

Los desafíos fiscales de la economía digital: el impuesto provisional de la UE. ¿Nuevas medidas para que todas las empresas tributen de forma equitativa?

Rocío Lasarte López

Profesora contratada doctora.

Departamento de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad de Sevilla

EXTRACTO

El reciente auge de las empresas digitales, como las empresas de redes sociales, las plataformas colaborativas y los proveedores de contenidos en línea, ha contribuido enormemente al crecimiento económico, pero la normativa fiscal actual no se concibió pensando en las empresas que operan a escala mundial, de forma virtual o que tienen escasa o nula presencia física. No grava, por ejemplo, los beneficios obtenidos mediante actividades tales como la venta de contenidos y datos generados por los usuarios. Los Estados miembros están empezando a buscar soluciones unilaterales rápidas para gravar este tipo de actividad económica, lo que genera confusión jurídica e inseguridad fiscal para las empresas. Para enfrentar estas cuestiones se trabaja tanto en el ámbito de la OCDE como de la UE.

En marzo de 2018, la Comisión ha propuesto nuevas medidas para garantizar que todas las empresas tributen de forma equitativa en la UE, conscientes de que un enfoque coordinado es lo único que puede garantizar que la economía digital sea gravada de manera favorable al crecimiento. Se trata de dos propuestas simultáneas: la reforma de las reglas del impuesto sobre sociedades, de forma que los beneficios se registren y graven allí donde las empresas crean realmente el valor e interactúan con los usuarios, y una segunda propuesta que responde a las peticiones de varios Estados miembros: un impuesto provisional que abarque las principales actividades digitales actualmente exentas por completo de impuestos en la UE, previsto para ser efectivo a partir del 1 de enero de 2020. Sin embargo, hoy por hoy no hay aún acuerdo unánime sobre la propuesta.

Palabras clave: economía digital; presencia digital significativa; impuesto sobre servicios digitales; valor de los datos.

Fecha de entrada: 17-07-2018 / Fecha de aceptación: 14-09-2018 / Fecha de revisión: 17-10-2018

The digital businesses challenges in tax matters: the European interim solution, a digital service tax. New actions for a fairly taxation?

Rocío Lasarte López

ABSTRACT

Tax in the digital age creates challenges for businesses and governments and ideally any solution should have international consensus. That has not gone unnoticed by the authorities. Both the OECD and the EU have pushed forward the debate on how they think tax should be handled in the digital economy. But obtaining international consensus will take time and there is a risk that individual governments will introduce interim measures in the meantime. Both, the OECD and the EU, suggests tax authorities around the world should apply tax to where the value is added because that's the most straightforward way of dealing with new business models. The main question has remained the same; enterprises have to establish where to attribute value, we have to know which activity added what proportion of profit and in which location. It's essential because the tax authorities in each country will want to tax profit they see as coming from operations within their jurisdiction.

On 21 March 2018, the European Commission published a proposal to introduce an interim solution, a tax on gross revenue derived from the provision of certain digital services by companies based on where the revenue is generated, rather than where the company is located. This is to be followed by longer-term structural changes to the definition of a permanent establishment that would permit digital services to create a virtual PE in a country where a service provider does not have a physical presence.

There is still no consensus among countries: the positions of the Inclusive Framework countries fall into three groups. Those that see no need to change the existing system, typically smaller economies; those that believe there are pressures on the existing international tax standards because of the unique features of the digital economy and seek change; and those countries, such as the US, that are open to discussing improvements to the international tax rules, but only if the discussion is not limited to taxation of digital firms.

Keywords: digital business; digital service tax; data value creation; significant digital presence.

Sumario

1. Introducción: Los desafíos fiscales de la economía digital
2. ¿Cómo hemos llegado hasta aquí? Últimas iniciativas en el ámbito de la fiscalidad para la economía digital
3. El impuesto provisional de la UE: La *digital service tax*
 - 3.1. Aspectos fundamentales a la hora de diseñar la tributación de una «empresa digital» y calcular la base imponible de este nuevo impuesto
4. Las medidas de la UE versus medidas en EE. UU.
5. Conclusión

Referencias bibliográficas

Cómo citar este estudio:

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? *RCyT. CEF*, 428, 87-114.

1. INTRODUCCIÓN: LOS DESAFÍOS FISCALES DE LA ECONOMÍA DIGITAL

La economía digital trasciende fronteras y existe un creciente reconocimiento internacional de la necesidad de disponer de un nuevo marco fiscal estable y actualizado, adaptado a los modelos de negocio digitales. Estas empresas digitales (que funcionan en la red) crecen tan rápido que han pasado de 1 a 9 en el *ranking* de las 20 empresas más fuertes desde 2006¹.

¿Pero existe realmente una economía digital? La tecnología ha invadido todos los sectores de la economía. Tal como se indica en el Informe final de la acción 1 de Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), resultaría una tarea ardua, si no imposible, tener que delimitar y separar el radio de acción de la economía digital del resto de la economía a efectos fiscales. En todo tipo de empresas se están aplicando las nuevas tecnologías tanto para la mejora de sus procesos comerciales como para impulsar la innovación en sus negocios. La tecnología como elemento habilitador del progreso, no solo como forma de ahorrar costes o ser más eficientes, afecta a todas las empresas, grandes y pequeñas. Cualquier sector (música, medios, banca, educación) puede verse afectado por el impacto que la digitalización tiene en sus modelos de negocios.

Lo que sí se puede distinguir es que al hilo de estos avances están surgiendo nuevos modelos de negocios que presentan algunas características clave que resultan potencialmente relevantes desde una perspectiva fiscal, entre las que se incluyen la movilidad, expansión sin necesidad de presencia física, la importancia de los datos y la falta de presencialidad. Se basan en gran medida en la capacidad para llevar a cabo actividades a distancia y con escasa o nula presencia física, en la contribución de los usuarios finales a la creación de valor, así como en la importancia de los activos intangibles. Entre los tipos de actividad se incluyen diversas categorías: comercio electrónico, tiendas de aplicaciones, publicidad en línea, computación en la nube, plataformas participativas en red, negociación de alta frecuencia y servicios de pago en línea².

¹ En los últimos siete años, los ingresos medios anuales de las principales empresas digitales aumentaron aproximadamente un 14%, frente a alrededor del 3% en el caso de las empresas de tecnología de información y telecomunicaciones y el 0,2% en el caso de otras multinacionales. Esta es una señal positiva del dinamismo del sector y su potencial.

² En la primera parte del informe final de la acción 1 se hace una clara descripción de los modelos de negocio y principales características de la economía digital. Una simple lectura nos da noticia de la dificultad del tema al que nos acercamos sin tener los conocimientos técnicos e informáticos suficientes. Los modelos de negocio se pueden hoy día concentrar en:

- El conocido comercio electrónico, como la venta de productos físicos o servicios a través de la red mediante plataformas específicas. Puede acontecer en entornos B2B (*Business to Business*), B2C (*Business to Consumer*) o C2C (*Consumer to Consumer*) en los que el empresario desarrolla el rol de intermediario y sus ingresos proceden bien de los propios consumidores o usuarios o bien de servicios publicitarios de terceros empresarios.

Por ello los organismos internacionales se vuelven a plantear los cambios legislativos necesarios derivados de los desafíos «fiscales» que plantean los nuevos modelos de negocio. El debate actual puede resumirse en dos preguntas básicas: ¿Dónde se crea el valor? y ¿dónde deben tributar dichas rentas? No es algo nuevo, la implementación en los países del amplio paquete BEPS ya está teniendo impacto, con evidencia de que algunas multinacionales ya han modificado sus estructuras fiscales para ajustarse mejor a sus operaciones comerciales. Las medidas ya están aportando mayores ingresos –por ejemplo, más de 3.000 millones de euros solamente en la Unión Europea (UE) como resultado de la implementación de las nuevas Directrices internacionales sobre el IVA/GST, derivadas de los trabajos de la acción 1 de BEPS–. A pesar de este éxito en la lucha contra las prácticas BEPS, numerosos países creen que todavía se plantean desafíos al sistema fiscal internacional, y no andan descaminados.

Como parte de la siguiente fase de su trabajo, los organismos internacionales han acordado llevar a cabo una revisión simultánea y coherente de las reglas de «nexo» y de «atribución de beneficios», conceptos fundamentales relativos a la asignación de derechos fiscales entre jurisdicciones y a la determinación de la parte de los beneficios de las empresas multinacionales que estará sujeta a impuestos en una jurisdicción determinada. Al explorar las potenciales modificaciones, considerarán el impacto de la digitalización en la economía, en relación con los principios de alineación de los beneficios con las actividades económicas subyacentes y con la creación de valor.

El planteamiento actual es trabajar hacia una solución a largo plazo para 2020, sin embargo algunos países consideran que es imperativo de actuar con rapidez y apoyan la introducción de medidas provisionales, mientras que otros se oponen a ello considerando que dichas medidas generarían riesgos y consecuencias adversas³. Los que se manifiestan a favor han identificado un número de consideraciones que creen que deben tenerse en cuenta para limitar los posibles efectos colaterales adversos y estiman que es necesario actuar con rapidez. Se plantean la aplicación, como medida provisional, de un impuesto especial a la prestación de ciertos servicios digitales efectuada en su jurisdicción en el intento de evitar que una parte del valor generado en sus jurisdicciones quede exento de impuestos como consecuencia del desconocimiento de las leyes fiscales actuales de los avances en este sector.

