

Máster de Contabilidad y Fiscalidad

Título: Economía digital: Acción 1 de BEPS y el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales

Autoría: Luis Manuel Villar Vázquez

Tutoría: Alberto Heras Oliver

Departamento: Fiscalidad

Curso académico: 2020-2021



Facultat
d'Economia
i Empresa
Universitat de Barcelona



UNIVERSITAT DE
BARCELONA

Facultat d'Economia
i Empresa

RESUMEN

El presente trabajo tiene por objetivo analizar las propuestas sobre la fiscalidad de la economía digital. El nexo tradicional de presencia física no es suficiente para gravar las rentas, ya que es posible generar valor sin presencia física en las distintas jurisdicciones. La aplicación de un nuevo nexo basado en gravar el beneficio allí donde se genera el valor supone un nuevo punto de vista en la fiscalidad mundial.

La OCDE se encuentra desde hace años diseñando la forma de aplicar este concepto a la tributación. Para ello, se ha fijado un horizonte para llegar a un consenso, actualmente prorrogado a 2021. Al mismo tiempo, la lentitud en el diseño de medidas eficaces, causadas por la dificultad de llegar a un acuerdo, ha supuesto la aparición de impuestos sobre los servicios digitales en distintos Estados. En este trabajo se abordará pues, estos impuestos digitales, centrándose especialmente en el impuesto español.

Palabras clave: Acción 1, BEPS, impuesto de servicios digitales, economía digital, fiscalidad internacional, empresas multinacionales, reglas de nexo.

ABSTRACT

This paper aims to analyze the proposals on the taxation of the digital economy. The traditional physical presence nexus is not sufficient to tax income, as it is possible to generate value without physical presence in different jurisdictions. The application of a new nexus based on taxing profit where value is generated is a new point of view in global taxation.

The OECD has been working for years on how to apply this concept to taxation. To that end, a horizon had been set for reaching consensus, which was currently being extended to 2021. At the same time, the slow pace of designing effective measures, caused by the difficulty of reaching an agreement, has led to the introduction of taxes on digital services in different States. This paper will therefore address these digital taxes, focusing especially on the Spanish tax.

Key words: Action 1, BEPS, digital services tax, digital economy, international taxation, multinational companies, nexus rules.

ÍNDICE

I.	INTRODUCCIÓN.	4
II.	EL PLAN BEPS.	6
	2.1. Nacimiento y adopción de medidas.	6
	2.2. Acción 1: economía digital.	9
	2.2.1. <i>La problemática del nexo.</i>	10
	2.2.2. <i>Los dos Pilares de la Acción 1.</i>	11
	2.2.3. Problemas e incógnitas de la aplicación de los Pilares.	17
III.	LA MEDIDA UNILATERAL ESTADOUNIDENSE: GILTI Y BEAT. BREVE RESUMEN E IMPLICACIONES EN LA ACCIÓN 1.	20
IV.	EL IMPUESTO ESPAÑOL SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES (IDSD).	23
	4.1. Introducción al Impuesto: Preámbulo, Ámbito aplicación, Hecho imponible y Contribuyentes.	24
	4.2. Comparación de umbrales: Impuesto español y Propuesta UE.	28
	4.3. Lugar de realización y Supuestos de no sujeción.	29
	4.4. Devengo, Base imponible, Tipo impositivo y Cuota íntegra.	35
	4.4.1. <i>Supuesto práctico: cálculo de cuota.</i>	37
	4.5. Obligaciones formales y Gestión del Impuesto.	37
	4.6. Infracciones y sanciones y Orden jurisdiccional.	40
V.	CONCLUSIONES.	42
VI.	BIBLIOGRAFÍA.	44

ABREVIATURAS

EMN: Empresa multinacional

CDI: Convenio para evitar la doble imposición

EP: Establecimiento permanente

BEPS: *Base Erosion and Profit Shifting*

GILTI: *Global Intangible Low Tax Income*

BEAT: *Base Erosion Anti-Abuse Tax*

GloBe: *Global Anti-Base Erosion*

IIR: *Income inclusion rule*

STTR: *Subject to tax rule*

UTPR: *Undertaxed payments rule*

SOR: *Switch-over rule*

CFC: *Controlled Foreign Corporations*

LIDSD: Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales

RIDSD: Reglamento del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales

LGT: Ley General Tributaria

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico

I. INTRODUCCIÓN.

La globalización y la digitalización, en su sentido más amplio, ponen de manifiesto las grietas en el sistema de tributación, especialmente en el ámbito del impuesto de sociedades. El marco de referencia ha sido históricamente la presencia física, clave de las normas de tributación. El artículo 7 del Modelo de Convenio de la OCDE (beneficios empresariales) apoya ese principio de tributación por la renta mundial en el Estado de residencia, excepto si se obtienen rentas a través de un establecimiento permanente (EP), donde se somete al impuesto en el país de la fuente.

La realidad en la que vivimos es cambiante y con ella los modelos de negocios. Distintos países han visto disminuir su recaudación como consecuencia de la Erosión de las Bases Imponibles y Traslado de Beneficios (BEPS). La OCDE (2015) estima unas pérdidas recaudatorias generadas por la planificación fiscal agresiva que abarcan entre los 100.000 y 240.000 millones de dólares anuales. BEPS hace referencia a la erosión de la base imponible y al traslado de beneficios por parte de las empresas multinacionales (EMN) a distintas jurisdicciones con escasa o nula imposición sobre la renta obtenida.

Los modelos de negocios profundamente desmaterializados logran aprovecharse de la obsolescencia de las normas para trasladar esa renta. Estos problemas no los ha creado la digitalización, pero los ha potenciados al hacer menos necesaria la presencia física de las empresas en donde venden sus bienes o radican los usuarios de los productos. La solución no debe solo abarcar a las empresas digitales, aunque sí ser el foco central.

El 23 de septiembre de 2013, la OCDE y el G20 aprobaron el Plan de Acción BEPS con el objetivo de «asegurar que los beneficios se graven donde se llevan a cabo las actividades económicas que generan el beneficio y donde se crea valor». En total se aprobaron 15 medidas o acciones, siendo la Acción 1 la que hace referencia a los desafíos de la economía digital. Algunas de las acciones ya están incorporadas en la normativa interna de los países y se espera su incorporación automática en los convenios para evitar la doble imposición (CDI).

No obstante, hasta la fecha no se ha logrado llegar a un acuerdo en cuanto al diseño de medidas para gravar la economía digital en donde se genera el beneficio. Esto ha propulsado la implantación de medidas unilaterales en los distintos Estados, entre ellos, España. A lo largo del trabajo se desarrolla la evolución del trabajo realizado por la OCDE y la implantación del impuesto español a los servicios digitales.

El futuro de la fiscalidad del sector digital pasa por la aplicación de un gravamen sobre la generación de beneficios sin atender a la presencia física. Sin embargo, la Acción 1 aún se encuentra en una lenta fase de redacción. A su vez, el impuesto español recientemente aprobado aún tiene que aprobar leyes complementarias, tanto para crear un modelo de autoliquidación, como para resolver cuestiones sobre la aplicación del impuesto

(Reglamento). Estas medidas pueden, en gran medida, determinar el acierto o fracaso del impuesto.

II. EL PLAN BEPS.

La globalización supone un cambio en la forma de entender las relaciones económicas, siendo necesario dar respuestas rápidas a los constantes cambios que se producen en materia empresarial. Las empresas traspasan fronteras y se expanden, logran crear filiales que operan en nuevos mercados y aumentan su beneficio. A medida que crecen las empresas, y que avanza la tecnología, se vuelve más difícil controlar y legislar, afectando a la tributación. Las empresas multinacionales (EMN) deslocalizan su producción en lugares con menores costes, mantienen sus matrices en sus Estados de origen y venden a clientes ubicados otras jurisdicciones, con o sin establecimientos permanentes (EP). Como consecuencia de estas deslocalizaciones aparecen brechas en las reglas de tributación en los países, de las cuales se pueden aprovechar las EMN para lograr erosionar las bases imponibles y trasladar sus beneficios a otras jurisdicciones (BEPS).

2.1. Nacimiento y adopción de medidas.

Los distintos Estados han visto reducida su recaudación a causa de las planificaciones fiscales agresivas de las EMN, especialmente durante la crisis del 2008. El proyecto BEPS nace con el objetivo de asegurar que los beneficios se graven donde se llevan a cabo las actividades económicas que generan los beneficios y donde se crea el valor. La propia OCDE (2015) estima en su informe que las pérdidas de recaudación están comprendidas en un umbral entre 100.000 y 240.000 millones de dólares anuales, lo que supone entre el 4 y el 10% de la recaudación global del impuesto de sociedades.

En septiembre de 2013 nace el Plan BEPS, fruto de la OCDE y el G-20, que se tradujo en quince medidas (acciones) que abordan diversos retos de la fiscalidad internacional (véase Tabla 1).

Con la creación del Plan BEPS se establece el denominado Marco Inclusivo, del que forman parte 137 países comprometidos con el proyecto. Algunas de estas acciones del Plan BEPS se incorporaron en la legislación interna de los distintos países asociados y se espera que otras se incorporen automáticamente a la mayoría de convenios para evitar la doble imposición (CDI).

