



El impuesto sobre determinados servicios digitales y su encuadre en la fiscalidad internacional

Eva María Sánchez Sánchez

*Profesora ayudante doctora de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Rey Juan Carlos*

Extracto

El auge de determinadas actividades digitales y de nuevos modelos de empresas trae consigo innumerables beneficios y oportunidades, pero también se ha vuelto un reto para los sistemas fiscales actuales, que requiere ajustes en nuestras normas y sistemas tradicionales. El marco fiscal internacional debe adaptarse a la sensibilidad cambiante de las empresas digitales, para adoptar medidas coordinadas a fin de evitar el peligro de doble imposición. La Unión Europea manifiesta su voluntad de trabajar para dar soluciones de ámbito mundial en el seno de la OCDE, para adaptar nuestras normas en el ámbito de la fiscalidad, dado el carácter global de esta cuestión. Muchos Estados entre los que se encuentra España han adoptado unilateralmente medidas impositivas provisionales hasta tanto no haya una fiscalidad mundial para atenuar la elusión fiscal de estas compañías digitales.

Palabras clave: fiscalidad; actividades digitales; beneficios; empresas; usuarios.

Fecha de entrada: 13-04-2021 / Fecha de aceptación: 10-05-2021 / Fecha de revisión: 22-07-2021

Cómo citar: Sánchez Sánchez, E. M.^a (2021). El impuesto sobre determinados servicios digitales y su encuadre en la fiscalidad internacional. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 463, E1-E26.





The tax on certain digital services and their framing in international taxation

Eva María Sánchez Sánchez

Abstract

The rise of certain digital activities and new business models brings with it countless benefits and opportunities, but it has also become a challenge for today's tax systems, which requires adjustments to our traditional rules and systems. The international fiscal framework must adapt to the changing sensitivity of digital enterprises, in order to take coordinated measures to avoid the danger of double taxation. The European Union expresses its willingness to work to provide global solutions within the OECD to adapt our rules in the field of taxation, given the overall nature of this issue. Many States, including Spain, have unilaterally adopted provisional tax measures until there is global taxation to mitigate the tax avoidance of these digital companies.

Keywords: taxation; digital activities; benefits; companies; users.

Citation: Sánchez Sánchez, E. M.^a (2021). El impuesto sobre determinados servicios digitales y su encuadre en la fiscalidad internacional. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 463, E1-E26.





Sumario

1. Introducción
2. ¿Qué es? El IDSD y su finalidad
 - 2.1. Naturaleza y objeto del IDSD
 - 2.2. La finalidad del IDSD
3. Los proyectos desarrollados por los países europeos y de la OCDE relacionados con los impuestos sobre los servicios digitales
 - 3.1. La propuesta digital fiscal de Francia
 - 3.2. La propuesta digital fiscal de Reino Unido
 - 3.3. La propuesta digital fiscal de Italia
4. La necesidad de nuevas normas para la fiscalidad digital internacional en la UE
5. La propuesta de la OCDE sobre el impuesto de los servicios digitales
6. A modo de conclusión

Referencias bibliográficas

Bibliografía



1. Introducción

La digitalización de la economía mundial tiene como consecuencia novedosos modelos de negocios inspirados en la capacidad de ejecutar actividades a distancia y transfronterizas, sin presencia física, principalmente en activos intangibles y en valor de los datos y conocimientos de usuarios, presentando conflictos para evitar la «deslocalización de estos activos intangibles a jurisdicciones de escasa o nula tributación» (preámbulo I de la Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales –LIDSD–), lo que causa una división entre el lugar donde realmente se origina el valor y en el que las empresas tributan. En su conjunto, todo ello da lugar a que las vigentes y consolidadas normas fiscales relativas al impuesto sobre sociedades creadas sobre la presencia física de los negocios no resultan adecuadas para gravar los beneficios obtenidos de la economía digital, por lo que requieren una revisión, máxime cuando estos beneficios están intrínsecamente relacionados al valor creado por datos y usuarios¹.

El Gobierno defiende la creación de esta nueva figura tributaria del impuesto sobre determinados servicios digitales (IDSD) para modificar su sistema fiscal, haciéndolo más progre-

¹ «Inditex pagó en España en el último ejercicio –2020– un total de 372 millones de euros a la Agencia Tributaria en concepto de Impuesto de Sociedades sobre beneficios. Esta cifra representa 14 veces más que las cuatro grandes tecnológicas –Apple, Google, Amazon y Facebook– juntas, ya que entre todas solo llegaron a 23,5 millones» (Romera y Semprún, 2021). Por todo ello, el Ministerio de Hacienda ha iniciado el planteamiento de una reforma fiscal muy ambiciosa, en la que pretende introducir la revisión del impuesto sobre sociedades, por entender que ya no tiene el rendimiento deseado y valorar el sistema de módulos por el que tributan muchos autónomos al igual que revisar la utilidad de algunos beneficios y deducciones que se encuentran actualmente obsoletas. Sin embargo, la obligación constitucional de contribuir por este impuesto recoge a las sociedades y demás entidades jurídicas que residan en territorio español, es decir, se refiere a sociedades con presencia física en nuestro país, por lo que no resulta de utilidad para aquellas grandes compañías digitales que operan desde el extranjero y necesitan un nuevo modelo de imposición. Las normas mundiales del impuesto sobre sociedades son centenarias y no están a la altura del auge de la era digital, ya que fueron creadas para las empresas que están físicamente en un país para tributar en él.

sivo y redistributivo en respuesta a las nuevas realidades digitales que figuran a nivel global. Se trata de un impuesto que busca atenuar la elusión fiscal de las grandes compañías tecnológicas, con ingresos que se obtienen en territorio español a partir de ciertas actividades digitales que, al estar fuera del actual marco fiscal, están perpetrando competencia desleal al pequeño comercio en especial.

El IDSD se ha adoptado en España como una solución unilateral para que inmediatamente le faculte el poder tomar decisiones de derechos de imposición que le corresponden con legitimidad, por ser en su territorio donde se producen los datos y las contribuciones de los usuarios que generan valor a la empresa. Su anticipación, sin embargo, se debe al largo periodo transcurrido y a la falta de conclusión en las discusiones relativas al mismo desde que comenzaron los debates en los foros internacionales para adoptar soluciones prácticas. Todo ello unido a otras razones de justicia y sostenibilidad del sistema tributario, así como de presión social, han llevado a la materialización del impuesto, siguiendo el camino iniciado por otros Estados como Francia, Italia, Reino Unido o Alemania, para aplicar la tributación a los nuevos modelos de negocios digitales, permaneciendo a la espera del viable acuerdo global que puedan adoptar por parte de la Unión Europea (UE) y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) sobre este impuesto.

Siguen, no obstante, los proyectos para superar la problemática planteada a nivel global. Así, desde el seno de la OCDE se han reiniciado recientemente los trabajos para de algún modo adaptar el sistema tributario internacional a los servicios digitales mediante la concesión de los derechos de imposición a los Estados o territorios de mercado cuando se tome parte en la actividad económica, sin que sea necesaria la presencia física, creando un nuevo vínculo al efecto. Además, en el ámbito de la UE su trabajo se ha reflejado en la Comunicación de la Comisión Europea relativa a «Un sistema impositivo justo y eficaz en la Unión Europea para el Mercado Único Digital», que fue adoptada el 21 de septiembre de 2017², se planteó los retos de la digitalización respecto de las normas fiscales en vigor. En la «Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa»³ se planteó progresos a nivel internacional. Asimismo, la Recomendación de la Comisión relativa al mismo fin⁴ fomentó los acuerdos a nivel internacional.

Un gran esfuerzo que evidencia la preocupación que existe a nivel global para dar solución al problema que suscita el gravamen relacionado con determinados modelos de negocio digitales, en la consecución de un consenso internacional y hallar una solución común al respecto, que, por su afectación a todos los Estados, se acordó que fuese liderado y conseguido en el seno de la OCDE.

² COM (2017) 547 final.