¿Hay una solución consensuada? Esto sería lo ideal, pero en la actualidad lo importante es delinear inicialmente los problemas y luego intentar buscar una solución consensuada. Las posi-

-
- Servicios o plataformas de pagos, en las que el empresario digital actúa de intermediario entre comprador y vendedor.
 - Servicios de descarga de aplicaciones y productos digitales.
 - Publicidad *online*.
 - Plataformas de red participativas, frecuentemente llamadas redes sociales.
 - *Cloud computing*. Posiblemente la categoría más difícil para delimitar sus contornos, comprende la prestación de servicios digitales y estandarizados relativos a la programación informática, almacenamiento de datos, gestión de software y datos y la utilización compartida de recursos físicos y virtuales.

³ Ni siquiera hay consenso a la hora de adoptar estas medidas provisionales. Los países que se oponen consideran que generarán riesgos y efectos negativos en la inversión, la innovación y el crecimiento, una posible sobreimposición.

ciones de los países, como hemos dicho, son variadas y divergentes. Se trabaja tanto en el seno de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) como en el de la UE y, en principio, ambos van de la mano. Durante el mes de marzo de 2018 se han publicado dos informes diversos con varios días de diferencia. En concreto, tras «atacar» el flanco del IVA, los últimos documentos publicados por la UE en marzo de 2018 se sitúan en la búsqueda de una solución común para la tributación de la economía digital, en un intento de evitar la fragmentación que supondría en el mercado único la multiplicidad de enfoques para este problema, son los que vamos ahora a comentar.

No tengo duda de la necesidad de una actuación conjunta. La situación actual es que, de forma individual a la regulación de este tipo de servicios en el IVA ya hay Estados que han aprobado normas para hacer tributar a la «economía digital»: soluciones en Reino Unido (*diverted profit tax*), Turquía, China, Japón o Australia, India, Italia, Hungría, Francia y recientemente EE. UU. (BEAT). Todas son bien tipo tasa de equalización o igualación (*equalisation levy*) o de retención en la fuente (*withholding tax*). La proliferación de medidas fiscales unilaterales tanto a nivel global con dentro de la propia UE desde luego no suponen una armonización fiscal y pueden obstaculizar el mercado único digital.

Por otro lado, dada la posibilidad de acceso a macrodatos, nada de esto podría llevarse a cabo sin intensificar la cooperación con y entre Administraciones tributarias⁴.

2. ¿CÓMO HEMOS LLEGADO HASTA AQUÍ? ÚLTIMAS INICIATIVAS EN EL ÁMBITO DE LA FISCALIDAD PARA LA ECONOMÍA DIGITAL

Tras los informes finales de BEPS, publicados en 2015, han sido numerosas las propuestas legislativas de la UE en 2016 y 2017, con importancia en la materia que nos ocupa en este trabajo, especialmente en el último semestre de 2017 (bajo la presidencia de Estonia). Paralelamente a los debates internacionales, y como continuación de su Comunicación de septiembre⁵, la Comisión propone ahora soluciones a escala de la UE. El nuevo debate se ha celebrado en marzo de 2018. Partiendo de una propuesta francesa (junto con Alemania e Italia) en 2017 se propone desarrollar una medida temporal. En el Ecofin de septiembre y diciembre de este año se adopta la propuesta de comenzar los trabajos para conseguir definir un establecimiento permanente (EP) virtual⁶; en tanto se logra, se solicita a la UE una medida de carácter temporal.

⁴ Información sobre los usuarios de plataformas en línea en su condición de parte integrante de iniciativas como la economía colaborativa y «economía por encargo» (conocida como *gig economy*).

⁵ La Comunicación de la Comisión sobre «Un sistema impositivo justo y eficaz en la Unión Europea para el mercado único digital», publicada en septiembre de 2017, definió los temas y objetivos principales con respecto a la fiscalidad de la economía digital.

⁶ En relación con los artículos 5 y 7 del Modelo de Convenio de la OCDE (MC OCDE).

En este contexto confluyen medidas de la OCDE (*softlaw* muy fuerte, ya que por ahora se han adherido 110 países) y la UE, con la reforma fiscal en EE. UU. (que sin duda ha supuesto una importante corrección de la desimposición global).

El Informe Provisional de la OCDE, de 16 de marzo de 2018⁷, sobre los «Desafíos Fiscales derivados de la Digitalización» señala las principales formas de erosión de base imponible que quedan después del proyecto BEPS a modo de guía del trabajo que queda pendiente. Pero atención, es interesante que no soluciona problemas sino que pone de manifiesto las discrepancias. Es un informe de posiciones de los distintos países, previo a las acciones de la UE, donde se evalúan una serie de medidas a corto plazo, sin concluir sobre la idoneidad de ninguna de ellas, pero recoge unas guías en caso de que los Estados quieran adoptar medidas unilaterales. Toma como base previa el informe sobre la acción 1 de 2015⁸. En 2019 se presentará un informe de seguimiento al tiempo que la solución consensuada se prevé para 2020.

El «paquete digital» de la UE de 21 de marzo de 2018 consta de los siguientes documentos:

- Documento COM(2018) 146 final: Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo, «Es el momento de instaurar un marco fiscal moderno, justo y eficaz para la economía digital». La instauración del mercado único digital es una de las prioridades actuales de la Comisión. Se trata fundamentalmente de una razón de justicia, tanto tener una fiscalidad justa para que estos negocios puedan desarrollar su potencial con un marco estable y actualizado como asegurar la competitividad, ya que las condiciones de competencia no se consideran en la actualidad equitativas.
- Documento COM(2018) 147 final: «Propuesta de directiva por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significa-

⁷ Los miembros del Marco Inclusivo de BEPS de la OCDE y del G20 trabajarán para lograr una solución consensuada en 2020, tal y como establece el Informe Provisional sobre los Desafíos Fiscales derivados de la Digitalización. Tomando como base el Informe de 2015 sobre la acción 1 de BEPS, el Informe Provisional OCDE incluye un análisis exhaustivo de los modelos económicos y de creación de valor derivados de la digitalización, e identifica las características que se observan frecuentemente en ciertos modelos económicos altamente digitalizados. Describe las potenciales consecuencias para las reglas de fiscalidad internacional. Identifica las diferentes posturas mantenidas por los países, que condicionan sus enfoques sobre las posibles soluciones. Estos enfoques van desde aquellos países que consideran que no se requiere acción alguna, hasta los que consideran que se necesita una acción que tenga en cuenta las contribuciones de los usuarios, pasando por otros que consideran que cualquier modificación debería aplicarse al conjunto de la economía. El Informe Provisional sienta las bases para avanzar en la OCDE hacia una solución multilateral a largo plazo en la siguiente fase de trabajo.

⁸ En el informe de la acción 1 del proyecto BEPS, el grupo de expertos sobre fiscalidad de la economía digital (GEFED) analizó los desafíos fiscales que esta planteaba. Señalando que se basa, como ninguna otra, en activos intangibles y la adopción generalizada de modelos económicos pluridimensionales. Aparte de las claras prácticas elusivas, planteaba desafíos fiscales más amplios, relativos al uso de datos disponibles, a la determinación de la existencia de un nexo, etc.

tiva». Planteada como solución común para la definitiva tributación de la economía digital, esta propuesta va acompañada de una Recomendación a los Estados miembros (EM) de revisar sus convenios de doble imposición con terceros países de forma que se apliquen las mismas reglas a todas las empresas (tanto las situadas en la UE como las situadas fuera).

- Documento COM(2018) 148 final: «Propuesta de Directiva relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de determinados servicios digitales». Conocida ahora como la nueva tasa digital de la UE, se trata de una solución a corto plazo, provisional, con el principal objetivo de «limitación de daños» que parece va a quedarse más tiempo del que en un principio pudiera estimarse. Configurado como **un impuesto sobre las ventas indirecto, se insiste en que no es un impuesto sobre la renta, lo que se quiere gravar es en la fuente**. Focalizado en tres puntos, descartando que se aplique a la generalidad de los servicios digitales y como forma de asegurar ingresos tributarios por actividades que en la actualidad no están sujetas a tributación.

Es misión del legislador (nacional o internacional) velar por que el marco regulatorio sea sencillo y apoye la creación de empresas, en especial las pequeñas y medianas empresas (pymes). Como se subrayó en el documento de reflexión de la Comisión sobre el encauzamiento de la globalización⁹, que se presentó en mayo de 2017, esto no significa proteccionismo, desregulación ni «igualación a la baja», sino regulación inteligente. Los Gobiernos deben garantizar que la política fiscal siga siendo pertinente a la luz de la digitalización y los nuevos modelos de negocio, y que las empresas tributen donde estén ubicadas sus actividades económicas. Las propuestas presentadas por la Comisión son consideradas por la UE como una respuesta equilibrada y proporcionada a estos retos. Un Estado de derecho no solo se distingue por su calidad normativa sino también por su posición consistente: la certidumbre del derecho. Esa es la postura de la Comisión, por mucho que se la critique: la necesidad de profundizar y desarrollar mecanismos que clarifiquen y refuerzan la seguridad jurídica en materia tributaria, dada su relevancia para el comercio e inversiones transfronterizas. Reglas claras para atribuir el beneficio y no solo a partir de la mera titularidad del activo intangible¹⁰, que a fin de cuentas son los principales activos de las empresas a las que va dirigido el nuevo impuesto.

⁹ <https://ec.europa.eu/commission/sites/beta-political/files/reflection-paper-globalisation_es.pdf>.

¹⁰ La sentencia de la US Tax Court sobre el caso Amazon ha puesto de manifiesto las dificultades y complejidad que rodea la aplicación de las normas tributarias a las transacciones, negocios propios de la economía digital. Destacamos la importante conclusión de Calderón Carrero (2017, p. 108): «no puede dejar de señalarse como la sentencia de la US Tax Court en el caso Amazon constituye un precedente relevante a estos efectos, toda vez que, por un lado, revela elementos o pautas que evidencian y facilitan la "practicabilidad" del estándar de precios de transferencia y, por otra, aporta una guía para el análisis cualitativo y cuantitativo de los parámetros o factores de creación o contribución de valor de negocios de economía digital».

