos a través de los cuales tiene lugar la prestación de estos servicios, permite sostener esta posición dual. El ISD sería un impuesto directo que asume como punto de conexión el Estado de la fuente o residencia del consumidor, estableciendo criterios de presencia digital significativa para la fijación de la potestad tributaria de este Estado en relación con los beneficios empresariales obtenidos por las entidades prestadoras, tal como sucede ya en la actualidad con los cánones o *royalties*, o incluso como podría hacerse hipotéticamente creando una nueva categoría de renta digital que justificara la tributación en ese territorio. En el caso del ISD europeo, esta conclusión se refuerza por el carácter provisional del tributo y su conexión explícita con la propuesta de Directiva de la UE sobre el EP digital, que está planteada paralelamente como medida definitiva y sustitutoria del ISD. Pero el ISD también puede considerarse un impuesto indirecto, que acoge el punto de conexión de destino o lugar donde se prestan los servicios, que es el Estado donde está establecido el usuario, con independencia de que este sujeto haya contribuido o no la generación de la renta de la empresa, de modo similar a lo que ocurre con la prestación de servicios por vía electrónica en el IVA.

La regulación del sujeto pasivo, por otro lado, responde en el ISD más rotundamente a las características de los impuestos directos, puesto que se atribuye sin fisuras la posición subjetiva a las entidades prestadoras de los servicios digitales gravados, con el objetivo no disimulado de gravar el beneficio de las mismas, y no se prevé la repercusión jurídica de la cuota al usuario⁶². Por el contrario, el régimen de la base imponible es claramente el propio de los impuestos indirectos, al utilizar la magnitud de los ingresos brutos obtenidos como contraprestación por la prestación de los servicios digitales sujetos al impuesto, evitando, por tanto, cualquier referencia al gravamen de la renta o beneficio obtenido en función del resultado contable y a la deducción de los gastos correspondientes, o a la posibilidad de adaptar la base imponible a situaciones en las que se acrediten pérdidas o márgenes de beneficios reducidos o inferiores a la cuota a pagar por el impuesto⁶³.

Por último, la deducibilidad de la cuota en la base imponible del IS y las normas de gestión invitan nuevamente a asumir la naturaleza híbrida del ISD. En el primer supuesto, porque la deducción en la base imponible del IS de las cuotas pagadas en virtud de la exacción de otros impuestos, en concepto de gasto deducible,

62 El criterio de que impuestos sobre los ingresos como los ISD se centran en el receptor de pagos en lugar de en el pagador, es particularmente importante en el contexto actual para distinguir los impuestos sobre los ingresos de los impuestos sobre el volumen de negocios, a juicio de ISMER, R. y JESCHECK, C. (2018). "Taxes on Digital Services and the Substantive Scope of Application of Tax Treaties: Pushing the Boundaries of Article 2 of the OECD Model?", *op. cit.*, pág. 575, porque los primeros se centran en el poder económico del receptor de los pagos, es decir, idealmente en ingresos brutos menos gastos de negocio, mientras que los últimos, por el contrario, son impuestos indirectos que buscan gravar el poder adquisitivo del pagador.

63 Como señala TURINA, A. (2018), "Which 'Source Taxation' for the Digital Economy?", *op. cit.*, nº 6-7, pág. 511, el objetivo del ISD europeo planteado como un impuesto de igualación es compensar parcialmente lo que las compañías digitales deberían pagar en términos de impuestos directos corporativos, pero al utilizar el volumen de negocios como base imponible, el ISD se asimila al IVA.

está prevista para todo tipo de tributos, directos e indirectos. Por lo que respecta a la gestión, el ISD adopta algunos elementos del régimen especial de prestación de servicios por vía electrónica del IVA, como el registro e identificación en un Estado miembro o la declaración trimestral (ISD español), y otros propios de la gestión del IRNR sin EP, como la obligación de los sujetos pasivos no residentes de nombrar representante o la declaración anual (ISD europeo).

Las consecuencias que se derivan, en fin, de la decisión que tome finalmente el legislador comunitario o español en lo referente a la naturaleza jurídica directa o indirecta del ISD son muy relevantes en la práctica.

