

# Propuestas impositivas sobre la actividad económica digital

Maria Gabriela Lagos Rodríguez\*

Submitted: 7 de febrero de 2020 – Accepted: 9 de marzo de 2020 – Published: 21 de julio de 2020

## Tax Proposals on Digital Economic Activity

The current economic environment is characterized by the relevance of technology in business models and also in the distribution channels of goods and services. These changes have not been harmless to tax systems. Traditional tax principles and figures are not capable of responding to current challenges, nor can changes be introduced at the pace that technological developments impose. In this context, the object of analysis in this work is the Proposals that the European Commission is putting forward in March 2018 as a response to the challenge of the digital economy. Proposals for Directives COM(2018) 147 and 148 final constitute a formal attempt to regulate the thorny problem of digital taxation, specifically to tackle the loss of resources that the current tax regulatory framework provides to large technology companies. The objective is to present and assess these proposals and to present a reflection on the nature of the tax on certain digital services and its possible application as opposed to the concept of significant digital presence.

**Keywords:** taxation; digital economy; digital services tax; corporate taxation; significant digital presence.

## Acknowledgements

Este trabajo se realiza en el marco del Proyecto de Investigación “Fiscalidad y nuevas tecnologías en el comercio y de la información. Propuestas para la adaptación del sistema tributario a las exigencias de la economía y sociedad digitales”, Proyecto del Ministerio de Economía y Competitividad, con referencia DER2014-55677-R.

SUMARIO: 1. Introducción 2. El problema de la tributación digital 3. El Paquete Digital de la U.E. 4. Valoración de las Propuestas y conclusiones.

## 1. Introducción

La preocupación por los efectos que la irrupción de la tecnología en los modelos de negocio actuales y su incidencia sobre la capacidad recaudatoria de los Estados es un tema de común acuerdo en los últimos lustros.

Desde planteamientos estrictamente normativos a otras propuestas más pragmáticas, las respuestas al reto de la economía digital han ofrecido una variedad no desdeñable de fórmulas impositivas, más o menos respetuosas con algunos de los paradigmas que rigen la tributación tradicional –como el respeto a los derechos de los contribuyentes o limitar el ámbito de soberanía fiscal a la existencia de nexo con el país de gravamen –. Sin entrar en el detalle de estas fórmulas, lo cierto es que hay un acuerdo general en que, dado el grado de integración de las economías actuales, no es posible hacer un abordaje nacional del problema de la tributación de la actividad económica digital. Muestra de

\* Universidad de Castilla-La Mancha (Spain); ✉ [gabriela.lagos@uclm.es](mailto:gabriela.lagos@uclm.es);  <http://orcid.org/0000-0002-2884-522X>

esta conciencia del impacto de la globalización, son los esfuerzos de instituciones supranacionales, como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), o la propia Unión Europea (UE), por más limitados que puedan resultar sus ámbitos de potencial aplicación.

En este contexto, el objeto de análisis de este trabajo son las Propuestas que la Comisión Europea plantea en marzo de 2018. Su respuesta al reto de la economía digital se formaliza en varios documentos, entre los que destacan las dos Propuestas de Directivas COM(2018) 147 y 148 final, que constituyen un intento formal de regular el proceloso problema de la tributación digital, en concreto, de atajar la pérdida de recursos que el marco normativo tributario actual facilita a las grandes compañías tecnológicas.

El análisis de las Propuestas de la UE debe incardinarse en la situación que el avance de los negocios digitales genera en la productividad de la economía internacional y en las reformas normativas que ya se han arbitrado para tratar de sujetar esa capacidad económica a un gravamen efectivo. Por tanto, la primera sección de este trabajo se dedica a presentar un panorama clarificador de este entorno, exponiendo sólo aquellos datos y argumentos fundamentales, que permitan dar una idea, lo más aproximada posible, de la envergadura del problema tratado.

La segunda sección del trabajo se dedica a la exposición y análisis de las mismas. En cuanto a la Propuesta de Directiva COM(147) final, no se trata de un documento extenso, pero sí complejo, y trascendente en la medida que modifica aspectos importantes de lo que constituyen los presupuestos vigentes de la tributación digital. En aras de una sistematicidad que permita su mejor comprensión y exposición, revisaremos en primer término los aspectos conceptuales –definiciones de los elementos que son regulados en la Propuesta –, la noción de presencia digital significativa –elemento clave del nuevo modelo –, por último, los aspectos técnicos, tales como los nexos de atribución de soberanía y los criterios de determinación de la renta gravable. Por su parte, la Propuesta de Directiva COM(2018) 148 final, ofrece una respuesta provisional, en tanto sea efectiva la Directiva anterior, que consiste en la creación de un nuevo tributo indirecto sobre los rendimientos generados por prestación de ciertos servicios digitales. Al margen de las cuestiones técnicas –que se desarrollarán en el texto –, esta Propuesta asume los postulados de la anterior en cuanto a la presencia digital significativa y el objetivo de vincular la recaudación fiscal al territorio en que se genera el rendimiento.

La valoración de las medidas propuestas presenta una reflexión sobre la naturaleza del impuesto sobre servicios digitales y su factibilidad de aplicación. De igual modo, y sin la profundidad que el tema exige, aportaré mi opinión sobre lo que considero que es el elemento fundamental de las propuestas de la UE y que no es otro que la presencia digital significativa.

## 2. El problema de la tributación digital

El entorno económico actual se caracteriza por la relevancia de la tecnología en los modelos de negocio y en los canales de distribución de bienes y servicios. Estos cambios no han sido inocuos para los sistemas fiscales. Los principios y figuras tributarias tradicionales no son capaces de dar respuesta a los retos actuales ni los cambios pueden introducirse al ritmo que las novedades tecnológicas imponen.

Un ejemplo representativo de esta situación es la que se ha producido con el concepto de establecimiento permanente (EP). Hace apenas un lustro aún imperaba la visión del establecimiento físico como referencia de atribución de la soberanía fiscal. La OCDE introduce cambios significativos en su Acuerdo sobre Erosión de la base imponible y traslado de beneficios (BEPS) en el año 2015 que dan lugar al abandono del criterio formal para adoptar una regla substantiva e identificar como EP la unidad empresarial que desempeña funciones económicamente relevantes. Pues bien, en el año 2018, tanto la OCDE como la UE plantean la necesidad de avanzar en la definición de este concepto y considerar la existencia de establecimientos permanentes digitales a los efectos de fijar como lugar de tributación aquel país en el que se genere el rendimiento. La rapidez del proceso es

inusitada en Derecho pero insuficiente para asegurar que la fiscalidad efectiva sobre los negocios digitales sea eficiente y justa.

El impuesto societario mantiene una estructura efectiva para actividades con bienes tangibles y presencia física de la empresa en el territorio en el que obtiene el rendimiento. En este supuesto, la atribución de la renta mundial del sujeto pasivo a su territorio de residencia es racional, pero ¿qué ocurre cuando una parte relevante del rendimiento de la entidad lo generan sujetos situados fuera del territorio de residencia? El criterio de *Worldwide Income* asegura que se sujeten a gravamen los beneficios generados por la entidad o el grupo mercantil pero no garantiza que el gravamen se adecúe a la capacidad económica del contribuyente. El fenómeno de la planificación fiscal agresiva ha puesto de manifiesto la inoperancia del criterio de residencia en un entorno que ofrece ventajas fiscales a los agentes más poderosos de la economía, en esencia, los grupos multinacionales tecnológicos.