3. EL IMPUESTO PROVISIONAL DE LA UE: LA *DIGITAL SERVICE TAX*

El proyecto BEPS y en concreto la acción 1, que se encargó de cómo abordar los retos de la economía digital para la imposición, ha dejado lagunas sin resolver. Los principales desafíos que plantea la digitalización de la economía, los relativos al nexo y a los datos, tocan pilares fundamentales de la actividad económica transfronteriza por lo que se indicó la necesidad de trabajos adicionales.

En la Comunicación de 21 de septiembre de 2017 COM(2017) 547 final «Un sistema impositivo justo y eficaz en la UE para el mercado único digital» se planteó, entre las propuestas legislativas que debería presentar la Comisión Europea en 2018, la valoración a corto plazo de posibles soluciones como serían:

- La creación de un impuesto «compensatorio» sobre los beneficios obtenidos a través de internet y que no hayan sido suficientemente gravados, como recargo sobre el impuesto sobre sociedades o como impuesto independiente.
- El establecimiento de una retención a cuenta sobre el importe bruto de los pagos realizados a proveedores digitales no residentes.
- La aplicación de un impuesto especial o tasa (provisional) sobre cada transacción efectuada a distancia (servicios digitales) a clientes nacionales por parte de una entidad no residente con «presencia económica significativa».

Ya en esta comunicación reconoció la Comisión que la aplicación de estas medidas requiere un previo examen de compatibilidad tanto con las libertades del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) como con la normativa sobre ayudas estatales y los convenios de doble imposición¹¹. En la actualidad parece que hay serias discrepancias en el seno de la UE sobre la aplicación de esta «tasa digital» (Malta, Irlanda, Austria, Países Bajos o Luxemburgo se oponen porque aplican impuestos muy bajos pero Suecia, Lituania, Finlandia y Dinamarca basan su oposición en motivos de competitividad). Frente a ellos la apoyan Alemania, Reino Unido¹², Francia¹³, Italia¹⁴, España, Portugal, Polonia, Eslovaquia y Hungría.

En esto llegó la Propuesta de Directiva relativa al «sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de determinados servicios digitales»¹⁵,

¹¹ Conclusiones acogidas positivamente por el Ecofin en diciembre de 2017. Doc. 15175/17, fisc. 320, ECOFIN 1064.

¹² *Diverted tax profit*.

¹³ Que acaba de imponer una tasa digital de forma unilateral.

¹⁴ También ha establecido una tasa digital de forma unilateral.

¹⁵ COM(2018) 146 final.

en la que se plantea la instauración del nuevo impuesto sobre los servicios digitales. Se basa en el artículo 113 del TFUE. De acuerdo con dicha disposición, el Consejo, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de la legislación de los EM relativa a otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior y evitar distorsiones de la competencia. A la espera de una acción común y coordinada a escala de la Unión para reformar el marco del impuesto sobre sociedades de modo que abarque las actividades digitales de las empresas, los EM podrán introducir medidas transitorias unilaterales dirigidas a abordar los desafíos que plantea la fiscalidad de las empresas de la economía digital.

Se constató en la Comisión el interés manifestado por muchos EM en que se adoptaran medidas temporales en relación con los ingresos procedentes de las actividades digitales en la Unión que quedaran fuera del ámbito de aplicación de los convenios de doble imposición (esto es más que opinable). Por ello, se ha previsto por la UE **un impuesto indirecto provisional**, que abarque las principales actividades digitales actualmente no sujetas, que comience a generar ingresos de forma inmediata y a su vez evite medidas unilaterales de imposición de las actividades digitales en cada EM, un régimen impositivo que apoye el mercado único digital. Esto quiere decir que en nuestro país se debe esperar a la aprobación de la propuesta de directiva antes de tomar ninguna medida respecto a la tasa digital¹⁶.

¿Por qué se establece solo para el sector tecnológico? Porque es el que escapa al sistema tradicional del impuesto sobre sociedades que grava a las empresas en función de la presencia física que tienen en un país. Ese anacronismo ha permitido a las tecnológicas rebajar (de manera legal) su factura fiscal. Bruselas calcula que de media solo pagan un 9% frente al 23% de las empresas tradicionales.

Tal como se explica en el documento de evaluación de impacto, se considera que el diseño preferido es un impuesto con un ámbito de aplicación restringido, que grave los ingresos brutos de una empresa derivados de la prestación de determinados servicios digitales en los que la creación de valor por parte del usuario constituye un elemento central, y en los que solo las empresas cuyos ingresos se sitúen por encima de *dos umbrales* se considerarán sujetos pasivos obligados al pago del impuesto.

La UE, por tanto, considera que el valor creado por la participación del usuario no se ha tenido en cuenta a la hora de decidir la cuantía de impuestos que deben abonarse en cada país y ahora es el momento de arreglar esta «laguna», dejando al margen a las pymes.

¹⁶ En España la preocupación por la cuestión se hace presente en los planes anuales de control tributario y aduanero desde 2013 (BOE n.º 61, de 12 de marzo de 2013), en que se catalogan como un sector de riesgo merecedor de atención preferente y así se viene reconociendo desde entonces en los planes subsiguientes. Está previsto que de los 3.100 millones que costará al erario la subida adicional de las pensiones según el índice de precios al consumo en los años 2018 y 2019, un total de 2.100 millones procedan de esta polémica tasa digital.

Se considera «sujeto pasivo» a efectos del impuesto sobre los servicios digitales, independientemente de que estuviera establecida en un EM o en una jurisdicción no perteneciente a la UE, la entidad que rebasa los dos umbrales siguientes¹⁷:

- El importe total de los ingresos mundiales que ha comunicado en relación con el último ejercicio financiero completo del que se dispone de un estado financiero supera los 750.000.000 de euros.
- El importe total de los ingresos imponibles que ha obtenido dentro de la Unión durante ese ejercicio financiero supera los 50.000.000 de euros.

Establece la nueva «tasa digital» UE como solución a corto plazo con el principal objetivo de limitación de daños, evitar la fragmentación del mercado único que podría darse si cada país toma una solución por su cuenta. El impuesto sobre los servicios digitales es un impuesto con un ámbito de aplicación específico, que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales descritos en el artículo 3 de la propuesta de directiva, caracterizados por la creación de valor por parte del usuario. Tributo que se sitúa en la línea de conseguir que los beneficios se graven allí donde se crea el valor. No obstante, lo que está sujeto a tributación son los ingresos obtenidos de la monetización de la contribución del usuario y no la propia participación de este último. Se aplica a la transmisión a título oneroso, de los datos obtenidos de una actividad muy concreta (actividades de los usuarios en interfaces digitales) y los derechos de imposición con respecto al impuesto sobre los servicios digitales nacen en el EM en el que está establecido el usuario. Y ello independientemente de que este último haya contribuido o no pecuniariamente a la generación de la renta de la empresa¹⁸.

Se establecen normas específicas para determinar cuándo se considera a un usuario situado en un EM (art. 5), si bien debemos señalar la dificultad práctica de aplicar las disposiciones establecidas en este artículo a la hora de calcular la proporción de los ingresos que corresponden a cada EM.

Los servicios que se inscriben en el ámbito de aplicación del impuesto sobre los servicios digitales son aquellos 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. En otras palabras, los modelos de negocio contemplados por la directiva son aquellos que no podrían existir en su forma actual sin la implicación de los usuarios. Por ejemplo, el suministro de contenidos digitales por una entidad a través de una interfaz digital es un servicio que no entra en el ámbito de aplicación del nuevo impuesto y debe distinguirse de la puesta a

¹⁷ Si la empresa pertenece a un grupo consolidado a efectos de contabilidad financiera, los umbrales deben aplicarse respecto de los ingresos totales del grupo consolidado, según lo dispuesto en el artículo 4, apartado 6.

¹⁸ Tal como explica la propia comunicación de la Comisión, los ciudadanos contribuyen a la creación del valor, por ejemplo, compartiendo sus preferencias en una red social. Estos datos se utilizan para anuncios personalizados. Los beneficios no se gravan en el país de dicho ciudadano sino en el país donde el «algoritmo» o la tecnología intangible en definitiva se haya desarrollado, es decir, que no se tiene en cuenta dicha contribución al valor.

disposición de una «interfaz multifacética» a través de la que los usuarios pueden cargar y compartir contenidos digitales con otros, que sí constituye un servicio de intermediación que entra dentro del ámbito de aplicación del impuesto sobre los servicios digitales.

Sin embargo, aquí hay otro punto de dificultad: la determinación exacta de qué tipo de negocios digitales se van a ver afectados por esta medida ¿por ejemplo, los servicios financieros a través de los nuevos sistemas *online*, tradicionalmente exentos del IVA?

Insiste la Comisión en que es un impuesto sobre las ventas indirecto, no es un impuesto sobre la renta, lo que se quiere gravar es en la fuente¹⁹ los ingresos derivados de estos servicios digitales. El impuesto se aplica tanto si se prestan a otras empresas (B2B) como a particulares (B2C), incluyendo las operaciones intra-EU, como las transacciones entre un EM y terceros países. Señalado como impuesto indirecto, se defiende que no interfiere con los Tratados internacionales sobre la imposición de la renta, pero esta calificación es discutible. No son pocos los autores que en poco tiempo ya se pronuncian sobre la naturaleza de impuesto directo sobre la renta de esta nueva figura²⁰.

