

## CAPÍTULO 12

# REFLEXIONES SOBRE LA NECESIDAD DE TRIBUTACIÓN DE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES

ANTONIO JOSÉ RAMOS HERRERA

Profesor Doctor de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad Internacional de La Rioja

### 1. INTRODUCCIÓN

Las normas internacionales sobre impuestos corporativos vigentes no capturan los modelos de negocios que obtienen beneficios de los servicios digitales en un país sin estar físicamente presentes en él, al no reconocer las nuevas formas de generación de ganancias en el mundo digital y en concreto, el papel que desempeñan las personas usuarias a la hora de generar valor para las empresas digitales, debido a que existe una desconexión, entre el lugar en el que se crea el valor y el lugar en el que se pagan los impuestos.

Con frecuencia, en la economía digital el valor se crea a partir de una combinación de algoritmos, datos de la persona usuaria, funciones de ventas y conocimiento, gravándose las ganancias en el país en el que se han desarrollado los algoritmos, no en el país de la persona usuaria, lo que supone que la contribución que la persona usuaria realiza a las ganancias no es tenida en cuenta cuando se grava a la empresa. El incremento de determinadas actividades digitales ha ido adquiriendo complejidad en los actuales sistemas tributarios, motivo por el cual la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos y la Unión Europea trabajan por la adaptación de los sistemas tributarios con la finalidad de adaptarlos a la actual era digital.

No debemos olvidar que la actual normativa fiscal fue concebida teniendo en cuenta los modelos de negocio con presencia física, en los cuales el Estado ejerce sus competencias en materia tributaria. Sin embargo, en la actualidad se ha producido un auge de las nuevas tecnologías que ha originado que muchas empresas digitales tengan clientes y generen valor económico en países en los que no se encuentran presentes. Este hecho junto con la obtención de ingresos en su mayor parte de activos intangibles, origina que no se produzca la imposición de beneficios procedentes de dichas actividades digitales. No obstante, tal y como afirma Cruz Amorós<sup>1</sup>, la motivación recaudatoria hace tiempo que dejó de ser la única razón que justificaba la instauración de nuevos impuestos, puesto que el sistema tributario debe atender otras finalidades y condicionantes como son el crecimiento y la equidad horizontal y vertical.

---

<sup>1</sup> CRUZ AMORÓS, M.: "Impuestos sobre servicios digitales", *Fiscalidad y tributos de elderecho.com*, publicado el 16 de octubre de 2018 (consultado en <https://elderecho.com/impuestos-servicios-digitales>).

## 2. LA POSICIÓN DE LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS PARA ABORDAR LOS DESAFÍOS FISCALES DERIVADOS DE LA ECONOMÍA DIGITAL

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos ha tratado de equipar en los últimos años las reglas de juego existentes en todo el mundo en materia tributaria a través de su Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, conocido por sus siglas en inglés BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), en el que pone de manifiesto la importancia que tiene la integración a escala internacional de las políticas fiscales, a través de una batería de acciones que se centran con carácter prioritario en la armonización y en la homogeneización de las medidas antiabuso y de antielusión fiscal, con el objetivo de garantizar que los beneficios tributen en el Estado en el que se realicen las actividades económicas que los generan y en el que se crea valor, lo cual hace necesario que no se produzca una desestructuración del actual marco fiscal internacional que tiene su base en el consenso pues ello originaría para las empresas un incremento de la incertidumbre.

En concreto, la primera de las medidas establecidas por el Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Acción 1<sup>2</sup>, tiene como objeto cómo abordar los desafíos fiscales de la economía digital, ante la preocupación existente por la práctica de planificaciones fiscales por parte de empresas internacionales, las cuales se aprovechan de las lagunas existentes entre los distintos sistemas tributarios para disminuir de forma artificial las bases imponibles, trasladando sus beneficios a Estados con baja tributación en los cuales realizan poca o ninguna actividad económica, lo cual pone de manifiesto la relevancia que tiene la integración de las políticas fiscales internacionales.

A este respecto, tal y como indica Cubiles Sánchez-Pobre<sup>3</sup> el Informe Final de la Acción 1 del Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, identificaba las características de la economía digital, en particular, la movilidad de intangibles, de personas usuarias y clientes; la dependencia de los datos; los efectos red; el uso de los modelos de negocio multifacéticos, en los que las dos vertientes del mercado pueden estar en jurisdicciones diferentes; la tendencia hacia el monopolio u oligopolio por la importancia de los efectos red; y la alta volatilidad relacionada con la rápida evolución de la tecnología<sup>4</sup>.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos ha continuado trabajando en esta materia, elaborando un Informe provisional sobre la imposición de la economía digital que

---

<sup>2</sup> ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS: “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report”, *Publicaciones de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos* de 5 de octubre de 2015.