La discusión se inserta, por tanto, en la pretensión de orientar la fiscalidad societaria hacia un gravamen en el territorio de la fuente –*Source Income Tax*–, es decir, en la jurisdicción en la que se genera el beneficio. Las medidas BEPS y la Directiva *Anti-Tax Avoidance* suponen un paso en esta dirección identificando como sujeto de tributación el lugar en que se producen las actividades de organización y gestión de la entidad y regulando la tributación de los bienes intangibles. Sin embargo, estas medidas son insuficientes para aprovechar el potencial fiscal que representa la economía digital, más aún, el problema que introduce la digitalización de la economía no es sólo el establecimiento de un nexo territorial de gravamen, es que, con independencia de la soberanía fiscal competente, hay beneficios que no genera la actividad empresarial, sino la aportación de los particulares y que no se reflejan en las bases imponibles de las empresas.

En este contexto, y al margen del Acuerdo BEPS, aparecen diversas iniciativas nacionales que pretenden poner remedio a la pérdida de recursos fiscales. Son intentos de sujetar a gravamen rentas que se escapan de su poder de exacción. Entre estos intentos cabe destacar el *Diverted Profits tax* del Reino Unido (2015) y el *Global Intangible Low-Tax Income* de Estados Unidos (2017). En ambos casos se trata de instrumentos fiscales para luchar contra la planificación fiscal agresiva –en especial, de las grandes multinacionales tecnológicas–. Sin embargo, no dejan de ser intentos parciales, de carácter reactivo, incluso discutibles en cuanto a su configuración tributaria y consecuencias que generan. Si algo parece claro es que se trata de un problema global y que las medidas nacionales no son eficaces y distorsionan la libertad del mercado global con consecuencias negativas para la inversión y el crecimiento económico.

La falta de coherencia en el tratamiento fiscal de las actividades digitales favorece la trasladación de los beneficios a lugares de baja tributación, aunque haya poca o nula presencia de la empresa. En este sentido, el informe de la OCDE (2018) sobre los desafíos fiscales planteados por la digitalización de la economía constata la falta de acuerdo de sobre las medidas a tomar para evitar la pérdida de recursos. La misma situación de diversidad de posiciones y respuestas se verifica en el espacio europeo, ya que algunos países sí han tomado medidas para gravar ciertas actividades digitales,<sup>1</sup> mientras que otros no.

El problema es que, en tanto no se llegue a ese acuerdo, el volumen de ingresos que los Estados afectados dejan de ingresar es muy elevado y creciente. Las perspectivas sobre la aportación de riqueza de la Economía Digital la sitúan en torno al 25% del PIB mundial para el año 2025 (*Huawei y Oxford Economics*, 2017) y, además, tal como señala la OCDE (2018: 130), se ha constatado un incremento del valor generado por los servicios tecnológicos frente a los servicios de telecomunicaciones y fabricación de equipos y componentes. Dicho de otro modo, son los servicios digitales que basan su valor en un elevado volumen de usuarios los que más han crecido en los últimos años.

La Comisión europea destaca, precisamente, la importancia del mercado de la UE, con más de quinientos millones de usuarios, como uno de los factores que impulsan las propuestas de regulación

1. Es el caso de Portugal, Croacia, Bélgica, Rumanía, la República Checa, Hungría e Italia. En otros, como España, se ha planteado sin llegar a concretarse legislativamente.

fiscal de la actividad económica digital. El *European Data Market Study* (2017: 126 y ss.) muestra el importante crecimiento de la economía digital en el espacio europeo en todos los indicadores utilizados,<sup>2</sup> siendo el más alto el 15,7% de crecimiento anual pronosticado del valor del mercado de datos de la UE para el año 2020.

El propósito de las autoridades fiscales es gravar un incremento del valor de la actividad económica digital que se estima que no queda reflejado de manera adecuada en el sistema fiscal vigente. Una vez admitido dicho argumento, lo que corresponde es determinar la manera adecuada de intervenir en esa capacidad económica, especialmente para evitar la colisión con otras figuras impositivas ya vigentes.<sup>3</sup> Y, por último, identificar la soberanía fiscal competente para su exacción. Es evidente que no se trata de una cuestión pacífica, pero el interés en incrementar los recursos fiscales actuales sin aumentar la presión fiscal sobre los particulares, puede ser un incentivo importante para llegar al deseado acuerdo.

Los intentos de someter a tributación esa riqueza inciden en dos puntos clave del desarrollo futuro de la fiscalidad (OCDE, 2018): la determinación del nexo de atribución territorial y el establecimiento de unos parámetros de reparto de los ingresos derivados de la actividad digital. Ya en 2015, la propia Comisión en una Comunicación al Parlamento europeo y al Consejo, señaló entre los cinco ámbitos de actuación fundamentales en el impuesto societario, la necesidad de *garantizar la imposición allí donde se generan los beneficios* y de nuevo en 2018, en una nueva Comunicación reitera la necesidad de establecer un *sistema moderno, justo y eficiente* de imposición sobre la actividad digital que grave los beneficios donde se genere valor.

### 3. El Paquete Digital de la Unión Europea

La respuesta de la UE se concreta en un paquete de medidas que la Comisión europea presenta el día 21 de marzo de 2018. Los documentos que lo componen son los siguientes:

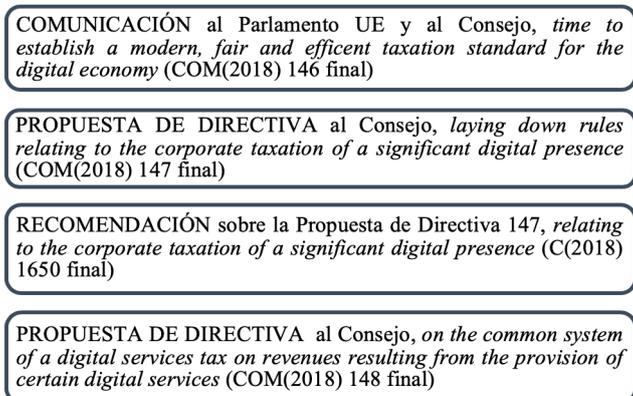


Figura 1. El paquete fiscal de la comisión sobre la economía digital- 2018

Las Propuestas de Directivas constituyen la aportación de la UE al proceso de discusión internacional sobre la fiscalidad digital.<sup>4</sup> Son, además, dos maneras diferentes de enfocar la fiscalidad de las

2. Entre dichos datos, caben destacar las tasas de crecimiento del 14% para los empleos generados por la economía digital, casi un 9% en el número de empresas dedicadas a estas actividades y una aportación del 4% del PIB de la UE, todos ellos referidos al año 2020.
3. Conviene recordar el rechazo del Tribunal Constitucional español al Canon digital que creó el gobierno autonómico de Cataluña y que fue declarado inconstitucional por gravar el mismo hecho imponible que el IVA, es decir, la prestación de servicios digitales.
4. Sin desmerecer la importancia de la Comunicación COM(2018) 146 final ni de la Recomendación (C(2018) 1650 final), centraré mi análisis en los dos documentos más relevantes del conjunto de los citados.

actividades digitales, siendo la primera el modelo estructural que la Comisión aspira a aplicar en el territorio UE y la segunda una solución de mínimos, que permita que, en el ínterin, los Estados miembros puedan gravar dichas actividades.