Si el ISD se configura en la normativa correspondiente como un impuesto directo sobre la renta en fuente (residencia del consumidor), se estará gravando la capacidad económica de la empresa prestadora de los servicios, en su condición de sujeto pasivo del impuesto sin repercusión al pagador (usuario consumidor), y el legislador debe aceptar la idea de que estamos ante un impuesto adicional al IS en el Estado de residencia de la entidad digital dispuesto para colmar las lagunas en el gravamen efectivo de la renta de las grandes empresas digitales, que son las mismas que se pretende solventar, sin éxito de momento por falta de unanimidad de los Estados miembros, con las propuestas de Directivas sobre la base imponible común y la base imponible consolidada común del IS (BICIS y BICCIS) y la propuesta de Directiva sobre EP digital. Desde esta perspectiva, el ISD, en su condición de impuesto directo, tendría que someterse a los CDI, desde el momento en el que el art. 2 del modelo de CDI de la OCDE contempla la posibilidad de incluir en su ámbito de aplicación a los impuestos sobre renta "bruta"⁶⁴. En los CDI, los beneficios empresariales se gravan en el Estado de residencia y ello

64 El ISD europeo, afirma MARTÍN JIMÉNEZ, A.J. (2018), "*BEPS, la economía digital(izada) y la tributación de servicios y royalties*", *op. cit.*, *Aranzadi Westlaw*, independientemente de lo que la Comisión sostenga y de los fallos en la definición de su alcance objetivo (su diseño es arbitrario y no está bien enfocado), tiene las características de un impuesto sobre la renta (se dirige al ingreso, buscando recaer sobre un tipo de sujetos, por ejemplo, las empresas tecnológicas americanas, y no solo sobre un servicio específico, y está directamente conectado con la Directiva del EP con presencia digital significativa). Por tanto, concluye este autor, su adopción llevaría a la inseguridad y a la conflictividad, pues podría entenderse que entra dentro del alcance de los convenios de doble imposición (Artículo 2 del Modelo OCDE, incluso en los casos donde los arts. 2.1 y 2.2 del Modelo OCDE no se incluyan, la cláusula de «impuestos sustancialmente similares» equivalente al artículo 2.4 del Modelo OCDE sería susceptible de englobar este nuevo impuesto).

ISMER, R. y JESCHECK, C. (2018). "Taxes on Digital Services and the Substantive Scope of Application of Tax Treaties: Pushing the Boundaries of Article 2 of the OECD Model?", *op. cit.*, pág. 577, interpretan que, dado que la UE no es un estado contratante ni una subdivisión política o una autoridad local, podría decirse que el ISD no estaría cubierto por los CDI, pero cuando se recauda en beneficio de los Estados miembros, este impuesto de igualación podría caer bajo la regla 2 del Modelo de la OCDE, porque el hecho de que el impuesto se imponga sobre el volumen de negocios no necesariamente lo convierte en un impuesto sobre el volumen de negocios, ya que el impuesto a la renta bruta en la fuente generalmente se reconoce y se practica.

En este mismo sentido, KOFLER G., MAYR, G. y SCHLAGER, C. (2018), "International Taxation of the Digital Economy: A Pragmatic Approach to Short-Term Measures", *op. cit.*, pág. 128, destacan que el art. 2 del modelo de CDI de la OCDE también abarca los impuestos de base bruta sobre los elementos de los ingresos y, por lo tanto, un impuesto de igualación estructurado como el ISD "acreditable contra el impuesto sobre la renta de las empresas" probablemente está incluido en dicho precepto.

implica que las empresas digitales no residentes no deberían sujetarse al ISD del Estado de la fuente por los beneficios empresariales derivados de la prestación de sus servicios digitales. La única forma de cambiar esta situación sería, por tanto, considerando que la empresa no residente actúa en fuente mediante EP digital, por resultar su actividad digital en fuente significativa, aunque esta posibilidad depende de futuros acuerdos que, en su caso, puedan alcanzarse en esta materia en el seno de la OCDE o la UE.

Si a pesar de lo indicado, la UE o los Estados unilateralmente deciden aplicar el ISD en sus territorios, la calificación de impuesto directo obligaría a recoger una deducción de la cuota del impuesto en la cuota del IS, con el fin de evitar la doble imposición. En el supuesto de que la empresa gravada fuera no residente, sin embargo, este sujeto pasivo podría negarse a satisfacer el ISD, en aplicación del CDI correspondiente, y de no obtener satisfacción en su negativa y acabar pagando, podría sufrir entonces una doble imposición, porque no puede obligarse al Estado de residencia de la empresa digital a introducir ningún mecanismo para evitarla. No es menos cierto, sin embargo, que en este caso los Estados de residencia de estas empresas permiten en muchos casos desviar los beneficios a paraísos fiscales o países de baja o nula tributación, resultando en consecuencia mínima o inexistente la doble imposición real⁶⁵.