Focalizado en tres puntos, descartando que se aplique a la generalidad de los servicios digitales: publicidad, plataformas, protección de *startup*. Este último punto, el hecho de que el nuevo impuesto no está pensado para la pyme²¹ se infiere claramente del umbral establecido. El cálculo es que el impuesto afectará a 1,6% de las empresas de este ámbito. Considerando que la economía digital constituye en la actualidad sobre el 5% de la economía total, el ámbito de aplicación está sensiblemente reducido a unas pocas empresas.

Pensada para 120/150 empresas (la mitad de ellas americanas, Google, AdWords, Facebook, Twitter o Instagram, Airbnb, Uber y que son las que «dan la sensación» de que se escapan a la tributación, especialmente en la UE)²², propone una horquilla de entre el 1% y el 5%, pero sugiere que todos los países adopten un tipo común del 3% para evitar la competencia fiscal entre ellos.

¹⁹ De hecho se insiste a lo largo de la directiva en su diferencia con el impuesto sobre sociedades complicando las cuestiones un poquito más: «El hecho de que un sujeto pasivo pueda ser residente a efectos del impuesto sobre sociedades en un Estado miembro no tiene ninguna incidencia a la hora de determinar el Estado miembro de identificación a efectos del impuesto sobre los servicios digitales, dada la distinta naturaleza de este impuesto. Con ello se intenta evitar asimismo la imposición de una carga administrativa desproporcionada a los Estados miembros en los que un sujeto pasivo pueda estar establecido a efectos de tributación de sociedades, pero en los que pueda no ser deudor del impuesto sobre los servicios digitales».

²⁰ En este sentido nos remitimos por todos al trabajo de Martín Jiménez (2018).

²¹ Aparecen descritas, con un claro análisis de los costes que van a suponer tanto para las empresas afectadas como para las Administraciones implicadas en el anexo 3 del documento que acompaña a la propuesta de Directiva, SWD (2018) 81 final. Sin embargo, no debemos desdeñar el hecho de que las *startup* se van a ver «amenazadas» por una nueva Directiva sobre los derechos de autor en el marco del mercado único digital (el *copyright*) cuando actúan sobre contenido generado por los usuarios.

²² Quedarían fuera Apple o Amazon porque se basan en la venta tradicional de productos o incluso Netflix y Spotify que lo que hacen es distribución de contenidos digitales. Los ingresos obtenidos por los usuarios de una interfaz por

El impuesto gravará dos tipos de ingresos brutos: los derivados de la rentabilización de los datos de los usuarios (a través de la publicidad o por la venta de esos datos a terceros) y los de las plataformas de intermediación (como las de hostelería o transporte)²³.

El gravamen de los ingresos procedentes de la prestación de *determinados* servicios digitales ha sido una medida inmediata y provisional con dos objetivos claros: para evitar medidas unilaterales de imposición de las actividades digitales (en la actualidad la tienen 10 EM, descoordinación y amenaza de fragmentación del mercado único) y para gravar actividades que en la actualidad no están sujetas (porque nuestra normativa es preinternet y porque las empresas americanas se han aprovechado de su legislación unida a la legislación europea).

No podemos olvidar que la prestación de servicios digitales ya está regulada en el IVA y que sus ingresos deben declararse así mismo en los impuestos sobre sociedades correspondientes. De este modo, el nuevo impuesto se aplica a ingresos generados a partir de determinadas actividades digitales que quedan completamente fuera del actual marco fiscal. Pero indica una cuestión importante, contiene mecanismos destinados a paliar la doble imposición.

De hecho, ante las dudas que surgen, hay EM que se plantean, ¿es mejor esperar a la futura reforma comunitaria del impuesto sobre sociedades? Esta reforma debería permitir a los países de la UE recaudar impuestos sobre los beneficios que se realizan en su territorio aunque las empresas que los generen no estén físicamente presentes en él, como es el caso de las compañías digitales. A largo plazo, lo que la UE propone es una armonización de la base del impuesto sobre sociedades que recoja de manera específica el gravamen de la actividad digital, así como la renegociación de los tratados bilaterales de los socios de la UE con terceros países (EE. UU. en particular) para evitar la doble imposición, porque esos tratados impedirían la aplicación de la futura directiva a las compañías de esos países.

entrega de bienes o prestación de servicios quedan también fuera del impuesto, ya que entrarían en el «comercio electrónico» común, siendo la interfaz digital y simple medio de comunicación (Wadoo, Walapop, etc.).

²³ Los ingresos imposables, de acuerdo con el artículo 3, serán los derivados de la prestación de cualquiera de los siguientes servicios:

- Los que consistan en la inclusión en una interfaz digital de publicidad dirigida a los usuarios así como la transmisión de los datos recopilados acerca de los usuarios que hayan sido generados por la actividad de los propios usuarios en dichas interfaces digitales.
- Los servicios consistentes en la puesta a disposición de los usuarios de interface digitales multifacéticas (servicios de intermediación) que les permitan localizar a otros usuarios e interactuar con ellos y que puedan facilitar la entrega de bienes y servicios directamente entre los usuarios.

Si nos planteamos qué negocios se van a ver afectados por el concepto de «anuncios», cualquiera que venda *online* podría cumplir el hecho imponible del nuevo impuesto dentro de los límites indicados, por ejemplo, grupos editoriales (periódicos y revistas), apps gratuitas que obtienen datos de los usuarios, un servicio de audio o vídeo en *streaming*. La nota explicativa publicada por la Comisión dice que los modelos de negocios que están en el objetivo del impuesto son aquellos que no podrían existir si no se involucran los usuarios. Esto es claro para negocios tipo Facebook, pero ahora puede extenderse sin claridad a muchas otras empresas como una consecuencia inevitable desde el momento en que utilizan anuncios.

En resumen, entre las distintas alternativas posibles, en la UE se ha optado por un impuesto «compensatorio» (tipo *equalization levie*), y es importante su configuración como impuesto indirecto, pues pretende identificar su hecho imponible con tributación de beneficios empresariales que hasta ahora no se gravan. Es, por tanto, un impuesto que se añade al impuesto sobre sociedades y al IVA como impuesto sobre determinadas ventas.

Debe estar en línea con las obligaciones internacionales vigentes (firmadas y aceptadas en los tratados internacionales sobre doble imposición), abordar cuestiones específicas y ser proporcionadas, minimizar el riesgo de sobreimposición y estar diseñadas para limitar los costes de cumplimiento y no para obstaculizar la innovación.

Actualmente contamos con dos modelos de convenios internacionales para evitar la doble imposición internacional: el Modelo de Convenio de la Organización de Naciones Unidas y el Modelo de Convenio de la OCDE. Son las dos guías internacionales más importantes que, a pesar de ser *softlaw*, siguen, en mayor o en menor medida, los Estados a la hora de suscribir sus convenios de doble imposición. Estos modelos de convenios no definen cómo se han de gravar la renta y el patrimonio sino que se limitan a distribuir la potestad tributaria de los Estados contratantes para neutralizar los efectos perjudiciales de la doble imposición internacional. Los convenios fiscales prevén con carácter general que los beneficios empresariales de una entidad no residente sean gravables en un Estado solo en la medida en que dicha entidad tenga un EP en dicho Estado al que se le puedan atribuir beneficios. De esta manera, la definición de EP en los convenios resulta crucial a la hora de determinar si la entidad no residente debe tributar en tal Estado.

El informe de la OCDE incluye cambios en 2017 en la definición de EP del artículo 5 del Modelo de Convenio tributario de la OCDE, artículo que ha sido ampliamente seguido como punto de partida en las negociaciones de los convenios fiscales. Estos cambios, basados en la recomendación de los informes finales de la acción 7 de BEPS hacen frente a las técnicas empleadas para esquivar el nexo fiscal, mediante por ejemplo el reemplazo de los distribuidores por mecanismos de comisionistas o la fragmentación artificial de las actividades²⁴.

²⁴ El trabajo incardinado en esta acción acomete cambios en la definición del concepto de «establecimiento permanente» recogida en el *Modelo de Convenio OCDE* de cara a evitar la articulación de ciertas estrategias con fines elusivos y, más concretamente, para evitar tener una presencia fiscalmente imponible en un determinado país en virtud de las disposiciones de los convenios fiscales. Estos cambios servirán para garantizar que, cuando las actividades que realiza un intermediario en un país tengan como finalidad la celebración habitual de contratos que generan obligaciones que ha de cumplir una empresa extranjera, habrá que considerar que esta empresa tiene una presencia fiscalmente imponible en ese país, a menos que el intermediario realice esas actividades en el marco de una actividad independiente. Asimismo, dichos cambios limitarán, por un lado, la aplicación de determinadas excepciones a la definición de EP establecidas en el apartado 4 del artículo 5 a las actividades que tengan un carácter *preparatorio o auxiliar* e impedirán poder acogerse a las excepciones al estatus de EP fragmentando un negocio en funcionamiento y cohesionado en varias operaciones pequeñas y, por otro, abordarán todas aquellas situaciones en las que se elude la excepción aplicable a obras o proyectos de construcción o instalación mediante el fraccionamiento de contratos entre empresas estrechamente vinculadas.

El impuesto sobre los servicios digitales plantea, sin embargo, problemas técnicos para su aplicación, **como es el cálculo de su base imponible**. Se consideran unos activos «intangibles específicos», como la información y los datos relevantes para operar en el negocio digital (usuarios y tendencias de consumo) como **criterio de asignación de valor y fuente de beneficios sujetos a tributación**. Se tienen en cuenta, por tanto, nuevas fórmulas para crear valor que entran dentro del concepto de «intangibles» no siempre fáciles de valorar, y hay también dificultades para definir la facturación en cada país de los «gigantes digitales». ¿Estas empresas podrían no registrar por separado los ingresos procedentes de las actividades incluidas en el ámbito de aplicación de este impuesto? Separación es por producto, no por intangible.