Ambas se sustentan en el artículo 115 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE)<sup>5</sup> y exigen la unanimidad del Consejo de Asuntos Económicos y Financieros (ECOFIN). El objetivo es garantizar el correcto funcionamiento del mercado interior y evitar los problemas que medidas divergentes de cada Estado miembro podrían provocar él, por tanto, *la única manera de avanzar es mediante iniciativas coordinadas a escala de la UE.*<sup>6</sup>

En este sentido, la Comisión justifica su iniciativa dado el carácter transfronterizo de las actividades digitales y califica sus propuestas como *una iniciativa común en todo el mercado interior para una aplicación directa y armonizada de las normas sobre una presencia digital significativa en la Unión, a fin de garantizar la igualdad de condiciones para todos los Estados miembros y proporcionar seguridad jurídica a los contribuyentes.*

### 3.1. La propuesta de un nuevo modelo de imposición de la actividad digital

La Propuesta sobre la imposición sobre la actividad económica digital –COM(2018) 147 final – pretende un cambio en la estructura de la fiscalidad que hasta el momento se aplica a los agentes económicos que operan en la Red. En esencia, considera que la imposición vigente sobre estos agentes no es justa ni eficaz y propone intervenir en el impuesto corporativo, corrigiendo esta situación. De hecho, la Comisión declara que su propuesta no puede entenderse como un intento separado de regular la fiscalidad digital, sino como un avance en el proceso de armonización del impuesto societario en la UE.

Incardina la COM(2018) 147 final en el contexto de las Propuestas de Directivas sobre la Base Imponible Común Consolidada del Impuesto sobre Sociedades (BICIS) –COM(2016) 683 final –y sobre la Base Imponible Común del Impuesto sobre Sociedades (BICIS) –COM(2016) 0685 final –.<sup>7</sup> No obstante, reconociendo que la BICIS es la solución idónea para garantizar una fiscalidad empresarial eficaz y justa en la UE, considera que la Propuesta no responde a los retos impositivos que la economía digital plantea.

La Propuesta BICIS acoge el concepto de establecimiento permanente que se acepta en el ámbito internacional, acorde con el Proyecto de la BEPS de la OCDE. A juicio de la Comisión, la noción de establecimiento permanente debe considerar el nexo digital y gravar en el impuesto societario las interfaces tecnológicas que permitan un suministro de servicios digitales que sean económicamente significativos. En consecuencia, la fórmula de reparto de bases imponibles propuesta en la BICIS debería alterarse para dar entrada a aquellos Estados miembros en los que exista un establecimiento permanente digital.

En coherencia con el nuevo modelo que pretende aplicarse, la Propuesta de Directiva se estructura con una doble finalidad:

- De un lado, precisa y amplía el concepto de establecimiento permanente a la luz del concepto de presencia digital significativa.

5. (...) el Consejo adoptará, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, directivas para la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado interior.

6. Propuesta de Directiva COM(2018) 147 final

7. En febrero de 2018, semanas antes de hacerse público el conjunto de medidas destinadas a regular la fiscalidad de la economía digital, el Parlamento europeo presenta sendos Informes sobre las propuestas BICIS y BICIS, respaldando la labor de la Comisión:

- De otro, fija los criterios de atribución de los beneficios generados por una empresa con presencia digital significativa en un Estado miembro.

### 3.1.1. Delimitación del ámbito de los servicios digitales

En primer término, la Propuesta define qué se entiende por servicio digital: *un servicio que se presta en internet o en una red electrónica y cuya naturaleza hace que su suministro sea esencialmente automatizado y que requiera un mínimo de recursos humanos*.<sup>8</sup> Se remite así a lo dispuesto para el Impuesto sobre el Valor Añadido<sup>9</sup> en cuanto a la calificación de los servicios digitales, entendiendo que el mero uso de internet para la venta de bienes y servicios no se considera servicio digital.<sup>10</sup>

Entre los servicios que se ven afectados por lo dispuesto en la Propuesta de Directiva se encuentran los que expresamente se citan en las *Definiciones* del artículo 3 (5), a saber:

1. El suministro de productos digitalizados en general, incluidos los programas informáticos y los cambios o actualizaciones de los mismos.
2. Los servicios que proporcionan o apoyan una presencia comercial o personal en una red electrónica, como un sitio web o una página web.
3. Servicios generados automáticamente, por ordenador a través de Internet o de una red electrónica, en respuesta a la introducción de datos particulares por parte del usuario.
4. La transmisión, a título oneroso, del derecho a poner a la venta bienes o servicios en un sitio de Internet que funcione como un mercado en línea, en el que los posibles compradores presenten sus ofertas mediante un procedimiento automatizado y en el que se notifique a las partes la venta por correo electrónico generado automáticamente a partir de una computadora.
5. Paquetes de servicios de Internet (ISP) de información en los que el componente de telecomunicaciones constituye una parte accesoria y subordinada, es decir, paquetes que van más allá del mero acceso a Internet e incluyen otros elementos tales como páginas de contenido que dan acceso a noticias, informes meteorológicos o de viajes, zonas de recreo, alojamiento de sitios web, acceso a debates en línea o cualquier otro elemento similar.

El ámbito material de aplicación de la Propuesta de Directiva se completa con la remisión a dos Anexos que recogen las listas de servicios digitales incluidos (Anexo II) y de los no considerados como tales a los efectos de su regulación (Anexo III).

Entre los primeros encontramos una extensa relación de actividades habituales en Internet, algunas propias de la actividad económica entre empresas, tales como el suministro y alojamiento de sitios y páginas web, el acceso o la descarga de programas informáticos y su mantenimiento automatizado, la administración remota de sistemas o el almacenamiento de datos en línea. Además, también se consideran servicios digitales otro tipo de actividades en las que participan particulares, como son el acceso o la descarga de temas de escritorio, o de imágenes fotográficas o pictóricas o salvapantallas, de libros u otras publicaciones electrónicas, o de noticias en línea e información meteorológica o sobre el tráfico, es decir, actividades cotidianas de cualquier usuario persona física. También se califican como servicio digital actividades relacionadas con la educación. Es el caso de la enseñanza en la Red, incluidas las aulas virtuales, y de los cuadernos de trabajo cumplimentados por los alumnos en línea. La característica de estas actividades que hace que se incluyan en este listado es que se realicen de forma automática y sin intervención humana o nula.

---

8. Traducción propia del texto de la propuesta de Directiva de la Comisión COM(2018) 147 final.

9. Artículo 7 Reglamento nº 282/2011, de desarrollo de la Directiva 2006/112.

10. La propuesta ofrece como ejemplo el acceso a una plataforma de pago que permite acceder a un mercado de compra-venta de coches como ejemplo de servicio digital, mientras que la venta del automóvil en concreto no será calificado como tal.