³ COM (2018) 147 final.

⁴ COM (2018) 1650 final.

Dicha solución podría consistir en permitir la asignación de la parte del beneficio obtenido por las compañías correspondiente al valor derivado de los datos y contribuciones de los usuarios al país donde se desarrolle la actividad, es decir, donde se produzcan esos datos y esos usuarios. Sin embargo, el retraso en la implementación de estas medidas para ser consensuadas internacionalmente se ha demorado en el tiempo, por lo que diversos países como el nuestro han empezado a adoptar medidas normativas unilaterales de imposición digital para dar solución al problema.

En este contexto internacional, Francia se encuentra a la vanguardia del impuesto digital, al convertirse en el primer Estado de Europa en introducir un impuesto dirigido especialmente a las gigantes empresas digitales, con la intención de avanzar hacia una solución internacional. Sería la cumbre del G7 en Biarritz, en agosto de 2019, la que hizo posible prosperar en la cuestión del impuesto, allanando el camino para la introducción de la fiscalidad digital internacional de las grandes empresas. Sin embargo, la recaudación del impuesto se había suspendido hasta que concluyeran las negociaciones de la OCDE, pero al fracasar estas negociaciones, en el pasado mes de diciembre ha sido restablecido el impuesto francés a las grandes empresas digitales, que ya han recibido la notificación fiscal para los pagos de 2020. La misma medida que ha sido adoptada por España.

Otros países como Italia, Alemania y Hungría han desarrollado alguna figura tributaria sobre servicios digitales, se espera que este impuesto sea aplicado a más de 30 compañías de todo el mundo, entre las que están Meetic, Airbnb, Instagram y la francesa French Criteo.

Estas iniciativas unilaterales de los países pondrán fin al impuesto tan pronto como se llegue a un acuerdo dentro de la OCDE, que se espera esté alcanzado para octubre de 2021 y puesto en marcha en 2023. Los países están convencidos de que la mejor manera de abordar esta importante cuestión de la fiscalidad digital es a través de conseguir un acuerdo multilateral en el marco de la OCDE.

2. ¿Qué es? El IDSD y su finalidad

Superados los trámites de la aprobación parlamentaria, el 16 de octubre de 2020 fue publicada finalmente en el BOE la Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, que entró en vigor a los tres meses de su publicación, en concreto, el día 16 de enero de 2021. No obstante, tendrá carácter transitorio hasta tanto no se logre una normativa mundial o europea en el marco de la OCDE o el G20 para su adecuación a la misma.

El IDSD es un impuesto de naturaleza indirecta, «aplicable en todo el territorio español que grava las prestaciones de determinados servicios digitales con intervención de usuarios situados en el territorio nacional donde es aplicable» (art. 1 LIDSD). El impuesto resulta necesario para minorizar la elusión fiscal de las grandes empresas tecnológicas que persiguen el

beneficio fiscal adecuado para pagar menos impuestos. Hablamos de Google, Apple, Facebook y Amazon, entre otras. En referencia a ello, la gigantesca tecnológica estadounidense Google opera en Europa desde Irlanda, donde existen unas condiciones fiscales muy ventajosas y, desde este país, traslada sus ganancias al paraíso fiscal de las Bermudas, intentando sacar todo el beneficio posible de su actividad, aprovechando la laguna existente del sistema fiscal de la UE y no ser sometido a los altos impuestos sobre la renta de Estados Unidos. Es decir, son capaces de organizar su empresa de forma legal, aun tributando en los Estados con impuestos bajísimos⁵.

Lo que se busca con este impuesto es más presión fiscal para aquellas grandes multinacionales digitales que operen en nuestro país, gravando las ganancias que alcancen «un importe neto de su cifra de negocios anuales superior a los 750 millones de euros a nivel global y sumen por encima de 3 millones de euros de facturación en España» (Alcaraz, 2021), en la importancia de «servicios de publicidad e intermediación en línea y la venta de datos originados por la información facilitada por el usuario a lo largo de su actividad o la venta de datos, que soportarán un gravamen al tipo del 3 %» (Ballester, 2018).

En esta línea, este segundo umbral de 3 millones de euros es uno de los más bajos dentro de las jurisdicciones que han llevado a cabo medidas, enfocadas en el hecho de materializar e instaurar un impuesto análogo o similar al IDSD. Así, podemos ejemplificar, el *digital service tax* precave un umbral interno de 5,5 millones de euros en Italia; de 25 millones de euros, en Francia y Austria; y de 25 millones de libras esterlinas, en Reino Unido.

En cuanto al devengo, hay que decir que se producirá en el momento en el que se presten o efectúen «cada prestación gravada de servicio digital y, el periodo para presentar la liquidación será trimestral» (preámbulo VII LIDSD). No obstante, quedarán fuera del impuesto las prestaciones digitales que se desarrollen entre sociedades y constituyan parte de un grupo con una aportación del cien por cien, ya sea directa o indirectamente⁶.

En consecuencia, la nueva imposición digital va dirigida a empresas que prestan servicios digitales localizados en España, gravando únicamente los ingresos obtenidos por cada prestación de servicios digitales imponibles que se encuentren emplazados en nuestro territorio. Entre otros, se establece la obligación de crear sistemas que permitan la localización de prestación de servicios, cumplir los requisitos de información, designar representante

⁵ En este sentido, el IDSD es un tributo manifiestamente inspirado en una propuesta de Directiva impulsada en 2018, que finalmente no prosperó. Propuesta de Directiva del Consejo relativa al «sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales» [COM (2018) 148 final].

⁶ «Por tanto, el devengo se producirá cuando, en primer lugar, se incluya en una interfaz digital publicidad dirigida a los usuarios, en segundo lugar, se ponga a disposición de los usuarios una interfaz multifacética que facilite la realización de entregas o prestaciones de servicios o permita a los usuarios interactuar entre ellos o, en tercer lugar, se transmitan los datos recopilados acerca de los usuarios» (Dircomfidencial, 2019).

cuando se trate de contribuyentes que no se encuentren establecidos dentro de la UE, etc. De todas estas obligaciones formales, su incumplimiento comporta un riesgo de «sanción del 0,5 % del importe neto de la cantidad de negocios del año natural anterior, con una cantidad máxima de 400.000 euros» (Wolters Kluwer, 2021).

En ejercicio de la iniciativa legislativa y normativa vigente, la elaboración normativa de la LIDSD se ha efectuado de acuerdo con los «principios de necesidad, eficacia, proporcionalidad, seguridad jurídica, transparencia y eficiencia», quedando suficientemente justificada su adecuación a dichos principios.

- **Necesidad y eficacia.** Se cumplen los principios de necesidad y eficacia jurídica por su adopción mediante una norma con rango de ley justificada por una razón de interés general, puesto que lo que regula la nueva norma es la creación de una medida unilateral *ex novo* de un tributo.

Respecto al principio de eficacia queda reflejado en la nueva ley al configurarse como el instrumento idóneo para alcanzar los objetivos de política económica general previstos en la misma, haciendo frente a los retos fiscales que conlleva la digitalización de la economía, corrigiendo la inapropiada retribución de derechos de gravamen producida por la ausencia a la hora de reconocerlo en las vigentes normas fiscales internacionales en relación con la asignación que realizan los usuarios de valor para las compañías en los Estados donde estas desempeñan su actividad.