Los ingresos de los empresarios digitales pueden provenir de cuotas de suscripción periódicas, ingresos por operaciones o transacciones, ingresos por descarga de servicios *software*, pagos por licencias de tecnología, pagos por acceso y uso de datos e informaciones. De todo ello, se derivan las especiales características de la cadena de valor de las empresas de la economía digital, especialmente globales, y susceptibles de contar con una flexibilidad máxima a la hora de configurar geográficamente sus actividades. La dependencia y vinculación de ingresos de estas compañías respecto a los activos intangibles hace que sea importante el lugar de localización de estos (contando con la facilidad de deslocalizar este tipo de activos).

El proyecto BEPS introdujo importantes modificaciones en el principio internacional plenamente aceptado y reconocido de «plena competencia» (ALS) a efectos de establecer un mejor alineamiento entre la imposición (territorial) de los beneficios de empresas multinacionales y las actividades de creación de valor desarrolladas por cada una de las entidades (filiales o EP) localizadas en distintas jurisdicciones. Además, los nuevos modelos de documentación de precios de transferencias, en especial el «Country by Country Report» (CbCR), exigen mayor diligencia por parte del contribuyente y exigen más transparencia respecto a la «cadena de valor» y de la delimitación fáctica de las funciones, activos y riesgos propia de cada transacción y estructura intragrupo.

La estructura de la cadena de valor de las empresas digitales plantea **un desafío esencial** (tal como se expone en el informe final de la acción 1 y, en este caso, es la consideración de intangibles específicos como la información y los datos relevantes de usuarios y tendencias de consumo, como criterios de asignación de valor y fuente de beneficios sujetos a tributación. Es decir, la atribución de beneficios a los activos intangibles inherentes al modelo de negocio, ya sean estos comerciales o tecnológicos.

Evidentemente, en función de la secuencia de operaciones en la cadena de valor pudiera suceder que la jurisdicción de los intangibles fuera una jurisdicción intermedia entre la *market jurisdiction* y la de producción de los activos intangibles y de gestión funcional del riesgo, de modo que la titularidad de la citada jurisdicción intermedia sobre los ingresos derivados del intangible pudiese ponerse en cuestión (beneficiario efectivo) en el estado de la fuente de la renta²⁵.

²⁵ El informe BEPS parte de entender que así como la ubicación de los activos intangibles puede ser propia del ámbito de decisión empresarial, al menos desde la perspectiva de propiedad legal, la gestión de los riesgos debe hacerse desde el

3.1. ASPECTOS FUNDAMENTALES A LA HORA DE DISEÑAR LA TRIBUCIÓN DE UNA «EMPRESA DIGITAL» Y CALCULAR LA BASE IMPONIBLE DE ESTE NUEVO IMPUESTO

Tres son las principales cuestiones a comentar: la recurrente cuestión del nexo, el problema de la gestión en origen de datos e informaciones relevantes en el entorno digital y los problemas de caracterización de las rentas como renta empresarial o bien como renta de naturaleza intangible. A ellas se unen las cuestiones relativas a la gestión, que exceden de los límites de este trabajo, pero que brevemente dejaremos indicadas.

La cuestión del nexo, que ya hemos señalado en este estudio, es la referida a la capacidad de las cadenas de valor digitales de generar valor sin presencia física o bien con una presencia física reducida que resulta desproporcionada con los ingresos generados en la jurisdicción de la fuente de estos (*market jurisdiction*). La reducida presencia muestra una cuestión valorativa, es decir, de definición de la base imponible, mientras que la ausencia de presencia o la presencia no significativa (por tratarse de una presencia auxiliar en el contexto del art. 5, apartado 4 del MC OCDE) genera una problemática de sujeción al impuesto, dada la regla de atribución de potestad tributaria del artículo 7 del modelo de convenio al Estado de residencia.

El informe de la acción 1 del proyecto BEPS consideró la adopción de un concepto de «presencia económica significativa» a construir desde diversos parámetros de configuración. Sin embargo, estos factores no han prosperado como base sólida de atracción tributaria de los negocios digitales, probablemente por la dificultad de asignación de base imponible a la presencia digital significativa.

Se vuelve ahora a enfocar en 2018 la cuestión del «nexo» al enfrentar los problemas que genera la economía digital tanto por la OCDE como por la UE²⁶. La Comisión vuelve a plantear un nuevo EP («EP virtual») a partir de una «presencia económica significativa». Es necesario en este caso definir de forma muy clara el concepto de «presencia gravable»: cuando una empresa no residente mantiene en el país una presencia económica significativa, sobre la base de una serie de factores que evidencian una interacción deseada y mantenida con la economía de ese país, a través de la tecnología y otras herramientas automatizadas. Tal definición requeriría: un volumen mínimo de ventas y tener en cuenta otros factores «digitales» como el dominio, el uso de plataformas, local, opciones de pago, número de usuarios, contratos *online*, número de datos recolectados, etc.

lugar en que esta es pertinente. El informe tiene una marcada preferencia por el riesgo como elemento de atracción de renta respecto de la mera titularidad no funcional (sin explotación desarrollo, control, etc.) de los activos intangibles.

²⁶ Los Estados han acordado revisar, con el fin de armonizar y de que las normas resulten más fácilmente inteligibles el criterio para la determinación de la existencia de un nexo o criterio de sujeción y las reglas para atribuir los beneficios, conceptos fundamentales para atribuir la potestad tributaria entre jurisdicciones. Lo ideal sería llegar a una solución consensuada, pero se prevé para 2020.

La dificultad de obtener estos datos supone asimismo un obstáculo para atribuir beneficios a estos nuevos tipos de EP con las reglas tradicionales, basadas en activos, funciones y riesgos, lo cual implica o una profunda reforma jurídica o plantearse como opción algún tipo de estimación objetiva. Entre las opciones posibles destacan dos:

- Atribución global a partir de una fórmula predeterminada.
- Estimación objetiva a partir de estadísticas sectoriales.

La mera presencia en el ciberespacio de una empresa no es por sí sola una razón sólida para someterla a imposición si no está acompañada de una presencia económica valorada en unos umbrales cuantitativos (volumen de ingresos) de acuerdo con el principio de neutralidad fiscal²⁷.

Con las nuevas reglas que se plantean en la propuesta de la UE de marzo de 2018 se cambian las reglas de localización del beneficio. Se considera que una empresa tiene una «presencia digital significativa», que permite a un EM hacer tributar al beneficio generado en su territorio, si cumple uno de los siguientes criterios:

- Más de 7 millones de euros de ingresos anuales que procedan de servicios digitales prestados en un EM.
- Más de 100.000 usuarios que accedan a los servicios digitales en un EM.
- Más de 3.000 contratos con empresas para servicios digitales.

De esta forma se localizan los beneficios allí donde se considere que la empresa tiene una presencia digital significativa, considerando, por tanto, que una parte significativa de la «creación del valor» se realiza allí donde esté establecido el usuario y se obtienen los datos. Este es el cambio fundamental que quiere introducirse en el desarrollo de la conocida propuesta de la base imponible común consolidada para el impuesto sobre sociedades (proyecto aún sin aprobar). Las reglas se aplicarán a las operaciones intra-UE. Respecto a los terceros países, solo será aplicable cuando se modifiquen los tratados bilaterales de doble imposición. Dado que la determinación de la jurisdicción que ha de gravar estas rentas en general viene determinado en los convenios bilaterales que se firman para evitar la doble imposición, son los Estados los que tendrán que incluir en dichos convenios la norma más complicada: las reglas para determinar cómo/cuándo se atribuyen los beneficios a esa presencia digital significativa, es decir, una regla de cálculo de qué porcentaje de las ganancias le corresponde a cada jurisdicción. Teniendo en cuenta la dificultad de obtener estos datos de la contabilidad de la empresa, por sus problemas de registro, quizás la fórmula más adecuada sea la utilización de parámetros objetivos. Aunque lo más probable es que se llegue a una negociación con estas grandes empresas a las que se quiere someter a tributación.

²⁷ En este sentido, véase Gómez Requena y Moreno González (2018, pp. 349-366).

Si bien no podemos dejar de observar que estos «umbrales» son fáciles de evitar, de hecho las empresas afectadas están empezando a cambiar su modelo de negocio.

El problema de la gestión en origen de datos e informaciones relevantes en el entorno digital es una variante del problema del nexo, y por tanto ha quedado igualmente sin resolver. Hoy las empresas disponen de más información que nunca gracias a internet y al desarrollo de los sistemas de información tienen acceso a esta en un tiempo récord. La interpretación de los datos incide de manera directa en la toma de decisiones y, por ende, en la consecución de los objetivos empresariales. Claramente rentabilizan esos datos, usándolos para cambiar la manera de trabajar. La capacidad para tomar decisiones con rapidez, basadas en un adecuado conocimiento de la realidad de la empresa así como del mercado y sus tendencias, se ha convertido en una nueva fuente de ventaja competitiva. Los contenidos generados por los usuarios y la recopilación de datos se han convertido en actividades básicas para la creación de valor de las empresas digitales. El problema es ¿cómo se calcula ese valor?²⁸

La información obtenida de consumidores, usuarios y empresas a través de múltiples fuentes es objeto de tratamiento de cara a su explotación comercial por empresas y organizaciones, frecuentemente en entornos internacionales. De este modo se incorporan por el legislador como un ingreso de las empresas. En síntesis, el objetivo actual de tributación es asignar un valor a la información y datos obtenidos de manera remota sobre tendencias de consumo, orientaciones sociales, medios de pago, estrategias empresariales, entre otros, cuando la información es objeto de explotación comercial desde otra jurisdicción con destino a su consumo generalmente por empresas y organizaciones, digitales y no digitales, de Estados que pueden ser distintos del de origen de los datos, al menos en parte. La labor de recogida e interpretación se realiza, por tanto, de manera ajena a cualquier presencia física en la jurisdicción de procedencia del dato. Estos pueden ser visitas a páginas de internet, residencia de consumidores, búsquedas efectuadas en servidores, preferencias de consumo, compras digitales, transacciones financieras y pagos digitales o mediante tarjeta bancaria, etc.