Por otro lado, no son calificados como servicios digitales, ente otros, los servicios de suministro de radio y televisión, aquellos que generen una entrega de mercancías, aunque el pedido y su tratamiento se haya hecho por vía electrónica, los servicios profesionales que se realicen a través de correo electrónico, los servicios de enseñanza si el profesor imparte el contenido del curso a través de Internet o en remoto, el almacenamiento de datos fuera de línea o los servicios de publicidad en prensa y televisión.

Como queda patente, la amplitud del concepto de servicio digital permite la aplicación de las medidas fiscales propuestas a una parte importante de la actividad que se produce en Internet y el elemento que la Propuesta de Directiva toma como referencia es la nula o mínima intervención humana en su prestación a terceros, cualquiera que sea la naturaleza del servicio prestado y la del destinatario del mismo.

### 3.1.2. El concepto de presencia digital significativa

La presencia digital significativa constituye, a mi entender, el elemento fundamental de la Propuesta de Directiva COM(2018) 148 final. Supone una nueva caracterización del nexo de atribución de soberanía fiscal en la medida en que define un sujeto propio –el establecimiento permanente digital –, cuya presencia establece a través de unos criterios cuantitativos, y a quien se atribuirán ciertas rentas que tributarán en el Estado de “residencia” de dicho establecimiento digital.

Como he señalado, se fijan una serie de criterios que permiten identificar como establecimiento permanente una interfaz digital<sup>11</sup> a través de la cual se prestan servicios digitales, total o parcialmente. Lo más relevante de estos criterios es que los ingresos atribuidos a la entidad de acuerdo a los mismos sólo estarán sujetos a tributación en el Impuesto sobre Sociedades del Estado miembro en que se haya fijado la presencia digital significativa.

Los criterios –*nexus rules* –que fija la Propuesta de Directiva son los siguientes:

- Las rentas procedentes de los servicios digitales prestados a usuarios situados en el territorio del Estado miembro en el ejercicio fiscal exceden de 7.000.000 euros.
- El número de usuarios de uno o varios servicios digitales que se prestan en el Estado miembro, en el mismo periodo anterior, es superior a 100.000.
- El número de contratos de prestación de cualquier servicio digital que son concluidos en un período impositivo por los usuarios localizados en el Estado miembro supera los 3.000.

Basta con que se cumpla uno de los parámetros referidos para que se considere que hay una presencia digital significativa y, por tanto, que haya consideración de establecimiento permanente a efecto del cumplimiento fiscal en el territorio del Estado miembro. Además, estos criterios se aplican al conjunto de las entidades que conforman un grupo mercantil.

Abundando en las reglas de atribución de soberanía fiscal, la Propuesta establece el criterio de localización del usuario cuyo número y actividad permite definir la actividad digital significativa de la empresa. Así, un usuario se considerará localizado en el territorio del Estado miembro en el que haya accedido a la interfaz digital a través de su dispositivo electrónico. Será la dirección IP del aparato de conexión el que permita fijar su situación.

Respecto a los contratos formalizados para la prestación de servicios digitales, se hacen las siguientes precisiones:

- Los contratos a los que se refiere el criterio de la Propuesta son los que se concluyen entre empresarios –*the contract in the course of carrying on business* –lo que excluye del cómputo los que puedan realizarse con personas particulares.

---

11. Se define como tal cualquier tipo de programa informático, incluidos los sitios web o parte de los mismos y las aplicaciones, incluidas las aplicaciones móviles, accesibles a los usuarios.

- Se considerará que estas empresas contratantes estarán radicadas en el Estado miembro en que tengan fijada su residencia a efectos del impuesto societario y si no tiene residencia fiscal en la UE, en el país en que esté localizado el establecimiento permanente.

### 3.1.3. Las reglas de atribución de rentas

Una vez definidas las reglas de atribución, se abordan cuáles son los beneficios imputables a la presencia digital, o relacionados con ella –*profit allocation rules*–. A efectos fiscales se considera la actividad económica digital significativa como si la desarrollase una entidad diferenciada de la matriz, es decir, que se le atribuirán los beneficios generados como si fuera una empresa separada e independiente dedicada a las mismas actividades, o similares. La presencia digital significativa no exige la presencia de personas físicas, desarrollando alguna actividad en el territorio, si no que en el concepto de establecimiento permanente digital el elemento clave es la interfaz digital que permite la prestación de los servicios.

El método de imputación de rentas entre entidades del mismo grupo será el de distribución del resultado –*profit split method*– salvo que el contribuyente pruebe que otro de los métodos aceptados en fiscalidad internacional resulta más apropiado.<sup>12</sup> La referencia de la adecuación del método propuesto será el análisis funcional, de conformidad con las recomendaciones de las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia de bienes intangibles (2017). Por tanto, el análisis de comparabilidad debe sustentarse sobre las características del activo y de la operación, el efecto económico de la transacción, los riesgos y funciones asumidas por las partes y la agregación de las transacciones cuando ésta sea pertinente. En concreto, la Propuesta de Directiva, señala como factores de reparto de renta los gastos de investigación, desarrollo y comercialización, así como el número de usuarios y datos recogidos en el Estado miembro.

La imputación de rentas al establecimiento permanente digital se hará teniendo en las condiciones en que se desarrolla su actividad, en particular su relación con otras partes de la empresa: funciones desempeñadas, activos utilizados y riesgos asumidos, a través de la interfaz digital. De hecho, a fin de no menoscabar la actividad económica y dar una imagen fiel del beneficio generado por el establecimiento permanente, se tomarán en cuenta sus actividades –significativas– para el desarrollo, mejora, mantenimiento, protección y explotación de los activos intangibles de la empresa, incluyendo, entre otras, las siguientes actividades:

1. La recopilación, el almacenamiento, procesamiento, análisis, uso y venta de los datos de los usuarios.
2. La recogida, el almacenamiento, tratamiento y presentación de contenidos generados por los usuarios.
3. La venta de espacios publicitarios en línea.
4. La puesta a disposición de contenidos creados por terceros en un mercado digital
5. Y la prestación de cualquier servicio digital que no figure en los conceptos anteriores.

### 3.1.4. Aplicabilidad de la Propuesta de Directiva

La Propuesta será aplicable a los contribuyentes del impuesto de sociedades constituidos o radicados en la UE. También afectará a las empresas constituidas o establecidas en un territorio no

---

12. Las características propias de los bienes intangibles dificultan la aplicación de los métodos tradicionales de valoración a precio de mercado –métodos de precio libre comparable, de coste incrementado y de precio de reventa– pero las Directrices contemplan su aplicación en el caso, por ejemplo, de activos transferidos de manera inmediata o próxima en el tiempo a una adquisición previa a un tercero independiente. En cualquier caso, su aplicabilidad dependerá de que pueda establecerse una transacción comparable en el mercado libre.