Tabla 1. Resumen acciones Plan BEPS:

Acción 1	Abordar los retos de la economía digital para la imposición
Acción 2	Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos
Acción 3	Refuerzo de la normativa sobre CFC
Acción 4	Limitar la erosión de la base imponible por vía deducciones en el interés y otros pagos financieros
Acción 5	Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia

Acción 6	Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales
Acción 7	Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente (EP)
Acción 8-10	Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor
Acción 11	Evaluación y seguimiento de BEPS
Acción 12	Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva
Acción 13	Reexaminar la documentación sobre los precios de transferencia
Acción 14	Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias
Acción 15	Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales

Fuente: elaboración propia.

Este proyecto supone un punto de partida en la lucha contra la planificación fiscal agresiva. Se consideran a estas recomendaciones *Soft Law*, por lo que carece de eficacia normativa (Antón, 2015). Las reglas *Soft Law* son instrumentos sin carácter vinculante por no derivar de los procedimientos legislativos de los Estados ni de Tratados Internacionales. Por este motivo, es importante que se apliquen de forma uniforme en todos los Estados. Es necesario que los países tengan voluntad de adaptar estas medidas en su legislación interna o en sus CDI para así alcanzar los objetivos fijados. Sin embargo, existe un problema latente en la imposibilidad de castigar directamente a un país en caso de incumplimiento (Angeles, 2015).

En la Unión Europea, como salvoconducto a la no vinculación de las recomendaciones, se aprobó la Directiva de la UE 2016/1164 del 12 de julio de 2016. Esta Directiva, denominada Anti-BEPS o ATAD, sí tiene poder vinculante, permitiendo crear una respuesta coordinada contra la elusión impositiva (Vidal Ruiz de Velasco, 2016)

La reforma lograda en 2015 supuso un gran cambio, posiblemente el mayor a nivel mundial en materia fiscal en el último siglo. Continuando con el seguimiento de las necesidades legislativas, en marzo de 2017, los Ministros de Finanzas del G20 encomendaron a la OCDE la elaboración de un informe provisional sobre los efectos fiscales de la digitalización de la economía. El denominado Informe Provisional (OCDE,2018) incluye un análisis de las principales características de los modelos económicos altamente digitalizados y sus posibles efectos en el marco fiscal internacional. El Informe de 2018 analiza las dificultades derivadas de las características económicas de los diferentes países a la hora de alcanzar una solución global. En términos generales, las posturas adoptadas por los países adheridos al Marco Inclusivo se pueden clasificar en 3 grupos:

- Primer grupo: opina que la remisión de datos y la participación de los usuarios pueden generar asimetría entre donde se tributa el beneficio y donde se genera el valor.

- Segundo grupo: la transformación digital es un proceso que no tiene vuelta atrás y es necesario tener en cuenta la participación del usuario.
- Tercer grupo: consideran que todas las medidas adoptadas tienen que aplicarse de igual forma a todos los países y sectores, pero que todavía es demasiado pronto para evaluar los resultados.

En general, los países se muestran satisfechos con el sistema tributario vigente y no consideran necesario hacer una gran reforma, sino más bien terminar de implementar las medidas que se están proponiendo bajo un consenso común. Entre estas medidas que se debaten está la necesidad de un nuevo nexo de sujeción y las reglas de atribución de rentas para un reparto de los beneficios empresariales entre jurisdicciones, incluyendo la participación de los usuarios y el papel de los activos intangibles.

Ante la incertidumbre sobre el tiempo que llevará lograr un consenso, algunos países deciden tomar medidas unilateralmente. De esta forma, en 2017 se crea el impuesto GILTI en los Estados Unidos bajo el amparo de una de las mayores reformas fiscales de este país. Este impuesto introduce una tributación mínima de rentas extranjeras con la finalidad de evitar trasladar los activos intangibles a jurisdicciones con un sistema tributario más favorable.

Al mismo tiempo, la UE estaba trabajando en el diseño de un impuesto digital. La OCDE incluyó en el Informe la posibilidad de aplicarlos siempre que no afecten a los tratados internacionales y que su ejecución sea provisional hasta la llegada de un consenso global.

2.2. Acción 1: economía digital.

Como ya se ha comentado previamente, la planificación fiscal agresiva de las EMN les permite aprovechar las deficiencias del sistema para: situar beneficios en jurisdicciones de baja o nula tributación; situar beneficios en soberanías con tributación de conveniencia o aprovechar deficiencias de valoración en los precios de transferencia en plena competencia (*Arm's length*).

López Laborda & Onrubia Fernández (2020) consideran que el aprovechamiento de estas opciones de política fiscal favorece más a unas empresas que a otras, afectando a la competencia en igualdad de condiciones (*level playing field*). Se enumeran las siguientes desigualdades:

- Aumento de la posición dominante de las EMN sobre el resto de empresas del sector.
- Mayor accesibilidad para las empresas digitales con respecto a las tradicionales.
- Distorsión de las decisiones de inversión, financiación y organización empresarial.
- No alineación entre generación de beneficios y tributación.

Estos problemas no los ha provocado la digitalización, ni son exclusivos del sector, pero los ha exacerbado al hacer menos necesaria la presencia física de las empresas en las jurisdicciones en las que venden sus bienes o radican los usuarios de sus servicios.

La dificultad para llegar a acuerdos que marquen el rumbo de esta Acción gira en torno a las distintas propuestas sobre los dos Pilares o medidas de asociación de rentas a una jurisdicción. Desde 2019 se trabaja en la propuesta de dos Pilares para la Acción 1. La *Policy Note* (OCDE, 2019a), basándose en la Acción 1 y en el Informe Provisional de 2018, pretende planificar un programa de trabajo. El Pilar I abarca el reto de rediseñar las reglas de atribución de rentas a las distintas jurisdicciones, mientras que el Pilar II intenta evitar el traslado de beneficios a jurisdicciones donde no estén sujetas o con baja tributación. En principio, el segundo Pilar debería ayudar a las economías de rentas altas por ser donde se encuentran las matrices de las EMN. Algunos Estados han creado unilateralmente leyes vinculadas a la tributación del sector digital, haciendo que sea necesario encajar estas normas dentro del marco de los Pilares. La Acción 1 no limita su alcance al sector digital, sino que afecta a los problemas de tributación de las EMN. Actualmente se trabaja en nuevas propuestas sobre las acciones de la OCDE. El objetivo era lograr el acuerdo en octubre de 2020, actualmente fijado en 2021.

Las normas de nexo del beneficio empresarial a una jurisdicción giran en torno a la presencia física y apenas se han hecho cambios significativos en este concepto. El artículo 7 del modelo de convenio de la OCDE (beneficios empresariales) consta de un principio de tributación por la renta mundial en el Estado de residencia. Esta definición es insuficiente para alcanzar a los negocios desmaterializados. Dentro de las actividades puramente digitales podemos

encontrar: buscadores de internet, comercio electrónico, producción, gestión de contenido audiovisual, explotación de datos... Sin embargo, los negocios tradicionales también aplican la tecnología, por ejemplo, la *cloud computing*, para controlar sus stocks de manera remota, e incluso resolver incidencias en el proceso. A esto hay que sumarle los problemas, aún más difíciles de gestionar de valoración de la creación y explotación de activos intangibles (Garrigues, 2017).

Asimismo, también existen diferencias notables en la fuente de ingresos. Los ingresos de estas actividades pueden venir de: cuotas de suscripción, operaciones o transacciones, descargas de servicios o *software*, licencias, acceso y uso de datos.

Por todo esto, la cadena de valor de la empresa puede aprovecharse para presentar una concentración de funciones de producción digital en Estados convenientes distintos de donde se realiza la venta. Este problema de nexo en la obtención del ingreso en la fuente (*market jurisdiction*) es uno de los elementos centrales de la Acción 1.

2.2.1. La problemática del nexo.

La problemática del nexo consiste en la capacidad de generar valor sin presencia física o con presencia física reducida, logrando una desproporción con respecto a los ingresos obtenidos. Existen dos problemas de fondo: problemática valorativa (base imponible) y ausencia de presencia/presencia no significativa (por considerarse actividad auxiliar).

Como solución a este problema, el Informe de la Acción 1 considera necesario crear el concepto de presencia económica significativa. Sobre este concepto se trabaja para generar unas reglas de valoración y reparto de los ingresos.

En este sentido ya se han hecho algunos avances en el modelo de convenio en lo relativo a los establecimientos permanentes:

- Reinterpretación de las actividades auxiliares o preparatorias: respecto al concepto auxiliar de los almacenes que permitía escapar del concepto de EP, se debe tener en cuenta la relevancia de dicho almacén en el modelo de negocio, es decir, si este presenta una respuesta inmediata a las necesidades de los consumidores se considera una pieza clave del negocio y no una actividad auxiliar. Un ejemplo de esto es la importancia del almacén y posterior distribución en el modelo de negocio de Amazon, la cual pasó de tributar en Luxemburgo (donde está su matriz) a hacerlo en los distintos Estados de la UE, aumentando la recaudación (Prieto, 2016).
- Expansión de la cláusula de agente dependiente: se debe considerar EP a toda persona o empresa que concluya contratos en nombre de la entidad no residente o ejerza el rol negociador principal, actúe o no en nombre y por cuenta de la entidad no residente frente a terceros.