Normalmente las empresas sí pueden tener desglosadas las ventas por productos, pero el problema que nos planteamos en este punto es que en muchas ocasiones los intangibles no son fuente de ingresos independientes. Los ingresos derivan del desarrollo de una actividad, por lo que tendríamos que incorporar para identificarlos el concepto contable de «unidad generadora de efectivo», que se utiliza en este ámbito por la dificultad de asignar de manera directa un ingreso a un único activo. Entre los intangibles son más fácilmente registrables los comprados por la propia empresa, pero los desarrollados por la empresa son susceptibles de una valoración subjetiva que no siempre se admite a efectos contables y, por tanto, no estará registrada. El *know-how* presenta, por tanto, problemas tanto de valoración como de control.

²⁸ Para hacer una distribución de beneficios derivados de la explotación de intangibles, lo primero que tenemos que tener claro es cómo se valoran estos. Tanto la OCDE como la UE llevan tiempo «ocupándose» de los previos de transferencia en los intangibles. Los trabajos de la OCDE han supuesto importantes cambios en el capítulo VI de las Directrices sobre precios de transferencia. Por todos, remitimos a Martín Rodríguez (2016).

Los problemas de caracterización consisten en la consideración de la renta como renta empresarial o bien como renta de naturaleza intangible a la que se pueda atribuir el carácter de cánones (*royalties*), ya encajen o no plenamente en el concepto de licencia del artículo 12 del MC OCDE. Es, de nuevo, un problema subordinado al del nexa, y que nos hemos planteado en otros trabajos al valorar los problemas específicos de caracterización en el nuevo capítulo I de las Directrices para precios de transferencia en virtud de la redacción dada por el Informe de las acciones 8-10 del proyecto BEPS (Lasarte, 2017).

En el concepto de cánones del artículo 12 del MC OCDE se produjo un claro movimiento a favor del Estado de residencia que ha facilitado la planificación fiscal. Ha sido muy sencillo para las empresas en el sector «digital» (audiovisual, internet, *software*, etc.) estructurar cadenas de valor donde una entidad no residente «venda» productos a un consumidor final, eludiendo la calificación como «cánones» y, por tanto, la retención en la fuente²⁹. Algo similar permite la fragmentación de los contratos en figuras «mixtas», para evitar la retención sobre los cánones. En general se huye de considerar que el pago de determinadas «cesiones de tecnología» se puedan considerar cánones. Las posibilidades indicadas favorecen sin duda a los países exportadores de tecnología, países en los que están situados los intangibles. ¿Este nuevo impuesto europeo intenta evitar este «favorecimiento» o los vuelve a poner en situación ventajosa?

Ya en 2015, en el Plan BEPS, se consideró como medida para atajar ciertos problemas de la tributación digital, la implantación de una «tasa de equalización» que permitiera gravar en el estado de la fuente los pagos por transacciones digitales, por ejemplo en ventas a distancia. De este modo, de manera indirecta se sujetaba a gravamen en el lugar donde se producen parte de los beneficios presuntos de la actividad. Su aplicación, no obstante, planteó problemas de compatibilidad con el gravamen en residencia a la hora de evitar la doble imposición y no fue objeto de aprobación.

Se mantienen hoy día los problemas de calificación tanto del concepto de canon y el más genérico de «intangible», lo que es hasta ahora aprovechado por las empresas para organizar estructuras de planificación que erosionan las bases imponibles de países importadores de tecnología.

En cuanto a la gestión, el impuesto se recauda en el Estado de residencia del usuario de los servicios digitales, allí debe identificarse la empresa, a través del sistema de miniventanilla única. Al ser una autoliquidación, se incrementan los costes de gestión para las empresas que son las que tienen que calcular su base imponible en cada EM. Las Administraciones tributarias van a necesitar personal especializado en estas materias y un nuevo refuerzo en materia de cooperación internacional dada la dificultad de obtener estos datos, salvo los aportados con el sistema de CbCR, que en este tema tomaría un importante papel: los nuevos modelos de documentación de

²⁹ En este sentido, Martín Jiménez (2017) concluye «Y tales comportamientos, incluso si están motivados por razones fiscales, serán difíciles de atacar con normas generales anti-abuso o fraude, ya que están legitimadas por los propios Comentarios al MC OCDE».

precios de transferencia, en especial el CbCR, exigen mayor diligencia por parte del contribuyente y exigen más transparencia respecto a la «cadena de valor» y de la delineación fáctica de las funciones, activos y riesgos propia de cada transacción y estructura intragrupo y traerá consigo un modelo de comprobación fiscal distinto, focalización en la gestión y control de los riesgos fiscales.

4. LAS MEDIDAS DE LA UE VERSUS MEDIDAS EN EE. UU.

La Organización Mundial del Comercio ya ha manifestado que este tributo puede ser contrario a tratados de libre imposición, en particular al artículo 17 del Convenio entre España y EE. UU.

En esta lucha por hacer tributar a estas «empresas digitales» tiene importantes consecuencias la reciente reforma de EE. UU.³⁰ en vigor desde enero de 2018, que ha establecido una imposición sobre grandes empresas deslocalizadas con un sistema muy trabajado de transparencia fiscal internacional que quizás va a implicar que la UE no deba actuar solo de manera defensiva, sino de una forma más dinámica, ya que el discurso de que las grandes empresas digitales norteamericanas no pagan impuestos queda desvirtuado. El nuevo modelo planteado podría convertir a EE. UU. en la gran sede de la economía digital mundial, por lo que la UE debería generar un entorno favorable para el desarrollo de esta economía. Mientras la UE impone nuevos impuestos por ingresos de intangibles, EE. UU., con la finalidad de promover la migración de intangibles hacia su país, establece una tasa reducida para este tipo de ingresos que se obtengan en el extranjero, FDII (*foreign-derived intangibles income*), que no cumple del todo con los requerimientos de la acción 5 de BEPS.

¿Nos conviene ante esta reforma a la UE ir por un camino distinto? ¿Puede que determinados países se planteen recortar el impuesto corporativo y ofrecer diferentes incentivos fisca-

³⁰ De 20 de diciembre 2017. Para los expertos en fiscalidad internacional esta reforma, aunque sea una medida unilateral, contiene un mensaje positivo, puesto que cambia la tendencia internacional sobre la tributación de sociedades. Sin embargo, también destacan que genera, por el momento, mucha incertidumbre.

- Incluye una notable rebaja del impuesto sobre sociedades, que pasa de un 35 % a un 21 %.
- Otra de las medidas estrella es el *global intangible low-tax income*, un nuevo tributo que busca evitar el traslado de beneficios fuera del país, sobre todo en aquellos países con baja tributación.
- La reforma establece además ventajas fiscales para las exportaciones (*foreign-derived intangible income*), lo que supondrá que las empresas estadounidenses que vendan a otros países tributen menos.
- Incluye cambios para incorporar medidas para evitar la erosión de la base del impuesto de las compañías de dicho país. Uno de esos cambios es la incorporación de legislación para un nuevo impuesto llamado *base erosion anti-abuse tax* o «BEAT», por sus siglas en inglés. Se establece un impuesto antierosión aplicable a pagos a partes relacionadas por concepto de intangibles, intereses, servicios e inversiones en activos fijos. Se pagará el impuesto por el excedente de un 10 % de la diferencia entre la base reducida por los pagos efectuados a partes relacionadas y la base normal del impuesto corporativo, siendo aplicable esta nueva disposición solo a aquellas empresas que tengan ingresos superiores a 500 millones de dólares en promedio en los últimos tres años. Para efectos de esta disposición se entiende que hay una «parte relacionada» cuando existe una participación accionaria de 25 % o más.

les para competir con EE. UU.? ¿Tiene sentido entonces poner una tasa digital que va a afectar a nuestras propias empresas de la UE (cuando el objetivo era hacer tributar a las americanas)?

Más aun cuando estos terceros países (incluidas China e India) pueden reaccionar con sus propios tributos apuntando preferentemente a las empresas europeas, tal como está pasando en la actualidad con los nuevos aranceles impuestos por EE. UU. Podría incluso utilizar una cláusula hasta ahora «durmiente», en la IRC Section 891³¹, que permite duplicar los impuestos para los ciudadanos y empresas extranjeras de cualquier país en el que su Administración considere que se está produciendo una discriminación frente a las empresas norteamericanas.