Además de estos métodos, también es posible aplicar técnicas de evaluación adecuadas a ciertas transmisiones de intangibles, siempre que sean adecuadas los criterios utilizados en un análisis funcional.

pertenciente a la UE que no tenga Convenio sobre Doble Imposición (CDI) con el Estado miembro en el que se detecte la presencia digital significativa. Quedan excluidos, por tanto, los contribuyentes radicados o constituidos en un país no perteneciente a la UE con el que sí se haya concluido un tratado sobre doble imposición.

No obstante, en paralelo al cambio interno del modelo de fiscalidad digital, la Comisión propone que tanto el concepto de presencia digital significativa como el de establecimiento virtual sea incluido en los CDI que los Estados miembros concluyan con terceros países. Incluso, reconociendo los esfuerzos de la OCDE,<sup>13</sup> considera que su Propuesta es susceptible de ser adoptada en el seno del Acuerdo BEPS.

En este sentido, la Recomendación (2018) 1650 insta a incluir en las disposiciones de los CDI celebrados entre los Estados miembros y jurisdicciones no pertenecientes a la UE *las definiciones y otras condiciones relativas a presencia digital significativa y las reglas de imputación de beneficios a una presencia digital significativa*.

Una vez establecido el sujeto pasivo –el establecimiento permanente digital –, las rentas sometidas a gravamen y el método de reparto para su atribución, el tributo a liquidar es el impuesto sobre sociedades propio de cada Estado miembro. El tipo aplicable será el vigente en cada territorio, de hecho, la Propuesta no plantea una restricción de las capacidades de los países en este ámbito.<sup>14</sup>

Por último, el plazo temporal de aprobación que prevé es corto y espera su aplicabilidad en el año 2020, una vez que los ordenamientos estatales hayan traspuesto su contenido a las legislaciones nacionales.

## 3.2. Las medidas transitorias: el *Digital Services Tax*

La segunda Propuesta de Directiva de la Comisión es la COM(2018) 148 final, que constituye una solución de interinidad para gravar los servicios digitales en tanto se aprueba, traspone y se hace plenamente vigente el modelo de tributación anterior, es un impuesto indirecto sobre ciertas actividades digitales, cuya finalidad es permitir que, de manera provisional, los Estados miembros puedan someter a gravamen los rendimientos generados por dichas actividades.

El Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales -*Digital Services Tax* (DST)- será una nueva figura impositiva que cada Estado miembro deberá crear e integrar en su sistema fiscal propio.

### 3.2.1. Ingresos sujetos a gravamen

El DST recaerá sobre los ingresos generados por la explotación de actividades digitales, precisando que dichos ingresos no admitirán minoraciones de ningún tipo ni se verán afectados por el IVA –o impuesto similar –.

Las actividades digitales que generan el hecho imponible del tributo se producen tanto entre empresas (B2B) como con particulares (B2C) y se caracterizan por ser modelos de negocio en los que la participación del usuario genera un valor añadido a dicha actividad. Tal como la Comisión señala, se trata de servicios *en los que la participación de un usuario en una actividad digital constituye una contribución esencial para la empresa que realiza esa actividad y gracias a la cual puede obtener ingresos*.

El artículo 3 de la Propuesta identifica los servicios de los que derivarán los ingresos gravables:

---

13. En este informe provisional, la OCDE hace un repaso de la situación de la fiscalidad sobre la economía digital y, si bien concluye en que sería deseable tomar medidas provisionales que permitiesen sujetar a gravamen las rentas generadas con mayor eficacia, no adopta una postura sobre las opciones que ciertos países han planteado o aplicado.

14. El cumplimiento del principio de proporcionalidad declara que *No implica una armonización de los tipos del impuesto de sociedades en la UE y, por lo tanto, no restringe la capacidad de los Estados miembros para influir en el importe deseado de los ingresos del impuesto de sociedades*.

1. La primera categoría la constituyen los ingresos generados por aquellos servicios que permiten la inclusión de una interfaz digital de publicidad dirigida a sus usuarios. A través de esta vía se facilita la estrategia de mercadotecnia de las empresas anunciantes, a través de mensajes promocionales a los usuarios del servicio digital.<sup>15</sup> En este concepto se encuentran los ingresos por publicidad que redes sociales – Facebook, Instagram, Twitter, entre otros –o motores de búsqueda generalista – Google –o específica – Spotify – obtienen de la publicidad de clientes orientada a sus usuarios.

La inclusión de publicidad en una web, plataforma o programa permite obtener un rendimiento económico tanto mayor cuanto más elevado sea el tráfico de usuarios y los datos de los mismos que se utilizan. El valor añadido que el usuario aporta a la interfaz digital se hace efectivo en esos ingresos que el DST someterá a gravamen.

No se incluye en este grupo los sitios o páginas web que ofrecen publicidad de otras empresas, facilitando su catálogo, condiciones de compra, pasarela de pago y servicios de control de fraude. Sin embargo, el impuesto se aplicará con independencia de que la interfaz digital sea propiedad de la empresa que permita incluir la publicidad o no, si bien, en este segundo caso, el sujeto pasivo será la empresa que accede a la inclusión de la publicidad –la interfaz recibirá los ingresos correspondientes por la cesión espacio, pero no es la prestataria de servicio digital que hace nacer el DST –.

2. También constituyen ingresos gravables los generados por las plataformas digitales – *marketplaces* –que permiten que los usuarios interactúen entre sí, y que faciliten las entregas de bienes o las prestaciones de servicios directamente entre ellos –es el caso, entre otras plataformas, de Amazon, eBay o Airbnb –. En este caso, el volumen de usuarios permite que se generen redes de contactos que multiplican el valor de la plataforma y, por tanto, los rendimientos que genera para la empresa. Ahora bien, los ingresos obtenidos por los usuarios de estas plataformas quedan fuera del ámbito de aplicación del impuesto.

Tampoco se incluyen en este concepto los ingresos producidos por una plataforma digital:

- Que tenga como *única o principal finalidad la de suministrar contenidos digitales a los usuarios o prestarles servicios de comunicación o servicios de pago*. Se considera que, en estos casos, la interfaz digital es un mero intermediario de otros servicios.

En concreto, la Propuesta de Directiva califica como servicio de intermediación el suministro de contenidos digitales como programas, juegos, aplicaciones, vídeo, texto o audio, tanto si son propiedad de la entidad prestataria como si ha adquirido sus derechos de distribución, aun si se permite cierto grado de interacción entre los usuarios,<sup>16</sup> y tanto si se suministran en *streaming* o sean descargables.

- Que esté dedicada a la prestación de los servicios y actividades de inversión previstos en el anexo I, sección A, puntos 1) a 9), de la Directiva 2014/65/UE,<sup>17</sup> relativa a los mercados de instrumentos financieros.
- Cuando quien preste los servicios anteriores sea un proveedor de un servicio de financiación participativo –*crowdfunding* –o de un servicio que facilite la concesión de préstamos.

15. El *online advertising* puede presentar formas diversas, entre ellas las imágenes estáticas –*banners* –, textos, banderas flotantes, fondos de pantalla, anuncios emergentes, anuncio en movimiento –*flash* – o vídeos.