<sup>3</sup> CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P.: “La tributación de la Economía Digital a la espera de una solución global”, *Quincena Fiscal* n° 8, 2019 (consultado en <http://www.westlaw.es>).

<sup>4</sup> Véase al respecto, SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G., “La influencia de la economía digital en el concepto de establecimiento permanente en un entorno post-BEPS”, *Quincena Fiscal* n° 13, 2016 (consultado en <http://www.westlaw.es>) y CRUZ PADIAL, I., “La economía digital en BEPS. Una síntesis”, *Nueva Fiscalidad*, n° 2, 2016, pág. 47.

fue presentado a los Ministros de Finanzas del G-20 el 16 de marzo de 2018<sup>5</sup>, en el que se señala la necesidad de adaptar el sistema tributario internacional a la digitalización que se está produciendo en la economía e identifica una serie de elementos que deben ser tenidos en cuenta por aquellos países que introduzcan medidas en el marco fiscal y de la digitalización.

En este sentido, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos publicó en fechas recientes, concretamente el 23 de enero de 2019, una nota relacionada con los desafíos fiscales derivados de la digitalización<sup>6</sup>, en la que expresa “que la comunidad internacional ha realizado importantes progresos ante los retos fiscales que se derivan de la digitalización de la economía y que ha acordado seguir trabajando en un marco multilateral para lograr una solución consensuada y de largo plazo en 2020”, motivo por el cual se han acelerado los esfuerzos con la intención de alcanzar una solución global sobre la tributación de las empresas multinacionales en la economía actual que se encuentra cada vez más digitalizada, evitando que sigan incrementándose el número de Estados que adoptan de forma unilateral propuestas de impuestos sobre las actividades digitales.

Por todo ello, cabe afirmar que la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos considera que la colaboración internacional en este ámbito es prioritaria porque de este modo se podrían adoptar esfuerzos tributarios más cohesionados que ofrecerían a las empresas una mayor estabilidad.

### 3. LA RESPUESTA DE LA UNIÓN EUROPEA ANTE EL RETO DE LA IMPOSICIÓN DE LA ECONOMÍA DIGITAL

El Consejo de la Unión Europea adoptó el 5 de diciembre de 2017 unas Conclusiones destinadas a responder a los desafíos de la imposición de los beneficios de la economía digital<sup>7</sup>, en las que destaca la necesidad de garantizar que las normas fiscales internacionales se ajusten al sector digital y a otros sectores más tradicionales de la economía. Por dicho motivo, la Comisión Europea adoptó el 21 de marzo de 2018, dos Propuestas de Directiva con el objetivo de adaptar la vigente regulación fiscal a la economía digital. En concreto, la primera fue la Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa<sup>8</sup>, que propone una reforma de la normativa del impuesto sobre

---

<sup>5</sup> ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS: “Desafíos fiscales derivados de la digitalización- Informe provisional 2018: Marco Inclusivo sobre BEPS”, *ob. cit.*

<sup>6</sup> ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS: “La comunidad internacional ha realizado importantes progresos frente a los desafíos fiscales derivados de la digitalización”, *Publicaciones de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos* de 29 de enero de 2019.

<sup>7</sup> CONSEJO DE LA UNIÓN EUROPEA: “Conclusiones del Consejo - Responder a los desafíos de la imposición de los beneficios de la economía digital” [FISC 346 ECOFIN 1092], *Publicaciones de la Unión Europea* de 5 de diciembre de 2017 (consultado en <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-15445-2017-INIT/en/pdf>).

<sup>8</sup> COMISIÓN EUROPEA: “Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa” [COM(2018) 147 final], *Publicaciones de la Unión Europea* de 21

sociedades de la Unión Europea para actividades digitales, con el objetivo que las empresas registren sus beneficios y sean objeto de imposición en el Estado en el que interaccionen de forma significativa y a través de canales digitales con sus personas usuarias.