- **Proporcionalidad.** De igual forma, el principio de proporcionalidad también se respeta, al haberse procurado alcanzar rigurosamente los objetivos perseguidos, después de comprobar que no existen otras medidas que impongan menos obligaciones a los destinatarios. Es decir, contiene la necesaria regulación para conseguir los objetivos que justifican su aprobación.
- **Seguridad jurídica.** En cuanto al principio de seguridad jurídica, se ha garantizado la relación del proyecto normativo con el resto del ordenamiento jurídico español, para tratar que esa garantía de seguridad jurídica surte efectos claros que facilite su conocimiento y comprensión en la interpretación y aplicación del IDSD, a pesar del reto que tiene el carácter tan actual del mismo, en el entorno de nuestro derecho interno y a nivel mundial.
- **Transparencia.** Ha quedado reflejada la garantía del principio de transparencia a través del trámite de audiencia e información pública del proyecto de ley. En aplicación de este principio se posibilitará el acceso por todos los ciudadanos a los documentos propios del proceso de elaboración de la norma, sin perjuicio de su publicación en el BOE.
- **Eficiencia.** Finalmente, el principio de eficiencia persigue que la norma genere las menores cargas administrativas y costes indirectos posibles a los interesados, con el fin de impulsar la eliminación de obstáculos injustificados a la actividad eco-

nómica, fomentando el uso racional de los recursos públicos. Se ha intentado en este sentido que las exigencias de información y documentación que se solicitan de los contribuyentes sean las justas e imprescindibles para garantizar un detallado control de su actividad por parte de la Administración tributaria y favorecer el crecimiento económico.

2.1. Naturaleza y objeto del IDSD

En las condiciones previstas en esta LIDSD, constituyen su naturaleza y objeto «las prestaciones de determinados servicios digitales» (art. 1 LIDSD) en donde exista intervención de usuarios, que suponga una contribución al proceso de creación de valor de la sociedad y a través de los mismos obtener dinero con base en esas contribuciones. Es decir, los servicios que contempla este impuesto serían aquellos que no pueden existir en su forma actual sin la implicación digital de los usuarios, que no tiene en cuenta las especificidades del prestador, como su capacidad económica, lo que determina que no es un impuesto sobre la renta o el patrimonio y, por tanto, sin que pueda encuadrarse en los convenios de doble imposición, al que se refiere el informe intermedio de la OCDE y G20 relativo a los retos fiscales que devienen de la digitalización.

A su vez, ha sido configurado por el legislador como un tributo de naturaleza indirecta, que puede ser relacionado con el impuesto sobre el valor añadido (IVA), en virtud de lo dispuesto por el artículo 401 de la Directiva del IVA «las disposiciones de la presente Directiva no se oponen al mantenimiento o establecimiento por parte de un Estado miembro de [...] cualquier impuesto, derecho o gravamen que no tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios»⁷. En esta reflexión, cabe mencionar determinadas peculiaridades del IDSD, como su devengo es instantáneo en cuestión de las prestaciones de determinados suministros digitales no tiene en cuenta la capacidad global del contribuyente y grava exclusivamente solo los ingresos correspondientes con usuarios situados dentro del territorio donde se aplica el impuesto. De esta manera, el IDSD acomete que sean las empresas quienes soporten en materia económica este gravamen. En esta misma línea, la Comisión Europea en la consecución de un «impuesto común sobre determinados servicios digitales», afirmó que el coste del impuesto no fuera trasladado a los consumidores, para lo que apeló a la responsabilidad de las empresas (véase European Commission, 2018).

El impuesto establece un límite para gravar únicamente aquellas prestaciones de servicios, que a efectos de esta ley quedan identificados como tres supuestos de servicios di-

⁷ Directiva (UE) 2018/1910 del Consejo, de 4 de diciembre de 2018, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que se refiere a la armonización y la simplificación de determinadas normas del régimen del impuesto sobre el valor añadido en la imposición de los intercambios entre los Estados miembros (DOUE, de 7 de diciembre de 2018).

giales, en los que debe haber una participación de usuarios en España como la inclusión, en una interfaz digital, de publicidad enfocada a los usuarios de la misma («servicios de publicidad en línea»);

la puesta a disposición de interfaces digitales multifacéticas que permitan a sus usuarios localizar a otros usuarios e interactuar con ellos, o incluso facilitar entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre esos usuarios («servicios de intermediación en línea»); y la transmisión, incluidas la venta o cesión, de los datos recopilados acerca de los usuarios que hayan sido generados por actividades desarrolladas por estos últimos en las interfaces digitales («servicios de transmisión de datos») (art. 4 LIDSD) [ECIJA Blog, 2021].

Con respecto a los supuestos de no sujeción del impuesto, quedan fuera de su ámbito, entre otros casos, los servicios de intermediación en línea y las actividades minoristas de comercio electrónico, siempre que el proveedor minorista no opere como intermediario y la creación de valor resida en los bienes y servicios suministrados por cuenta propia. Es decir, estará exento el comercio electrónico que implique la venta de bienes o servicios que sean contratados directamente al proveedor, sin intermediario. Para determinar si los servicios prestados son por cuenta propia o por intermediación, será necesario recordar la sustancia jurídica y económica que se derive de la operación.

Como consecuencia de la fundamentación del impuesto, solo quedarán sujetas al gravamen aquellas prestaciones de servicios digitales que estén vinculadas de alguna forma con el país donde es aplicado el impuesto, lo que sucederá cuando los usuarios del citado servicio se encuentren ubicados en ese territorio, que es precisamente lo que constituye el nexa que evidencia la existencia del gravamen. A los efectos de considerar la situación de los usuarios en el territorio donde se aplica el impuesto, para cada uno de los servicios digitales hay establecidas unas normas e instrumentos de geolocalización de los dispositivos utilizados y a partir de las direcciones de protocolo de Internet (IP) de los mismos⁸.

De esta forma, en un primer plano, serían contribuyentes de este impuesto

las entidades y personas jurídicas [art. 35.4 Ley General Tributaria –LGT–], que ya estén establecidas en España o en cualquiera de los Estados o jurisdicciones pertenecan o no a la Unión Europea, que superen los dos siguientes pasos: el umbral de 750 millones de euros, como ingresos netos de su volumen de negocios dentro del año natural anterior y, en un segundo plano, que los ingresos que se

⁸ La dirección IP es el código que se asigna a los dispositivos interconectados para posibilitar su comunicación a través de internet (art. 4.2 LIDSD).

corresponden con usuarios situados en territorio español, superen los 3 millones de euros de negocios en el mismo año natural anterior (art. 8 LIDSD).

En el primer caso, se limita la aplicación del impuesto a todas las empresas de gran importancia que suministran sus servicios digitales con base en los datos y contribución de los usuarios a través de amplias redes y gran tráfico de datos, gozando de una acreditada posición en el mercado. En el segundo supuesto, el impuesto se limitará al ámbito territorial donde existan huella de los servicios digitales gravados. Es decir, solo estarán sujetas al impuesto aquellas compañías que facturen más de 750 millones de euros a escala mundial o 3 millones de euros en España. Ello, dejará fuera del nuevo impuesto a todas las pymes y empresas emergentes, para que no se vean vinculadas al cumplimiento de esta imposición, ya que podrían tener efectos desproporcionados⁹.

La base imponible del IDSD como regla general está constituida por

el importe de los ingresos, excluidos, en su caso, el IVA u otros impuestos equivalentes, obtenidos por el contribuyente por cada una de las prestaciones de los servicios digitales sujetas al impuesto, realizadas en el territorio de aplicación del impuesto. En las prestaciones de servicios digitales entre entidades de idéntico grupo, la base imponible será su valor normal de mercado (art. 10 LIDSD).

La base imponible vendrá determinada por las reglas que intentan relacionar los ingresos obtenidos por los prestadores de los servicios al territorio de aplicación del impuesto, que será, en el supuesto de la publicidad en línea se aplicará a los ingresos obtenidos por las veces que aparezca la publicidad, y en los servicios de intermediación y transmisión en línea será aplicable a la totalidad de los ingresos ganados en la proporción en que se sitúe el número de usuarios que estén situados en el territorio en el que se aplique el impuesto.