Si el legislador, por el contrario, opta por introducir en el sistema tributario un nuevo ISD indirecto, deberá disponer que esta figura grava los ingresos derivados de la prestación de determinados servicios digitales, sin tener en cuenta las características de la empresa prestadora ni su capacidad económica. Unos servicios que no podrían existir sin la implicación de los usuarios, cuya participación contribuye al proceso de creación de valor para la empresa prestadora. El punto de conexión de este impuesto indirecto sería el Estado de destino de los servicios digitales, con el fin de desincentivar las deslocalizaciones por motivos exclusivamente tributarios y permitir que todas las entidades proveedoras de productos de la economía digital compitan de la misma forma en el ISD y en el IVA⁶⁶. De hecho, si el ISD se configurara como un impuesto indirecto, podría aprovecharse del régimen de los servicios prestados por vía electrónica en el IVA en cuestiones más técnicas, tales como la tributación de los servicios B2B, entre empresas, con inversión del sujeto pasivo, que pasaría a ser la empresa receptora del servicio, o de los servicios B2C, de empresa a particular, que podría articularse mediante un sistema de identificación y registro en el Estado de destino, que es el territorio

65 El ISD europeo constituye, en palabras de CALVO VÉRGEZ, J. (2019), "A vueltas con la creación de un 'impuesto igualador' destinado a reducir la llamada 'brecha tributaria' que originan los principales grupos multinacionales del sector tecnológico en el ámbito del comercio internacional", en Castaños Castro, P., Castillo Parrilla, J.A. (dirs.), *El mercado digital en la Unión Europea*, Madrid, Editorial Reus, pág. 465, un gravamen "igualador" que se calcularía sobre la base de los ingresos obtenidos por las compañías tecnológicas en cada país europeo y equivaldría al IS que esas compañías deberían pagar en el país de facturación si no trasladaran sus beneficios a territorios de baja tributación.

66 MACARRO OSUNA, J.M. (2016), "Acción 1. El futuro de la tributación internacional: BEPS y economía digital", en Ramos Prieto, J. (coord.), *Erosión de la base imponible y traslado de beneficios: estudios sobre el Plan BEPS de la OCDE: comentarios a las acciones 1, 2, 5, 6, 8, 13 y 15*, Cizur Menor (Navarra), Thomson Reuters Aranzadi, pág. 105.

donde debe tributar la empresa prestadora del servicio, así como también con la introducción de las presunciones y los medios de prueba para la localización del consumidor dispuestos en este régimen especiales, o incluso del criterio de uso efectivo, en caso de que el protocolo IP no sea suficiente para atribuir con seguridad la ubicación de los dispositivos⁶⁷.

En la cuantificación del ISD articulado como impuesto indirecto, no sería preciso tener en cuenta el beneficio neto o renta obtenida por la empresa prestadora del servicio, gravándose el valor de las transacciones consideradas aisladamente, con independencia de cuales hayan sido los gastos de la empresa prestadora. Este régimen del ISD podría presentar el problema de llegar a gravar a entidades que tienen pérdidas o beneficios inferiores a la cuota pagada, vulnerando el principio de capacidad económica, aunque ello se podría solucionar asumiendo con todas sus consecuencias la naturaleza indirecta del impuesto, incluida la repercusión de la cuota al usuario consumidor. La ausencia de capacidad económica de la entidad prestadora no tendría entonces ninguna relevancia, al gravarse vía repercusión la capacidad económica que indirectamente manifiesta el usuario como consumidor del servicio. Finalmente, el ISD como impuesto indirecto sería compatible con el IVA, porque el objeto imponible del primero de los impuestos consistiría en el acceso a los servicios ofrecidos por la plataforma en línea⁶⁸, no entrando en la mecánica de la deducción del IVA soportado que se aplica en este impuesto a las transacciones de bienes y servicios⁶⁹.

