

## SECCIÓN DE FISCALIDAD INTERNACIONAL Y PRECIOS DE TRANSFERENCIA

# Nota sobre el Paquete Europeo (2018) en materia de fiscalidad de la economía digital: *A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Single Market*

Jose Manuel Calderón

Miembro de la Sección de Fiscalidad Internacional y Precios de Transferencia

### 1. Introducción.

A través de esta nota tratamos de exponer de forma básica el paquete europeo de medidas relativas a la fiscalidad de la economía digital (***A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Single Market***) que fue presentado por la Comisión Europea, el 21 de marzo de 2018<sup>1</sup>.

Las propuestas de la Comisión en materia de fiscalidad de la economía digital se presentaron apenas unos días después de que la OCDE hubiera presentado su *“Interim report”* sobre *“Tax Challenges Arising from Digitalisation”* (16 Marzo de 2018), que evidenció la falta de consenso suficiente entre los más de 100 países integrantes del *“BEPS Inclusive Framework”* a la hora de alcanzar acuerdos básicos sobre el desarrollo coordinado a nivel internacional de la revisión de las reglas actuales de *nexus & profit allocation* a efectos de adecuarlas a la nueva economía digitalizada<sup>2</sup>. Tampoco hubo acuerdo sobre la necesidad, oportunidad y alcance de la adopción de eventuales *“medidas provisionales”* (*interim measures*), aunque sí se consensuaron ciertos aspectos de las mismas (carácter temporal y no discriminatorio, necesidad de que fueran compatibles con CDIs, y focalizadas en servicios de publicidad y de intermediación a través de plataformas digitales, etc). Del informe OCDE parece extraerse igualmente un consenso de mínimos en lo que se refiere al establecimiento de medidas estructurales que supongan una revisión de los estándares internacionales en materia de *“nexo”* (EP) y *“profit allocation”* (*Transfer Pricing/Attribution of Profits to PEs*), en el sentido de que tal revisión se realizaría en el marco de la OCDE de manera que se articulara una solución coordinada multilateral en el año

<sup>1</sup> EU Commission, *Time to establish a modern, fair and efficient taxation standard for the digital economy* (COM(2018) 146 final, Brussels, 21.3.2018; y EU Commission-Fact Sheet, *Questions & Answers on a Fair and Efficient Tax System in the EU for the Digital Single Market*, Brussels, 21 March 2018.

<sup>2</sup> Vid.: Johnston, S., *“Countries Agree to Disagree on Taxing Digital Economy, OECD Says”*, *TNI*, March 26, 2018, pp.1265 y ss.; Sheppard, L., *“Five Takeaways From the Digital Tax Debate”*, *TNI*, March, 26 2018, pp.1251 y ss.; y Herzfeld, M., *“The OECD (Finally) Tackles the Elephant in the Room”*, *TNI*, March 26, 2018, pp.1254 y ss.

2020 (Informe Final, *Digital Economy Taxation*), tras un segundo “*Interim Report II*” que se publicaría en el año 2019.

El propio Comunicado del G20 (*Finance Ministers & Central Bank Governors*), de 19-20 Marzo de 2018 (Argentina), le dedica dos de sus doce párrafos a la materia fiscal, y en particular uno de ellos se refiere a la fiscalidad de la economía digitalizada. En este sentido, tras señalar la necesidad de seguir desarrollando un sistema de fiscalidad internacional globalmente justo y moderno y confirmar el compromiso con la implementación de BEPS, el G20 se hace eco del referido “*OECD Interim Report*” incluyendo la siguiente declaración: “*we are committed to work together to seek a consensus-based solution by 2020, with an update in 2019*”. Tal declaración, de alguna forma, constituye una fórmula de compromiso que trata de evitar la quiebra y preservar el modelo de cooperación y coordinación fiscal multilateral desarrollado a través del proyecto OCDE/G20 BEPS en un contexto de alta tensión geopolítica que se traslada al terreno de la política fiscal<sup>3</sup>.

Las propuestas presentadas por la Comisión, el 21 de marzo de 2018, en materia de imposición justa para la economía digital, evidencian la falta de consenso internacional en esta materia y cómo la UE podría estar intentando liderar la dirección de los cambios en el sistema de fiscalidad internacional a través de medidas que representan unilateralismo fiscal y en cierta medida erosionan el consenso de mínimos y coordinación fiscal global derivada del proyecto BEPS.

El paquete en materia de fiscalidad de la economía digital elaborado por la Comisión se compone de cuatro elementos:

- Una **Comunicación de la Comisión** al Parlamento UE y al Consejo, *Time to establish a modern, fair and efficient taxation standard for the digital economy* (COM(2018) 146 final, Brussels, 21.3.2018).
- Una **propuesta de Directiva** de la Comisión al Consejo, estableciendo las reglas relacionadas con la *imposición corporativa de una presencia digital significativa* (COM(2018) 147 final, 2018/0072 (CNS), SWD(2018) 81 & 82 final);

---

<sup>3</sup> A este respecto, resulta destacable el Informe elaborado por el Secretario General de la OCDE para el G20 con motivo de la cumbre de Buenos Aires de marzo de 2018. En este informe se expone la agenda fiscal global y se ponen en valor los logros alcanzados en la redefinición del sistema de fiscalidad internacional a través de la cooperación y coordinación fiscal multilateral articulada prevalentemente en el marco del proyecto BEPS. En particular, se destacaron los siguientes logros alcanzados a través del proyecto BEPS combinado con los estándares de transparencia desarrollados por el Global Forum y el nuevo pilar de la agenda fiscal global basado en la seguridad jurídica y el apoyo a los objetivos de Desarrollo Sostenible: a) mayor justicia e integridad del sistema fiscal internacional, b) mayor transparencia fiscal, c) mayor seguridad jurídica, y d) mayor inclusividad del sistema de fiscalidad internacional a escala global. En la misma línea se señaló cómo el nuevo marco institucional global proyecta mayores niveles de cooperación e inclusividad a través del BEPS Inclusive Framework, el Global Forum on tax transparency, y la Plataforma Global de Cooperación en materia fiscal. La OCDE enfatiza que sólo a través de la vía de la cooperación y coordinación internacional se pueden lograr soluciones plenas en un mundo globalizado, en tanto que el unilateralismo fiscal trae consigo inseguridad jurídica, conflictos fiscales internacionales y doble imposición estructural (*OECD Secretary-General Report to G20 Finance Ministers and Central Governors*, Buenos Aires, Argentina, March 2018).

- Una **Recomendación** en relación con la propuesta de Directiva referida a la *imposición corporativa de una presencia digital* (C(2018) 1650 final, Brussels, 21.3.2018), y
- Una **propuesta de Directiva** de la Comisión al Consejo sobre el establecimiento de un *sistema común de impuesto sobre servicios digitales sobre ingresos resultantes de la prestación de servicios digitales* (COM(2018) 148 final, 2018/0073 (CNS), SWD(2018) 81 & 82).

## 2. Justificación y fundamentación de las medidas recogidas en el paquete fiscal de economía digital en el mercado interior.

La Comisión, a través de la referida Comunicación y la memoria justificativa de las dos propuestas de Directiva, justifica las medidas fiscales que se presentan a través de este paquete regulatorio de fiscalidad de la economía digital tanto desde un punto de vista técnico como político.

En el plano técnico se indica que las reglas de fiscalidad internacional actuales son inadecuadas para someter a imposición a las empresas en el marco de una economía digitalizada, particularmente a aquellas que desarrollan modelos de negocios digitales. En este sentido, las actuales reglas permiten que exista un “*mismatch*” o desconexión entre el lugar donde se grava el beneficio y donde el valor es creado respecto de ciertas actividades digitales. Tal problema no es exclusivo de la economía digital pero se apunta que en este ámbito es particularmente intenso tal “*mismatch*”. Y se considera que la neutralización del mismo pasa por tener en cuenta a efectos fiscales el input relacionado con el “*user value creation*” generado en una jurisdicción (*market jurisdiction*) en el que la empresa que desarrolla la actividad digital no está físicamente presente. Es decir, se considera que la contribución de valor de los usuarios al beneficio de determinadas actividades digitales no está suficientemente reflejada en el actual sistema de imposición societaria.