Para sustentar todo lo anterior, se ha tenido en cuenta la Directiva (UE) 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016, en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad, que establece la declaración relativa al informe país por país, en las normas internacionales equivalentes adoptadas en aplicación de la Acción 13 del Proyecto de la OCDE y del G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el

⁹ «Son contribuyentes del IDSD las personas jurídicas (o entidades recogidas en el art. 35.4 LGT) deberán superar un primer umbral fijado en 750 millones de euros sobre el importe neto de la cifra de negocios en el año natural anterior para ser consideradas contribuyentes del IDSD, en la forma que establece la LIDSD. En este sentido, el cómputo de esta cifra deberá incluir todos los ingresos de las sociedades del grupo de sociedades, independientemente de la residencia y nacionalidad (española o no) de las entidades que forman el grupo. Por ello, con la redacción actual de la LIDSD, podrían ser contribuyentes del IDSD grandes grupos multinacionales que no se dediquen puramente a negocios digitales pero que exponencialmente puedan desarrollar alguna de las actividades que engloban en el hecho imponible del IDSD» (Iberley, 2021).



Traslado de Beneficios (BEPS), relativa a la documentación sobre precios de transferencia e informe país por país, lo que permitirá a las compañías y la Administración tributaria comprobar de manera más fácil si una empresa queda sujeta al impuesto.

Finalmente, en cumplimiento de formalizar el intercambio de información citado, se ha comunicado a la Comisión Europea a los efectos del artículo 5.1 en relación con el artículo 7.4 de la Directiva (UE) 2015/1535 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de septiembre de 2015, con el objeto de poner en conocimiento la adopción de la regulación del IDSD por parte del Estado español.

2.2. La finalidad del IDSD

Conforme a la exposición de motivos de la LIDSD, el IDSD tiene como fin último gravar determinados servicios digitales ofertados por empresas de amplia dimensión y con una estela digital explícita en España, con la condición de que no varíe el hecho de que sea este país de donde provengan los datos y contribuciones de los usuarios que generen valor a estas empresas. El IDSD gravaría entonces demostraciones de riqueza o de capacidad económica que, según el criterio del legislador, en el marco fiscal actual basado en la presencia física no tributarían en España.

En principio, este impuesto es una respuesta unilateral a la espera de que se realice una solución consensuada y multilateral en el seno de la OCDE y el G20 para adecuar las medidas de la fiscalidad internacional a los desafíos que plantea la imposición de determinados tipos de negocio digitales. En efecto, desde el marco inclusivo OCDE/G20 sobre el Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS), se están llevando a cabo las soluciones multilaterales para hacer frente a los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía y establecer un impuesto mínimo mundial para la tributación de las empresas multinacionales.

Ante la espera de este hecho con el suficiente consenso, el legislador español ha decidido realizar esta medida unilateral con la responsabilidad de adaptarla al posible acuerdo internacional, así como el pasado 8 de junio desarrolló sus «obligaciones formales» a través del Real Decreto 400/2021.

3. Los proyectos desarrollados por los países europeos y de la OCDE relacionados con los impuestos sobre los servicios digitales

En los últimos años se ha planteado la preocupación de que el sistema fiscal internacional existente no captura adecuadamente la digitalización de la economía. Según las normas

fiscales en el ámbito global vigentes, las multinacionales generalmente pagan el impuesto sobre la renta de las sociedades donde se genera la producción en lugar de donde se encuentran específicamente los usuarios para el sector digital. Sin embargo, algunos sostienen que, a través de la economía digital, las compañías implícitamente obtienen ingresos de usuarios en el extranjero, pero sin presencia física, por lo que no están sujetas al impuesto sobre la renta de las sociedades en ese país extranjero.

Para hacer frente a estas preocupaciones, la OCDE ha estado organizando negociaciones con 130 países para adaptar el sistema fiscal internacional. La propuesta actual obligaría a las empresas multinacionales a pagar algunos de sus impuestos sobre la renta donde se encuentran sus consumidores o usuarios. Según la OCDE, próximamente se espera un acuerdo. Por su parte, la presidenta de la Comisión Europea, Ursula Von der Leyen, afirmó recientemente que no se restringen esfuerzos para lograr un acuerdo sobre el impuesto digital en el marco de la OCDE o el G20, pero dejó claro que, si no se consigue alcanzar un acuerdo global para este año, la UE aprobará una propuesta propia para este año 2021¹⁰.

A pesar de estas negociaciones multilaterales en curso, varios países han decidido avanzar con medidas unilaterales para gravar la economía digital, hasta que vean la luz estos acuerdos. Aproximadamente la mitad de todos los países europeos de la OCDE han anunciado, propuesto o implementado un impuesto que grava los servicios digitales, sobre determinadas fuentes de ingresos brutos de grandes empresas digitales. Debido a que estos impuestos afectan principalmente a las empresas estadounidenses y se perciben como discriminatorios, los Estados Unidos han respondido con amenazas de represalia.

En efecto, la Oficina del Representante Comercial de Estados Unidos, en su responsabilidad de supervisar la política comercial internacional, ha informado que este impuesto al igual que los adoptados por Francia, Reino Unido, Austria o este de España, discrimina a las compañías estadounidenses al representar el mayor porcentaje, resultando además inconsistente con los principios de la tributación internacional y limita el comercio, por lo que valorará las posibles iniciativas de estos impuestos.

En su informe, defiende que las reglas para la localización de los servicios de las compañías son complejas y muy discutidas para que se ajusten a la fiscalidad española. Sin em-

¹⁰ La presidenta de la Comisión Europea Ursula Von der Leyen informaba de sus directrices para una próxima Comisión el 17 de julio de 2020, expresando que los sistemas de impuestos corporativos de la UE e internacionales necesitan una reforma urgente. No se ajustan a las realidades de la economía global moderna y no reflejan los nuevos modelos comerciales en el mundo digital. Me aseguraré de que la fiscalidad de las grandes empresas tecnológicas sea una prioridad. Trabajaré duro para asegurar que las propuestas actualmente sobre la mesa se conviertan en ley. Las discusiones para encontrar una solución internacional están en curso, especialmente en la OCDE. Sin embargo, si para finales de 2021 todavía no existe una solución global para un impuesto digital justo, la UE debería actuar sola.

bargo, este nuevo impuesto digital español ha entrado en vigor, a pesar de haberse creado en medio de las amenazas de Estados Unidos con nuevos aranceles contra productos españoles, pero finalmente la aplicación del impuesto ha sido posible en el territorio español, a la espera de que se produzca una figura internacional anunciada.

Desde finales de 2020, han sido muchos los países que han realizado, anunciado o propuesto un impuesto sobre los servicios digitales, entre ellos, Francia, Italia, Hungría, Austria, Turquía, Polonia o Reino Unido, a los que se ha sumado España que ya lo ha implementado; Eslovaquia, Bélgica y República Checa han anunciado propuestas para proclamar el impuesto, mientras que Noruega, Letonia y Eslovenia han mostrado oficialmente sus intenciones de aplicar el citado impuesto. Aunque estos países consideran generalmente sus impuestos como medidas provisionales hasta que no se alcance un acuerdo internacional a nivel de la OCDE, pero no es seguro si todas ellas serán derogadas en ese momento.

Los impuestos sobre servicios digitales propuestos e implementados en cada país difieren ligeramente en su estructura. En Austria y Hungría el alcance del gravamen se limita a los ingresos procedentes de la publicidad en línea, incluidos los ingresos que proceden de la provisión de una interfaz digital, la publicación y la transmisión de datos recopilados sobre usuarios con fines publicitarios. Los tipos impositivos oscilan entre el 2 % en el Reino Unido y el 7,5 % para Turquía. Al frente del campo se encuentra Francia que ha impulsado su propio impuesto digital y «recaudó más de 400 millones de euros con el gravamen en 2020» (Ayuso, 2021).

3.1. La propuesta digital fiscal de Francia

Francia fue el país pionero en aprobar el impuesto digital, esperando ingresar 400 millones de euros en un principio para llegar a alcanzar los 650 millones en 2020 (Ayuso, 2021), al gravar menos servicios que España, pero respetando el mismo tipo de imposición. En su inicio lo dejó en suspenso por las presiones norteamericanas y el año pasado lo ha activado.