En su formulación actual, en fin, los ISD no responden con claridad a ninguna de las dos posibilidades de configuración, directa o indirecta, que se acaban de apuntar, constituyendo una inédita categoría de impuestos formalmente indirectos que paradójicamente no gravan el consumo o gasto de los usuarios, sino la capacidad económica de las empresas prestadoras de los servicios digitales sujetos. Una modalidad mixta en la que conviven conceptos contradictorios, una materia imponible que se quiere gravar, la renta de las empresas digitales, propia de los impuestos directos, con un objeto material o riqueza efectivamente gravada que se corresponde con los impuestos indirectos, los ingresos generados por la prestación de algunos servicios a los usuarios consumidores, a quienes incomprensiblemente no se repercute la cuota.

Los desajustes del actual modelo de fiscalidad internacional, en especial la situación de inmunidad fiscal de las empresas digitales por la ausencia de tributación

67 Sobre este tema, *vid.* MACARRO OSUNA, J.M. (2017), "El IVA en el comercio electrónico como punto de partida de un nuevo paradigma de las ventas a distancia en la Unión Europea", en *Moreno González, S. (dir.), Tendencias y desafíos fiscales de la economía digital*, Cizur Menor (Navarra), Thomson Reuters Aranzadi, págs. 177 a 210; y MACARRO OSUNA, J.M. (2019), "Novedades recientes en la tributación indirecta relacionada con la economía digital: del IVA al (in)directo 'digital services tax'", en *Castañón Castro, P., Castillo Parrilla, J.A. (dirs.), El mercado digital en la Unión Europea*, Madrid, Editorial Reus, págs. 477 a 489.

68 ROZAS VALDÉS, J.A. (2017), "¿Hacia un impuesto sobre actos jurídicos digitales?", *Revista de Privacidad y Derecho Digital*, n° 8, pág. 151.

69 ISMER, R. y JESCHECK, C. (2018), "Taxes on Digital Services and the Substantive Scope of Application of Tax Treaties: Pushing the Boundaries of Article 2 of the OECD Model?", *op. cit.*, pág. 577.

en fuente de sus rentas y la articulación de estrategias de planificación fiscal para deslocalizar las mismas incluso en residencia, legitiman, desde luego, las aspiraciones de justicia tributaria que se persiguen con los ISD, y más teniendo en cuenta que la única alternativa posible a la que empuja el modelo actual para solventar este problema, esto es, la introducción de políticas fiscales agresivas para atraer al propio territorio a estas empresas, aunque sea a costa de reducir la recaudación, no resulta, desde luego, la más recomendable. Pero esta justificación material no puede hacernos olvidar las consecuencias negativas que, en términos de vulneración de principios como la igualdad, la neutralidad, la libre circulación de bienes y servicios, la no discriminación por nacionalidad y la prohibición de ayudas de Estado comporta la introducción de los ISD, ni olvidar tampoco los graves desajustes que estas figuras provocan en el sistema fiscal internacional, que se articula sobre la base de conceptos como el reparto de la potestad tributaria entre el Estado de residencia y el Estado de la fuente, los mecanismos para evitar la doble imposición, o la necesaria coordinación y compatibilidad entre los impuestos del sistema, que siguen conservando las características propias de los impuestos directos o indirectos.

Los modelos de ISD propuestos hasta el momento plantean, como hemos tenido ocasión de analizar en este trabajo, múltiples interrogantes jurídicos, en cuestiones tan relevantes como la selección de los servicios gravados, la delimitación de los supuestos de no sujeción, la compleja aplicación de los puntos de conexión, las diferencias en las magnitudes exigibles a los sujetos pasivos o computables en la base imponible, las dificultades para evitar la doble imposición, o los problemas de suministro de información para la correcta gestión del impuesto, ámbito este último que genera elevados costes de cumplimiento, tanto para las empresas digitales como para las administraciones tributarias. En cualquier caso, el carácter provisional o transitorio de las propuestas de ISD constituye una invitación para afrontar el debate de la fiscalidad sobre la economía digital en un contexto más amplio y definitivo, en el que estas figuras tributarias no serían ya necesarias, y que debería centrarse en la fijación dentro de la fiscalidad directa del concepto de EP virtual o digital o de medidas que permitan avanzar en el predominio de los criterios de la fuente, así como también, en el ámbito de los tributos indirectos, en la implantación de medidas para asegurar el gravamen efectivo en destino de los servicios digitales.

BIBLIOGRAFÍA CITADA

ÁLAMO CERRILLO, R. (2018), "La economía digital, el concepto de establecimiento permanente y la realización de actividades auxiliares o preparatorias", en Lucas Durán, M., del Blanco García, A. (dirs.), *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*, Documentos de Trabajo 3/2018, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.