16. En este caso, la Comisión entiende que la participación de los usuarios es accesoria respecto al suministro del contenido digital y que, por tanto, no hay valor añadido que gravar. Pone como ejemplo la entrega de un videojuego –el hecho esencial –que el usuario puede utilizar con otros jugadores –hecho accesorio –.

17. Son los siguientes: recepción y transmisión de órdenes de clientes en relación con uno o más instrumentos financieros, la ejecución de órdenes por cuenta de clientes, la negociación por cuenta propia, la gestión de carteras, el asesoramiento en materia de inversión, el aseguramiento de instrumentos financieros o colocación de instrumentos financieros sobre la base de un compromiso firme, la colocación de instrumentos financieros sin base en un compromiso firme y la gestión de los Sistemas multilaterales de negociación (SMN) y de los Sistemas Organizados de Contratación (SOC).

Sí se van a considerar sujetos al impuesto los servicios digitales que faciliten que los usuarios de las mismas puedan compartir contenidos digitales entre sí o que faciliten un suministro subyacente de contenidos digitales entre ellos.

3. Por último, se gravarán los servicios de transmisión de los datos recopilados acerca de los usuarios que hayan sido generados por actividades desarrolladas en la web, programas o aplicaciones.

No se gravarán la recopilación y tratamiento de datos para fines internos de la empresa ni los que sean cedidos a título gratuito a otras entidades.

En las dos primeras categorías de ingresos sujetos al DST queda patente que lo que se grava no es el acceso del usuario a la interfaz digital sino el aprovechamiento que de su participación obtiene el prestador del servicio, bien por publicidad orientada a sus características o por el valor que añaden a la plataforma que facilita el intercambio de bienes o servicios entre ellos. En el último grupo de ingresos, lo determinante no es la recopilación de los datos de los usuarios sino su transmisión a título oneroso, es decir, el aprovechamiento mercantil que generan.

Por último, quedan excluidos del ámbito de aplicación del DST los ingresos derivados de la prestación de los servicios digitales imponibles entre entidades de un grupo consolidado. No obstante, para impedir que una entidad que presta dichos servicios eluda el pago de DST a través de otra entidad del mismo grupo, se considera que la remuneración la obtiene la sociedad que presta el servicio a un tercero, aunque se impute el ingreso a otra entidad del grupo.

### 3.2.2. Sujeto pasivo y tipo de gravamen

Se considera sujeto pasivo a la entidad que, prestando servicios digitales sujetos al impuesto, supera cualquiera de los límites cuantitativos siguientes:

1. El importe total de los ingresos mundiales declarados en el último ejercicio supera los 750.000.000 euros.
2. El importe total de los ingresos imponibles que ha obtenido en la UE durante el mismo ejercicio es superior a los 50.000.000 euros.

El criterio utilizado para identificar al sujeto pasivo es el volumen global de ingresos derivados de la prestación de los servicios digitales sujetos a imposición. No es preciso, por tanto, la diferenciación por categoría o tipos –a tenor de la clasificación que hace el artículo 3 de la Propuesta –.

La referencia temporal es el *último ejercicio financiero*, entendiendo por tal el último en que la entidad haya hechos públicos de los últimos estados financieros disponibles antes que finalice el ejercicio fiscal. Los umbrales de ingresos se referirán a la totalidad del grupo mercantil cuando haya consolidación contable de las entidades y el criterio de imputación temporal es el de devengo, de forma que los ingresos sujetos son aquellos que sean exigibles, con independencia de que los pagos se hayan hecho efectivos o no.

Tal como la Comisión señala, el ámbito de definición de los sujetos pasivos pone su foco en las grandes multinacionales tecnológicas que basan su actividad en la participación de los usuarios. Son empresas consolidadas en el mercado y en posiciones de predominio que les permiten obtener rendimientos crecientes de la red de usuarios que poseen. Se busca someter al DST esos *modelos de negocio, que conducen a un desajuste mayor entre el lugar en donde se gravan los beneficios y el lugar donde se genera valor*.

El tratamiento fiscal de estos sujetos es acorde con el que se plantea en la Propuesta BICCIS de la Comisión, entendiendo que estos grupos multinacionales son los contribuyentes que tienen más oportunidad de plantear una planificación fiscal agresiva que menoscabe los ingresos impositivos de los Estados. La misma argumentación es la que se utiliza para definir el segundo límite, manteniendo la conveniencia de utilizar el ámbito europeo como referencia para identificar la *huella*

*digital significativa*, y evitar así que el fraccionamiento de las operaciones por Estado pueda permitir la elusión del tributo.

Considerando que los operadores digitales pueden estar radicados en territorio no UE, la Comisión declara que dicha condición no excluye el pago del impuesto, –decisión por otro lado coherente con un modelo fiscal que trata de gravar la renta empresarial en el lugar en que se genera –.

Los sujetos están obligados al pago, cuyo tipo impositivo es del 3% de la base imponible que resulte de la distribución de los ingresos derivados de los servicios digitales. A fin de evitar supuestos de doble imposición, la Propuesta contempla que los Estados miembros autoricen la minoración del DST en la liquidación de los impuestos societarios de las entidades obligadas a su pago.

### 3.2.3. Lugar, momento del gravamen y procedimiento administrativo

En cuanto al lugar de imposición, la Propuesta de Directiva atribuye la soberanía fiscal al Estado miembro en que estén radicados los usuarios del servicio digital. Esta condición se verifica a través de la IP<sup>18</sup> del dispositivo a través del cual accede a los servicios sujetos a gravamen.<sup>19</sup>

A estos efectos, se considera que un usuario está situado en un Estado cuando, durante el periodo impositivo, se dan las siguientes condiciones:

1. Para servicios digitales que permiten la inclusión de una interfaz de publicidad, si esta publicidad surge en el dispositivo del usuario cuando está siendo utilizado en su territorio.
2. Si se trata de una plataforma digital cabe diferenciar si está orientada a facilitar los intercambios directos entre sus usuarios –el nexo de vinculación será el uso de un dispositivo en el Estado miembro para acceder y concluir una operación mercantil en el periodo impositivo –o si se trata de una plataforma distinta de las anteriores de la que el usuario dispone de una cuenta autorizada para acceder a su contenido<sup>20</sup> –en este caso, basta con que la cuenta se haya abierto con un dispositivo utilizado en el territorio del Estado miembro –.

En cualquier caso, la atribución de la soberanía fiscal es independiente del lugar en que se produzca la entrega efectiva del bien o la prestación del servicio o del lugar en que se verifique la orden pago.

3. Cuando se haya una transmisión onerosa de los datos de los usuarios, el criterio de imputación territorial se hará a favor del Estado miembro en el que el usuario haya generado dichos datos y en el periodo impositivo de transmisión.

Resulta evidente que un mismo usuario puede acceder en diferentes momentos del periodo a estos servicios digitales en distintos Estados miembros, por ello, la Propuesta contempla un mecanismo de distribución de los ingresos gravados entre las distintas soberanías fiscales:

1. Los ingresos de la primera categoría descrita –derivados de la inclusión de publicidad –se repartirán proporcionalmente al número de veces que haya aparecido un anuncio en los dispositivos del usuario.
2. Los derivados del uso de una plataforma se distribuirán proporcionalmente al número de usuarios que hayan concluido operaciones de entrega de bienes o servicios –en el caso de plataformas de intercambios –o al número de usuarios que dispongan de cuenta en el ejercicio –para el resto de plataformas que prestan servicios sujetos al DST –.
3. Los ingresos derivados de la transmisión de datos de usuarios serán objeto de un reparto proporcional al número de usuarios que los hayan generado.