La solución técnica ideal, según la Comisión, pasaría por redefinir el marco fiscal corporativo e incorporar tal “*value creation input*” en la distribución de poder tributario y la atribución de beneficios a la “jurisdicción mercado”. Tal solución estructural constituye el objetivo de la “(**long term**) **comprehensive solution**” que propone la Comisión, y que consiste en una redefinición del concepto de EP (incluyendo el “**Significant Digital Presence**” o “**Virtual PE**”) combinada con cambios en las reglas de “**profit allocation**” a los EPs, a través de modificaciones en el MC OCDE y la red global de CDI.

La Comisión, como se verá más adelante, propone una segunda medida de carácter provisional (**interim measure**) menos ambiciosa pero basada en los referidos elementos (*user’s data value creation*) que aplicaría a escala UE y frente a países terceros a través de un **impuesto (indirecto) sobre los ingresos (brutos) de determinados servicios digitales** (*Digital Services Tax, DST*). El impuesto se ha configurado de manera que se proyecta únicamente sobre una serie de actividades o servicios digitales (alta explotación de la participación de usuarios y datos, y *peer-to-peer sales apps*) donde se considera que existe una amplia falla entre el lugar donde se crea

el valor y la capacidad de los Estados miembros para someterlo a imposición. Se estima que el impuesto indirecto sobre servicios digitales puede recaudar en torno a 5 mil millones de eur anualmente en la UE; tal recaudación tributaria le correspondería a los Estados miembros ya que se trata de un impuesto nacional derivado de una acción de armonización europea. Igualmente se justifica que la articulación del impuesto únicamente afectaría a grandes empresas (entre 120 y 150 MNEs, aproximadamente)<sup>4</sup>, dejando al margen a las pyme y start-ups, con costes de cumplimiento no excesivos considerando cómo la articulación de un impuesto altamente armonizado evita el unilateralismo fiscal y la fragmentación del mercado interior como consecuencia de potenciales medidas nacionales descoordinadas. Junto a los objetivos recaudatorios del DST la propuesta de Directiva de la Comisión menciona la prevención de la erosión de la base imponible de los Estados miembros y la lucha contra la planificación fiscal agresiva por parte de determinadas empresas digitales, de manera que existiría igualmente una justificación legitimadora de la “medida unilateral europea” apelando a los objetivos de “*fair taxation*” subyacentes en la misma.

En última instancia, la adopción de ambas medidas estaría justificada a nivel político por la actual presión que recae sobre muchos gobiernos de países europeos para establecer un marco que resulte más adecuado para el gravamen de determinadas operaciones y modelos digitales de forma que exista una mayor percepción de “contribución fiscal justa” por parte de las grandes empresas tecnológicas (retórica del “*fair share of tax*”). Así, se indica que las empresas que desarrollan modelos de negocio tradicionales tributarían a un tipo medio efectivo del 23.2% en tanto que las empresas que desarrollan modelos de negocio digitales estarían tributando a un tipo medio efectivo del 9.5%<sup>5</sup>, aunque no puede dejar de indicarse que tal comparación no tiene en cuenta un buen número de diferencias entre ambos tipos de negocios como por ejemplo el tipo de rentas que obtienen (Spengel).

La justificación política de la medida interina (*tax on revenues from digital services*) se fundamenta, a su vez, en que existe un alto riesgo de fragmentación del mercado interior como consecuencia de las diferentes propuestas de medidas fiscales unilaterales que estarían desarrollando los diferentes Estados miembros (v.gr, Italia o Francia). De esta forma, evitar la doble imposición y los costes de cumplimiento derivados de un conjunto descoordinado de medidas fiscales unilaterales para el gravamen de los modelos de negocio o determinadas prestaciones de servicios digitales justificaría la medida interina propuesta por la Comisión.

La justificación de fondo de la medida estructural (“*Significant digital presence*” o “*Virtual PE*”) reside básicamente en el establecimiento de un modelo regulatorio estructural para la actualización del marco fiscal europeo y global sobre los modelos de negocio digitales. En este

---

<sup>4</sup> Tal cifra refleja una estimación de la Comisión según declaraciones del Comisario Moscovici; igualmente se indicó que aproximadamente la mitad de las empresas comprendidas en el ámbito de aplicación del impuesto sobre servicios digitales serían MNEs americanas, un tercio grandes empresas europeas, y el resto asiáticas (Kirwin, J., “EU Plans 3 percent Turnover Tax for Amazon, Google, Facebook”, *DTR BNA*, March 21, 2018; y Anderson et al., “EU Commission Present Fair Taxation of the Digital Economy Package”, Skadden, 03/26/18).

<sup>5</sup> EU Commission, *Time to establish a modern, fair and efficient taxation standard for the digital economy*, COM(2018)146 final, pág.4.

sentido, la Comisión considera que la propuesta presentada resuelve los problemas de “nexo” (dónde gravar) y de “imputación de los beneficios y pérdidas” (qué gravar) en la economía digital. La Comisión considera que la solución estructural propuesta no disloca el marco de fiscalidad internacional y resulta válida como fórmula europea y global.

En este sentido, por un lado, plantea la viabilidad de la instrumentación de tal medida a escala europea no sólo a través de una Directiva autónoma sino a través de la reforma estructural de la imposición societaria derivada de la propuesta de Directiva de Base Imponible Común Consolidada, siguiendo los últimos pronunciamientos en tal sentido del Parlamento UE (Informes del Parlamento UE de 22 y 26 de febrero de 2018 sobre las propuestas de CCTB/CCCTB)<sup>6</sup>; de esta forma, se trataría de dotar de consistencia a la propuesta en materia de fiscalidad de la economía digital con el proyecto de armonización de la imposición societaria en la UE representada por la Base Imponible Común Consolidada, lo cual no sólo requiere incorporar la extensión del nexo (“*digital presence*”) sino también alterar la fórmula de reparto de las bases imponibles. Por otro lado, la Comisión considera que su propuesta de “*Virtual/Digital PE*” es susceptible de ser incorporada a la red global de los CDI de los Estados miembros, incluyendo los convenios fiscales con países terceros (recomendación de la Comisión), de manera que tal propuesta puede ser “internacionalizada” y es susceptible de ser “globalizada” a través del marco de implementación inclusiva de BEPS. De alguna forma, la Comisión podría estar tratando de liderar la dirección de la actualización del sistema de fiscalidad internacional a la digitalización de la economía a través de su “medida estructural”, constituyendo así la “contribución estratégica europea” al desarrollo de una solución global que debe adoptarse en el año 2020 en el marco del proyecto BEPS. Nótese que la Comisión UE se ha comprometido a seguir trabajando con la OCDE en aras de desarrollar una solución internacional. Tal posicionamiento unido a la falta de un desarrollo técnico completo de la medida propuesta (particularmente el modelo de *profit allocation* al “*Digital PE*”), hace pensar que estamos más ante un movimiento estratégico de política fiscal que ante una medida dotada de suficiente consistencia técnica como para permitir ser aprobada en el corto plazo y ser incorporada igualmente en breve plazo al ordenamiento tributario de los Estados miembros.