Basada en la acción 3 de BEPS³² (que se introdujo por presiones precisamente de EE. UU.) y un ámbito objetivo muy amplio. Lo lógico es que el beneficio se grave «allí donde se produce». Antes de la reforma fiscal en EE. UU. todos los beneficios tributaban allí donde se producían y después se deducían en EE. UU., estableciéndose un crédito fiscal por lo pagado fuera. Al ser el tipo impositivo del impuesto sobre sociedades del 35%, normalmente superior al de los demás países, las empresas preferían no distribuir sus dividendos en EE. UU. La reforma fiscal da un

³¹ En enero de 2016, los miembros del «Finance Committee» exigieron al Tesoro americano que si la Comisión Europea establecía este tipo de imposición que penalizaba a las empresas americanas, EE. UU. debía responder con la aplicación de la IRC Section 891 que permite a este país hacer tributar el doble, avisando en concreto a los Países Bajos, Bélgica, Luxemburgo e Irlanda. Exponemos a continuación la norma:

26 U.S. Code § 891 - Doubling of rates of tax on citizens and corporations of certain foreign countries:

«Whenever the President finds that, under the laws of any foreign country, citizens or corporations of the United States are being subjected to discriminatory or extraterritorial taxes, the President shall so proclaim and the rates of tax imposed by sections 1, 3, 11, 801, 831, 852, 871, and 881 shall, for the taxable year during which such proclamation is made and for each taxable year thereafter, be doubled in the case of each citizen and corporation of such foreign country; but the tax at such doubled rate shall be considered as imposed by such sections as the case may be. In no case shall this section operate to increase the taxes imposed by such sections (computed without regard to this section) to an amount in excess of 80 percent of the *taxable income* of the taxpayer (computed without regard to the deductions allowable under section 151 and under part VIII of subchapter B). Whenever the President finds that the laws of any foreign country with respect to which the President has made a proclamation under the preceding provisions of this section have been modified so that discriminatory and extraterritorial taxes applicable to citizens and corporations of the United States have been removed, he shall so proclaim, and the provisions of this section providing for doubled rates of tax shall not apply to any citizen or corporation of such foreign country with respect to any taxable year beginning after such proclamation is made».

³² Acción 3. Refuerzo de la normativa sobre CFC. El informe final de esta acción formula recomendaciones, bajo la forma de una serie de bloques fundamentales, que contribuirán a diseñar unas normas CFC efectivas, reconociendo al mismo tiempo la posibilidad de que cada jurisdicción, en función de sus prioridades, pueda conferir a estas normas unos objetivos políticos diferentes. Estas recomendaciones no constituyen estándares mínimos, pero están diseñadas para garantizar que las jurisdicciones que opten por implementarlas sean capaces de impedir de manera eficaz que los contribuyentes trasladen beneficios a filiales no residentes. Identifica los desafíos a los que se enfrentan las actuales normas CFC, como las rentas móviles derivadas de propiedad intelectual o de servicios y transacciones digitales, e invita a las jurisdicciones a reflexionar sobre las políticas más adecuadas en estas áreas. El trabajo hace hincapié en que estas normas juegan un papel importante en la lucha del Plan BEPS, como normas de soporte a las normas de precios de transferencia u otras.

giro en este sentido con la implantación de un sistema de régimen de territorialidad que supone repatriar dividendos sin coste fiscal.

En cualquier caso para paliar el posible déficit, se ha creado un impuesto de transición mediante el cual se tributa por los beneficios acumulados en filiales situadas en países extranjeros entre 1986 y noviembre de 2017, a pesar de que no se repatrien a EE. UU. El tipo impositivo va desde un 15,5% para las ganancias acumuladas que correspondan con caja o activos monetarios hasta un 8% para los demás casos. Gracias a esta medida, cuanto más bajo sea el tipo impositivo en el país extranjero, menor va a ser su coste fiscal y más dinero se repatriará. Sin embargo, se trata de un sistema aún alejado de sistemas de territorialidad puros como los que rigen en la UE, ya que, por ejemplo, las ganancias por la venta de participaciones seguirán tributando.

Por otro lado, como hemos indicado, esta reforma fiscal establece además una ventaja fiscal para las exportaciones, *foreign-derived intangible income* (FDII), que supondrá que las empresas norteamericanas que vendan a otros países tributen menos. Se trata, en definitiva, de una deducción mediante la cual las compañías pasan de tributar al tipo básico del 21% a hacerlo al 13,125%, en el impuesto sobre sociedades. Esta deducción pretende incentivar a las empresas estadounidenses para exportar y evitar que se deslocalicen. Asimismo, como hemos indicado, se crea un impuesto que grava los pagos por servicios que se hagan a una empresa americana por otra filial extranjera del grupo, el BEAT. De nuevo con esta medida se pretende penalizar los servicios que se realicen desde empresas fuera de EE. UU.

Luego en resumen, dos son las principales novedades de la reforma fiscal americana que nos afectan: las dos medidas han levantado las protestas de la UE, debido a sus posibles efectos sobre el comercio y su incompatibilidad con los convenios para evitar la doble imposición, con los tratados de libre comercio y con los estándares internacionales consensuados en el marco del proyecto BEPS³³. Parece que pueden tener un importante efecto distorsionador por las repercusiones que estas medidas pueden tener para las empresas europeas.

- Un nuevo impuesto mínimo (BEAT) que impone, en determinadas circunstancias, un 5% sobre determinados pagos realizados a entidades vinculadas fuera de EE. UU. (por ejemplo, intereses, cánones y determinados servicios, pero excluyendo pagos realizados por la compra de mercancía para su distribución). Este nuevo gravamen, que sube al 10% entre 2019-2025 y al 12,5% a partir de entonces, puede perjudicar especialmente al sector financiero y asegurador.

³³ Tanto BEAT como GILTI tenían la intención de evitar que las empresas evadieran impuestos al esconder propiedad intelectual y otros intangibles en paraísos fiscales. Pero, tal como están redactados, son mucho más amplios, dice, y podrían capturar a todas las filiales extranjeras, incluso si ya pagan altas tasas impositivas, como las de Alemania. Teniendo en cuenta las actividades de planificación fiscal, es probable suponer que la reforma aumente los incentivos para trasladar las ganancias imponibles a EE. UU. También las empresas estadounidenses que inviertan en Europa se beneficiarán de la rebaja tributaria lo que hará más atractivos a los EM con fiscalidades bajas como Irlanda con un impuesto sobre sociedades del 12,5%.

- La expansión del régimen de transparencia fiscal internacional, que incluye un nuevo concepto (*global intangible low-taxed income* o GILTI), a la vez que se introduce un nuevo régimen preferente (*foreign-derived intangible income*) de baja tributación (13,125%; 16,406% a partir de 2026) sobre ingresos derivados de la explotación de intangibles americanos en el exterior (Japón ha establecido uno similar). Se trata de un nuevo tributo para evitar el traslado de beneficios fuera del país, sobre todo en aquellos países con baja tributación. Se aplica siempre que el importe de las ganancias de una filial fuera de EE. UU. supere el 10% del valor de sus activos materiales, siempre que la filial esté sujeta a un impuesto sobre sociedades superior al 13,125%.

5. CONCLUSIÓN

Suponiendo que se instaure a tiempo el marco legislativo y político adecuado, el valor de la economía de los datos llegará a los 739.000 millones de euros de aquí a 2020, lo que representa el 4% del producto interior bruto global de la UE³⁴. Gracias a la digitalización, aumentarán las oportunidades transfronterizas, incluso para las empresas más pequeñas.

Es importante proporcionar un entorno fiscal actualizado en el que las actividades digitales se estimen por su justo valor y en el que puedan crecer empresas orientadas al sector digital disfrutando de un entorno empresarial justo y predecible. La fiscalidad desempeña un papel fundamental en el modelo económico y social de la UE. Un sistema fiscal justo y eficaz proporciona ingresos para los servicios públicos y, al mismo tiempo, favorece el crecimiento económico y la competitividad de las empresas de la UE. Ante el aumento de las desigualdades y la percepción de una falta de justicia social, los ciudadanos de la UE están pidiendo a los Estados miembros y a la Comisión que actúen para mejorar la equidad de los sistemas fiscales. Quizás se ha encontrado en esta figura de impuesto que hemos comentado un medio sencillo de hacer tributar los beneficios en el lugar donde se generan creando un impuesto cuyo punto de conexión principal es el lugar de residencia de los usuarios de las plataformas digitales, considerando que estos son los que aportan el valor añadido³⁵.

¿Son las nuevas propuestas compatibles con el mercado único digital de la UE? Sí, la Comisión considera que se trata de una solución justa y efectiva para la tributación de este tipo de

³⁴ <<https://ec.europa.eu/digital-single-market/en/policies/building-european-data-economy>>.

³⁵ Rozas Valdés (2017) se plantea esta posibilidad: «necesariamente el impuesto debería de prever una franquicia de no sujeción y una estructura cuantitativa muy sencilla y liviana. Operando en relación de masa no iba, desde luego, a resolver los problemas de financiación de ningún tesoro público pero al menos sí vendría a constituir un primer modelo sencillo y contemporáneo de acercarse a parámetros de mayor justicia en la ordenación de los impuestos sobre las transacciones que se llevan a cabo en entornos de economías digitalizadas y colaborativas».

negocios en tanto que otorga cierta estabilidad al mercado único digital e intenta que no haya un *patchwork* de normas nacionales descoordinadas que no harían sino distorsionar la competencia en el seno de la Unión. Lo que la UE necesita son normas estables que desarrollen un entorno seguro para la inversión, en el que todas las empresas, más o menos digitalizadas, paguen los mismos impuestos. Si se tratan con mayores cuidados y se mantienen beneficios a las *startup* digitales y en general empresas de nueva creación. Con los umbrales propuestos por la Comisión, hay una clara intención de que el impuesto sobre los servicios digitales recaiga únicamente sobre los «gigantes digitales» con una presencia digital significativa en EM donde no tienen en cambio presencia física, como forma de proteger a la economía europea³⁶.

Aunque las nuevas normas se apliquen tanto a empresas de la UE como a las de terceros países, parece claro que su objetivo son estas últimas, en la medida en que tienen una presencia significativa en la UE. Por ello la Comisión recomienda a los EM que adapten sus convenios de doble imposición a estos nuevos conceptos. Si tienen convenio de doble imposición y no incluyen las nuevas normas propuestas, no serán de aplicación las nuevas reglas de localización. Como avisa la UE, si no se adaptan, las nuevas normas no se aplicarán en aquellas situaciones en que una empresa con usuarios de la UE es residente en un tercer país.