En concreto, esta Propuesta de Directiva del Consejo permitiría a los Estados miembros gravar los beneficios generados en su territorio, incluso si la empresa no tiene presencia física en el mismo, lo cual garantizaría que las empresas digitales contribuyan al mismo nivel que el resto de empresas, al asegurar que existe un vínculo real entre el lugar en el que se obtienen las ganancias digitales y el lugar en el que se gravan. Para ello, se considerará que la plataforma digital tiene presencia imponible o un establecimiento virtual permanente en un Estado miembro si cumple alguno de los siguientes criterios: supera un umbral de siete millones de euros en ingresos anuales en un Estado miembro; tiene más de cien mil personas usuarias en un año fiscal en un Estado miembro; u origina más de tres mil contratos comerciales para servicios digitales entre la empresa y las personas usuarias comerciales en un año fiscal.

Por su parte, la segunda Propuesta de Directiva del Consejo fue la relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales<sup>9</sup>, que origina un impuesto provisional que los Estados miembros deberían de aplicar a determinadas actividades digitales que generan ingresos en la Unión Europea. Este impuesto provisional tiene como objetivo impedir la adopción de medidas unilaterales que podrían fragmentar el mercado único y se aplicaría a los ingresos obtenidos por las empresas derivados de determinadas actividades digitales en el Estado en el que las personas usuarias tengan relevancia en la creación de valor, como son los ingresos generados por la venta de publicidad personalizada en línea, por actividades de intermediación con las que las personas usuarias interactúan unas con otras y que pueden facilitar la venta de bienes y servicios entre ellas, y por la venta de datos creados a partir de la información proporcionada por las personas usuarias.

La recaudación del impuesto correspondería a los Estados miembros en los que estuviesen situados las personas usuarias, aplicándose un tipo impositivo del tres por ciento únicamente a las empresas que tengan un total de ingresos anuales a nivel mundial de setecientos cincuenta millones de euros y un total de ingresos en la Unión Europea de cincuenta millones de euros, con la finalidad de evitar la imposición a las empresas emergentes que se encuentran en una fase de expansión y a aquellas que tienen un menor volumen de negocio.

No obstante, a pesar del amplio respaldo con el que contaba la Propuesta de Directiva del Consejo entre un gran número de Estados miembros, otros Estados, como Irlanda, Suecia o Dinamarca, mantienen reservas sobre algunos aspectos de la misma, planteando importantes objeciones. A pesar de ello la Presidencia del Consejo de la Unión Europea va a trabajar respecto de la posición

---

de marzo de 2018 (consultado en <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:52018PC0147&from=ES>).

<sup>9</sup> COMISIÓN EUROPEA: “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], *ob. cit.*

que la Unión Europea va a mantener en los debates internacionales que se celebren sobre el impuesto digital y en concreto para el informe que la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos tiene previsto emitir sobre la cuestión, a mediados del año 2020, puesto que todos los Estados miembros coinciden en que la Propuesta de Directiva del Consejo debe dejar de estar vigente cuando se alcance un acuerdo global acerca de la fiscalidad de la economía digital en el ámbito de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.

El 5 de diciembre de 2018, el Parlamento Europeo apoyó las dos Propuestas de Directiva del Consejo<sup>10</sup>, planteando que el suministro de contenidos en forma de vídeo, audio, juegos o texto usando una interfaz digital, independientemente de que dicho contenido sea propiedad de la empresa o se haya adquirido los derechos para distribuirlo, se debe incorporar a la lista de servicios a los que se le debe aplicar el Impuesto. Asimismo plantea rebajar el umbral mínimo a partir del cual las empresas deben pagar el Impuesto por los ingresos obtenidos en la Unión Europea, fijándolo en cuarenta millones de euros por ejercicio en vez de los cincuenta millones de euros que proponía la Comisión Europea.

En todo caso, para el Parlamento Europeo el Impuesto a los servicios digitales establecido en una de las Propuestas de Directiva del Consejo es una solución temporal, considerando que lo más adecuado sería la implantación de normas fiscales sobre presencia digital significativa en el seno de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos o de la Organización de las Naciones Unidas. No obstante, no debemos olvidar que el Parlamento Europeo únicamente tiene un papel consultivo en materia de fiscalidad, tal y como establece el artículo 115 del Tratado de la Unión Europea, por lo que la decisión que se adopte al respecto debe ser tomada por unanimidad por el Consejo de la Unión Europea.