La fundamentación técnica y política de las medidas propuestas por la Comisión UE ha sido puesta en tela de juicio desde diversos ámbitos. Básicamente, los principales argumentos en tal

---

<sup>6</sup> En relación con la tramitación de las propuestas de Base Imponible Común Consolidada se ha destacado la falta de consenso en el marco del ECOFIN y cómo un grupo destacado de Estados miembros ha puesto de relieve una serie de elementos que fundamentarían su oposición a la aprobación de tales Directivas: a) la potencial vulneración del principio de subsidiariedad; b) la ausencia de estudios fiables sobre el impacto recaudatorio de tales medidas para cada uno de los Estados miembros; c) la pérdida de competitividad que, para algunos Estados miembros, puede suponer su aprobación; d) la falta de justificación basada en la lucha contra la erosión de bases imponibles y la transferencia artificial de beneficios una vez que se han aprobado un conjunto de medidas que desarrollan e incluso van más allá de los estándares mínimos de BEPS; y) la reivindicación de una política fiscal nacional para el desarrollo de políticas económicas y de competencia fiscal en un mundo globalizado. Vid.: Sarfo, “Reading the CCCTB’s Tea Leaves”, *TNI*, April 2, 2018, pp.197 y ss.

sentido –particularmente referidos al *Digital Services Tax*-- podrían resumirse de la siguiente forma<sup>7</sup>:

- La justificación basada en la infra-imposición de las MNEs tecnológicas y el restablecimiento del “*level playing field*” a efectos fiscales a través de un “*equalization tax*” atiende a un análisis pre-BEPS y no toma en consideración la reforma fiscal americana (*Tax Cuts & Jobs Act 2017*) que limita de forma considerable determinadas estructuras de baja o nula tributación articuladas en el pasado. El igualamiento fiscal que se persigue no tiene en cuenta además los diferentes modelos de negocio digitales afectados y sus heterogéneos márgenes de beneficios.
- La justificación consistente en restablecer la coherencia entre creación de valor y tributación (eliminación del “*tax mismatch*”) a partir de la toma en consideración de la creación de valor por parte de la participación de los usuarios en los modelos de negocio de las empresas tecnológicas plantea problemas de encaje con el actual sistema de fiscalidad internacional, dado que éste atiende al *supply-side*, esto es, al valor creado por el productor de un bien o servicio a través de sus activos, funciones y riesgos. Con arreglo a este modelo, los consumidores sólo podrían tenerse en cuenta a efectos del *profit allocation* (y *source rules*) si forman parte del proceso de producción (*supply side*). A este respecto, se ha argumentado que los “usuarios” y consumidores de bienes y servicios digitales contribuyen al proceso de producción de diversas formas, a saber: a) produciendo y compartiendo contenidos digitales (v.gr, videos en Youtube); b) generando nuevas fórmulas de proximidad o acercamiento al potencial consumidos (v.gr., *marketplaces*<sup>8</sup>, plataformas digitales y redes sociales como Twitter o Facebook); y c) transfiriendo datos de usuarios/consumidores que pueden ser explotados a los efectos de actividad de marketing o publicidad por otras empresas. De acuerdo con

---

<sup>7</sup> Vid.: Becker/Englisch, “EU Digital Services Tax: a Populist and Flawed Proposal”, Kluwer International Tax Blog, March 16, 2018.

<sup>8</sup> La justificación de un gravamen con arreglo a un impuesto indirecto digital de la renta (o ingresos) obtenidos por entidades que explotan un “*digital marketplace*” a partir del valor que aportan los usuarios es dudosa y además tal renta puede ser gravada (y ya es gravada) en el Estado de la fuente con arreglo a legislación interna de algunos países que someten a imposición tales servicios electrónicos e incluso con arreglo a CDIs que ensanchan el ámbito de aplicación del art.12 a tal efecto. En este sentido, cabe recordar, en línea con lo indicado por el profesor Vanistendael, cómo el mercado en sí mismo nunca ha sido considerado un elemento de producción que contribuye al valor añadido de un producto que resulte objeto de remuneración específica ni tampoco un elemento que determine la asignación de poder tributario (Vanistendael, F., “Digital Disruption in International Taxation”, *TNI*, January 8, 2018, p.177). Es cierto, sin embargo, que determinados negocios digitales pueden realizar actividades empresariales en un mercado sin contar con presencia física y que las actuales reglas de fiscalidad internacional no permiten el gravamen de la renta obtenida de tal forma y en tal sentido existe un caso o argumento a favor de la necesidad de reformar el sistema para articular una distribución del poder tributario entre Estados que resulte más equilibrada y tenga en cuenta estas nuevas formas de hacer negocios; en particular, se ha puesto de relieve por destacados académicos que el concepto tradicional de EP habría experimentado una mutación funcional pasando de ser un criterio razonable de asignación de poder tributario al Estado de la fuente a constituir un obstáculo para el gravamen de los beneficios empresariales en los mercados a través de negocios digitales (Brauner/Pistone, “Adapting Current International Taxation to New Business Models”, *BIT*, December 2017, pp.683-684).

estos criterios de “*user value creation*”, se considera que la mera presencia de un “usuario” y potencial consumidor en un “digital interfaz” como Youtube incrementa el valor de “espacio publicitario” que explotan determinadas plataformas digitales. Ahora bien, tal forma de creación de valor no supondría una contribución al *proceso de producción* de valor por tal empresa en términos de activos, funciones y riesgos (*supply side*) en el sentido que resulta de los actuales estándares de fiscalidad internacional. La utilización de esta nueva fórmula de creación de valor asume que ésta resulta de los “*network effects*” bajo la presunción de que los usuarios de una plataforma digital o “interfaz digital” aportan un “input esencial” al proceso de producción que desdibuja la línea conceptual entre el consumo y la producción de bienes y servicios. Tal enfoque no se articula de forma consistente ya que existen muchos otros casos donde el mero consumo de servicios digitales a través del que se obtienen los datos de los usuarios que luego son monetizados por las plataformas no se ha tenido en cuenta por la Comisión a efectos de configurar el ámbito de aplicación de sus dos medidas fiscales; es decir, los datos de los usuarios (y de los clientes) resultan cada vez más relevantes como instrumento al servicio del proceso de producción de las empresas en una economía digitalizada, pero no es el único ni afecta exclusivamente a grandes empresas tecnológicas. En este mismo sentido, cabría poner de relieve cómo la obtención de tales datos y su monetización requiere poner en marcha un proceso de producción a través de activos, funciones y riesgos (en sentido tradicional) que resulta intensivamente costoso en lo que se refiere a actividades de I+D+i; no es casualidad que entre las MNEs que más gastan a nivel global en I+D+i figuran precisamente las grandes empresas tecnológicas americanas y asiáticas<sup>9</sup>.

- La configuración del impuesto indirecto sobre ingresos derivados de servicios digitales resulta “discriminatorio” ya que se proyecta principalmente sobre MNEs americanas y deja fuera de su ámbito de aplicación un buen número de servicios digitales.
- El unilateralismo fiscal que resulta de las propuestas europeas puede hacer más difícil la conformación de soluciones globales, pudiendo intensificar tensiones proteccionistas y potenciales “guerras comerciales y fiscales”.

### **3. La “solución” o “propuesta estructural” formulada por la Comisión UE: la propuesta de Directiva sobre imposición societaria de una “presencia digital significativa”.**

La Comisión propone una medida dual consistente en:

- 1. “*A standalone Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence*”; &

---

<sup>9</sup> Jaruzelski/Staack/Chwalik, “Will Stronger Borders Weaken Innovation?”, *The Global Innovation 1000*, Issue 89, Winter 2017.

- 2. “A Recommendation relating to the corporate taxation of a significant digital presence”.

La propuesta de **Directiva de “marco fiscal de una presencia digital significativa”** se adoptaría con base en el art.115 TFUE que, como se sabe, requiere unanimidad en el seno del ECOFIN. El texto prevé su aprobación a corto plazo de manera que su implementación doméstica por los Estados miembros tenga lugar antes de 31 de diciembre de 2019 a efectos de que sus disposiciones sean eficaces y se apliquen en los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2020. La propuesta de Directiva también prevé su potencial incorporación a las propuestas de Base Imponible Común Consolidada (CCCTB).