La OCDE, tras el Informe de 2018, remarcó el horizonte de acuerdo en 2020, actualmente aplazado a 2021. Una de las controversias en el Informe es el papel de los usuarios en la generación de valor y si se debe tener en cuenta una regla de tributación en donde estos se localizan. En este mismo Informe se profundizó en que las medidas unilaterales deberán tener carácter provisional en tanto en cuanto se alcance un acuerdo internacional. En este mismo año, la UE aprueba la propuesta de introducción de un Impuesto sobre las prestaciones de servicios digitales (DST) con un tipo del 3% sobre actividades digitales B2B (*Business to Business*) y B2C (*Business to Consumer*), especialmente en publicidad online, venta de datos y servicios de intermediación que afecte a plataformas digitales. Esta medida opera en las empresas cuyos ingresos anuales globales son superiores a 750 millones de euros (grupo) y los ingresos por servicios en la UE son superiores a 50 millones de euros.

En 2019, el Marco Inclusivo de BEPS aprueba la *Policy Note, Addressing the tax challenges of the digitalisation of the economy* (OCDE, 2019a). Para la elaboración de la nota se basaron en la Acción 1 y el Informe de 2018. Esta nota busca poner en relieve un programa de trabajo basado en dos Pilares que versen sobre cómo y dónde deben tributar las distintas rentas. Sin embargo, no es hasta mayo cuando se crea el Programa de trabajo conocido como *Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy* (OCDE, 2019b). La OCDE asigna la evaluación del impacto y análisis económico de los Pilares y medidas unilaterales adoptadas por los distintos países. Además, también se estudia si existe confrontación entre el Pilar II y el derecho de la UE. Este trabajo abarca otras cuestiones importantes en la aplicación de las medidas: tipo de gravamen, necesidad de revisar normas internas o convenios internacionales, sectores exentos y los problemas de doble imposición que puedan aparecer.

2.2.2. Los dos Pilares de la Acción 1.

La OCDE da a conocer su Programa de trabajo en mayo de 2019. Esta hoja de ruta marca las pautas del trabajo a seguir y propone la utilización de los dos Pilares como forma de solventar el problema de la tributación.

2.2.2.1. El Pilar I.

El Pilar I asigna derechos de gravamen a la jurisdicción donde se localizan los consumidores y usuarios (jurisdicción de mercado). Esta norma se basa en sustituir el nexo de sujeción basado en la presencia física del artículo 5 del modelo de CDI de la OCDE por un nexo basado en el umbral de ingresos de la EMN en una jurisdicción. Esta medida conlleva la indiferencia entre operar con o sin EP o filial por parte de una empresa no residente.

Este Pilar se organiza en base a tres propuestas (Serrano Antón, 2020): presencia económica significativa, participación del usuario e intangibles de mercado. Se pretende crear así una regla de asignación de derechos de imposición en base a atribución de rentas. Quedarían

sujetos a este Pilar los servicios automatizados: buscadores, redes sociales, plataformas de *streaming*, servicios de la nube, juegos *online*, publicidad *online*...

La presencia económica significativa supone un nuevo nexo basado en la interacción entre una empresa y la economía de un país sobre el que opera sin necesidad de presencia física. Este concepto se baraja como una opción en el Informe final de la Acción 1 de BEPS (OCDE, 2020c) (OCDE,2020d). La idea consiste en que, si bien el nivel de ingresos es un factor a tener en cuenta para configurar un nexo sin presencia física, debe ir acompañado de uno o más factores locales (Sánchez-Archidona, 2017, p. 213): la existencia de un número de usuarios y de datos; volumen de contenido digital obtenido en la jurisdicción; facturación y cobro en moneda nacional o con un medio de pago local; idioma local en la web; responsabilidad sobre la entrega final, servicios postventa, servicio de reparación o mantenimiento; actividades de *marketing*.

La propuesta basada en la participación del usuario tiene su origen en la implicación continua y activa de los usuarios en la generación de datos. El usuario es el creador de valor, siendo necesario legislar alrededor de esta figura. Una parte de los beneficios se localizarán en la jurisdicción del usuario con independencia de la existencia o no de EP. La Consulta Pública realizada en noviembre de 2019 sobre el Pilar I contribuyó al consenso sobre la proposición de un nuevo nexo en la jurisdicción de mercado. Al mismo tiempo, apoya la existencia de las tres propuestas de participación del usuario, intangibles de mercado y presencia económica significativa (OCDE,2019b).

Los intangibles juegan un papel relevante en la economía digital, pero al mismo tiempo son una de las fuentes de riesgo para la fiscalidad. La falta de nexo entre el Estado de residencia de la matriz y el de la empresa que obtiene los retornos de los activos implica la necesidad de crear un nexo. La propuesta basada en los activos intangibles de mercado propone identificar un vínculo entre intangible y jurisdicción. Las marcas influyen sobre la percepción de los clientes y, por tanto, pueden ser generadoras de rentas. A su vez, también ocurre con los datos y listas de clientes. Es decir, el papel de una empresa no residente que explota comercialmente información de clientes es un nexo válido para gravar esa renta generada (OCDE, 2019C).

El Pilar I consta de 3 componentes: importe A, importe B y seguridad jurídica.

- 1) El importe A: crea un nexo basado en las ventas en la jurisdicción de mercado prescindiendo del nexo de presencia física. Esto implica la necesidad de incorporar la norma a los CDI. El importe A abarca no solo a los servicios digitales automatizados, sino que también incluye a los negocios plenamente orientados al consumidor. Dentro del segundo grupo se encuentran el comercio electrónico (B2C) y la intermediación (B2B2C). Es decir, el importe A se estructura en torno al negocio enfocado al consumidor final, independientemente de la existencia de agentes intermedios.

Este nexo contempla la aplicación cuando el umbral de ingresos por venta sea superior a los 750 millones de euros. Esta atribución de rentas entre jurisdicciones requiere el siguiente método:

- A) Cálculo de la renta residual del grupo: identificada la renta en los estados financieros consolidados se determina una remuneración para las actividades rutinarias en función de un nivel de rentabilidad acordado, seguramente un porcentaje fijo. Podemos entender el beneficio rutinario como el correspondiente de gravamen en la jurisdicción donde se lleva a cabo la actividad. Una vez identificado el beneficio global del grupo y el beneficio rutinario se puede determinar la renta residual. El capital residual se entiende como el resultado de restar el beneficio rutinario al beneficio global de la EMN.
 - B) Cálculo de la renta residual atribuible a cada jurisdicción de mercado: identificar la parte asociada a las actividades que se repartirá entre las naciones utilizando un sistema de arreglo acordado internacionalmente mediante un porcentaje fijo. Otra alternativa podría ser asignar un porcentaje distinto dependiendo del sector o tipo de negocio.
 - C) Distribución de la renta: se reparte en función de las ventas, aunque también se puede tener en cuenta otros factores como el papel de los intangibles o el capital y riesgo. Posteriormente, en cada jurisdicción se gravaría la renta en el Impuesto de Sociedades (IS).
- 2) El importe B: cada jurisdicción de mercado puede gravar las actividades rutinarias de *marketing*, comercialización y distribución en su ámbito de territorialidad (mediante EP o filial), a través de una remuneración fija estimada basada en el principio de plena competencia.

A diferencia del importe A, aquí sí que se mantiene el nexo tradicional de sujeción basado en la presencia física, por lo que no es necesario realizar cambios en los CDI. La aportación a la base de aplicación del gravamen se calcula mediante porcentajes. Actualmente no existe un consenso general sobre el porcentaje a aplicar.

Este importe está sujeto a polémicas por la existencia de problemas de cuantificación causadas por la heterogeneidad sectorial y territorial, intensidad funcional e identificación.

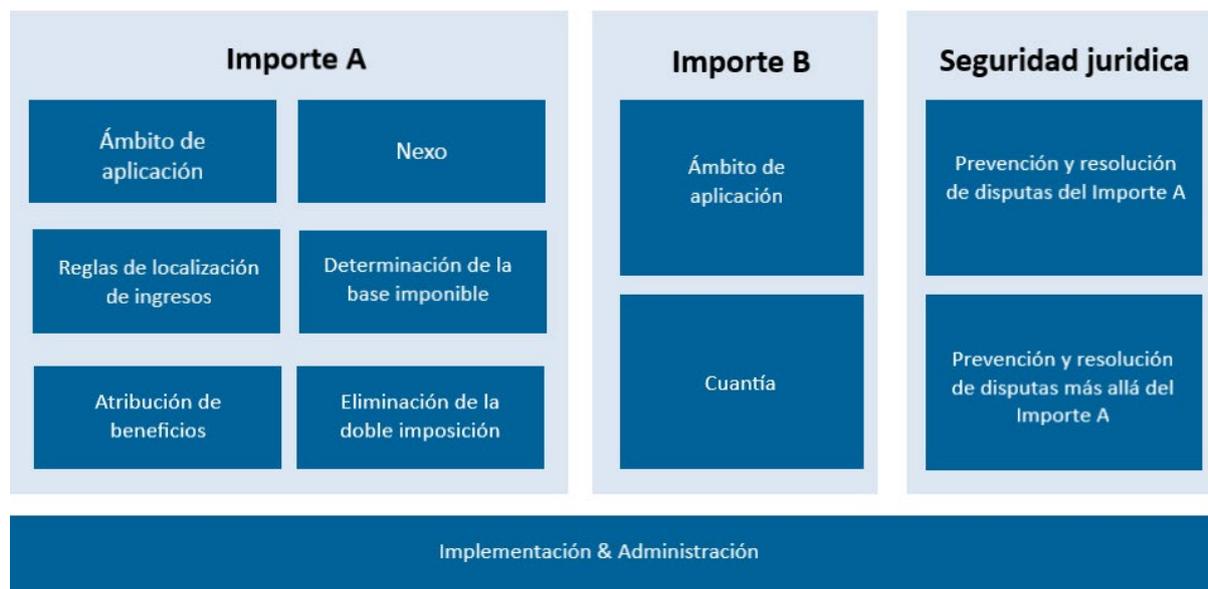
- 3) La seguridad jurídica: diseño y aplicación de procedimientos para garantizar la seguridad jurídica a través de mecanismos de prevención y resolución de controversias.