#### 4. EL PROYECTO DEL IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES REALIZADO EN ESPAÑA

En España, el Ministerio de Hacienda, publicó en su página web el día 23 de octubre de 2018, el Anteproyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales<sup>11</sup>, para su preceptivo trámite de audiencia e información pública, que dio lugar al Proyecto de Ley del Impuesto sobre

---

<sup>10</sup> PARLAMENTO EUROPEO: “Informe sobre la 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)0148 – C8-0137/2018 – 2018/0073(CNS)], *Publicaciones del Parlamento Europeo* de 5 de diciembre de 2017 (consultado en [http://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-8-2018-0428\\_ES.html](http://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-8-2018-0428_ES.html)) e “Informe sobre la propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa” [COM(2018)0147 – C8-0138/2018 – 2018/0072(CNS)], *Publicaciones del Parlamento Europeo* de 5 de diciembre de 2017 (consultado en [http://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-8-2018-0426\\_ES.html](http://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-8-2018-0426_ES.html)).

<sup>11</sup> MINISTERIO DE HACIENDA: “Anteproyecto de Ley xx/2018, de xx de xx, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales”, *documento sometido a trámite de información pública de 23 de octubre de 2018* (consultado en <http://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Proyectos/Tributarios/ANTEPROYECTO%20LEY%20IDSD.pdf>).

Determinados Servicios Digitales, publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales, el 25 de enero de 2019<sup>12</sup>, el cual vio frenada su tramitación por la disolución anticipada de las Cortes Generales.

Esta regulación se ajustaba en gran medida a la Propuesta realizada por la Comisión Europea puesto que al ser deseable que se produzca el enfoque armonizador del Impuesto sobre los Servicios Digitales planteado por la Comisión Europea, la misma según su Exposición de Motivos, suponía una solución unilateral que permitía “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”, por lo que estaba concebida como una medida de carácter transitoria hasta que se produjera la entrada en vigor de la nueva legislación que tenga por objetivo la incorporación al ordenamiento jurídico español de la Directiva del Consejo de la Unión Europea por la que se establezcan las normas relativas a la fiscalidad de las empresas con presencia digital.

No obstante, para Turu<sup>13</sup>, la falta de coherencia en el ámbito europeo es la que preocupaba tanto a las empresas internacionales, por la potencial congelación que se podría producir en las inversiones en España, como a las empresas nacionales, por la potencial pérdida de competitividad que se podría producir en las empresas españolas, puesto que dicha coherencia propugna la consecución de un mercado interior único en el que se hace necesario un acuerdo unánime de implantación en todos los Estados miembros con la finalidad de evitar potenciales distorsiones y discriminaciones.

Esta acción unilateral de España, tal y como afirma Box García<sup>14</sup>, no se encontraba aislada en el panorama internacional ya que otros países, como Reino Unido, Australia, México o Chile, están proponiendo medias unilaterales similares. No obstante, la intención de legislar en solitario en esta compleja materia puede originar que surjan distintas normas nacionales fragmentadas en un ámbito económico cada vez más globalizado, lo que sin duda alguna plantea dificultades técnicas a la hora de garantizar que un impuesto nacional de este tipo sea viable a nivel internacional.

En todo caso, el Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, pretendía cumplir con los principios de necesidad, eficacia, proporcionalidad, seguridad jurídica, transparencia y eficiencia, poniendo de manifiesto su Exposición de Motivos respecto a este último principio que se ha intentado que la norma generara “las menores cargas administrativas y costes indirectos posibles, fomentando el uso racional de los recursos públicos”, motivo por el cual, la

---

<sup>12</sup> CONGRESO DE LOS DIPUTADOS: “Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales”, *Boletín Oficial de las Cortes Generales de 25 de enero de 2019* (consultado en [http://www.congreso.es/public\\_oficiales/L12/CONG/BOCG/A/BOCG-12-A-40-1.PDF](http://www.congreso.es/public_oficiales/L12/CONG/BOCG/A/BOCG-12-A-40-1.PDF)).

<sup>13</sup> TURU, A.: “La polémica generada alrededor del Impuesto sobre Servicios Digitales no evita que siga adelante”, *Coordenadas*, publicado el 11 de diciembre de 2018 (consultado en <https://www.bdo.es/es-es/blogs/coordenadas-bdo/diciembre-2018/sigue-adelante-el-impuesto-sobre-determinados-servicios-digitales>).