Los principales elementos derivados de esta propuesta Directiva “SPD” (*Significant Digital Presence*) vendrían a ser los siguientes:

- Supondría una modificación de la legislación interna de los Estados miembros (IS-IRNR) y los CDI entre ellos, dejando fuera los CDI entre Estados miembros y países terceros (no así las situaciones transfronterizas con países terceros no cubiertas por un CDI). No obstante, la Recomendación de la Comisión, de 21 de marzo de 2018, vendría a fomentar que los Estados miembros renegociaran sus CDIs con países terceros en aras de alinearlos a la Directiva UE.
- La propuesta de Directiva contiene tanto “**nexus rules**” como “**profit allocation rules**”.
- El umbral fijado para establecer una presencia digital significativa se determina a través de una serie de criterios que tratan de evitar que sólo exista un “Digital PE” en casos de cierta relevancia considerando la recaudación tributaria y los costes de cumplimiento asociados. Así, la existencia de un “**Digital PE**” viene dada por la concurrencia de uno o varios factores (*nexus rules*):
  - Obtención por parte de la empresa (o una vinculada) de ingresos derivados de servicios digitales en un Estado miembro que excedan 7.000.000 eur al año; o
  - El número de “*users*”<sup>10</sup> de uno o varios servicios digitales en un Estado miembro exceda anualmente de 100,000; o
  - El número de “*contratos empresariales*” (B2B)<sup>11</sup> para la prestación de tales servicios digitales que son concluidos en un período impositivo por los usuarios localizados en tal Estado miembro excede los 3.000.

Con respecto al uso de servicios digitales, un usuario se considerará localizado en el Estado miembro en el que ha sido usado el aparato electrónico utilizado para acceder al “interfaz digital” a través del cual son prestados los servicios, determinado mediante la dirección IP del referido aparato. En relación con los

---

<sup>10</sup> “*User*” significa cualquier persona física o empresa.

<sup>11</sup> El umbral referido al número de contratos únicamente debe reflejar “*B2B contracts*” que deben tenerse en cuenta en la medida en que el valor representado por los mismos posiblemente resulta más sustancial que el de los contratos concluidos con personas físicas. De esta forma, el umbral de los contratos normalmente será inferior al umbral de los usuarios.



contratos empresariales, el usuario se considerará localizado en el Estado miembro en el que tenga residencia a efectos corporativos o, en ausencia de residencia fiscal en la UE, donde esté localizado el establecimiento permanente.

- **Definición de “digital services”:** la propuesta de Directiva delimita este concepto clave a efectos de determinar el nexo o conexión económica-digital de una entidad no residente con el territorio de un Estado miembro de cara a atribuirle poder tributario sobre los beneficios (y pérdidas) obtenidos en el mismo. Tal definición se corresponde con la establecida en el ámbito del IVA respecto de “los servicios prestados electrónicamente” (art.7 Reglamento nº282/2011, de desarrollo de la Directiva 2006/112). Así, los servicios digitales son servicios que son prestados a través de internet o de una red electrónica cuya naturaleza determina que la prestación sea esencialmente automatizada e involucrando una intervención humana mínima, e imposible de articular en ausencia de tecnología de la información. Se considera que la mera venta de bienes o servicios facilitados usando internet o una red electrónica no tiene la calificación de servicio digital. De esta forma el acceso (mediando remuneración) a un “digital marketplace” para la venta de bienes o servicios constituye un servicio digital, no así la venta de tales bienes o servicios a través de la plataforma digital. La calificación de servicios electrónicos a estos efectos viene clarificada a través de tres listas, dos de ellas recogidas en los correspondientes Anexos (II y III) de la propuesta de Directiva:

- **Servicios electrónicos comprendidos en particular:**

- *The supply of digitized products generally, including software and changes to or upgrades of software,*
- *(b) Services providing or supporting a business or personal presence on an electronic network such as a website or a webpage.*
- *(c) Services automatically generated from a computer via the internet or an electronic network, in response to specific data input by the recipient.*
- *(d) The transfer for consideration of the right to put goods or services up for sale on an internet site operating as an online market on which potential buyers make their bids by an automated procedure and on which the parties are notified of a sale by electronic mail automatically generated from a computer.*
- *(e) Internet Service Packages (ISP) of information in which the telecommunications component forms an ancillary and subordinate part, in other words packages going beyond mere internet access and including other elements such as content pages giving access to news, weather or travel reports, playgrounds, website hosting, access to online debates or any other similar elements.*
- *(f) The services<sup>2</sup> listed in Annex II.*

- **Servicios electrónicos (cubiertos) recogidos en la lista del Anexo II:**
  - *Website hosting and webpage hosting; automated, online and distance maintenance of programs; remote systems administration; online data warehousing where specific data is stored and retrieved electronically; online supply of on-demand disc space; accessing or downloading software (including procurement/accountancy programs and anti-virus software) plus updates; software to block banner adverts showing, otherwise known as Bannerblockers; download drivers, such as software that interfaces computers with peripheral equipment (such as printers); online automated installation of filters on websites; online automated installation of firewalls; accessing or downloading desktop themes; accessing or downloading photographic or pictorial images or screensavers; the digitized content of books and other electronic publications, subscription to online newspapers and journals; weblogs and website statistics; online news, traffic information and weather reports; online information generated automatically by software from specific data input by the customer, such as legal and financial data, (in particular such data as continually updated stock market data, in real time); the provision of advertising space including banner ads on a website/web page; use of search engines and Internet directories; accessing or downloading of music on to computers and mobile phones; accessing or downloading of jingles, excerpts, ringtones, or other sounds; accessing or downloading of films; downloading of games on to computers and mobile phones; accessing automated online games which are dependent on the Internet, or other similar electronic networks, where players are geographically remote from one another; automated distance teaching dependent on the Internet or similar electronic network to function and the supply of which requires limited or no human intervention, including virtual classrooms, except where the internet or similar electronic network is used as a tool simply for communication between the teacher and student; workbooks completed by pupils online and marked automatically, without human intervention.*
- **Servicios electrónicos no cubiertos recogidos en la lista del Anexo III:**
  - *Radio and television broadcasting services; telecommunications services; goods, where the order and processing is done electronically; CD-ROMs, floppy disks and similar tangible media; printed matter, such as books, newsletters, newspapers or journals, CDs and audio cassettes, video cassettes and DVDs, games on a CD-ROM, services of professionals such as lawyers and financial consultants, who advise clients by e-mail; teaching services, where the course content is delivered by a teacher over the internet or an electronic network (namely via a remote link); offline physical repair services of computer*

*equipment; offline data warehousing services; advertising services, in particular as in newspapers, on posters and on television; telephone helpdesk services; teaching services purely involving correspondence courses, such as postal courses, conventional auctioneers' services reliant on direct human intervention, irrespective of how bids are made; telephone services with a video component, otherwise known as videophone services; access to the Internet and World Wide Web; telephone services provided through the internet.*

- **Reglas de atribución de Beneficios (*Profit Allocation rules*):**

- La propuesta de la Comisión parte de la aplicación de los estándares internacionales en materia de atribución de beneficios a los EPs, a saber: los principios de empresa separada e independiente y la atribución de beneficios atendiendo al enfoque autorizado OCDE que aplica analógicamente las directrices OCDE de precios de transferencia a efectos de valorar los activos, funciones y riesgos asignados a los EPs vs. casa central (y otras partes de la empresa) utilizando las “funciones humanas sustantivas” (*significant people functions*) como criterio clave para aplicar el “análisis FAR”. Nótese, no obstante, que la aplicación del enfoque autorizado de la OCDE está lejos de constituir la regla general a nivel internacional y en la UE. Dada la naturaleza digital de los “Virtual PE” la Comisión indica que el criterio de las “funciones humanas sustantivas” debe ser completado con otros criterios ya que en muchos casos tal presencia digital tiene lugar sin presencia de personas físicas desarrollando funciones para la empresa en el territorio del Estado fuente. Así, a los efectos de la atribución de beneficios deben tenerse en cuenta las actividades desarrolladas por la empresa a través de un “interfaz digital relacionado con datos y usuarios” que deben ser considerados funciones económicamente significativas relevantes para la atribución de propiedad económica de los activos y los riesgos de la “presencia digital significativa”. Tales actividades económicamente relevantes de una “presencia digital significativa” incluirían entre otras las siguientes:

- *a) Collection, storage, processing, analysis, deployment and sale of user-level data;*
- *(b) Collection, storage, processing and display of user-generated content;*
- *(c) Sale of online advertising space;*
- *(d) Making available of third-party created content on a digital marketplace;*
- *(e) Supply of any digital service not listed in points (a) to (d).*
- Asimismo, de cara a realizar la atribución de beneficios al “*Virtual PE*” deben tenerse en cuenta las “*DEMPE functions*” de activos intangibles en la realización de actividades económicamente significativas por la

“presencia digital” incluso sino están vinculados con “*people functions*” en el mismo Estado miembro.