Esta medida tiene carácter vinculante para la asignación adicional de la renta que excedan las funciones básicas de distribución y *marketing* del importe B. Este apartado es un aspecto crítico para alcanzar consenso respecto al Pilar I, ya que su finalidad es uniformar criterios de ajuste de precio de transferencia para calcular la remuneración adicional (Serrano Antón,

2020). El importe A adopta una distribución de la renta residual mediante formulación ya que no existen transacciones identificables, mientras que el importe B depende de las reglas de precios de transferencia. La Figura 1 resume los elementos principales de este Pilar.

Aparece también un sistema para asegurar la seguridad jurídica y resolver litigios fiscales mediante acuerdo entre Administraciones y contribuyentes. Serán estos últimos quienes pedirán la resolución y esta será obligatoria y vinculante.

Figura 1. Cuadro resumen de los elementos del Pilar I.



Fuente: OCDE (2020c, p. 11)

Estados Unidos ha propuesto que el *Tax certainty* o seguridad jurídica se considere un *Safe-Harbour* (puerto seguro). Esta propuesta generada en noviembre de 2019 supondría que las empresas pudieran elegir si someterse a las nuevas reglas de nexo y atribución del importe A a cambio de obtener la certeza de que el importe B esté sujeto bajo el principio de operador independiente a los distribuidores locales. El país norteamericano presenta una clara oposición a los impuestos sobre servicios digitales, ya que sería uno de los países más afectados por las medidas. La OCDE rechazó esta propuesta, aunque acordó tenerlo en cuenta en los informes posteriores (Serrano Antón, 2020).

En la Declaración sobre el Marco Inclusivo celebrada en enero de 2020 se rechaza la medida del puerto seguro sobre el Pilar I debido a la preocupación de una buena parte de los miembros del comité. Por el contrario, existe un consenso general sobre la necesidad de desarrollar el Pilar II, ya que no estaba tan desarrollado como el primer Pilar (OCDE, 2020b). Esteban (2020) concluye que de la Declaración se obtienen varias conclusiones relevantes. Por una parte, el núcleo del Pilar I consiste en atribuir rentas a los Estados donde residen los usuarios o consumidores finales prescindiendo de las reglas de los precios de transferencia, que giran en torno a la idea de presencia física. Aunque no se alcanza un acuerdo sobre el nexo, considera que en los negocios digitales automatizados el único indicador susceptible de

crear nexo es la cifra de ventas. Por otro lado, se pone encima la mesa la cuestión de crear una ventanilla única para la presentación de las declaraciones fiscales de las distintas jurisdicciones en el país donde radique la cabeza de la matriz.

En la Declaración consta que la industria extractiva, de producción de materias primas y servicios financieros quedan fuera del alcance del nuevo esquema.

2.2.2.2. El Pilar II.

El Pilar II busca garantizar una tributación global mínima de las empresas multinacionales, independientemente de dónde tengan su sede o en qué jurisdicciones operen. El objetivo es evitar que estas corporaciones distribuyan sus ganancias entre jurisdicciones más favorables. Además, también se fija un suelo a la competencia fiscal entre jurisdicciones.

Se puede considerar al Pilar I un mecanismo de reasignación de derechos fiscales y al Pilar II un mecanismo global anti erosión de la base. En concreto, este segundo Pilar representa:

- Un freno a la transferencia de ganancias a una jurisdicción de baja o nula tributación facilitada por las nuevas tecnologías.
- Garantizar que las empresas multinacionales (EMN) paguen un nivel mínimo de impuestos.
- Nivelar el campo de juego entre las empresas tradicionales y digitales (*level playing field*), ya que estas segundas son las que más se benefician de la deslocalización.

Este Pilar se desarrolla mediante mecanismos basados en las denominadas reglas GloBE (*Global Anti-Base Erosion*), siendo las 2 principales reglas: la regla de inclusión de rentas (*income inclusion rule*, IIR) y la regla de pagos infragravados (*undertaxed payments rule*, UTPR). Sobre estos mecanismos también son de aplicación medidas complementarias para garantizar la tributación correspondiente.

Las reglas GloBE actúan sobre los negocios con un volumen anual de ingresos brutos superiores o iguales a 750 millones de euros, aunque excluye a determinadas matrices, como los fondos de inversión o pensiones; entes públicos; organizaciones internacionales o entidades sin ánimo de lucro.

- 1) Regla de inclusión de rentas (*income inclusion rule*, IIR): permite a una jurisdicción gravar los ingresos de una sucursal extranjera o una corporación extranjera controlada (CFC) si ese ingreso se grava a una tasa efectiva en la jurisdicción de residencia por debajo de una tasa mínima. Esta medida debería incluir un mecanismo para evitar la doble imposición con respecto a los impuestos soportados por la filial. En el Documento de Consulta Pública del año 2020 (OECD, 2020a), se explica que esta medida se fundamenta en la Acción 3 de BEPS (Refuerzo de la normativa sobre CFC), incorporando algunas medidas del mecanismo GILTI (*Global Intangible Low-Taxed*

Income) aplicado en Estados Unidos. Sin embargo, a diferencia del GILTI, el tipo impositivo efectivo se determina jurisdicción a jurisdicción y no globalmente. La idea es diseñar este modelo de forma que los países de la UE puedan aplicarlo a filiales nacionales y extranjeras.

- 2) Regla de conversión (*switch-over rule*, SOR): es una norma complementaria a la de inclusión de rentas que permite sustituir una exención por un sistema de crédito o imputación cuando un establecimiento permanente o inmueble (no parte del EP) no tribute a una tasa efectiva mínima.
- 3) Regla de pagos infragravados (*undertaxed payments rule*, UTPR): esta regla permitiría negar la deducción de gastos a ciertos tipos de pagos entre entidades vinculadas, excepto que estos estuviesen sujetos a un tipo mínimo efectivo igual o superior al mínimo.
- 4) Regla de sujeción efectiva (*subject to tax rule*, STTR): es una norma complementaria a la de pagos infragravados. Aplica sobre los pagos una retención en la fuente y denegaría los beneficios contemplados en los CDI aplicables si dichos pagos no están sujetos a un tipo efectivo mínimo. Esta medida ayudaría en la fuente, ya que limita la posibilidad de beneficiarse de los gastos intragrupo realizados en jurisdicciones con tipos nominales reducidos. Las EMN dejarán de apoyarse en la pasividad de los vigentes CDI para reducir su carga fiscal tributando en jurisdicciones con tipos impositivos bajos.

El *Blueprint* sobre el Pilar II (OCDE,2020d) advierte sobre la necesidad de aplicar cambios en los Convenios bilaterales para lograr aplicar las reglas complementarias de conversión (SOR) y sujeción efectiva (STTR). Por otro lado, las reglas de inclusión de renta (IIR) y de pagos infragravados (UTPR) se pueden aplicar desde la legislación interna. Con respecto a las dificultades de aplicar SOR y STTR se propone la creación de Convenios multilaterales como medida para facilitar la cohesión.

Al mismo tiempo el *Blueprint* ha ayudado a entender mejor las propuestas de la OCDE, ya que persigue responder a las cuestiones relativas al carácter y objeto de los Pilares. Entre las cuestiones principales aclara que la carga fiscal efectiva será determinada mediante la contabilidad financiera, usando un enfoque país a país. Asimismo, la fecha fijada para el consenso pasó a fijarse en 2021, antes 2020, a causa de las dificultades que afronta la economía mundial debido a la COVID-19. La crisis sanitaria y económica hizo aplazar la fecha, pero no supone un abandono del proyecto. La OCDE señala que este es el momento donde es más necesario aplicar medidas fiscales. La reforma fiscal implica una mayor recaudación, con la cual se puede mantener el tan necesario gasto sanitario y también contribuir a la posterior reactivación económica

Ante la gran incertidumbre sobre la aplicación de los Pilares y la necesidad de llegar a consenso a mediados de 2021, se crea una Consulta Pública sobre el contenido de los

Blueprints para llegar a soluciones mediante el envío de propuestas (OCDE, 2020a). A principios del actual año se han debatido sobre las medidas planteadas en la Consulta Pública (OCDE, 2021). A pesar de estar ya en el año 2021 se mantiene fijado el objetivo de lograr un acuerdo a mediados de año. En la Consulta Pública se remarcan algunos problemas de articulación del impuesto, entre ellos, la dificultad de ejecutar el importe A en el Pilar I debido a todo lo que este abarca. Se analiza si reduciendo el umbral o el ámbito de aplicación se puede solucionar este problema. Además, existen problemas para compaginar el importe con las reglas de nexo actuales. Respecto al Pilar II destaca la preocupación por el principio de plena competencia y la coexistencia de esta medida con otras medidas alternativas, entre ellas el GILTI.