ÁLAMO CERRILLO, R. (2018), "Economía digital, responsabilidad social tributaria y erosión de las bases imponibles", *Quincena Fiscal*, nº 13.

- BÁEZ MORENO, A. y BRAUNER, Y. (2019), "Taxing the Digital Economy post BEPS... seriously", *University of Florida Levin College of Law Research Paper*, n° 19-16, disponible en: <https://ssrn.com/abstract=3347503> o <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3347503>
- BOTELLA GARCÍA-LASTRA, C. (2018), "Las reglas de localización de la base imponible de la propuesta BICIS como complemento o alternativa de las normas de residencia fiscal", en Lucas Durán, M., del Blanco García, A. (dirs.), *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*, Documentos de Trabajo 3/2018, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.
- CALDERÓN CARRERO, J.M. (2018), "Notas sobre el Paquete Europeo (2018) en materia de Fiscalidad de la Economía Digital", *Asociación Española de Asesores Fiscales, Sección de Fiscalidad Internacional y Precios de Transferencia*, abril de 2018.
- CALVO VÉRGEZ, J. (2019), "A vueltas con la creación de un 'impuesto igualador' destinado a reducir la llamada 'brecha tributaria' que originan los principales grupos multinacionales del sector tecnológico en el ámbito del comercio internacional", en Castaños Castro, P., Castillo Parrilla, J.A. (dirs.), *El mercado digital en la Unión Europea*, Madrid, Editorial Reus.
- CARBAJO VASCO, D. (2018), "¿El establecimiento permanente digital, un oxímoron?", en García-Herrero Blanco, C. (dirs.), *IV Encuentro de Derecho Financiero y Tributario "Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario" (2ª parte)*, Documentos de Trabajo 11/2018, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.
- CUBERO TRUYO, A (2018), "Aplicabilidad de criterios característicos de la imposición indirecta a la regulación futura de los establecimientos permanentes y mejoras técnicas en su regulación actual", en Lucas Durán, M., del Blanco García, A. (dirs.), *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*, Documentos de Trabajo 3/2018, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.
- CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P. (2019), "La tributación de la Economía Digital a la espera de una solución global", *Quincena Fiscal*, n° 8.
- CRUZ PADIAL, I. y SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G. (2017), "Economía digital, establecimiento permanente y presencia digital significativa: tras las conclusiones del informe del GEFED", *Quincena Fiscal*, n° 18.
- DIMITROPOULOU, C. (2019), "The Digital Services Tax and Fundamental Freedoms: Appraisal Under the Doctrine of Measures Having Equivalent Effect to Quantitative Restrictions", *Intertax*, n° 2.
- DIMITROPOULOU, C. (2019), "The Proposed EU Digital Services Tax: An Anti-Protectionist Appraisal Under EU Primary Law", *Intertax*, n° 3.
- ESCRIBANO, E. (2019), "La tributación de los beneficios de las empresas digitales: soluciones desde la (re)interpretación del concepto de establecimiento permanente y desde su enmienda. Un análisis comparado vis à vis de las propuestas de la OCDE y la Comisión Europea", *Crónica Tributaria*, n° 170.
- ESTEVE PARDO, M.L. (2017), "Intangibles y precios de transferencia. Las nuevas directrices de la OCDE y sus aspectos más cuestionables", en Moreno González, S. (dir.), *Tendencias y desafíos fiscales de la economía digital*, Cizur Menor (Navarra), Thomson Reuters Aranzadi.
- GÓMEZ REQUENA, J.A. y MORENO GONZÁLEZ, S. (2018), "La adaptación del concepto de establecimiento permanente al contexto comercial digital: de la fijeza a la presencia virtual y económica significativa", en Lucas Durán, M., del Blanco García, A. (dirs.), *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad*