- A efectos de atribuir los beneficios entre el “*Digital PE*” y la casa central (y otras partes de la empresa) se considera que el método del *Profit Split* constituye la metodología más apropiada a tal efecto, salvo que el contribuyente probara que resulta más adecuado otro método. En este contexto, se indica que podrían utilizarse una serie de “*splitting factors*” como los costes incurridos en investigación, desarrollo y marketing (asignable a la presencia digital significativa vis-a-vis respecto de los asignables a la casa central y/o a otras partes de la empresa), así como el número de usuarios en un Estado miembro y datos obtenidos por cada Estado miembro. A este respecto, cabe apuntar cómo la metodología de atribución de beneficios al EP virtual termina deslizando una imputación semi-formularia que erosiona el principio de empresa separada e independiente e intensifica los riesgos de doble imposición.
- El **tipo de gravamen** a aplicar sobre la renta del EP digital coincidiría con el aplicable con carácter general a EPs situados en tal Estado miembro.
- **Ambito de aplicación de la medida a Estados miembros de la UE y países terceros sin CDI:** El “*dual approach*” de la propuesta de la Comisión determina una aplicación de la medida principalmente en el marco de situaciones transfronterizas intra-UE, así como aquellas situaciones internacionales no cubiertas por un CDI con el país tercero de residencia de la entidad de que se trate. No obstante, ya hemos indicado que la “recomendación” presentada simultáneamente por la Comisión perseguiría uniformar tal situación a través de la modificación de los CDI concluidos por los Estados miembros con países terceros (Recomendación de la Comisión UE C(2018)1650 final, 21.3.2018).
  - La Comisión recomienda a los Estados miembros que negocien con los países terceros con los que hayan concluido CDIs la introducción de dos cambios en línea con la medida (*Significant Digital Presence*) que se aplicaría a nivel UE, a saber: a) una modificación de la definición de EP que tenga en cuenta las situaciones donde una empresa posee una presencia digital significativa en un determinados país; y b) la inclusión de reglas sobre la atribución de los beneficios que deberían atribuirse a los EPs derivados de una “presencia digital significativa”, en línea con las propuestas recogidas en la Directiva.
  - La recomendación no constituye un instrumento de *hard-law* de manera que los Estados miembros siguen conservando la competencia exclusiva en materia de negociación y conclusión de CDI, de suerte que incluso que aquellos que se estén tramitando o negociando podían apartarse de las medidas recomendadas por la Comisión.

- **Aspectos temporales:** la propuesta de Directiva prevé su aprobación a corto plazo, de manera que su implementación doméstica por los Estados miembros tenga lugar antes de 31 de diciembre de 2019 a efectos de que sus disposiciones sean eficaces y se apliquen en los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2020. Como ya se indicó, la aprobación de la propuesta de Directiva, con arreglo al art.115 TFUE, requiere unanimidad en el seno del ECOFIN, de suerte que tal alto consenso político no parece que concorra actualmente y resulta poco probable que se utilice el procedimiento de cooperación reforzada en este contexto. A su vez, ya hemos indicado que la aprobación de esta Directiva, además de plantear un buen número de cuestiones técnicas dada su complejidad y la indefinición de aspectos esenciales para su aplicación en términos compatibles con los principios de legalidad y seguridad jurídica, podría afectar negativamente a la articulación de una solución global y coordinada a nivel multilateral con respecto a la adaptación del sistema actual de fiscalidad internacional a la economía digitalizada, de acuerdo con lo recogido en el “**OECD Interim Report 2018**” (*Tax Challenges Arising from Digitalisation—Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*). De esta forma, lo que puede terminar aconteciendo, cuando menos a corto y medio plazo, es que la medida interina o provisional propuesta por la Comisión —el denominado *Digital Service Tax* o DST— se convierta en una medida definitiva y se expanda a nivel internacional como consecuencia del enfoque unilateral (de bloque) que resulta implícito en el movimiento europeo.

#### 4. La solución interina o temporal (targeted interim solution) propuesta por la Comisión: la propuesta de Directiva sobre un sistema común de impuesto sobre ciertas actividades digitales.

Esta propuesta de Directiva, pensada como solución interina y sub-óptima, se fundamenta en el art.113 TFUE (base jurídica para aprobar otras medidas de fiscalidad indirecta necesarias para evitar distorsiones en el buen funcionamiento del mercado interior), que también requiere la unanimidad y conlleva la aplicación de un procedimiento especial con participación del Parlamento UE y el Consejo Económico y Social<sup>12</sup>.

Los principales elementos de la medida fiscal propuesta consistente en un impuesto (indirecto)<sup>13</sup> sobre ingresos de ciertas actividades digitales (*Digital Services Tax*, DST) se ajustan a la guía

---

<sup>12</sup> Algunos autores han criticado la utilización del art.113 TFUE, argumentando que la fragmentación en sí misma no justifica una acción legislativa con arreglo a tal precepto ya que tal fragmentación es una consecuencia del ejercicio de la soberanía fiscal de los Estados miembros; igualmente, la medida propuesta afectaría negativamente a la competitividad del mercado interior, lo cual podría no encajar con la finalidad del art.113 TFUE (vid.: Becker/Englisch, “EU Digital Services Tax: a Populist and Flawed Proposal”, op. cit.).

<sup>13</sup> La calificación del impuesto como indirecto resulta relevante a efectos de evitar su incompatibilidad con los CDI. Se trata de una cuestión abierta que debe analizarse con arreglo al art.2 de los diferentes CDI potencialmente aplicables (vid.: OECD, *Interim Report 2018*, pp.181 y ss).

acordada por una serie de países que están a favor de la implementación de medidas interinas sobre la economía digital<sup>14</sup>, y vendrían a ser los siguientes:

- **Ambito objetivo: ¿qué se grava?**

- Se trataría de un nuevo impuesto (que crearían los Estados miembros) sobre “ingresos brutos” (sin deducción de coste alguno y neto de IVA o cualquier impuesto similar) de un negocio resultante de la explotación de actividades digitales caracterizadas por la creación de valor por los usuarios. Se gravaría el input que aportan los usuarios a la empresa que realiza ciertas actividades digitales.
- Comprende los ingresos derivados de transacciones B2B/B2C.
- Se proyecta sobre ingresos brutos resultantes de actividades digitales con significativa contribución de valor por parte de los usuarios. En particular, el impuesto se proyecta sobre los ingresos derivados de los siguientes servicios o actividades digitales:
  - a) Servicios prestados que incluyen una monetización de datos de usuarios por medio de poner a disposición “**advertisement space**” (v.gr, Facebook, Google, AdWords, Twitter, Instagram, “free” Spotify). Sería el caso de “*online advertising*”.
    - Este supuesto no parece referirse a “web sites” o “market places” desarrollados o gestionados por una empresa donde se ofrecen los bienes y servicios de otras empresas desplegando un catálogo de los mismos, las condiciones de compra y articulando una pasarela de pagos y servicios de control de fraude (véase el para.11 de la memoria justificativa de la Directiva).
  - b) Servicios prestados en consideración a poner a disposición “**plataformas digitales/marketplaces**” a usuarios (“servicios de intermediación”), y donde tales usuarios intercambien bienes y servicios directamente entre ellos (*multi-sided digital interfaces*, como por ejemplo, Uber, Airbnb, eBay, Amazon’s marketplaces). El apartado 4 del art.3 de la Directiva recoge una serie de supuestos donde los servicios digitales no están gravados. Así, quedarían fuera del ámbito de aplicación del impuesto servicios en consideración a la puesta a disposición de “contenidos digitales/soluciones” a usuarios. Se trataría del “*electronically supplied media, streaming, online gaming, IT solutions, cloud computing*”, “*certain crowdfunding service providers & platforms*” y “*fintech activities*”. Se considera que aquí no concurre una aportación de valor relevante por parte de los usuarios al negocio. La memoria justificativa de la Directiva explica la fundamentación de tales exclusiones.