2.2.3. Problemas e incógnitas de la aplicación de los Pilares.

Continuando con la labor de solventar todas las deficiencias del sistema tributario aparecen los *Blueprints*, o planes generales, sobre el Pilar I y II (OCDE,2020c) (OCDE,2020d). En ellos se considera la necesidad de coexistencia entre criterios de conexión tradicionales (residencia y territorio) con el principio de creación de valor, ampliando así el marco de la fuente (jurisdicción de mercado). Sin embargo, estas medidas están tardando en ser acordadas en el seno de la OCDE y los Estados están tomando medidas unilaterales con el objetivo de limitar la erosión en sus países. Ejemplo de esto es la aparición del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales en España o el BEAT y GILTI en Estados Unidos.

El Pilar I pretende lograr que las multinacionales tributen allí donde se encuentran los consumidores y usuarios, ya que, estos agentes generan valor para la empresa. El mecanismo se compone de distintos elementos, jugando un papel relevante el beneficio residual y el rutinario, así como la participación en las jurisdicciones de mercado. El método de reparto consistiría en aplicar porcentajes acordados por los Estados. Mehboob (2020) señala varias complicaciones que afectan al Pilar I:

- La existencia de un debate sobre las normas de reparto del derecho de gravamen. Algunos países quieren limitar la aplicación del Pilar I a las empresas digitales, mientras que otros, entre ellos Estados Unidos, prefieren ampliar el criterio. La razón por la que Estados Unidos está impulsando este movimiento es porque si se limitara a las empresas digitales, el país norteamericano sería el más afectado, ya que es la sede de muchas empresas de este sector.
- Complejidad de aplicación. Las medidas no consiguen evitar los problemas de doble imposición causados por gravar beneficios estimados mediante porcentajes en jurisdicción de mercado y beneficio efectivo a través de la contabilidad en la jurisdicción de residencia. A esto se le suma la falta de homogeneidad en la segmentación de actividades.

- Dificultad y coste para las empresas. Las empresas deben identificar en las distintas jurisdicciones de mercado los componentes del beneficio.

Respecto a la segmentación de actividades, las EMN digitales defienden una distinción en el cálculo del importe A entre venta de servicios entre empresas y venta a particulares, ya que consideran que la primera situación mencionada es el núcleo de su actividad (Haines,2020).

Otro objeto de debate es el alcance de la seguridad jurídica y si se deben considerar vinculantes o no las resoluciones (Macdonald et al., 2020).

Serrano Antón (2020) señala que el nivel de matización sobre algunas cuestiones no permite una correcta interpretación. Asimismo, existen cuestiones sin resolver hasta la fecha. El autor destaca algunas dudas y recomendaciones sobre la aplicación del impuesto:

- Necesidad de establecer un mecanismo que evite el exceso de imposición en el supuesto en el que la actividad empresarial digital de la empresa se sitúe en pérdidas.
- El debate sobre el beneficio residual se centra demasiado en los intangibles, pudiendo existir otros factores en la generación de este beneficio.
- El mecanismo de atribución de beneficios sobre los intangibles de *marketing* y su imputación y reparto de este entre jurisdicciones puede generar una desviación significativa sobre la plena competencia. Esto se debe a que se centra en qué jurisdicción se encuentra, con independencia de cuál de las entidades del grupo posee la titularidad, o de la existencia de riesgos asociados al intangible.

A todo esto, hay que sumarle la complejidad de la norma al coexistir las nuevas reglas con el concepto de EP y los precios de transferencia.

Por otro lado, el Pilar II actúa como un suelo o mínimo tributario, independientemente de la residencia de la matriz o en qué jurisdicciones opere la multinacional. El objetivo principal es evitar el traslado de beneficios a jurisdicciones con tipos impositivos favorables.

Actualmente es objeto de discusión la aplicación de los ajustes extracontables a la hora de determinar la base imponible del grupo consolidado debido a la confusión sobre qué normativa contable es aplicable. Existen diferencias entre las NIIF y los principios contables de los diferentes Estados. Asimismo, también pueden existir cambios en la base imponible como resultado de los cambios en el principio contable.

La UE ha barajado en los últimos años la posibilidad de homogeneizar las bases imponibles consolidadas en el ámbito europeo, facilitando la comparación. El uso de una base común facilita la labor del cálculo y posterior aplicación de los Pilares, ya que no se ve afectada por las diferencias entre actividades empresariales o normas contables locales. Evidentemente, el diseño y aprobación de medidas para acercarse a una base común es costoso y llevaría tiempo, pero podría contribuir a reducir las imperfecciones del sistema de aplicación de los Pilares. Otra cuestión relacionada es la estandarización de normas fiscales relacionadas,

especialmente, con la deducibilidad, para así reducir las diferencias fiscales entre jurisdicciones.

Relacionado con la homogeneización, un tema interesante a tratar en los futuros acuerdos de la OCDE es el efecto de la conversión de divisa y en que moneda se liquidan los impuestos.

Por último, es necesaria una aclaración sobre cómo se relacionan los dos Pilares. Es comprensible que se aplique en primer lugar el Pilar I, por lo que este se debería tener en cuenta a efectos del cálculo del tipo mínimo del segundo Pilar. Las futuras propuestas deben aclarar un poco más cómo se componen estas relaciones entre Pilares, para así entender mejor la aplicación del impuesto.

López Laborda y Onrubia Fernández (2020) consideran que la viabilidad de los Pilares dependerá de la aceptación por parte de los grandes países, especialmente Estados Unidos. El Pilar II parece que puede salir adelante sin muchos problemas, al no ser muy ambicioso y tener intereses similares a los de las grandes naciones. Además, la OCDE lo equipara con el GILTI estadounidense, esto permite lograr que Estados Unidos defienda la propuesta. Por el contrario, consideran que el Pilar I es más difícil de implantar, aunque la aprobación de impuestos nacionales sobre los servicios digitales puede incentivar la llegada de un acuerdo en el seno de la OCDE.

La aplicación de medidas unilaterales podría conllevar problemas de recaudación por parte de algunos Estados o, incluso, de inconvenientes en la actividad económica. Sin embargo, el nacimiento de estas medidas llega en una situación marcada por la crisis sanitaria, provocada por el coronavirus, siendo necesario aumentar la recaudación para ensanchar el gasto sanitario y medidas económicas. Los efectos positivos y negativos de estos impuestos digitales se observarán con el paso del tiempo, por lo que, a priori, no existen certezas sobre sus efectos.

En el estudio de la economía es muy difícil realizar ensayos, algo muy común en otras ciencias, por lo que se recurre a estimaciones sobre los efectos de una medida. Por esto, la aplicación de medidas unilaterales se puede ver como un ensayo con efectos en el futuro acuerdo de la OCDE. El acuerdo final debería tener en cuenta aquellas normas que han tenido una mejor implementación, sin grandes inconvenientes.

La aparición de la crisis sanitaria causada por el coronavirus afecta a todas las estimaciones de ingresos realizadas, ya que fueron elaboradas previamente a este suceso. A priori, parece que la pandemia aumentó las ganancias de varias empresas digitales que se vieron reforzadas ante la limitación de movilidad y reducción del contacto físico.

La tendencia de la demanda de servicios digitales seguirá al alza en el largo plazo, haciendo necesario llegar a un acuerdo consensuado en el seno de la OCDE, para así sujetar a gravamen estos servicios. Es de esperar que el crecimiento de la demanda digital conlleve un aumento en la recaudación del Pilar I.

III. LA MEDIDA UNILATERAL ESTADOUNIDENSE: GILTI Y BEAT. BREVE RESUMEN E IMPLICACIONES EN LA ACCIÓN 1.

La globalización ha cambiado la forma en la que interactúan los países. La OCDE trabaja para diseñar una fiscalidad que aborde los retos de la economía digital en materia fiscal. Sin embargo, la dificultad para crear una medida fiscal definitiva, aceptada a nivel global, ha contribuido a la aparición de medidas unilaterales. Estados Unidos se encuentra en el grupo de los países que han optado por aplicar medidas propias frente a la propuesta consensuada.

El mandato de Trump supuso grandes cambios en la economía norteamericana, uno de estos es la ejecución de una de las reformas tributarias más grande de los últimos 30 años, denominada *Tax Cuts and Jobs Act*. Dentro del marco de esta medida aprobada en diciembre de 2017 aparece, en la práctica, dos impuestos con implicaciones sobre la economía digital:

- *Global Intangible Low Tax Income (GILTI)* y,
- *Base Erosion Anti-Abuse Tax (BEAT)*.

GILTI busca gravar los ingresos relacionados con los intangibles en una jurisdicción de baja tributación. No obstante, ante la dificultad de identificar los ingresos procedentes del uso de intangibles se establece una aproximación a la capacidad económica generada por este tipo de activos.

Esta nueva medida introduce una tributación mínima de la renta extranjera de las CFC (*Controlled Foreign Corporations*) que excedan de una cierta cantidad. Una CFC es una empresa extranjera donde los accionistas estadounidenses poseen más del 50% del valor total de la empresa o el 50% del derecho de voto. Por ende, este impuesto también se enmarca dentro de la Acción 3 de BEPS, “Refuerzo de la normativa sobre CFC”, y normas de transparencia fiscal internacional.

La capacidad económica se presume de un retorno equivalente al 10% del promedio en el ejercicio del coste fiscal de los bienes tangibles, asumiendo que el resto de ingresos operativos proceden de bienes intangibles. (Samaniego Pàmies, 2020) lo resume como el exceso de la renta de la entidad no residente controlada por una matriz estadounidense (CFC) sobre la renta rutinaria.

El exceso del ingreso asociado a tangibles se considera sujeto al impuesto. Esta idea se fundamenta en la idea de que, como regla general, el beneficio obtenido por un intangible es mayor que el generado por un bien tangible.