---

18. Dirección de Protocolo Internet.

19. Técnicamente, es posible alterar la localización de la IP por lo que la propuesta de Directiva admite que el sujeto pasivo pueda utilizar otros medios de geolocalización para determinar la ubicación del usuario.

20. En este caso, los ingresos proceden del alta o de las cuotas periódicas tras el registro en dicha plataforma.

Según lo expuesto, se determinarán bases imponibles diferentes para cada uno de los Estados miembros. Para garantizar esta distribución del resultado, es necesario que los contribuyentes provean de la información necesaria para poder identificar las proporciones que se atribuyen a cada país. Es obligación del sujeto pasivo declarar el volumen de ingresos del periodo obtenidos en cada Estado y el importe del DST adeudado en cada uno de ellos. Asimismo, deberá informar sobre los límites que lo convierten en sujeto pasivo y el montante global del DST que debe ingresar.

Un mecanismo de reparto interjurisdiccional como el descrito implica una complejidad administrativa considerable. Se generan tantos impuestos como sujetos activos intervengan, es decir, el mismo sujeto pasivo tendría que hacer frente a la obligación de pago en cada Estado al que se atribuyan los ingresos que constituyen la base imponible. Para evitar los problemas administrativos que esta dispersión provocaría, la Comisión dispone la creación de una ventanilla única que simplifique el proceso. Así, el sujeto pasivo elegirá un punto de contacto con la administración fiscal único –el Estado miembro de identificación –a través del cual cumplirá, de manera agregada, la totalidad de sus obligaciones derivadas del DST con todos los Estados implicados.

El Estado miembro de identificación será aquel que el sujeto pasivo decida de entre los que sean acreedores del DST y no tiene por qué coincidir con aquél en que tenga fijada la residencia a efectos del Impuesto sobre Sociedades.<sup>21</sup> Deberá notificar, a través del sistema de autodeclaración,<sup>22</sup> que está obligado a satisfacer el impuesto y todos los datos requeridos para hacer su liquidación, así como la pérdida de la condición de sujeto pasivo.<sup>23</sup>

El Estado miembro de identificación actuará por cuenta de los demás Estados miembros a los que se deba satisfacer el DST. No obstante, el sujeto pasivo adeudará el DST directamente a cada uno de ellos por lo que podrán ejecutar el pago del DST exigiéndolo directamente el sujeto pasivo. Hay una remisión a los ordenamientos particulares en cuanto a las normas y procedimientos relativos a la ejecución de créditos, a multas, intereses y otros gastos en concepto de retraso en el pago o de impago del impuesto.

De igual modo, los sujetos pasivos están obligados a cumplir, en cada Estado miembro, las obligaciones que imponga *en materia de contabilidad, llevanza de registros y otros aspectos destinadas a garantizar el pago efectivo del DST* (artículo 18.1 de la Propuesta).

Aunque por razones de eficacia se unifiquen las obligaciones tributarias ante una única administración fiscal, todos los Estados miembros son responsables de adoptar *las medidas destinadas a evitar la evasión, la elusión y el fraude fiscal con respecto al ISD* (artículo 13.3 de la Propuesta).

El DST será exigible el día laborable siguiente al final de periodo impositivo y la declaración se presentará por vía electrónica. Asimismo, la Propuesta detalla los plazos de liquidación y pago y el procedimiento de devoluciones de ingresos indebidos.

En definitiva, el detalle regulatorio de la COM(2018) 148 final evidencia que, pese a la vocación provisional que declara, la Propuesta del DST ha sido meditada y elaborada con sumo cuidado por parte de la Comisión, es de suponer que con el objetivo de facilitar su aceptación y rápida puesta en funcionamiento.

#### 4. Valoración de las Propuestas y conclusiones

A mi entender, no es abordable una valoración conjunta de ambas Propuestas de Directivas más allá de reconocer en su presentación, el protagonismo que asume la UE en el proceso internacional de

21. Se dispone, en el artículo 13, las condiciones para realizar un cambio del Estado miembro de identificación.

22. Cada contribuyente tendrá asignado un número de identificación a efectos del DST.

23. Según el artículo 12 de la propuesta, ya no será obligada al pago del impuesto la entidad que haya dejado de obtener ingresos imponibles, haya dejado de reunir los requisitos para ser considerado sujeto pasivo, se haya extinguido o, por cualquier otro motivo, haya dejado de estar obligada a pagar el DST.

reforma de la fiscalidad empresarial. Es posible reconocer que ambas se justifican en la necesidad de regular la tributación de la actividad digital pero su planteamiento y finalidad no es concordante.

La Propuesta COM(2018) 148 final reconoce que *es necesario adaptar las normas relativas al impuesto sobre sociedades para que se adecúen a las características de las empresas digitales*. No obstante, a continuación, declara que, *a la espera de una solución global*, los Estados miembros están sometidos a presiones para evitar la erosión de sus bases imponibles en el impuesto societario y ofrece como solución a un problema de fiscalidad directa, la imposición de un nuevo tributo indirecto.

Abundando en esta falta de coherencia tributaria, el hecho imponible de este impuesto es la percepción de rendimientos derivados de ciertos servicios digitales, tan propio de la tributación directa que la propia Comisión reconoce que pueden producirse fenómenos de doble imposición y recomienda su calificación como gasto deducible.

Al configurar al DST como un tributo indirecto se evita que sea rechazado por doble imposición, pero ello no oculta las dudas razonables sobre su auténtica naturaleza. En este mismo sentido, declara que el objeto imponible es el valor añadido que generan los usuarios sobre los servicios digitales lo que le permite eludir la posible colisión con el IVA que grava la prestación de dichos servicios.

Otro de los aspectos conflictivos del DST es la exclusión de algunos servicios en los que el valor que generan los usuarios también es relevante. Es el caso, en mi opinión, del suministro de contenidos audiovisuales en los que el espectador tiene la oportunidad de interactuar con otros usuarios. Pero, al margen de estos casos que pueden ser discutibles, lo más llamativo es que se haya optado por considerar la renta bruta de los contribuyentes como manifestación de ese valor. Esta es una de las críticas más reiteradas que han recibido ambas Propuestas, dado que también se consideran los ingresos íntegros en la delimitación de la presencia digital significativa de la COM(2018) 147 final.<sup>24</sup>

En cuanto al procedimiento de liquidación y reparto de cuotas entre los Estados afectados, es evidente la complejidad que implica lo que, en definitiva, supondrá nuevos costes para contribuyentes y administraciones.

En mi opinión, el DST es una medida orientada al incremento inmediato de la recaudación de la UE respecto de ciertas actividades digitales que no están bien reflejadas en el impuesto societario. Las normas vigentes no permiten revertir en forma de impuesto el gran valor añadido que aportan los contenidos generados por los usuarios ni el tráfico mercantil derivado de los datos personales de los mismos y ese, a mi modo de entender, es el gran problema al que se enfrenta la tributación actual.