---

<sup>14</sup> Vid.: OECD, *Interim Report 2018*, Chapter 6.

- Algunos servicios electrónicos de mensajería, pago o comunicaciones pueden también facilitar la interacción entre usuarios a través de un interfaz digital, pero los usuarios no pueden entrar en contacto entre ellos a menos que ya hayan establecido tal contacto por otros medios y en tal sentido las rentas derivadas de tales servicios de comunicación y pago quedan fuera del ámbito de aplicación del impuesto ya que tales proveedores de servicios no operan como un “*marketplace*” de que facilita la intermediación entre usuarios (para.12 de la memoria justificativa de la Directiva).
- La renta o ingresos generados por la venta de bienes o servicios que se generan en marco del funcionamiento de un “*multisided digital interface*” queda extramuros del impuesto; los usuarios de tales interfaces digitales que realizan tales transacciones utilizando tales servicios digitales de intermediación no quedan sujetos al impuesto sobre servicios digitales.
- Los ingresos derivados de actividades minoristas consistentes en la venta de bienes o servicios que son contratados online a través de una web site del proveedor de tales bienes o servicios (que no actúa como intermediario) deben quedar igualmente excluidos del ámbito de aplicación del impuesto, toda vez que la creación de valor para la empresa minorista que lleva a cabo la comercialización online de sus bienes y servicios reside en éstos en tanto que el interfaz digital sólo constituye y es utilizado como un medio de comunicación (para.13 de la memoria justificativa de la Directiva).
  - La determinación de si un proveedor que comercializa online bienes o servicios está actuando por su propia cuenta o prestando servicios de intermediación se llevará a cabo considerando la sustancia jurídica y económica de la transacción a partir de los acuerdos establecidos entre las partes. Por ejemplo, podría mantenerse que un proveedor de un interfaz digital donde las mercancías de terceros son puestas a disposición presta un servicio de intermediación allí donde no asume riesgos significativos de inventario, o donde el tercero es efectivamente el que fija los precios de los bienes que figuran en el interfaz digital (para 13 de la memoria justificativa de la Directiva)
- Los servicios consistentes en el suministro de contenidos digitales por una entidad a través de un interfaz digital deben quedar excluidos del impuesto, con independencia de si el contenido digital es propiedad de la entidad o de que tal

entidad haya adquirido los derechos de distribución del mismo. A estos efectos, se entenderá por contenido digital los programas de ordenador, aplicaciones, juegos, música, videos o textos, con independencia de que sean accesibles a través de “descargas” o “streaming”. No obstante, los servicios consistentes en poner a disposición a través de un “*multi-sided digital interface*” el intercambio o intermediación de contenido digital entre usuarios sí constituye un servicio gravado, con independencia de la naturaleza de la transacción subyacente (para.16 de la memoria justificativa de la Directiva).

- c) Servicio consistente en la transmisión de datos de usuarios o generados por actividades desarrolladas por usuarios a través de “digital interfaces”.
  - El servicio sólo grava la transmisión de datos de usuarios de interfaces digitales derivada de su actividad utilizando tales interfaces y que generan “*user input*” monetizable, de manera que no se proyecta sobre otros datos generados por sensores u otros medios y compilados digitalmente. El impuesto, por tanto, no grava la recopilación o tratamiento digital de datos para fines internos de la empresa o la cesión de los mismos a otras partes sin mediar remuneración.
  - El art.3 de la Directiva no delimita de forma clara los servicios digitales que caen en su ámbito de aplicación, de manera que se requiere una cuidadosa labor de análisis de los criterios utilizados a efectos de verificar si un servicio digital resulta o no gravado. No obstante, la memoria justificativa de la Directiva indica que la tipificación de los servicios digitales realizada constituye una lista cerrada, de forma que incluso los ingresos obtenidos por las entidades gravadas que deriven de servicios distintos de los mencionados no son gravados y quedan fuera del ámbito objetivo del impuesto (para.10 de la memoria justificativa de la Directiva).
  - La Directiva también establece que a los efectos de la delimitación de los ingresos gravables con arreglo al DST, los ingresos que resulten de servicios que puedan ser calificados como servicios digitales en el sentido indicado no serán calificados como “ingresos gravables” cuando sean prestados por una entidad que forme parte de un grupo consolidado a efectos la contabilidad financiera a favor de otra entidad que forme parte del mismo (apartados 7 y 8 del art.3 de la Directiva).
- **Ambito subjetivo de aplicación del impuesto: ¿a quién se grava?**
  - El nuevo gravamen aplicaría a negocios que cumplieran dos condiciones cumulativas:



- 1º Que sean prestadores de servicios digitales que caigan en el ámbito objetivo del impuesto; **y**
- 2º Que superen cualquiera de los dos umbrales cuantitativos siguientes:
  - i. Ingresos anuales globales superiores a 750 millones Eur computados a nivel de grupo, en línea con el estándar mínimo del informe fiscal país por país de la acción 13 de BEPS; o
  - ii. Ingresos anuales derivados de la prestación de servicios digitales en la UE superiores a 50 millones de Eur (*digital activity footprint*)<sup>15</sup>.
- El **impuesto aplicaría a prestaciones de servicios transfronterizas entre Estados miembros** (una empresa establecida en un Estado miembro que presta servicios digitales en otro Estado miembro) **y entre países terceros y un Estado miembro UE** (una empresa establecida en un país tercero que presta servicios digitales en un Estado miembro de la UE).
- El impuesto se proyectaría igualmente sobre **situaciones puramente internas** (prestaciones de servicios digitales dentro de un mismo Estado miembro), en aras de evitar problemas de compatibilidad con el Derecho de la UE y con los tratados OMC/WTO que prohíben este tipo de discriminaciones fiscales.
- El impuesto gravaría por tanto a entidades residentes en un Estado miembro que obtienen ingresos en otro Estado miembro o en su Estado de residencia, así como a entidades no residentes en la UE que obtienen ingresos derivados de servicios digitales en un Estado miembro de la UE.
- En relación con el Estado miembro que ostenta el poder tributario para exaccionar y recaudar el impuesto, la Comisión establece criterios que atienden al lugar donde está localizado el “*user value creation*” (localización del usuario principalmente a través de su IP (*Internet Protocol*) con independencia de que sea un pagador del servicio y al margen del lugar desde el que se realice el pago del servicio).
  - Se prevé el establecimiento de requisitos específicos de declaración de actividades digitales y usuarios, así como un mecanismo de “*One-Stop-Shop*” a efectos de su declaración a nivel UE.
  - El impuesto del 3% sobre los ingresos brutos<sup>16</sup> de la entidad sujeta a gravamen y que preste los servicios digitales comprendidos en el ámbito de aplicación del impuesto es objeto de reparto o distribución entre los Estados miembros con arreglo a una serie de parámetros que determinan el lugar de gravamen (arts.5 y 6 de la Directiva DST en relación con el “*place of taxation & chargeability*”):
    - a) Para los servicios de publicidad se atiende al número de veces que un anuncio apareció en un aparato de un usuario localizado en tal Estado miembro;

<sup>15</sup> En el caso de que la entidad forme parte de un grupo consolidado a efectos de contabilidad financiera, los umbrales de renta se calculan a nivel del consolidado total. Llama la atención que tales umbrales no sean computados con arreglo a datos de ejercicios anteriores, a efectos de establecer un marco dotado de mayor seguridad jurídica.

<sup>16</sup> Los ingresos brutos objeto de gravamen únicamente comprenden los derivados de los servicios digitales comprendidos en el ámbito de aplicación del impuesto (art.3 de la Directiva DST).