Lo que nos planteamos es si son unas medidas que realmente favorecen a la UE o si habrá fuga de empresas, por ejemplo, si se aplica el impuesto en España antes que en otros países de la UE, como parece que va a ocurrir. Si bien es cierto que ninguna de las compañías afectadas (como Google o Facebook) puede permitirse prescindir del mercado europeo (500 millones de consumidores) y la UE asegura que una tasa similar ya se aplica en otros países (como India o Israel) y algunos estados de EE. UU. No hay constancia de que las tecnológicas hayan salido de esos mercados, pero ya veremos.

Este trabajo se publica al tiempo que se aprueba el Anteproyecto de Ley del impuesto sobre determinados servicios digitales, el 23 de octubre de 2018, sometido en la actualidad al trámite de información pública. Este nuevo tributo cuya aprobación se prevé en breve se ajusta en gran medida al propuesto por la Comisión Europea y, de acuerdo con la exposición de motivos, se adaptará a la solución que se adopte a nivel europeo tan pronto como esta esté disponible. Así se explica en la exposición de motivos:

«El Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales regulado en esta Ley se anticipa sin embargo a la conclusión de las discusiones relativas al mismo en el seno de la Unión Europea. El largo periodo de tiempo transcurrido desde que comenzaron los debates a nivel internacional sobre este asunto sin que haya sido posible adoptar soluciones

³⁶ The Digital Single Market could contribute €415 billion to the European economy, boosting jobs, growth, competition, investment and innovation. The value of the data economy in the EU will increase to €739 billion by 2020, representing 4% of overall EU GDP. With digitalization, cross-border opportunities for even the smallest companies will increase.

prácticas al respecto, unido a razones de presión social, justicia tributaria y sostenibilidad del sistema tributario, hacen necesario adoptar, siguiendo el camino iniciado por otros países, una solución unilateral que permita a España ejercer de forma inmediata en su territorio derechos de imposición que legítimamente le corresponden, por ser de donde proceden los datos y las contribuciones de los usuarios que generan valor a la empresa».

El impuesto previsto se limita a gravar únicamente las siguientes prestaciones de servicios, que a efectos de esta ley se identifican como «servicios digitales»: la inclusión, en una interfaz digital, de publicidad dirigida a los usuarios de dicha interfaz; la puesta a disposición de interfaces digitales multifacéticas que permitan a sus usuarios localizar a otros usuarios e interactuar con ellos, o incluso facilitar entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre esos usuarios; y la transmisión de los datos recopilados acerca de los usuarios que hayan sido generados por actividades desarrolladas por estos últimos en las interfaces digitales. Quedan excluidas de su ámbito: las entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes que tengan lugar entre los usuarios en el marco de un servicio de intermediación en línea; y las ventas de bienes o servicios contratados en línea a través del sitio web del proveedor de esos bienes o servicios (las actividades minoristas de «comercio electrónico») en las que el proveedor no actúa en calidad de intermediario. 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.

Por último, una cuestión que preocupa es el tema de la posible doble imposición. La propuesta incluye medidas para mitigar los posibles riesgos de doble imposición. Una de las consideraciones fundamentales de política tributaria que hay que tener en cuenta a la hora de diseñar normas eficaces gira en torno a cómo asegurarse de que dichas normas no generen situaciones de doble imposición. El informe BEPS no solo hace hincapié en la importancia tanto de prevenir como de eliminar la doble imposición, sino que recomienda, por ejemplo, que aquellas jurisdicciones dotadas de normas, por ejemplo CFC, contemplen el reconocimiento de deducciones fiscales por los impuestos efectivamente pagados en el extranjero –incluidos aquellos que gravan los rendimientos de empresas matrices intermediarias en virtud del régimen TFI aplicable– e insta a los distintos países a devolver la doble retención practicada en los dividendos y ganancias del capital fruto de la transmisión o enajenación de participaciones en dicha CFC cuando sus rentas hubieran estado previamente sujetas a gravamen con arreglo al régimen TFI aplicable. Las empresas podrán deducir este nuevo impuesto de su impuesto sobre sociedades como un gasto. Asimismo está previsto que, dada su sencilla estructura y su sistema de gestión, no va a suponer excesivos costes administrativos adicionales. Lo que no ocurría, a juicio de la Comisión, en el caso de que se tomen las medidas de forma unilateral o descoordinada, que supondrían mayores cargas fiscales.

En cuanto a nuestro sistema tributario, ¿son compatibles en España un impuesto general sobre las ventas y un «impuesto especial» sobre estos determinados bienes o servicios?

La cuestión que se planteará es si el pretendido nuevo hecho imponible coincide con el del IVA. Los documentos de la UE insisten en que recaer sobre situaciones no sometidas a tributa-

ción. Se ha planteado en una reciente sentencia del Tribunal Constitucional, la STC 94/2017, de 6 de julio, la cuestión en torno a un impuesto catalán sobre la provisión de contenidos por parte de prestadores de servicios de comunicaciones electrónicas³⁷.

El impuesto ha sido declarado inconstitucional al considerar el Tribunal Constitucional que su hecho imponible se solapa con el del IVA. Pero a juicio de los magistrados que firman el voto particular (5) y de parte de la doctrina, el fallo no es acertado, al considerar que grava una actividad empresarial específica: la provisión de la conexión a internet.

Recuerda lo que se afirmó en la conocida STC 37/1987 «en relación con una misma materia imponible, el legislador puede seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos imponibles, determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes».

Tal como indica Lucas Durán, «El talón de Aquiles de todo tributo especial se encuentra, sin duda, en la justificación objetiva y razonable del mayor gravamen que el mismo implica respecto de otras actividades no gravadas». De no existir dicha justificación, se estaría incumpliendo el principio de proporcionalidad inserto en el artículo 31.1 de la Constitución española.

Nos encontramos ante una indudable lucha por las bases imponibles entre Estados importadores y exportadores de tecnología, lucha que hasta ahora se había inclinado siempre a favor de los países exportadores.

³⁷ El impuesto gravaba la provisión de internet por parte de empresas suministradoras la disponibilidad del servicio de acceso a contenidos existentes en redes de comunicaciones electrónicas, mediante la contratación con un operador de servicios.

Referencias bibliográficas

- Becker, J. y Englisch, J. (2018). EU digital services tax: a populist and flawed proposal. *Kluwer international tax blog* (16 de marzo de 2018).
- Calderón Carrero, J. M. (2017). La sentencia de la US Tax Court en el caso Amazon: un precedente relevante sobre controversias de precios de transferencia, intangibles y economía digital. *RCyT. CEF*, 411, 85-108.
- Comisión Europea (2014). *Expert Group on Taxation of the Digital Economy*.
- Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, el Consejo, el Comité Económico y Social Europeo y el Comité de las Regiones (2015). *Una estrategia para el mercado único digital de Europa* [COM(2015) 192 final de 6.5.2015].
- Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo (2017). *Un sistema impositivo justo y eficaz en la Unión Europea para el mercado único digital* [COM(2017) 547 final de 21.9.2017].
- Devereux, M (2017). Implications of digitalization for international corporate tax reform. *Working paper series*, Oxford University Centre for Business Taxation.
- Gómez Requena, J. A. y Moreno González, S. (2018). Adaptación del concepto de establecimiento permanente al contexto comercial digital: de la fijeza a la presencia virtual y economía significativa. En M. Lucas Durán y Á. Blanco García (dirs.), *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro* (pp. 349-366). Documentos 3/2018. Instituto de Estudios Fiscales.
- Lasarte, R. (2017). La propiedad industrial e intelectual como estrategia de la empresa. *Nueva Fiscalidad. Estudios en homenaje del profesor Jacques Malherbe*. ICDT.
- Lucas Durán, M. (2016). Gravámenes sobre nuevas materias imponible, justicia tributaria y distribución competencial entre distintos poderes tributarios. En G. Patón García (coord.), *La nueva tributación tras la reforma fiscal*. Las Rozas: Wolters Kluwer.
- Lucas Durán, M. (2018). En torno a la inconstitucionalidad del impuesto catalán sobre la provisión de contenidos por parte de prestadores de servicios de comunicaciones electrónicas. *RCyT. CEF*, 420, 133-145.
- Martín Jiménez, A. (2017). El «cambiante» concepto de cánones/Regalías en los convenios para la eliminación de la doble imposición. *Nueva Fiscalidad. Estudios en Homenaje a Jacques Malherbe*. ICDT
- Martín Jiménez, A. (2018). BEPS, the Digital(ize) Economy and the taxation of service and Royalties. *Tax Law Department Working Paper 2018/1*. Universidad de Cádiz.
- Martín Rodríguez, J. M. (2016). El «nuevo» capítulo VI de las Transfer Pricing Guidelines de la OCDE: precios de transferencia en intangibles. *Working Paper*.
- Martos García, J. J. (2012). Las exacciones de efecto equivalente a los derechos de aduana en la Unión Europea. Análisis Jurisprudencial. *Crónica Tributaria*, 144.
- OCDE (2014). *Informes finales de la acción 1: Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital*.
- OCDE (2015). *Addressing the Tax Challenges of the digital economy*. (Redacción final octubre 2015).
- OCDE (2017). *Model Tax Convention on income and on capital*. París.

- OCDE/G20 (2015). Base Erosion and Profit Shifting Project Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy. Action 1: 2015 Final Report.
- Ramos Prieto, J. (2017). La realización de actividades comerciales íntegramente online y el gravamen de las rentas empresariales en el contexto de la economía digital: La cuestión del nexo en la acción 1 del proyecto BEPS. *Nueva Fiscalidad. Estudios en Homenaje a Jacques Malherbe*. ICDT.
- Rozas Valdés, J. (2017). ¿Hacia un impuesto sobre actos jurídicos digitales? *Fiscalidad de la economía colaborativa: especial mención a los sectores de alojamiento y transporte*. IEF, Documentos de Trabajo 15/2017.