Es un tema complejo determinar dónde reside el valor de un servicio digital, pero reconociendo que tanto la tecnología que lo sustenta como las operaciones mercantiles concretas son relevantes, no se puede obviar la aportación que realizan los usuarios. Coincido con la Comisión en que tanto la inclusión de publicidad como las redes que apoyan las plataformas son generadoras de valor para la empresa y es innegable que cada vez tienen más valor mercantil los datos que suministramos los usuarios de esas interfaces. Un sistema fiscal justo y eficiente no puede seguir sosteniendo unas aportaciones contributivas de los grupos multinacionales tecnológicos muy por debajo de la media de lo que aportan las empresas no digitales y las personas físicas.

A mi entender, la aportación que hace la Comisión europea a la configuración del establecimiento permanente digital es muy valorable y marca una referencia que, pese a las resistencias de ciertos países, considero que terminará imponiéndose por su racionalidad y por los efectos recaudatorios que reportará. En todo caso es muy preferible esta “vía lenta” a la alternativa de un impuesto de naturaleza dudosa y complejo de liquidar y de distribuir.

---

24. Por ejemplo: Suecia, Dinamarca y Finlandia se oponen a la medida planteada por la Comisión aduciendo tanto razones de oportunidad económica como el hecho de que se aplique sobre la renta bruta y no sobre el beneficio. Vid. *Global cooperation is key to address tax challenges from digitalization*, <https://www.government.se/statements/2018/06/global-cooperation-is-key-to-address-tax-challenges-from-digitalization/>

No obstante, en un enfoque realista del panorama fiscal actual de la economía digital, es más probable que el DST actúe como ejemplo de cómo gravar ciertos servicios digitales para los Estados dispuestos a hacerlo porque es una opción mucho más rápida y con unos efectos limitados a grandes contribuyentes. En ausencia de un criterio común, y aunque la Directiva no llegase a aprobarse, los antecedentes que ya existen en algunos países y la presión presupuestaria incentivarán a adopción de impuestos similares al DST.

Como muestra de esta tendencia cabe destacar la reciente sentencia del Tribunal Supremo de Estados Unidos<sup>25</sup> que ha dado carta de naturaleza a la presencia virtual como nexo de atribución de soberanía fiscal. De esta manera, admite que las empresas radicadas fuera del territorio del Estado de Dakota del Sur que realizasen venta online allí sin tener una presencia física tengan que satisfacer un impuesto indirecto –sobre ventas –si superan determinados umbrales cuantitativos. Lo más relevante es que esta decisión modifica la jurisprudencia previa del Tribunal.

En definitiva, con mayor o menor velocidad, la asunción del establecimiento permanente digital es, a mi modo de ver, necesario para poder dar respuesta a las exigencias de justicia fiscal y eficiencia recaudatoria. Cuestión distinta –y no pacífica –será determinar los criterios que permiten fijar esa presencia digital significativa y cómo cuantificarla, especialmente cuando cambios tecnológicos futuros pueden alterarlos.

## 5. Bibliografía

J.M. CALDERÓN, *El Paquete Europeo (2018) en materia de Fiscalidad de la Economía Digital*, en Carta tributaria. Revista de opinión, N°39, 2018.

COMISIÓN EUROPEA:

- Proposal for a Council Directive COM(2018) 147 final, Rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence, <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/ES/COM-2018-147-F1-ES-MAIN-PART-1.PDF>
- Proposal for a Council Directive COM(2018) 148 final, On the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services, [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/proposal\\_common\\_system\\_digital\\_services\\_tax\\_21032018\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_common_system_digital_services_tax_21032018_en.pdf)
- Communication from the Commission to the European Parliament and the Council, Time to establish a modern, fair and efficient taxation standard for the digital economy, <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/EN/COM-2018-146-F1-EN-MAIN-PART-1.PDF>
- *European Data Market SMART*, 2013/0063, 2017, [https://a2528ba5-a-c3c32646-s-sites.googlegroups.com/a/open-evidence.com/download/repository/SMART20130063\\_Final%20Report\\_030417\\_2.pdf?attachauth=ANoY7cqVRXtcRjTSimCqrTKTb45hixF9g2JJJaO1dF0Ot49jHCTYgX4iTR-6tGEBO3cXRtNpoEH8o8NUoxT3WH3tIhbAkjAAFHgeceQ5Ot9r10Wqyioi8-eDquv0WtgC2C71xUTKPnsZYoURoLoDZZXjbTfsaVxj1-C5qs3rWZldyyNqj3hWfbYVMR55FMLenSzlIteigF3Ja1n8df\\_yTWb1NKzcBmaTRtMERfqp3GXTf4hiJlAyvmel-iW&attredirects=0](https://a2528ba5-a-c3c32646-s-sites.googlegroups.com/a/open-evidence.com/download/repository/SMART20130063_Final%20Report_030417_2.pdf?attachauth=ANoY7cqVRXtcRjTSimCqrTKTb45hixF9g2JJJaO1dF0Ot49jHCTYgX4iTR-6tGEBO3cXRtNpoEH8o8NUoxT3WH3tIhbAkjAAFHgeceQ5Ot9r10Wqyioi8-eDquv0WtgC2C71xUTKPnsZYoURoLoDZZXjbTfsaVxj1-C5qs3rWZldyyNqj3hWfbYVMR55FMLenSzlIteigF3Ja1n8df_yTWb1NKzcBmaTRtMERfqp3GXTf4hiJlAyvmel-iW&attredirects=0)
- Communication from the Commission to the European Parliament and the Council, A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action, [https://ec.europa.eu/commission/sites/beta-political/files/com\\_2015\\_302\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/commission/sites/beta-political/files/com_2015_302_en.pdf)

HUAWEY & OXFORD ECONOMICS, *Digital Spillover. Measuring the true impact of the Digital Economy* 2017, <https://www.huawei.com/minisite/gci/en/digital-spillover/index.html>

OCDE:

25. Se trata de la sentencia de 21 de junio de 2018 *South Dakota v. Wayfair* [https://www.supremecourt.gov/opinions/17pdf/17-494\\_j4el.pdf](https://www.supremecourt.gov/opinions/17pdf/17-494_j4el.pdf)

- *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2018, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264293083-en>
- *OECD Digital Economy Outlook 2017*, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264276284-en>
- *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1-* 2015, Final Report, 2015.
- *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>

## PARLAMENTO EUROPEO:

- Report of 22 February 2018 on the proposal for a Council directive on a Common Corporate Tax Base, <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?type=REPORT&reference=A8-2018-0050&language=EN>
- Report of 26 February 2018 on the proposal for a Council directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base, <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?type=REPORT&reference=A8-2018-0051&language=EN>

**Maria Gabriela Lagos Rodríguez:** Universidad de Castilla-La Mancha (Spain)

🌐 <http://orcid.org/0000-0002-2884-522X>

✉ [gabriela.lagos@uclm.es](mailto:gabriela.lagos@uclm.es)

Head of Department Political Economy, Statistics and Economic Policy