- b) Para los “*online marketplaces*” se utiliza el número de usuarios localizados en un Estado miembro que han realizado la transacciones subyacentes;
- c) Para las redes sociales se computa el número de usuarios en cada Estado miembro que poseen una cuenta en la misma;
- d) Para las actividades consistentes en la monetización de datos de usuarios, se atiende al criterio del número de usuarios en el Estado miembro cuyos datos han sido monetizados como consecuencia de que tales usuarios han usado un aparato para acceder al interfaz digital del contribuyente.
- La aplicación de tales criterios por parte del contribuyente requerirá que se lleve a cabo una distribución de los ingresos en las distintas jurisdicciones utilizando los protocolos internos de registro geográfico de los referidos usuarios. La localización de los usuarios en los correspondientes Estados miembros constituye un elemento esencial y en tal sentido la Directiva recoge detalladas reglas de aplicación y documentación al respecto que pueden generar altos costes y problemas de cumplimiento para las empresas afectadas. Los criterios de asignación de los ingresos sujetos al impuesto en gran medida reflejan un sistema de reparto formulario entre los distintos países, que no está exento de complejidad y que puede generar controversias entre las autoridades fiscales de los mismos sin que se haya articulado un sistema específico para su resolución (no siendo de aplicación la Directiva 2017/1852, de resolución de litigios fiscales en la UE).
- **El impuesto tendría un periodo impositivo y devengo anuales y se gestionaría a través de una declaración-liquidación** que tendría que ser presentada en los distintos Estados miembros, sin perjuicio de la articulación de un sistema de online *One-Stop-Shop*. Por tanto, la Comisión huye del modelo de “*withholding tax*” considerando sus mayores costes de cumplimiento (sistémicos). La Directiva recoge un capítulo específico (4º) dedicado a la cooperación entre los Estados miembros a los efectos de la gestión tributaria del DST; tal cooperación administrativa se aplicaría adicionalmente a la resultante de las Directivas 2011/16/UE y 2010/24/UE en materia de intercambio de información y asistencia en la recaudación tributaria. El control fiscal de las declaraciones presentadas por los contribuyentes les corresponde a las administraciones tributarias nacionales de los Estados miembros; tal control a través del ejercicio de potestades domésticas de comprobación no parece una tarea fácil considerando la configuración del impuesto y las dificultades para verificar los elementos sobre los que pivota la generación de ingresos y la distribución entre los distintos Estados miembros.
- La **base imponible del impuesto** vendría dada por los “ingresos brutos” derivados de los servicios digitales comprendidos en el hecho imponible, sin deducción de coste alguno. El cálculo no es per ítem o transacción sino sobre ingresos brutos agregados, sin posibilidad de deducir impuestos soportados con motivo de la realización de la actividad, aunque excluyendo de la cifra de ingresos el IVA e impuestos similares.
- **Tipo de gravamen:** se prevé el establecimiento de un tipo de gravamen único a nivel UE del 3% sobre los ingresos brutos agregados anuales. El tipo de gravamen fijado no

puede ser alterado por los Estados miembros, dado que de otro modo podrían propiciarse movimientos de competencia fiscal y de “*forum tax shopping*”. Nótese que para algunos negocios digitales el impuesto puede llegar a superar el margen bruto de la operación, lo cual plantea serias dudas sobre su compatibilidad con los principios constitucionales de capacidad económica e igualdad tributaria.

- **Deducibilidad del impuesto:**
  - Se contempla la posibilidad de que los Estados miembros establezcan la deducibilidad del impuesto de la base imponible del impuesto sobre sociedades de la entidad, no así un “crédito de impuesto” a deducir de la cuota del IS.
  - Resulta evidente que en muchos casos existirá doble imposición interna e internacional ya que se gravan operaciones domésticas y transfronterizas, lo cual vuelve a plantear problemas con el principio constitucional de capacidad económica y de compatibilidad con los propios CDI que establecen medidas para eliminar la doble imposición. No obstante, la calificación del impuesto como “indirecto” podría permitir fundamentar su compatibilidad con los CDI, aunque se trata de un tema controvertido. Nótese que no cabe excluir que la renta obtenida por la prestación de servicios digitales comprendidos en el ámbito de aplicación del “*DST*” pueda resultar gravada igualmente en el Estado de la fuente a través de un “*withholding tax*”, de acuerdo con la normativa interna<sup>17</sup> o en aplicación de un CDI que permita el gravamen de servicios técnicos o incluso a partir de una interpretación amplia de la cláusula de cánones. La propuesta de Directiva de la Comisión no resuelve estos problemas, de manera que en algunos casos puede surgir “doble imposición internacional” (*over-taxation*), aunque no puede dejar de reconocerse que se han excluido de su ámbito de aplicación un buen número de servicios digitales e intragrupo.
- **Aspectos temporales:** el gravamen sobre ingresos brutos derivados de ciertos servicios digitales constituye una medida provisional que pretende establecerse a corto plazo mientras no se ponga en marcha la “medida estructural” (*Digital/Virtual PE + Digital value creation drivers for profit allocation*), de manera que una vez ésta resulte de aplicación tal gravamen dejará de ser aplicable. La propuesta de Directiva de la Comisión establece que los Estados miembros deben transponer las medidas para la aplicación del nuevo impuesto antes del 31 de diciembre de 2019, de manera que el impuesto resultaría de aplicación a partir de 1 de enero de 2020. La medida temporal o interina consistente en el *Digital Services Tax* se eliminaría una vez entrara en vigor la medida estructural (*Digital PE*).

---

<sup>17</sup> Piénsese, por ejemplo, en el *withholding tax on income from digital advertising* establecido por Malasia.

## 5. Ideas finales.

Ciertamente, considerando la complejidad, alcance y novedad de las medidas propuestas por la Comisión únicamente podemos ofrecer una serie de valoraciones muy preliminares en línea con la exposición básica que hemos realizado de las mismas.

A este respecto, cabe indicar que las dos medidas propuestas por la Comisión, el 21 de marzo de 2018, en materia de fiscalidad digital no causan excesiva sorpresa, al coincidir a grandes rasgos con las que se han venido anticipando o formulando por parte de una serie de países pioneros en esta materia (India, Italia, Francia, por ejemplo) a estos efectos, tal y como resulta del propio OECD *Interim Report* (2018).

A su vez, aunque el (*stop-gap*) *Digital Services Tax* no constituye en sentido estricto una creación europea al haberse inspirado en medidas ya existentes, su aprobación a escala europea determinaría la articulación del primer “*world’s digital service tariff*”. Esta medida puede generar distorsiones económicas ya que afecta únicamente a una serie de servicios digitales prestados por grandes empresas tecnológicas, por más que, a la postre, pueda terminar afectando a un determinado grupo de MNEs (entre 120 y 150, según la Comisión) y generar unos ingresos tributarios estimados en torno a 6 mil millones de euros anuales a escala europea. En este sentido se ha criticado la configuración discriminatoria del gravamen<sup>18</sup>, así como su “carácter redundante” (Departamento del Tesoro de EE.UU)<sup>19</sup>, y cómo su regulación podría resultar contraria al Derecho UE y a determinados tratados internacionales en materia fiscal (WTO, CDIs). Nótese, a su vez, que el Impuesto sobre Servicios Digitales también puede afectar a empresas distintas de las grandes MNEs tecnológicas, ya que un buen número de empresas (de mayor y menor tamaño) se sirven de sus servicios de publicidad y tecnológicos para comercializar sus propios bienes y servicios en la UE, de suerte que tal gravamen terminará elevando el coste de realización de sus negocios en el mercado interior<sup>20</sup>.

Desde un punto de vista político, no resulta claro que en la hora actual exista un consenso suficiente entre los Estados miembros de la UE para aprobar a corto plazo las medidas propuestas por la Comisión, considerando el rechazo manifestado por varios gobiernos nacionales (Irlanda, Luxemburgo, Malta, Dinamarca, Países Bajos y Suecia)<sup>21</sup> que o bien se han opuesto frontalmente a tales medidas hasta que no se alcance un acuerdo global en el marco inclusivo para la implementación del Proyecto BEPS, o bien han expresado reservas a ceder tal

<sup>18</sup> Vid.: Becker/Englisch, “EU Digital Services Tax: a Populist and Flawed Proposal”, op. cit.