<sup>14</sup> BOX GARCÍA, J. I.: “El impuesto sobre servicios digitales”, *Actualidad Jurídica Aranzadi* n° 946, 2018 (consultado en <http://www.westlaw.es>).

información y la documentación que se requerían de los contribuyentes serían “las estrictamente imprescindibles para garantizar un mínimo control de su actividad por parte de la Administración tributaria”.

Este Proyecto de Ley configuraba el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales como un tributo de carácter indirecto, compatible con el Impuesto sobre el Valor Añadido, puesto que al estar centrado en los servicios prestados y no en las características del prestador de los mismos, entre la que se encuentra su capacidad económica, el Impuesto no recaía sobre la renta o el patrimonio, por lo que no quedaba comprendido en los convenios de doble imposición.

El objeto del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales lo constituían las prestaciones de determinados servicios digitales, en los cuales existe una participación de las personas usuarias de los mismos con el objetivo de contribuir a la generación de valor en la empresa que presta los servicios, la cual lo monetiza, por lo que estos servicios no pueden existir en su forma actual si no se produce una implicación de las personas usuarias.

En concreto, se establecían los siguientes tres supuestos de servicios digitales sometidos al Impuesto, en los que debía haber una participación de personas usuarias situadas en España que contribuyeran al proceso de creación de valor de la empresa, como son la transmisión de datos, la publicidad en línea y los servicios de intermediación en línea. Estos supuestos, son en esencia los mismos que los contemplados a nivel europeo en la Propuesta de Directiva del Impuesto sobre Servicios Digitales, de la Comisión Europea. No obstante, no estaban sujetas al Impuesto, entre otras, las ventas de productos o servicios, las ventas de servicios contratados a través de internet y determinados servicios financieros.

Los contribuyentes de este Impuesto eran las personas jurídicas y las entidades a las que hace referencia el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, con independencia que su establecimiento esté situado en España, en otro Estado miembro de la Unión Europea, o en cualquier otro Estado que no pertenezca a la Unión Europea, que al inicio del periodo de liquidación, hubiesen superado los umbrales de tener en el año anterior un importe neto de su cifra de negocios superior a setecientos cincuenta millones de euros y un importe total de los ingresos derivados de las prestaciones de servicios digitales sujetas al Impuesto, una vez que se le hubiesen aplicado las reglas previstas para la determinación de la base imponible sobre los ingresos que se correspondían con las personas usuarias, superior a tres millones de euros, en el año natural anterior.

En concreto, el primer umbral era el mismo que establece la Directiva (UE) 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad<sup>15</sup>, respecto al

---

<sup>15</sup> CONSEJO DE LA UNIÓN EUROPEA: “Directiva (UE) 2016/881 del Consejo de 25 de mayo de 2016 que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad”, *Diario Oficial de la Unión Europea* de 3 de junio de 2016 (consultado en <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:32016L0881&from=ES>).

intercambio automático obligatorio de información sobre el informe país por país, lo cual iba a permitir que tanto las pequeñas y medianas empresas como las empresas emergentes estuviesen excluidas de la aplicación del Impuesto puesto que los costes derivados del mismo podrían tener un efecto desproporcionado para este tipo de empresas. Por su parte, el segundo umbral iba a permitir que se limitara la aplicación del Impuesto a los supuestos en los que existiese una huella digital en el territorio en el que se iba a aplicar el Impuesto en relación con los tipos de servicios digitales gravados.

No obstante, según Parada<sup>16</sup>, cabe destacar que estos umbrales sobre facturación que se utilizaban para determinar si una empresa se encontraba sujeta o no al Impuesto, estaban diseñados indirectamente, de tal manera que solo las grandes empresas multinacionales del sector tecnológico ubicadas fuera de España iban a terminar pagando el Impuesto, lo que iba a suponer un impacto discriminatorio que recaería fundamentalmente sobre las empresas no residentes o no nacionales, por lo que existiría una discriminación indirecta o encubierta, porque tal y como afirma García de Pablos<sup>17</sup>, en el caso que un grupo<sup>18</sup> hubiese superado dichos umbrales, todas y cada una de las entidades que formasen parte del mismo tenían la consideración de contribuyentes, en la medida en que realizasen el hecho imponible pero con independencia del importe de los ingresos derivados de prestaciones de servicios digitales que les correspondían.