En el impuesto digital francés la base imponible incluye los ingresos por la provisión de

una interfaz digital, publicidad dirigida y la transmisión de datos recopilados sobre los usuarios con fines publicitarios, obtenidos en el país galo, aplicando un gravamen del 3 % cuando son obtenidos en su territorio por aquellas grandes empresas que generen ingresos de más de 750 millones de euros en todo el mundo, de los que 25 millones están sujetos a usuarios situados en Francia.

Todos los impuestos a los servicios digitales tienen umbrales de ingresos nacionales y globales, por debajo de los cuales las empresas no están sujetas al impuesto.

Según el Gobierno francés, el impuesto digital que ha establecido es una medida temporal hasta que se llegue a un acuerdo internacional sobre la fiscalidad de la economía digital.

Sin embargo, su ley fiscal no incluye una cláusula de extinción que derogue el impuesto en un momento determinado en el futuro. Con la aprobación de este nuevo impuesto, se sitúa como uno de los primeros países europeos en imponerlo.

El ejecutivo francés fue un firme defensor del impuesto digital que propuso la UE. Según las declaraciones de Bruno Le Maire:

sin la movilización de Francia, la fiscalidad de los gigantes digitales quedaría bloqueada a nivel internacional. Propondré a todos nuestros socios europeos [...] definir una posición europea común sobre la fiscalidad de las grandes empresas digitales que se defenderán a nivel internacional.

Este impulso galo no pudo salir adelante en un principio por la oposición frontal de Suecia, Dinamarca, Irlanda y Finlandia. Otros países europeos, como Italia, Reino Unido, Austria y España, favorecieron en su día la iniciativa anunciando planes para promover sus propios impuestos digitales.

En julio de 2019, Francia aprobó su impuesto sobre los servicios digitales. Debido a que se esperaba que el impuesto afectara principalmente a las empresas estadounidenses, el representante comercial de los Estados Unidos comenzó una investigación de la Sección 301 sobre si el impuesto era discriminatorio contra las empresas estadounidenses. El informe de investigación se publicó en diciembre de 2019, encontrando discriminatorio el impuesto sobre los servicios digitales.

Sobre esta base, la administración norteamericana propuso aranceles de represalia. Sin embargo, Estados Unidos y Francia llegaron al acuerdo de que el impuesto francés sobre los servicios digitales no se recaudaría hasta 2020, aunque la obligación fiscal seguía devengando y se acumularía en ese año, al mismo ritmo, que los países continuarían con los trabajos sobre la fiscalidad de la economía digital a nivel de la OCDE. Por tanto, respetando el acuerdo entre ambos países, los aranceles no han llegado a entrar en vigor.

Esta decisión adoptada por Francia de congelar la aplicación del impuesto era para dotar de más fuerza la negociación que se estaba realizando en el marco de la OCDE y abogar por la armonización fiscal a nivel internacional, al mismo tiempo que conceder seguridad jurídica. Pero su prioridad es el acuerdo internacional que evite la doble imposición y también que evite que el impuesto tenga diferentes tratamientos fiscales en unos países u otros.

Todo queda pendiente de la negociación que se logre en el marco de la OCDE, que podría llevar por sus ventajas a evitar represalias con Estados Unidos, que es donde se encuentra la mayor parte de las compañías a las que afecta el impuesto. Si se consigue un impuesto global en vez de por países unilateralmente, resultará más difícil que sea utilizado como desencadenante de un ataque comercial que ni interesa ni es el momento, dado que lo más importante es reactivar la economía.

3.2. La propuesta digital fiscal de Reino Unido

El impuesto sobre los servicios digitales introducido por el gobierno del Reino Unido y otros países de todo el mundo es un impuesto que se aplica a las empresas de la industria de servicios digitales, que ha sido el mayor reto al que se han enfrentado las autoridades fiscales al tratar de gravar los servicios digitales que prestan cuando estas empresas se encuentran físicamente en otros países, pagando muy poco el impuesto sobre sociedades, lo que lleva a los gobiernos a perder la financiación de los servicios públicos.

El Reino Unido propuso un impuesto digital del «2 por ciento sobre los ingresos de los motores de búsqueda, las plataformas de redes sociales y los mercados de intermediación en línea» (ICEX, 2018), que grava la generación de valor originada de la actuación de los usuarios en su territorio. Dejando fuera del gravamen las ventas *online*, pues lo que se grava son los ingresos provenientes de la intermediación en las ventas. Los umbrales de ingresos se fijan en 500 millones de euros a nivel mundial y 25 millones de euros a nivel nacional. Esto es, el beneficio generado será considerado por un ciudadano del Reino Unido cuando los ingresos generados están conectados a un usuario de su país. Los primeros 25 millones de euros en ingresos estarían exentos. Con ello, se pretende alcanzar una recaudación de 420 millones de euros al año.

Se establece un escudo seguro para aquellos contribuyentes que obtengan pérdidas no tengan que soportar el impuesto y los que actúen con márgenes muy bajos de ganancias pagarán un gravamen reducido. Además, se admite que el importe del impuesto digital sea un gasto deducible del impuesto sobre sociedades británico.

Este impuesto entró en vigor en abril de 2020. Si bien el gobierno británico declaró que el impuesto sería una medida temporal hasta que se llegase a un acuerdo internacional sobre la fiscalidad de la economía digital, por su compromiso con las iniciativas globales de la UE, OCDE y G20, que en cualquier caso consideraba mejor que las actuaciones unilaterales. El proyecto de ley no incluía una cláusula por extinción, solo un examen del horario de tarifas antes de finales de 2025.

Al considerar cuál es el objetivo del impuesto, se puede argumentar que es perfectamente justo, porque se basa en servicios digitales que también dependen fundamentalmente de los servicios públicos. Si bien los servicios digitales no utilizan carreteras para el transporte de mercancías, sí que son necesarios otros servicios de ingeniería para mantener vínculos de comunicación. Es evidente que los negocios digitales también dependen del dinero pagado por el gobierno por el consumo de la población que necesita servicios de salud y educación o defensa, que ayuda a crear una economía segura que beneficia aún más a los servicios digitales cuando están aprovechando el mercado nacional. Por tanto, cualquier negocio independientemente de su naturaleza depende del ecosistema que está apoyado por el dinero de los contribuyentes. Teniendo en cuenta que el impuesto sobre sociedades está cerca del 20 % del tipo impositivo (aunque ha anunciado una

subida al 25 % para 2023) [El Confidencial Digital, 2021], el 2 % del impuesto digital parece ser una cantidad justa.

Este impuesto se dirige a todas las grandes empresas que operan a nivel global, en cualquier país, sin que se pueda negar que la mayoría de ellas son estadounidenses. Sin embargo, el objetivo del impuesto es poner fin a todas las grandes compañías que trabajan digitalmente y que utilizan técnicas de minimización fiscal, que producen productos que no son fácilmente gravados con los impuestos existentes.

3.3. La propuesta digital fiscal de Italia

El impuesto sobre los servicios digitales italiano es un gravamen equivalente al «3 % de los ingresos procedentes de determinados servicios digitales realizados por empresas muy grandes», del que Italia cuenta con ingresar «700 millones de euros». En particular, el impuesto será pagado por las empresas que explotan actividades comerciales digitales, tanto residentes como no residentes en el territorio del Estado con ingresos globales de «no menos 750 millones de euros», siempre que hayan logrado alcanzar al menos los «5,5 millones de euros» en ingresos derivados de determinados servicios digitales realizados en Italia. El impuesto con efectos ya en 2020 se pagará a partir de este 2021 en relación con los servicios digitales prestados en el año anterior (El Digital, 2020).

Tras la prórroga del plazo previsto por el Decreto Ley 3/2021, la definición oficial del impuesto se encuentra en el comunicado emitido por la Agencia Tributaria el pasado 15 de enero de 2021, donde se explicaba cómo se iba a seguir definiendo el nuevo impuesto que reanudó las actividades de cobro previstas que se efectuaron desde el pasado 16 de marzo de 2021. La fecha límite para las obligaciones declarativas es hasta el 30 de abril. Por tanto, este impuesto se pagará en 2021 y cubrirá los servicios digitales prestados en 2020, que implicará gravar la publicidad digital y los servicios prestados a través de internet, cuya naturaleza hace que la prestación del servicio sea esencialmente automática y exista una mínima intervención humana.