La aplicación de este régimen implicaría una traba a las empresas estadounidenses que se han instalado en otros países, ya que se verían afectadas por el GILTI y el impuesto de sociedades extranjero. Por este motivo, se introduce una deducción del 50% sobre la renta (y se aplica un crédito fiscal sobre el impuesto pagado fuera de EE. UU), sobre la cual se aplicará el impuesto de sociedades norteamericano (Samaniego Pàmies, 2020).

Según lo establecido en IRS § 250¹, se grava la renta sujeta a un tipo efectivo del 10,5% debido a la existencia de la deducción del 50% ($50\% * 21\% = 10,5\%$), a partir de 2020 el tipo impositivo pasa a ser un 13,125%, dado que la deducción es de un 37,5%.

La aplicación de este impuesto no está libre de polémicas. Maxwell & Ignacio (2020) defienden que el mayor inconveniente del GILTI es que no grava los ingresos intangibles, sino que establece un retorno del 10% sobre los tangibles, siendo el exceso considerado como ingreso procedente del intangible. Esto puede perjudicar a las empresas que hagan uso productivo de sus activos fijos.

La propia OCDE reconoce al GILTI como una regla de inclusión de rentas (IIR) del Pilar II. De esta forma, la norma norteamericana se equipará con las medidas de la OCDE en materia de imposición mínima. Esto provoca la coexistencia de GloBE y GILTI, siendo necesario llegar a un acuerdo para que no existan desajustes en la aplicación.

El otro mecanismo aplicado en los Estados Unidos, el BEAT, funciona como un impuesto mínimo a las sociedades sujetas al IS sobre los pagos realizados entre empresas vinculadas fuera del territorio nacional (Estados Unidos) con la finalidad de reducir la carga fiscal en el país.

Los requisitos de su aplicación son (§ 59A) ²:

- Tener ingresos brutos anuales medios de 500 millones de dólares durante un período de 3 años finalizado por el año fiscal anterior.
- La erosión debe exceder el 3% de la base imponible (2% para entidades bancarias).

Este impuesto se aplica como un suelo mínimo sobre el exceso del 10% (12,5% después de 2025) de la base imponible ajustada sobre el impuesto calculado según el régimen general.

Para el cálculo de la base imponible ajustada se tiene en cuenta la renta neta más los gastos deducibles por pagos a vinculadas, excluidos los siguientes:

- Gastos por compra de bienes para comercializar.
- Gastos por pagos sujetos a retención en los EE.UU.
- Gastos activables en la producción o reventa de bienes y servicios.

Ante los cambios en materia fiscal que suponen la aparición del GILTI y el BEAT, se debate en la Consulta Pública (OCDE, 2019c) la aplicación de la medida GloBe del Pilar II, inspirada en las reglas anti elusión de GILTI y BEAT.

¹ 26 U.S. Code § 250 - Foreign-derived intangible income and global intangible low-taxed income

² 26 U.S. Code § 59A - Tax on base erosion payments of taxpayers with substantial gross receipts.

La aparición de estas normas tuvo efectos en la propia OCDE, quien aceptó que los países diseñaran medidas unilaterales, siempre y cuando tengan condición de provisional hasta la llegada de un consenso general. Esto conllevó el inicio de una etapa marcada por el nacimiento de distintos impuestos digitales. Al mismo tiempo, la OCDE también decidió aceptar el GILTI y BEAT, equiparándolos con las reglas de inclusión de rentas del Pilar II.

Se puede concluir que, el futuro de la fiscalidad internacional dependerá de la coordinación entre la OCDE con los impuestos GILTI, BEAT y el resto de medidas adoptadas por los países.

IV. EL IMPUESTO ESPAÑOL SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES (IDSD).

La economía digital crece cada día mientras que el intento por alcanzar un consenso en el marco de la OCDE parece no llegar a un acuerdo. Los países desarrollados, por ser quienes presentan la mayor concentración de empresas digitales, ante el constante intento de las EMN de tributar en jurisdicciones con reglas más laxas han visto con buenos ojos crear unilateralmente sus propios impuestos sobre los servicios digitales. La OCDE, en su intento de llegar a un consenso sobre el Pilar II, acuerda que los países pueden crear sus propios impuestos con el tipo de gravamen que consideren necesario. Estas medidas deben tener un carácter provisional, siendo relevadas en el futuro por su homónimo acordado en el seno de la OCDE. Estas iniciativas unilaterales eran pocas en un primer momento, pero cada vez son más los que se unen a esta fórmula, entre ellos, España.

En el marco europeo se han aprobado la creación de impuestos sobre los servicios digitales en varios países de nuestro entorno, entre los más sonados, Francia o Italia. Estos tributos se enmarcan dentro del marco de 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 de 21 de marzo de 2018.

En este documento se habla de la necesidad de un enfoque armonizado sobre esta solución provisional, hasta la llegada de un consenso en el marco de la OCDE. El objetivo es introducir una medida que se aplique a los ingresos procedentes de determinados servicios digitales y que sea fácil de implementar. Además, la propuesta tiene que cumplir con el mantenimiento de la integridad del Mercado único, justicia social, combatir la planificación fiscal agresiva y garantizar la sostenibilidad de las finanzas públicas. Entre las medidas se encontraba la aplicación de un tipo impositivo único del 3% en la UE, junto con unos requisitos objetivos de aplicación del impuesto. Sin embargo, fue finalmente rechazada la Directiva al no alcanzar la unanimidad para su aprobación.

La suspensión de la tramitación de la Propuesta Directiva no impide a los Estados miembros adoptar medidas propias siempre que respeten el derecho de la UE, la normativa nacional y los tratados internacionales. Así pues, los distintos países que han adoptado esta medida provisional tampoco estarán obligados a aplicar las normas de la Propuesta de Directiva, aunque en la práctica varios países coinciden en el tipo impositivo y umbral global de aplicación (véase Tabla 2).

Tabla 2. Comparativa impuestos digitales en Europa.

País	Facturación Global (M €)	Facturación Interior (M €)	Tipo	H.I / Situación
Austria	750	25	5%	-Publicidad
Francia	750	25	3%	-Provisión mediante interfaz

				digital -Publicidad dirigida -Transmisión datos de usuarios con fines publicitarios
Italia	750	5,5	3%	-Servicios de publicidad en línea -Servicios de intermediación en línea -Servicios de transmisión de datos
España	750	3	3%	-Servicios de publicidad en línea -Servicios de intermediación en línea -Servicios de transmisión de datos
Reino Unido	500 M Libras*	25 M libras*	2%	-Ingresos motores de búsqueda -Plataforma de redes sociales -Mercados en línea

Fuente: elaboración propia.

4.1. Introducción al Impuesto: Preámbulo, Ámbito aplicación, Hecho imponible y Contribuyentes.

El objeto de la Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, de ahora en adelante LIDSD, es gravar ciertas prestaciones de servicios digitales. Este impuesto español se centra en los servicios digitales prestados por entidades jurídicas, consideradas contribuyentes, a los que la participación del usuario situado en territorio de aplicación haya supuesto una creación de valor para esta entidad. Se entiende que sin el papel de los usuarios no existirían dichos servicios o serían distintos.

Actualmente se está sometiendo a consulta pública un Proyecto de Real Decreto por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales³, de ahora en adelante RIDSD, y se espera la aprobación del Proyecto de Orden por la que se aprueba el modelo 420 de autoliquidación trimestral⁴, de ahora en adelante Orden del modelo 420.

³ Proyecto de Real Decreto XX/2020, de XX de XX, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, y se modifica el Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de Desarrollo de las Normas Comunes de los Procedimientos de Aplicación de los Tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio. Documento sometido a trámite de Audiencia Pública, 3 de diciembre de 2020.

⁴ Proyecto de Orden por la que se aprueba el Modelo 420 de autoliquidación del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. Documento sometido a trámite de información pública, 15 de diciembre de 2020.

Según establece el Preámbulo III de la LIDSD, este tributo se configura como un impuesto indirecto que es compatible con el Impuesto sobre el Valor Añadido.

La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido sostiene en el artículo 401 lo siguiente:

Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, las disposiciones de la presente Directiva no se oponen al mantenimiento o establecimiento por parte de un Estado miembro (...) de cualquier impuesto, derecho o gravamen que no tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, siempre que la recaudación de impuestos, derechos o gravámenes no dé lugar, en los intercambios entre Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.

Asimismo, la LIDSD no tiene en cuenta las características de los prestadores de servicios, por lo que no se puede considerar un impuesto sobre la renta o patrimonio, y por tanto no queda comprendido en los convenios de doble imposición. Sin embargo, en caso de que así fuera, por tratarse de un impuesto directo, la aplicación deberá ajustarse a lo acordado en los CDI y adaptarse a lo establecido en el artículo 7 del modelo de convenio de la OCDE (Beneficios empresariales). La regla general determina que los beneficios empresariales se someten a los impuestos del Estado de residencia del contribuyente, excepto los obtenidos mediante EP, los cuales se someten al impuesto en el país de la fuente.

A efectos de esta ley estarán sujetas las prestaciones de servicios que se identifican como «Servicios digitales» realizadas en el territorio de aplicación por los contribuyentes de este impuesto (artículo 5 LIDSD).