- internacional: reflexiones y propuestas de futuro*, Documentos de Trabajo 3/2018, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.
- ISMER, R. y JESCHECK, C. (2018). "Taxes on Digital Services and the Substantive Scope of Application of Tax Treaties: Pushing the Boundaries of Article 2 of the OECD Model?", *Intertax*, n° 6-7.
- JABALERA RODRÍGUEZ, A. (2018), "Modelos de negocio en la economía digital y su imposición efectiva. Propuestas de la OCDE y la UE", en García-Herrero Blanco, C. (dirs), *IV Encuentro de Derecho Financiero y Tributario "Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario" (2ª parte)*, Documentos de Trabajo 11/2018, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.
- KOFLER, G., MAYR, G. y SCHLAGER, C. (2018), "International. Taxation of the Digital Economy: A Pragmatic Approach to Short-Term Measures", *European Taxation*, n° 4.
- KOFLER, G. y SINNIG, J. (2019), "Equalization Taxes and the EU's 'Digital Services Tax'", *Intertax*, n° 2.
- LASARTE LÓPEZ, R. (2018), "Los desafíos fiscales de la economía digital: el impuesto provisional de la UE. ¿Nuevas medidas para que todas las empresas tributen de forma equitativa?", *Estudios Financieros, Revista de Contabilidad y Tributación*, n° 428.
- MACARRO OSUNA, J.M. (2016), "Acción 1. El futuro de la tributación internacional: BEPS y economía digital", en Ramos Prieto, J. (coord.), *Erosión de la base imponible y traslado de beneficios: estudios sobre el Plan BEPS de la OCDE: comentarios a las acciones 1, 2, 5, 6, 8, 13 y 15*, Cizur Menor (Navarra), Thomson Reuters Aranzadi.
- MACARRO OSUNA, J.M. (2017), "El IVA en el comercio electrónico como punto de partida de un nuevo paradigma de las ventas a distancia en la Unión Europea", en Moreno González, S. (dir.), *Tendencias y desafíos fiscales de la economía digital*, Cizur Menor (Navarra), Thomson Reuters Aranzadi.
- MACARRO OSUNA, J.M. (2019), "Novedades recientes en la tributación indirecta relacionada con la economía digital: del IVA al (in)directo 'digital services tax'", en Castaños Castro, P., Castillo Parrilla, J.A. (dirs.), *El mercado digital en la Unión Europea*, Madrid, Editorial Reus.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A.J. (2018), "BEPS, la economía digital(izada) y la tributación de servicios y royalties", *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, n° 179.
- MARTOS GARCÍA, J.J. (2019), "Medidas fiscales en la Unión Europea para alcanzar el mercado único digital", en Castaños Castro, P., Castillo Parrilla, J.A. (dirs.), *El mercado digital en la Unión Europea*, Madrid, Editorial Reus.
- MENÉNDEZ MORENO, A. (2019), "El nuevo Impuesto sobre determinados servicios digitales", *Quincena Fiscal*, n° 6.
- MONREAL LASHERAS, A. y VIEJO MADRAZO, A. (2018), "Puntos de conexión y establecimiento permanente en el ámbito de la imposición indirecta (IVA) vs. la imposición directa: encuentros y desencuentros", en Lucas Durán, M., del Blanco García, A. (dirs.), *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*, Documentos de Trabajo 3/2018, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.
- MONTESINOS OLTRA, S. (2019), "Economía de plataforma, Impuesto sobre el Valor Añadido y establecimiento permanente en la economía digital (1)", *Carta Tributaria*, n° 46.
- MORENO GONZÁLEZ, S. (2017), "Los desafíos fiscales de la economía digital en y después del plan BEPS. Especial referencia al problema del nexo", en Moreno González, S. (dir.), *Tendencias y desafíos fiscales de la economía digital*, Cizur Menor (Navarra), Thomson Reuters Aranzadi.
- MULEIRO PARADA, L.M. (2019), "El futuro de la tributación de la economía digital en la Unión Europea", *Crónica Tributaria*, n° 170.