Una vez cerrada la consulta pública realizada por la Agencia Tributaria italiana sobre el régimen fiscal de servicios digitales y, teniendo en cuenta las numerosas ideas y sugerencias de profesionales recibidas con el fin de garantizar la máxima certeza para la aplicación del impuesto, se espera próximamente una circular donde se confiarán las aclaraciones de los aspectos más interpretativos que hayan surgido. Con todo, la medida de la Agencia Tributaria inicia oficialmente el impuesto digital italiano. A la espera del debut del impuesto digital a nivel europeo, Italia ya tiene su propio impuesto sobre los servicios en línea.

El impuesto digital italiano fue establecido por la Ley de Presupuestos de 2019, número 160/2019, de 27 de diciembre, que implicaría a plataformas e interfaces ricas en servicios y publicidad para los usuarios, chat y servicios multilaterales destinados también al suministro

tro directo de bienes y servicios, actividades de recopilación de datos e información de los usuarios útil para la creación de campañas, pero también para nuevos productos o servicios.

A efectos de la determinación de la base imponible del impuesto digital, se especifica que los ingresos imposables se asumen antes de los costes incurridos por la prestación de servicios digitales y netos del IVA y otros impuestos indirectos. Partiendo de este análisis, el cálculo del impuesto digital derivará de la identificación de los ingresos imposables y su ubicación en el territorio italiano sobre la base de su dirección IP del dispositivo. Por ello, el producto de los ingresos totales en todas partes realizados por cada contribuyente será el porcentaje representativo de la parte de los citados servicios que estén vinculados al territorio del Estado.

No se tendrán en cuenta los ingresos procedentes de los servicios digitales prestados a personas residentes o no en el país, que se consideren controlados por la misma sociedad matriz en el mismo año civil. Otro caso de exclusión es el suministro directo de bienes y servicios, como parte de un servicio de intermediación digital.

4. La necesidad de nuevas normas para la fiscalidad digital internacional en la UE

Las actuales normas fiscales internacionales sobre el impuesto sobre sociedades no se adaptan a la realidad de la economía global moderna porque no tienen en cuenta los nuevos modelos comerciales que obtienen beneficios de los servicios digitales en un país sin estar físicamente presentes.

La Comisión Europea está estudiando cómo adaptar los sistemas fiscales de los Estados miembros para que resulten idóneos en la era digital, en aquellos países que tiene poca o ninguna presencia física y que como resultado existe una discordancia entre dónde se crea el valor y dónde se pagan los impuestos.

En este sentido, la UE acepta el desarrollo de la digitalidad, pero entiende que ha creado una importante distorsión fiscal relacionada con el tipo impositivo efectivo, que para las empresas digitales representa aproximadamente el 9,5 % y a veces mucho menos, lo que supone la mitad del que soportan los modelos de negocios tradicionales que asciende a un 23,2 %. Ello conlleva un riesgo real para los ingresos fiscales de los Estados miembros (European Commission, 2018).

Sería en marzo de 2018, cuando la Comisión Europea presentó:

un paquete de medidas para asegurar que las actividades digitales tributasen de manera justa y sostenible dentro del núcleo de la Unión, con dos propuestas, la

primera definida para el establecimiento de normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa y la segunda, relativa al sistema común de un nuevo impuesto sobre los servicios digitales que gravase los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales¹¹.

Debido a la falta de consenso político sobre estas medidas por parte de los países y a que en ese momento se estaban acelerando los trabajos en la OCDE para ofrecer una solución mundial, la tramitación de estas propuestas quedó suspendida¹².

Como solución provisional, la Comisión Europea propuso la introducción de un impuesto sobre los servicios digitales fiable, que abarcara los ingresos resultantes de la prestación de determinadas actividades, que escapan por completo de la fiscalidad en la UE. El impuesto se aplicará a los ingresos creados o derivados de actividades en las que los usuarios ejercen un papel importante en la creación de valor y que son muy difíciles de recuperar con las normas fiscales actuales.

En consecuencia, se propuso también una reforma a las normas del impuesto sobre sociedades, pero sería una solución muy a largo plazo y no encajaría en el momento actual, en donde se gravarían los beneficios de las empresas cuando tienen una interacción muy significativa con los usuarios a través de canales digitales, aun si no tiene presencia física se daría en la jurisdicción en cuestión. Es decir, se trataría de introducir un nuevo régimen relativo a la fiscalidad de las sociedades que tengan una presencia digital relevante, destinado a obstaculizar los desafíos fiscales de los servicios digitales en la UE. Lo cierto es que estas reglas fiscales fueron diseñadas para aplicarse a empresas con presencia física en un determinado país y ahora no tienen cabida.

Efectivamente, la segunda propuesta del impuesto provisional, ante el auge de las nuevas tecnologías y modelos de negocio en el mundo digital, sin tener presencia física en el país y a partir de la interacción con usuarios y clientes, precisa de una nueva fiscalidad digital

¹¹ Propuesta de Directiva del Consejo de 21 de marzo de 2018, por la que se establecen normas relativas al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales [COM (2018) 148 final]. Por ello, la presente propuesta establece:

el sistema común del impuesto sobre los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales por parte de los sujetos pasivos (en lo sucesivo, «Impuesto sobre los Servicios Digitales» o «ISD»). El objetivo específico de la presente propuesta es introducir una medida que se aplique a los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales y que sea fácil de implementar y contribuya a crear unas condiciones de competencia equitativas durante el periodo transitorio, hasta que se adopte una solución global.

¹² Particularmente, fue rechazada en la reunión del Consejo de Asuntos Económicos y Financieros de la UE mantenida el 12 de marzo de 2019, al no alcanzarse la unanimidad requerida para su aprobación entre los distintos Estados miembros.

para garantizar que las actividades digitales que aún no están gravadas de manera efectiva empiecen a generar ingresos a los Estados miembros. El IDSD se aplica a los ingresos creados a partir de gestiones en las que los usuarios son esenciales en la creación de valor, a partir de publicidad en línea e intermediación digital.

Pues bien, dado que la Comisión Europea no ha llegado aún a un consenso sobre su propuesta inicial de 21 de marzo de 2018 sobre un impuesto digital del 3 %, muchos Estados han tomado la iniciativa de aplicar las medidas provisionales con respecto a sus territorios locales.

Es el caso de España, que ha adoptado el establecimiento del IDSD pese a que no haya prosperado la propuesta europea; lo cierto es que, aunque la interrupción de la tramitación de la propuesta europea se ha paralizado junto al auge de la solución mundial y consensuada a nivel internacional, ello no frena a los Estados miembros a adoptar medidas unilaterales con la condición de que se respeten el resto de disposiciones del Derecho de la Unión y la normativa nacional española, incluyendo los tratados internacionales.

Los Estados han adoptado medidas unilateralmente, pero con bases muy similares, en el caso del Gobierno del Reino Unido el impuesto grava los ingresos en lugar de los beneficios, con lo que se desvía de otros impuestos corporativos. En lo que sí coinciden todos es que, si surge un consenso internacional, revocarán sus propias disposiciones; en España específicamente, el impuesto se aplicará a los ingresos brutos sin IVA; en Italia este impuesto se aplicará al importe de los ingresos procedentes de las entregas digitales; Rumanía y muchos Estados más, también han expresado su preocupación para incorporar el impuesto y habrá que esperar para ver como decide su próximo paso cada territorio.

Asimismo, se encuentran los que se han quedado fuera de la negociación, como son los Países Bajos, Irlanda y Luxemburgo, que han expresado fuertes reservas sobre los planes de la Comisión Europea a la hora de gravar a las grandes empresas digitales. Queda también al margen Alemania que, a pesar de sus intentos iniciales, no ha seguido adelante con sus planes, aunque no se descarta que lo haga posteriormente. En el caso de Bélgica, su oposición a la propuesta de la Comisión Europea es sobre una serie de aspectos que quiere claridad, por lo que no es descartable que lo haga a su debido tiempo.