Se pueden resumir los servicios digitales en las siguientes categorías (Preámbulo IV):

- Servicios de publicidad en línea: inclusión en una interfaz de publicidad dirigida a los propios usuarios de esta.
- Servicio de intermediación en línea: permitir a los usuarios localizar a otros usuarios e interactuar con ellos a través de la interfaz. Este apartado incluye también las entregas subyacentes de bienes y servicios entre usuarios.
- Servicios de transmisión de datos: transmisión, venta o cesión de datos obtenidos de los usuarios en la interfaz digital.

Quedan excluidos del ámbito: las entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes entre usuarios en el marco de un servicio de intermediación en línea; y, ventas de bienes o servicios contratados en línea a través de la web del proveedor de esos bienes o servicios (actividad minorista de comercio electrónico) en las que el proveedor no actúa en calidad de intermediario. En este caso, se entiende que la interfaz es un mero medio de comunicación.

La sujeción al impuesto se fundamenta en una nueva regla de nexo, el usuario. Este concepto se centra en los trabajos de la OCDE sobre la Acción 1 y permite la tributación allí donde se encuentra el usuario, ya que es quien genera valor en las empresas de servicios digitales.

«Solo se sujetarán al impuesto aquellas prestaciones de servicios digitales que se puedan considerar vinculadas de algún modo con el territorio de aplicación del impuesto, lo que se entenderá que sucede cuando haya usuarios de dichos servicios situados en ese territorio» (Preámbulo VI LIDSD).

El Preámbulo VI expone que se establecerán normas específicas para los distintos servicios digitales basadas en la localización de la dirección de Protocolo de Internet (IP), salvo que se utilicen otros medios de prueba, concretamente, otros sistemas de geolocalización.

Una vez que se ha entendido el nexo basado en la participación del usuario en el proceso de generación de valor de la empresa, es necesario matizar el ámbito de aplicación a efectos de este impuesto (art.2 LIDSD): «1. El impuesto se aplica en todo el territorio español 2. (...) se entenderá sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra».

No obstante, la Disposición final quinta establece un plazo de tres meses desde la publicación de la ley para acordar la aplicación del impuesto atendiendo los regímenes de los Concierdos forales.

Según el artículo 3 de la LIDSD, lo establecido en esta ley se entenderá sin perjuicio de los tratados y convenios que forman parte del ordenamiento interno.

El hecho imponible será la prestación de servicios digitales en el territorio de aplicación por parte de los contribuyentes del impuesto, siendo estos definidos en el artículo 8 de la Ley sobre Determinados Impuestos Digitales: son contribuyentes las personas jurídicas y entidades referidas en el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria⁵, que superen al primer día del periodo de liquidación los dos siguientes umbrales:

- Importe neto de la cifra de negocio superior a 750 millones de euros en el año natural anterior.
- Importe total de ingresos procedentes de prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto, después de la aplicación de las reglas del artículo 10, superior a 3 millones de euros en el año natural anterior.

Para el computo de los 750 millones de euros sobre el importe neto de la cifra de negocios en el año natural anterior se incluye todos los ingresos de las sociedades del grupo, independientemente de la residencia y la nacionalidad de estas, incluyendo todos los ingresos, aunque no procedan de servicios digitales sujetos al IDSD.

⁵ El artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria incluye como obligados tributarios los siguientes: «Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición».

La Disposición transitoria única de la LIDSD entraña una particularidad que, a efectos del segundo umbral, exige tomar como referencia el importe total de los ingresos derivados de la prestación de servicios digitales sujetos desde la entrada en vigor de esta ley hasta la finalización del plazo de liquidación elevado al año. Es decir, desde el 16 de enero hasta la finalización del plazo de liquidación elevado al año.

Por otro lado, si la actividad se iniciase en el año inmediato anterior los importes se elevarán al año en ambos umbrales

El artículo 8 LIDSD no solo define a los contribuyentes a efectos de este impuesto, sino que también marca las diferencias y similitudes con la Propuesta de Directiva del sistema común del impuesto sobre los servicios digitales.

La LIDSD (artículo 8.3) define que los umbrales se tendrán en cuenta a nivel grupo si existe, y si este supera los umbrales todas las entidades se someterán a la sujeción en la medida en la que realicen el hecho imponible.

Por grupo se entiende lo establecido en el artículo 42 del Real Decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio:

Existe un grupo cuando una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras. En particular, se presumirá que existe control cuando una sociedad, que se calificará como dominante, se encuentre en relación con otra sociedad, que se calificará como dependiente, en alguna de las siguientes situaciones:

- a) Posea la mayoría de los derechos de voto.
- b) Tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.
- c) Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con terceros, de la mayoría de los derechos de voto.
- d) Haya designado con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración, que desempeñen su cargo en el momento en que deban formularse las cuentas consolidadas y durante los dos ejercicios inmediatamente anteriores. En particular, se presumirá esta circunstancia cuando la mayoría de los miembros del órgano de administración de la sociedad dominada sean miembros del órgano de administración o altos directivos de la sociedad dominante o de otra dominada por ésta. Este supuesto no dará lugar a la consolidación si la sociedad cuyos administradores han sido nombrados, está vinculada a otra en alguno de los casos previstos en las dos primeras letras de este apartado.

A los efectos de este apartado, a los derechos de voto de la entidad dominante se añadirán los que posea a través de otras sociedades dependientes o a través de personas que actúen en su propio nombre, pero por cuenta de la entidad dominante o de otras dependientes o aquellos de los que disponga concertadamente con cualquier otra persona.

Simultáneamente, las operaciones intragrupo de prestación de servicios digitales sujetas al impuesto se tendrán en cuenta en el cálculo del umbral de los 3 millones en el territorio de aplicación. Estas prestaciones intragrupo no se tienen en cuenta a efectos de 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.

La cifra de 750 millones de euros se fundamenta en la aprobada por la Directiva (UE) 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016, que modifica a la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad, que establece la declaración del Informe país por país y las normas equivalentes adoptadas de la Acción 13 del Plan BEPS. Este umbral pretende ser lo suficientemente elevado como para limitar su aplicación a las empresas de gran envergadura, es decir, aquellas EMN que disponen de una sólida base empresarial y que basan sus modelos de negocio en la participación del usuario.

4.2. Comparación de umbrales: Impuesto español y Propuesta UE.

Las multinacionales digitales tienen dos implicaciones clave en la agenda de las haciendas estatales:

- La facilidad para deslocalizar y producir sin establecimiento permite que escapen de la tributación allí donde generan el beneficio, mientras que,
- Su alto volumen de ingresos supondría un aumento en la recaudación en las haciendas estatales en el caso de ser gravado donde se genera valor.

Las pérdidas generadas en las haciendas de los distintos países suponen un duro golpe a la hora de mantener el equilibrio presupuestario, especialmente en la “Etapa COVID”.

A nivel general, la diferencia entre la propuesta de la UE y el tributo español se encuentra en el segundo umbral. El artículo 4 de 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 de 21 de marzo de 2018 aplica el siguiente umbral: «el importe total de los ingresos imponibles que ha obtenido dentro de la Unión durante ese ejercicio financiero supera los 50 000 000 EUR». El motivo de la UE para definir esa cantidad es que consideran que el objetivo debe ser limitar el impuesto a la existencia de una huella digital significativa en el ámbito de la UE.

En el caso español se sitúa en los 3 millones, aunque en los países vecinos, Francia e Italia se sitúa en 25 y 5,5 millones respectivamente. Las diferencias parecen estar más marcadas por los objetivos recaudatorios que por diferencias en la estimación de la huella significativa.

La aplicación de un umbral bajo puede hacer que empresas cuya actividad principal no sea la prestación de servicios digitales, pero que se presten servicios dentro del ámbito del grupo, sean considerados contribuyentes. Como alternativa, para reducir esta posibilidad se podría cambiar los 3 millones por un porcentaje de la prestación de servicios digitales sobre el umbral global.

Las similitudes entre la LIDSD y la Propuesta Directiva de la UE son muchas debido a que la ley española se basó en lo redactado por la UE a la hora de establecer su normativa. Sin

embargo, las diferencias se encuentran, principalmente, en la aplicación de un umbral interno más reducido con la intención de abarcar a más empresas y grupos (véase Tabla 3).

Tabla 3. Comparación Impuesto digital español y Propuesta Directiva de la UE.

	LIDSD	Propuesta Directiva UE
Estado legal	Aprobado	Rechazado
Tipo aplicable	3%	3%
Ingresos gravables	Servicios de publicidad en línea Servicios de intermediación en línea Servicios de transmisión de datos	Servicios de publicidad en línea Servicios de intermediación en línea Servicios de transmisión de datos
Umbral global	750 millones de euros	750 millones de euros
Umbral Interno	3 millones de euros de ingresos en España.	50 millones de euros de ingresos en UE
Operaciones intragrupo	Sí, a valor de mercado	No gravado
Ámbito de aplicación	España	UE

Fuente: elaboración propia.

4.3. Lugar de realización y Supuestos de no sujeción.

Artículo 7.1 LIDSD: «Las prestaciones de servicios digitales se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto cuando algún usuario esté situado en ese ámbito territorial, con independencia de que el usuario haya satisfecho alguna contraprestación que contribuya a la generación de los ingresos derivados del servicio».

El artículo 7.2 de la LIDSD define en que situaciones se entiende que el usuario se encuentra en el territorio de aplicación. De forma resumida, son las siguientes:

- Servicios de publicidad en línea: cuando la publicidad aparezca en el dispositivo del usuario y este dispositivo esté en el ámbito territorial.
- Servicios de intermediación en línea con facilitación de entregas o prestación de servicios subyacentes directas entre usuarios: cuando la finalización de la operación subyacente se realice mediante interfaz digital en un dispositivo que se encuentre en el momento de la finalización en el ámbito territorial.