Al Impuesto únicamente iban a estar sujetas aquellas prestaciones de servicios digitales que estuvieran vinculadas con el territorio de aplicación del Impuesto, lo cual sucedería cuando las personas usuarias de dichos servicios estuviesen situadas en dicho territorio, con lo que se conformaría el nexa que justificaba la existencia del gravamen, estableciéndose una serie de normas específicas para cada uno de los servicios digitales, basadas en el lugar en el que las personas usuarias hubiesen utilizado sus dispositivos, los cuales estarían localizados a partir de sus direcciones de protocolo de Internet (IP) o de otros instrumentos de geolocalización. En este aspecto, estaban previstas sanciones del cero con cinco por ciento del importe neto de la cifra de negocios del año natural anterior, con un mínimo de quince mil euros y un máximo de cuatrocientos mil euros, por cada año natural, para aquellas empresas que tratasen de ocultar la ubicación de la persona usuaria de esos servicios a través del falseamiento o de la ocultación de la dirección de protocolo de Internet (IP) o de otros instrumento. Dicho importe de la sanción podía ser objeto de una reducción en un veinticinco por ciento, tal y como se establece en el artículo 188.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, si el ingreso se hubiese realizado en plazo voluntario de pago y no se hubiese recurrido.

---

<sup>16</sup> PARADA, L.: “La Ilegalidad del Impuesto Español sobre Servicios Digitales”, publicada en *Hay Derecho* el 10 de enero de 2019 (consultado en <https://hayderecho.expansion.com/2019/01/10/la-ilegalidad-del-impuesto-espanol-sobre-servicios-digitales/>).

<sup>17</sup> GARCÍA DE PABLOS, J. F.: “El impuesto sobre determinados servicios digitales: la “Tasa Google””, *Quincena Fiscal* n° 11, 2019 (consultado en <http://www.westlaw.es>).

<sup>18</sup> De conformidad con lo establecido en el artículo 4.3 del Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales Conceptos y definiciones, se entendía como grupo al “conjunto de entidades en el que una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas”.

La base imponible del Impuesto iba a estar constituida por el importe de los ingresos obtenidos por el contribuyente por cada una de las prestaciones de servicios digitales sujetas al Impuesto y realizadas en su territorio de aplicación, excluidos el Impuesto sobre el Valor Añadido y otros impuestos equivalentes. El tipo impositivo previsto era del tres por ciento, produciéndose su devengo por cada prestación de servicios gravada, en un período de liquidación trimestral.

Este nuevo Impuesto iba a ser deducible del Impuesto sobre Sociedades con la finalidad de evitar que se produjera una doble tributación por el mismo concepto, de la misma forma que se hace con el Impuesto sobre el Valor Añadido.

## 5. REFLEXIONES FINALES

La economía actual está adquiriendo a nivel mundial un rápido carácter tecnológico que ha desencadenado el nacimiento de nuevas formas de hacer negocio, con modelos de negocio digitales que se basan fundamentalmente en la capacidad de efectuar actividades a distancia, e incluso de carácter transfronterizo, sin necesidad de tener instalaciones físicas, debido a la gran relevancia que tienen los activos intangibles, el valor de los datos y las contribuciones de las personas finales a la creación de valor. Sin embargo, la normativa fiscal internacional no se ha adaptado a esta realidad, puesto que las reglas de localización y de distribución de los recursos tributarios no sirven para proporcionar una solución equitativa.

En este sentido, Cruz Amorós<sup>19</sup>, señala que desde un punto de vista fiscal, la economía digital tiene capacidad para alejar la tributación del beneficio obtenido del lugar en el que se genera el valor o se obtienen los ingresos, esto es, mientras que los ingresos se obtienen en una jurisdicción tributaria, la tributación por dicha ganancia se realiza en otra jurisdicción, lo cual supone una incoherencia con respecto a los principios admitidos en materia de fiscalidad internacional.

Por todo ello, en un mundo cada vez más globalizado y conectado digitalmente se hace necesaria una estrategia que adapte la fiscalidad a los retos de las nuevas formas de negocio de la economía digital de la sociedad actual, puesto que de esta forma se alcanzará un sistema tributario más equilibrado y eficaz a nivel internacional, en el que se van a incorporar los elementos de la nueva economía y de las nuevas formas de actividad, garantizando la seguridad fiscal para la inversión empresarial y evitando la existencia de lagunas tributarias.

A este respecto, existe un amplio consenso en considerar que lo más adecuado sería alcanzar una solución a nivel de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, que si bien no va a ser fácil de conseguir, se está avanzando en ello para incluir el análisis de la distribución de los ingresos fiscales y plantear cambios relativos a los puntos de conexión.