Por tanto, continúa habiendo una sensación de prioridades algo dispares. Sin embargo, debido a que los planes de la Comisión Europea se han visto expuestos al escrutinio de los países internacionales, parece que el concepto es muy popular entre los mismos, no tanto para las empresas que su reacción ha sido mucho más cautelosa, dado que para algunos supone un freno a la innovación. Se espera que a medida que el resto de los países presenten el impuesto, los que se oponen en principio se adhieran también.

Parece muy probable que, a medida que la OCDE avance con su colaboración mundial sobre el impuesto digital, empecemos a ver más esfuerzos fiscales por parte de los Estados cohesionados para alcanzar una era digital global, lo que a su vez puede proporcionar a las empresas alguna razón para colaborar.

Con todo, el trabajo que está llevando a cabo la OCDE resultará esencial para alcanzar el consenso internacional sobre esta cuestión. Asimismo, la Comisión Europea efectuará un seguimiento estrecho de la evolución de la situación.

5. La propuesta de la OCDE sobre el impuesto de los servicios digitales

El proceso de digitalización de las empresas supone un reto para la fiscalidad internacional. La OCDE formada por 37 países y territorios junto con el G20 trabajan conjuntamente para dar solución a dichos retos, pues es quien tiene ahora la palabra sobre la mesa de esta cuestión. En 2015 se identificaron por la OCDE los principales desafíos generalizados que afectaban a la fiscalidad digital, entre los que se encuentra la necesidad de identificar un punto de conexión para someter a imposición los negocios digitales que se llevan a cabo principalmente sin presencia física, y para afrontarlos presentó el paquete BEPS como su eje central.

A nivel global la OCDE en su proyecto inicial del Plan de Acción sobre la Erosión Base y Cambio de Beneficios (BEPS) reconoció ya en su informe sobre la Acción 1 que algunos modelos de negocio digitales suponían retos para la fiscalidad internacional, que se haría público en 2015 (OECD, 2015). El plan establecía un proceso multilateral para que desde la OCDE se abordaran las políticas que permitían a las empresas multinacionales utilizar prácticas de planificación fiscal que les hacían no pagar impuestos sobre los ingresos. Lo que motivó la adopción de medidas contra la evasión fiscal, dando lugar a que muchos países hayan adoptado estas políticas recientemente.

Asimismo, a pesar de la conveniencia de afrontar una solución global, en aquel momento también se reconoció la posibilidad de que los países afectados pudieran adoptar unilateralmente, y por un tiempo, alguna de las medidas provisionales entre las que se encuentra un impuesto digital indirecto, con la condición de respetar los convenios de doble imposición y adecuarlos cuando se alcanzara una solución global.

Al hilo de lo anterior, aunque inicialmente fue admitida por la OCDE el hecho de adoptar este tipo de soluciones, en particular se ha manifestado alguna crítica en este ámbito, considerando que se trata de soluciones que acrecientan el nivel de tributación de las empresas digitales, pueden también dar lugar a alteraciones económicas, una mayor inseguridad y dificultad, unos elevados costes de cumplimiento y en ocasiones entrar en conflicto con los convenios de doble imposición (OECD, 2018).

En 2018, se presentó el informe provisional que recogía las conclusiones emitidas por los ministros de Finanzas del G20, denominado «Desafíos fiscales derivados de la Digitalización», el cual hacía propaganda de las medidas unilaterales aprobadas por diferentes paí-

ses con la instauración de innovadoras figuras tributarias llamadas *digital services tax* o DST (OECD, 2018), que actualmente hay ya más de 40 Estados que participan en este asunto, y consideraba que con esta unilateralidad no sería bueno que se planteara una competición entre ellos para regular las actividades digitales, puesto que lo más conveniente sería encontrar una solución común.

Actualmente, la comunidad internacional bajo el Enfoque Unificado de la OCDE trabaja sobre dos propuestas, el Pilar I que se concentra en definir las reglas sobre conexión y atribución de beneficios en el contexto digital, mientras se sigue avanzando en los aspectos técnicos y prácticos de ambas propuestas Pilar I y Pilar II.

Abordar los desafíos fiscales planteados por la digitalización es actualmente la máxima prioridad para el marco inclusivo de la OCDE y el G20, motivo por el cual la comunidad internacional ha seguido realizando progresos sustanciales que lleven a alcanzar una solución mundial basada en el consenso a los desafíos fiscales que han venido derivados de la digitalización de la economía, para encontrar una solución común.

Aunque el compromiso inicial de la comunidad internacional era alcanzar una solución consensuada en el transcurso del 2020, ha pospuesto este objetivo y ha acordado seguir trabajando para que el acuerdo esté terminado en octubre del ejercicio 2021 y puesto en marcha en 2023.

6. A modo de conclusión

El IDSD español es un gravamen que se impone a las grandes empresas tecnológicas por servicios como la publicidad *online*, el comercio entre usuarios o la venta de datos recopilados de una web. Se fija un tipo del 3 % a los ingresos que han sido obtenidos por servicios de publicidad en línea, servicios de intermediación en línea y la venta de datos generados a partir de información proporcionada por el usuario. Estas medidas se corresponden con la propia evolución y modernización de un sistema tributario que debe basarse en la digitalización actual, para adaptarse a la fiscalidad que impera internacionalmente.

El Gobierno ha presentado su propuesta más ambiciosa donde prevé recaudar unos «968 millones de euros anuales, al reducir su estimación inicial, que se cobrarán a compañías que facturen más de 750 millones de euros en el mundo y más de 3 millones de euros en el Estado español» (RTVE, 2020).

Con esta iniciativa, España se adelanta al proyecto que prepara la OCDE para conseguir un acuerdo global para finales del año 2021, siguiendo el camino de países como Francia que creó un impuesto propio, sin embargo, en esta ocasión no lograron su aplicación por las presiones de Estados Unidos que anunció represalias en forma de aranceles, dado que

la mayor parte de las grandes empresas están radicadas en su territorio. No obstante, Francia ha seguido manteniendo su impuesto y lo ha restablecido recientemente, dejando atrás los recelos norteamericanos, mientras que en Italia se está ultimando.

En efecto, la Oficina del Representante Comercial de Estados Unidos en su responsabilidad de supervisar la política comercial internacional ha informado de que este impuesto, al igual que los adoptados por Francia, Reino Unido o Austria, discrimina a las compañías estadounidenses porque representan el mayor porcentaje, resultando además inconsistente con los principios de la tributación internacional y limita el comercio, por lo que valorará las posibles iniciativas de los impuestos. En su informe, defienden que las reglas para la localización de los servicios de las compañías son complejas y muy discutidas para que se ajusten a la fiscalidad española.

Otros muchos países quieren tener o tienen ese impuesto digital, como es nuestro caso español, pero en la OCDE y el G20 concuerdan en la necesidad de una concertación y coordinación global para resolver de mejor manera el problema.

También hay países en contra de la adopción de establecer medidas unilaterales dentro de la tributación de la economía digital. Alemania en enero de 2020 abandonó cualquier iniciativa de ordenar una medida tributaria interna en espera del acuerdo de la OCDE. Sin embargo, el ministro de Finanzas alemán manifestó la posibilidad de adherirse a los demás países siempre que la tributación se base en los Pilares I y II de BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*). De igual manera, otros Estados que han renunciado a la adopción de medidas unilaterales pendientes del consenso internacional son Australia, Chile, Dinamarca, Finlandia, Suecia, Suiza, Polonia y los Estados Unidos de América. No obstante, es posible que esta situación cambie a la luz de las futuras comunicaciones de la OCDE que determinan un nuevo plazo para lograr una propuesta consensuada entre todos los países miembros para octubre de 2021.