<sup>19</sup> *Secretary Mnuchin Statement On OECD’s Digital Economy Taxation Report*, March 16, 2018 (<https://home.treasury.gov/news/press-releases/sm0316>). Otros representantes del Departamento del Tesoro americano (D.Poms, *Treasury international tax counsel*) han argumentado que no puede tratarse un input de terceros como los datos de los usuarios obtenidos a través de un interfaz digital de forma distinta a otras fuentes de aportación de valor de terceros; de esta forma, consideran que carece de sentido dotar a tal input (la aportación de valor de los datos de los usuarios) de un significado tan relevante en el ámbito de la economía digital que determine un nexo territorial y un criterio de atribución de beneficios específico en este contexto, careciendo de justificación tal ring-fencing y sus implicaciones fiscales (Finley, “Online Platform Users Shouldn’t Create a PE, Official Says”, *TNI*, April 2, 2018).

<sup>20</sup> Kirwin, J, “EU Parliament Backs Digital Corporate Tax Reform”, *Bloomberg BNA*, March 15, 2018.

<sup>21</sup> Sprackland/Lewis, “Opposition Aligns Against EU Digital Tax Proposal”, *TNI*, April 2, 2018, pp.206 y ss.

nivel de soberanía fiscal. No obstante, no puede perderse de vista cómo el G5 (Alemania, Francia, Italia, España y Reino Unido)<sup>22</sup> ha mostrado su apoyo a las propuestas de la Comisión, de 21 de marzo de 2018, de manera que todo apunta a que las referidas propuestas de la Comisión formaran parte de la agenda de política fiscal a un alto nivel durante los próximos años, posiblemente con la vista puesta en el año 2020 que coincide con la fecha fijada para la publicación del “Informe Final OCDE sobre Fiscalidad de la Economía Digital (2020)”.

En este sentido, no puede descartarse que la medida interina propuesta por la Comisión en relación con el impuesto sobre ingresos derivados de servicios digitales (DST) termine resultando aprobada durante 2018 o 2019, considerando su alcance y la presión política existente para la aprobación de medidas que se proyecten sobre determinados modelos de negocio digitales desarrollados por MNEs. La aprobación de esta medida (*Digital Services Tax*) puede favorecer el unilateralismo fiscal a escala internacional, de manera que otros países pueden terminar adoptando medidas similares incrementando los costes de cumplimiento (y fiscales) y los riesgos de doble imposición de todo el sistema de fiscalidad internacional postBEPS. Nótese que esta medida no altera formalmente elementos esenciales del sistema de fiscalidad internacional (*nexus rules, source rules, supply-side profit allocation rules, distribution of taxing power between jurisdictions*), aunque resulta innegable que amplía el poder tributario de los “Estados mercado” donde están localizados los usuarios de servicios digitales. De esta forma la fiscalidad de la economía digital está contribuyendo a difuminar la frontera en la determinación de la creación de valor y favoreciendo un ensanchamiento de la tributación en la fuente, permitiendo una mayor convergencia entre los principios fiscales que vienen defendiendo prevalentemente la OCDE y la ONU<sup>23</sup>.

Cabe esperar más dificultades en el proceso de tramitación de la Directiva referida a la medida estructural consistente en un “*Virtual PE*”, considerando cómo además de afectar a dos piezas clave del sistema de fiscalidad internacional (*nexus/profit allocation*) sobre las que se erige la normativa interna de la mayoría de los países y la red global de CDIs alterando “unilateralmente” tales estándares internacionales, su configuración técnica requiere de un mayor desarrollo para resultar practicable (y no generar doble imposición estructural a través del método del *Profit Split*), por no mencionar el hecho de que puede favorecer la re-localización de determinadas entidades fuera del territorio de la UE a efectos de quedar extramuros de su alcance.

Parafraseando al Comisario Moscovici, el barco de la fiscalidad digital ha zarpado y navega en las aguas bravas de un contexto internacional donde concurren nuevas tensiones proteccionistas y de competencia económica y fiscal a escala global. Ello puede traer consigo a corto plazo una cierta desaceleración de la coordinación fiscal multilateral y una intensificación del unilateralismo fiscal, que puede afectar tanto a la implementación como al “*tax enforcement*” de los nuevos estándares de fiscalidad internacional haciendo más complejo el

---

<sup>22</sup> G5 response to proposals of the European Commission on the taxation of the digital economy, 21 March 2018, [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de).

<sup>23</sup> Elliot, “The Convergence of UN and OECD Global Tax Policy”, *TNI*, April 2, 2018, pp.200 y ss.; y Falcao, “Taxing the Digital Economy—Policy Considerations and How to Advance in the Debate”, *TNI*, February, 12, 2018, pp.623 y ss.

cumplimiento tributario para las empresas. Lógicamente todo ello puede afectar a la definición de la estrategia fiscal y el desempeño de la función fiscal de las empresas que operan a escala internacional.

Desde un punto de vista de política fiscal y distribución del poder tributario entre Estados no puede dejar de destacarse cómo las medidas propuestas suponen un ensanchamiento de la tributación en los Estados fuente (mercados), que erosiona el poder tributario de los Estados residencia limitando el derecho de imposición residual que resulta del sistema vigente hasta la fecha. La fiscalidad internacional *inbound* estaría así afrontando un momento transformacional relevante que converge con otras tendencias derivadas de BEPS (límites a la deducibilidad de intereses, normativa anti-híbridos, nueva regulación de transfer pricing) o de reformas unilaterales que traen consigo medidas “*beyond BEPS*” como la *US Tax Reform* (el “*BEAT*”), la “*integrity rule*” de Australia (2018), o la “*Hybrid-Multinational Payee clause*” de Reino Unido.

La invocación del “*fair share of tax*”, en referencia a los bajos niveles impositivos que soportan las MNEs que desarrollan modelos de negocio digitales en comparación con las empresas domésticas que llevan a cabo negocios tradicionales, como fundamento de todas estas propuestas de reforma del sistema de fiscalidad internacional no sólo tiene que ver con el objetivo de lograr una mayor justicia e integridad de tal sistema en conexión con los ordenamientos tributarios nacionales de manera que resulte necesaria una reforma del sistema que capture de forma más adecuada los elementos que contribuyen a la creación de valor en los negocios digitales y se cierren los agujeros de tal sistema que permiten una infra-imposición de las empresas que desarrollan estos nuevos modelos de negocio<sup>24</sup>, sino que junto a ello cabe identificar otra razón de fondo que fundamentaría estas propuestas (y la tensión que genera entre los diferentes países: conflicto político y de *tax policy*)<sup>25</sup> y que pasa por la articulación de un nuevo marco global de imposición societaria (no configurado ya bajo un prisma antiabuso) que resulte sostenible en el contexto de una economía digitalizada y globalizada y que instrumente un nuevo reparto del poder tributario entre los Estados, que impactaría igualmente sobre las empresas internacionalizadas re-determinando la distribución geográfica de sus bases imponibles. En último análisis lo que acontece es que la Acción 1 de BEPS –origen del proyecto– se cerró en falso, y el resto de las acciones de BEPS no han logrado reparar de forma suficiente los fallos, disfuncionalidades y desequilibrios del sistema<sup>26</sup>.

En este sentido, las propuestas de la Comisión en materia de fiscalidad de la economía digital no hacen sino reflejar todas las tensiones derivadas de este contexto, y terminan re-abriendo la caja de Pandora de la reforma del sistema de fiscalidad internacional. Este nuevo proceso de reformulación del sistema no parece que se proyecte únicamente sobre los aspectos propios de una economía digitalizada comprendiendo igualmente una nueva vuelta de tuerca al marco global de la imposición corporativa<sup>27</sup>.

---

<sup>24</sup> Pieron/Helleputte/Durant, “Capturing Digital Value: The EU Steps Toward a Digital Tax”, *TNI*, March 12, 2018, pp.1031 y ss.

<sup>25</sup> Herzfeld, M., “Digital Nexus in the EU and United States”, *TNI*, March 12, 2018, pp.1025 y ss.

<sup>26</sup> Herzfeld, M., “The OECD (Finally) Tackles the Elephant in the Room”, *TNI*, March 26, 2018, pp.1254 y ss.

<sup>27</sup> Johnstong, S., “EU Digital Tax Plan Draws Mixed Reviews”, *TNI*, March 26, 2018, p.1261.