En definitiva, en la actualidad, la economía global se ha digitalizado y por tanto plantea nuevos modelos de negocio, a los que le es difícil aplicar la normativa vigente en materia de fiscalidad, puesto que la misma no capta el alcance de las actividades digitales, debido a que la presencia

---

<sup>19</sup> CRUZ AMORÓS, M.: "Impuestos sobre servicios digitales", *ob. cit.*

física no es un requisito. Ante esta realidad, se origina un desplazamiento de la tributación hacia aquella jurisdicción en la que la empresa se encuentra establecida, en lugar de mantenerse en el Estado en el que se produce la creación de valor por parte de las personas usuarias, hecho que conlleva una distorsión de la competencia entre los distintos operadores digitales, lo cual requiere que se establezca un sistema tributario común a nivel internacional a través del cual se cobre impuestos a aquellas empresas que cuenten con una significativa presencia digital, permitiendo a los Estados gravar las ganancias generadas dentro de su territorio independientemente que las empresas que las originen tengan presencia física o no en ellos.

### Bibliografía

- BOX GARCÍA, J. I. (2018): “El impuesto sobre servicios digitales”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 946.
- COMISIÓN EUROPEA (2018): “Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa” [COM(2018) 147 final], *Publicaciones de la Unión Europea* de 21 de marzo de 2018.
- COMISIÓN EUROPEA (2018): “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], *Publicaciones de la Unión Europea* de 21 de marzo de 2018.
- CONGRESO DE LOS DIPUTADOS (2019): “Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales”, *Boletín Oficial de las Cortes Generales* de 25 de enero de 2019.
- CONSEJO DE LA UNIÓN EUROPEA (2016): “Directiva (UE) 2016/881 del Consejo de 25 de mayo de 2016 que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad”, *Diario Oficial de la Unión Europea* de 3 de junio de 2016.
- CONSEJO DE LA UNIÓN EUROPEA (2017): “Conclusiones del Consejo - Responder a los desafíos de la imposición de los beneficios de la economía digital” [FISC 346 ECOFIN 1092], *Publicaciones de la Unión Europea* de 5 de diciembre de 2017.
- CRUZ AMORÓS, M. (2018): “Impuestos sobre servicios digitales”, *Fiscalidad y tributos de elderecho.com*, publicado el 16 de octubre de 2018.
- CRUZ PADIAL, I. (2016): “La economía digital en BEPS. Una síntesis”, *Nueva Fiscalidad*, nº 2.
- CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P. (2019): “La tributación de la Economía Digital a la espera de una solución global”, *Quincena Fiscal*, nº 8.
- GARCÍA DE PABLOS, J. F. (2019): “El impuesto sobre determinados servicios digitales: la “Tasa Google””, *Quincena Fiscal*, nº 11.
- MINISTERIO DE HACIENDA (2018): “Anteproyecto de Ley xx/2018, de xx de xx, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales”, *Documento sometido a trámite de información pública* de 23 de octubre de 2018.
- ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS (2015): “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report”, *Publicaciones de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos* de 5 de octubre de 2015.
- ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS (2018): “Desafíos fiscales derivados de la digitalización- Informe provisional 2018: Marco Inclusivo sobre BEPS”, *Publicaciones de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos* de 16 de marzo de 2018.

ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS (2019): “La comunidad internacional ha realizado importantes progresos frente a los desafíos fiscales derivados de la digitalización”, *Publicaciones de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos* de 29 de enero de 2019.

PARADA, L. (2019): “La ilegalidad del Impuesto Español sobre Servicios Digitales”, publicada en *Hay Derecho* el 10 de enero de 2019.

PARLAMENTO EUROPEO (2017): “Informe sobre la propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa” [COM(2018)0147 – C8-0138/2018 – 2018/0072(CNS)], *Publicaciones del Parlamento Europeo* de 5 de diciembre de 2017.

PARLAMENTO EUROPEO (2017): “Informe sobre la 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)0148 – C8-0137/2018 – 2018/0073(CNS)], *Publicaciones del Parlamento Europeo* de 5 de diciembre de 2017.

SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G. (2016): “La influencia de la economía digital en el concepto de establecimiento permanente en un entorno post-BEPS”, *Quincena Fiscal*, nº 13.

TURU, A. (2018): “La polémica generada alrededor del Impuesto sobre Servicios Digitales no evita que siga adelante”, *Coordenadas*, publicado el 11 de diciembre de 2018.