Nos encontramos ante un impuesto que pretende una fiscalidad más justa debido a que las grandes multinacionales de internet apenas tributan por su actividad en España. El dato de 2018 refleja que Google, Amazon, Facebook y Apple solo pagaron «24 millones de euros» a Hacienda (Romera y Semprún, 2021). La filosofía del impuesto es que estos gigantes de internet paguen en el país donde realmente generan su negocio. Algo que, para algunos intelectuales en la materia, como el Premio Nobel de Economía, Paul Krugman, experto en comercio internacional de bienes y servicios diversos, le parece una excelente idea.

De cualquier forma, pagar impuestos es un mandato constitucional, el artículo 31.1 de la Constitución española hace referencia al deber de «todos» a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, mediante un sistema tributario justo. Expresión que ha de entenderse como la voluntad de que las cargas públicas se imputen a todos los que se encuentren y desarrollen su actividad profesional en el Estado español, más allá de que tengan sus actividades físicas en este territorio.

En la actualidad, las estadísticas señalan que la presión impositiva total del Estado recae sobre el ciudadano medio, cargando con una imposición media alrededor de un 50 %, que deviene del salario o rendimientos legítimos de cualquier tipo, debiendo ser aportados para el mantenimiento de esos gastos públicos. El Tribunal Constitucional diría al respecto... Lo que no paguen unos debiéndolo pagar, lo harán otros con más aptitud cívica. Lo más grave es que ese contribuyente medio, pagará de una forma u otra las consecuencias finales de esa ilusión tributaria.

En este sentido, el este tribunal, en muchas ocasiones, ha reconocido que los impuestos «además de ser un medio para recaudar ingresos públicos, sirven como instrumentos de política económica general y para asegurar una mejor distribución de la renta nacional» (Sentencia del TC 46/2000, de 17 de febrero –NFJ008490–).

Referencias bibliográficas

- Alcaraz, D. (14 de septiembre de 2019). Los impuestos que vienen. *Garrigues opina*. <https://www.garrigues.com/es_ES/noticia/los-impuestos-que-vienen>.
- Ayuso, S. (12 de enero de 2021). Francia reclama al Gobierno de Biden que acepte la «tasa Google» internacional. *El País*. <<https://elpais.com/economia/2021-01-12/francia-reclama-al-gobierno-de-biden-que-accepte-la-tasa-google-internacional.html>>.
- Ballester, D. (15 de noviembre de 2018). Así es el nuevo Impuesto sobre Servicios Digitales que viene. *Telefónica, Think Big-Empresas*. <<https://empresas.blogthinkbig.com/nuevo-impuesto-sobre-servicios-digitales-que-viene/>>.
- Dircomfidencial. (18 de enero de 2019). *El Gobierno aprueba la «Tasa Google» que gravará determinados servicios de la publicidad digital*. <<https://dircomfidencial.com/marketing-digital/el-gobierno-aprueba-la-tasa-google-que-gravara-determinados-servicios-de-la-publicidad-digital-20190118-1652/>>.
- El Confidencial Digital. (marzo 2021). *Reino Unido subirá al 25% el impuesto de sociedades para grandes empresas*. <<https://www.elconfidencialdigital.com/articulo/ultima-hora/reino-unido-extiende-erte-subira-25-impuesto-sociedades-grandes-empresas/20210303154209219467.html>>.
- El Digital. (marzo 2020). *Situación actual de la tasa digital en Europa*. <<https://www.digitales.es/wp-content/uploads/2020/04/Situaci%C3%B3n-actual-tasa-Digital-en-Europa.pdf>>.
- European Commission. (21 March 2018). *Questions and Answers on a Fair Efficient Tax System in the EU for the Digital Single Market*. <https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/MEMO_18_2141>.
- Iberley. (18 de enero de 2021). *Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (Tasa Google)*. <<https://www.iberley.es/temas/impuesto-sobre-determinados-servicios-digitales-tasa-google-64900>>.
- Ley 4/2020, de 15 de octubre. Ley del Impuesto sobre Determinados Servi-

- cios Digitales (2021). *Revista Aranzadi de derecho y nuevas tecnologías*, 55.
- OECD. (2015). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1-2015 Final Report*. <<https://www.oecd.org/tax/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm>>.
- OECD. (2018). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018*. <<https://www.oecd.org/tax/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report-9789264293083-en.htm>>.
- Red de Oficinas Económicas y Comerciales de España en el Exterior (ICEX). (2018). *Reino Unido anuncia un impuesto de servicios digitales dirigido a las tecnológicas que más facturan*. <<https://www.icex.es/icex/es/navegacion-principal/todos-nuestros-servicios/informacion-de-mercados/paises/navegacion-principal/noticias/NEW2018802102.html?idPais=GB>>.
- Romera, J. y Semprún, A. (24 de enero de 2021). Inditex tributa en España 14 veces más que Apple, Amazon, Facebook y Google juntas. *El Economista*. <<https://www.economista.es/empresas-finanzas/noticias/11009461/01/21/Inditex-tributa-en-Espana-14-veces-mas-que-Apple-Amazon-Facebook-y-Google-juntas.html>>.
- RTVE. (18 de febrero de 2020). ¿Qué es la «Tasa Google» que ha aprobado el Gobierno? <<https://www.rtve.es/noticias/20200218/tasa-google-preguntas-respuestas/2001928.shtml>>.
- Wolters Kluwers. (2021). *Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales («Tasa Google»)*. <<https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es>>.
- AEAT. (25 de febrero de 2021). *Las multinacionales españolas pagan por el Impuesto sobre Sociedades a nivel mundial el 17% de su beneficio*. <https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_componentes/_/Notas_de_prensa/Las_multinacionales_espanolas_pagan_por_el_impuesto_sobre_Sociedades_a_nivel_mundial_el_17_de_su_beneficio.shtml>.
- CEF. (16 de octubre de 2020). *Aspectos esenciales del nuevo Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales*. <<https://www.fiscal-impuestos.com/ley-4-2020-impuesto-determinados-servicios-digitales.html>>.
- Clifford Chance. (octubre 2020). *Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales en España*. <<https://www.cliffordchance.com/content/dam/cliffordchance/briefings/2020/10/Impuesto-sobre-Determinados-Servicios-Digitales-en-Espa%C3%B1a.pdf>>.
- Constantin, E. (12 de enero de 2021). Netherlands: Impuesto a los servicios digitales: ¿un mal necesario? *Mondaq*. <<https://www.mondaq.com/tax-authorities/1024904/impuesto-a-los-servicios-digitales-un-mal-necesario>>.
- Cuatrecasas. (16 de octubre de 2020). *Aprobado el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales*. <https://www.cuatrecasas.com/es/publicaciones/espana_aprobado_el_impuesto_sobre_determinados_servicios_digitales.html>.
- García de Pablos, J.F. (2020). *El Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales*.



Revista de Fiscalidad Internacional y negocios transnacionales, 14, 47-70.

Iglesias Caridad, M. (2020). Impuestos sobre Servicios Digitales: el TJUE convalida el impuesto húngaro. Análisis de la sentencia de 3 de marzo de 2020. *Nueva Fiscalidad*, 2, 235-251.

PBS. (2020). *La nueva «Tasa Google» española*. <<https://www.pbs.es/tasa-google/>>.

Sánchez-Archidona Hidalgo, G. (2020). El impuesto sobre determinados servicios digitales a la luz de su naturaleza jurídica. En M.A. Collado Yurrita y L.M. Romero Flor (dirs.), *Tributación de la economía digital* (pp. 69-84). Atelier.

Sánchez, R.M. (14 de octubre de 2020). La OCDE retrasa a mitad de 2021 la nueva fiscalidad digital. *El Periodico*. <<https://www.elperiodico.com/es/economia/20201012/ocde-negociacion-fiscalidad-empresas-tecnologicas-8152506>>.

Tort, R. (13 de enero de 2021). Decálogo de preguntas y respuestas sobre el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. *ECIJA Blog*. <<https://ecija.com/decalogo-de-preguntas-y-respuestas-sobre-el-impuesto-sobre-determinados-servicios-digitales/>>.