- NAVARRO GARCÍA, A. (2018), "Tributación en el IRPF del alquiler turístico a través de plataformas online", en Esteve Pardo, M.L. (dir.), *Nuevas tendencias del desarrollo de las haciendas locales*, Valencia, Tirant lo Blanch.
- NAVARRO GARCÍA, A. (2019), *Políticas fiscales para fomentar el acceso a una vivienda*, Cizur Menor (Navarra), Aranzadi.
- NOCETE CORREA, F.J. (2017), "Comercio electrónico e imposición directa: un análisis post-BEPS", en Moreno González, S. (dir.), *Tendencias y desafíos fiscales de la economía digital*, Cizur Menor (Navarra), Thomson Reuters Aranzadi.
- NOCETE CORREA, F.J. (2018), "'Ilusión fiscal' y economía digital: ¿hacia una planificación normativa agresiva?", *Carta Tributaria*, nº 43.
- PUJALTE MÉNDEZ-LEITE, H. (2018), "Evolución de las propuestas de la OCDE y de la Unión Europea sobre la fiscalidad directa de la economía digital (2010-2018)", *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, nº 9.
- RAMOS PRIETO, J. (2016), "Acción 1. La crisis de la noción de establecimiento permanente: un paradigma de los desafíos que afronta la tributación de los beneficios de las empresas multinacionales en el contexto de la economía digital", en Ramos Prieto, J. (coord.), *Erosión de la base imponible y traslado de beneficios: estudios sobre el Plan BEPS de la OCDE: comentarios a las acciones 1, 2, 5, 6, 8, 13 y 15*, Cizur Menor (Navarra), Thomson Reuters Aranzadi.
- RODRÍGUEZ LOSADA, S. (2018), "Propuestas en relación con el Impuesto sobre Sociedades en la era digital: ¿hacia un impuesto de sociedades en destino?", en García-Herrero Blanco, C. (dirs.), *IV Encuentro de Derecho Financiero y Tributario "Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario" (2ª parte)*, Documentos de Trabajo 11/2018, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.
- RODRÍGUEZ LOSADA, S. (2019), "El difícil camino hacia una tributación internacional justa de la economía digital: el nuevo nexo basado en una presencia económica significativa y otras alternativas para afrontar los retos de la e-economy en la fiscalidad directa del siglo XXI", en Lucas Durán, M., García Martínez, A. (dirs.), *Residencia fiscal: problemática y cuestiones actuales*, Documentos de Trabajo 6/2019, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.
- RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. (2017), "El Impuesto sobre beneficios desviados (*Diverted Profits Tax*)", en Moreno González, S. (dir.), *Tendencias y desafíos fiscales de la economía digital*, Cizur Menor (Navarra), Thomson Reuters Aranzadi.
- ROZAS VALDÉS, J.A. (2017), "¿Hacia un impuesto sobre actos jurídicos digitales?", *Revista de Privacidad y Derecho Digital*, nº 8.
- SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G. (2016), "La influencia de la economía digital en el concepto de establecimiento permanente en un entorno post-beps", *Quincena Fiscal*, nº 13.
- SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G. (2017), "Un estudio sobre la presencia digital significativa y las tendencias fiscales multilaterales", en Moreno González, S. (dir.), *Tendencias y desafíos fiscales de la economía digital*, Cizur Menor (Navarra), Thomson Reuters Aranzadi.
- SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G. (2018), "La presencia digital significativa y el plan BEPS: tras las conclusiones del *final report action*", en Lucas Durán, M., del Blanco García, A. (dirs.), *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*, Documentos de Trabajo 3/2018, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.
- SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G. (2019), "Unilateralismo fiscal en el siglo XXI", *Quincena Fiscal*, nº 1-2.

Estudios

Economía digital y fiscalidad: los impuestos sobre determinados servicios digitales
(Esteban Quintana Ferrer)

SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G. (2019-2), "Avances hacia un establecimiento permanente virtual en la UE: la 'presencia digital significativa' en la propuesta de dieta 148/2018", en *Castaños Castro, P., Castillo Parrilla, J.A.* (dirs.), *El mercado digital en la Unión Europea*, Madrid, Editorial Reus.

SOLER ROCH, M.T. (2018), "La imposición sobre sociedades en la encrucijada: ¿hacia un escenario de inmunidad fiscal?", en *García-Herrero Blanco, C.* (dir.), *IV Encuentro de Derecho Financiero y Tributario "Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario" (1ª parte)*, Documentos de Trabajo 10/2018, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.

TURINA, A. (2018), "Which 'Source Taxation' for the Digital Economy?", *Intertax*, nº 6-7.

VICENTE-TUTOR RODRÍGUEZ, M. DE (2017), "Unilateralismo o multilateralismo en la adopción de las medidas previstas en el proyecto BEPS: los Impuestos sobre los beneficios desviados: experiencias comparadas", en *Almudí Cid, J.M., Ferreras Gutiérrez, J.A., Hernández González-Barreda, P.A.* (dirs.), *El Plan de Acción sobre Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios (BEPS) G-20, OCDE y Unión Europea*, Cizur Menor (Navarra), Thomson Reuters Aranzadi.