- Resto de servicios de intermediación en línea: cuando la cuenta de acceso del usuario a la interfaz se abra utilizando un dispositivo situado en el ámbito territorial en el momento de apertura.
- Servicios de transmisión de datos: cuando los datos transmitidos hayan sido generados por un usuario a través de la interfaz digital mediante un dispositivo situado en el ámbito territorial en el momento de generación de datos.

En el apartado siguiente (art. 7.3), se aclara que no se tendrá en cuenta el lugar en el que se realiza la entrega o prestación en los supuestos de intermediación en línea ni el lugar en el que se realiza el pago para determinar el lugar de realización del hecho imponible.

A efectos de este artículo se presume que el dispositivo del usuario se encuentra en la localización que determine su dirección IP, salvo prueba mediante otros instrumentos, en particular, otros medios de geolocalización. Estos medios se recogen en la Propuesta de Reglamento, la cual se encuentra en proceso de consulta. El RIDSD, en el artículo 1, estipula lo siguiente:

El lugar de localización del dispositivo viene dado por todos los detalles de la dirección que use la tecnología de geolocalización empleada, entre ellos, en su caso, las coordenadas de latitud y longitud.

El lugar se obtendrá mediante tecnologías de geolocalización que analizan la información obtenida del dispositivo, de su conexión a internet o de una combinación de ambos. Se presumirá que el dispositivo se encuentra en el lugar que se determine conforme a la geolocalización basada en la dirección IP del mismo, salvo que pueda concluirse que dicho lugar es otro diferente mediante la utilización de otros medios de prueba, tales como la geolocalización basada en la dirección MAC o en la identificación de redes (tales como WiFi o Ethernet), la geolocalización física por satélite (con sistemas tales como GPS-Sistema de Posicionamiento Global-, GLONASS, Galileo o Beidou) o por antenas terrestres (como las del GSM-Sistema Global de Comunicaciones Móviles- o las de LPWAN), o por balizas (WiFi o Bluetooth), o cualquier combinación de tecnologías existentes o futuras.

El Reglamento del impuesto parece intentar salvar las carencias de la norma, no dejando posibles vacíos o malentendidos en cuanto a los métodos de localización admisibles. Asimismo, también parece que intenta salvar las posibles insuficiencias e inexactitudes que se pueden generar de la localización, permitiendo usar la información, no solo del dispositivo, sino también las de la conexión a internet o ambas a fin de evitar falsedades en la localización.

A pesar de todo, aún existen dudas sobre la posibilidad y efectos de cambiar la localización de los dispositivos, por ejemplo, mediante el uso de una red privada virtual (VPN).

La VPN permite crear una red local, y es usada en infinidad de usos, entre ellos crear una red para una empresa, así los trabajadores fuera de la oficina pueden conectarse de forma segura al mismo sistema que aquellos ubicados en la sede. Sin embargo, existen otros usos, entre ellos, ver contenidos restringidos en el país de residencia. Al usar la VPN, el dispositivo se

comunica con el servidor donde se aloja este VPN, permitiendo cambiar la ubicación. En resumen, permite cambiar la ubicación para así acceder a una red distinta.

El falseo de la ubicación conlleva la necesidad aumentar el esfuerzo en el desarrollo de tecnología de localización por parte de los contribuyentes a efectos de este impuesto. Uría Menéndez (2021) considera que las empresas no tendrán la obligación de comprobar la localización real del VPN debido a la dificultad de localización y necesidad de potentes instrumentos de geolocalización. De lo contrario, se estaría imponiendo una obligación de difícil o imposible cumplimiento contra el principio de proporcionalidad del artículo 3.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la cual establece la aplicación de principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales.

Personalmente, considero que es de vital importancia la aplicación de un reglamento para ampliar los conceptos que escapan de la redacción en la ley con el fin de reducir los problemas de comprensión. La aplicación de las Propuestas de RIDSD y Orden del modelo 420, de ser aprobadas, supondrán un gran avance en la concepción de la Ley y un punto de partida sólido de cara a las autoliquidaciones futuras.

Actualmente existen vacíos en la legislación sobre varias definiciones y supuestos expuestos en el artículo 7 LIDSD. Uría Menéndez (2021) expone las siguientes situaciones, que, de forma breve, intentaré explicar:

- ¿Qué significa en los servicios de intermediación en línea donde se faciliten operaciones el concepto “concluir operación”?

La LIDSD no define este concepto en el artículo 4 (Conceptos y definiciones), pero puede referirse al momento en el un contrato se perfecciona como consecuencia de la concurrencia de oferta y demanda. El perfeccionamiento se produce por el consentimiento (artículo 1258 Código Civil). El artículo 1262 del Código Civil establece lo siguiente: «En los contratos celebrados mediante dispositivos automáticos hay consentimiento desde que se manifiesta la aceptación».

- En los otros servicios de intermediación en línea, ¿Qué significa que la cuenta “se haya abierto utilizando un dispositivo que en el momento de la apertura se encuentre en el territorio de aplicación”?

La LIDSD tampoco define que se entiende por “apertura”, pudiendo hacer alusión a la creación de una cuenta y registro del usuario (*sign up*), y no al inicio de sesión. Esto supondría que los servicios en los que no se facilitan entregas de bienes o prestaciones de servicios pueden entenderse como realizados en España o fuera dependiendo del criterio. Por ejemplo, si es por registro se entenderá realizado en el ámbito de aplicación, aunque se encuentre fuera de España, mientras que si es por inicio de sesión se tendrá en cuenta la situación geográfica en el momento de conexión.

Si el criterio es el de registro es necesaria una aclaración sobre los efectos de las cuentas con duración limitada, ya que, el razonamiento lógico, sería tener en cuenta cada nuevo registro de manera separada. Aunque, podría existir un criterio de apertura inicial que determine el lugar de realización en ese y sucesivos registros.

- En servicios de intermediación en línea que no facilitan entrega de bienes o prestación de servicios, ¿Qué ocurre si la plataforma no exige la creación de una cuenta?

Uría Menéndez considera que no se puede gravar la prestación de servicio de intermediación por no entenderse realizada en el territorio de aplicación basando su defensa en el artículo 8 de la Ley General Tributaria, que obliga a que la delimitación de los elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria deba establecerse por ley, como a la prohibición de analogía para extender el hecho imponible más allá de sus estrictos términos establecida en el artículo 14 de esta misma ley.

- ¿Dónde se localizan las transacciones transfronterizas en servicios de intermediación en línea relativos a operaciones subyacentes?

Estas operaciones de intermediación *online* que facilitan operaciones entre usuarios se entienden realizadas en el ámbito de aplicación cuando un usuario se sitúe en el territorio de aplicación cuando concluya la operación subyacente.

A efectos prácticos habrá que tener en cuenta que, de existir una ley digital en el otro país, con una regla similar, podría existir un conflicto de doble imposición. Actualmente no existe ningún mecanismo en la LIDSD para corregir la doble imposición, al contrario de lo que sucede en otras jurisdicciones con impuesto similar.

Los supuestos de no sujeción establecidos en el artículo 6 LIDSD suponen una delimitación negativa del hecho imponible (artículo 5 LIDSD), este último expresa lo siguiente: «Estarán sujetas al impuesto las prestaciones de los servicios digitales realizadas en el territorio de aplicación del mismo efectuadas por los contribuyentes de este impuesto».

El artículo 6 también busca aclarar supuestos de no sujeción a efectos de reducir la incertidumbre en la aplicación del tributo. Este artículo estipula que no estarán sujetos los siguientes supuestos:

- a) las ventas de bienes o servicios contratados en línea a través del sitio web del proveedor de esos bienes o servicios, en las que el proveedor no actúa en calidad de intermediario;
- b) las entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes que tengan lugar entre los usuarios, en el marco de un servicio de intermediación en línea;
- c) las prestaciones de servicios de intermediación en línea, cuando la única o principal finalidad de dichos servicios prestados por la entidad que lleve a cabo la puesta a disposición de una interfaz digital sea suministrar contenidos digitales a los usuarios o prestarles servicios de comunicación o servicios de pago;

- d) las prestaciones de servicios financieros regulados por entidades financieras reguladas;
- e) las prestaciones de servicios de transmisión de datos, cuando se realicen por entidades financieras reguladas;
- f) las prestaciones de servicios digitales cuando sean realizadas entre entidades que formen parte de un grupo con una participación, directa o indirecta, del 100 por cien.

El supuesto del artículo 6.a LIDSD sería de aplicación al comercio electrónico, siempre que se realice directamente (sin proveedor en calidad de intermediario). Para saber bajo qué premisas se puede aplicar o no este supuesto es necesario definir el concepto de intermediación.

Por un lado, en el artículo 4.7 LIDSD se define “servicio de intermediación en línea” de la siguiente forma: «los de puesta a disposición de los usuarios de una interfaz digital multifacética (que permita interactuar con distintos usuarios de forma concurrente) que facilite la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios, o que les permita localizar a otros usuarios e interactuar con ellos.».

Por otro lado, en el Preámbulo IV se expresa que dentro de los supuestos de no sujeción quedan excluidas las ventas de bienes o servicios contratados en línea a través del sitio web del proveedor (actividades minoristas de comercio electrónico), en las que no actúa el proveedor en calidad de intermediario, ya que, para el minorista, la generación de valor no se encuentra en la interfaz digital (se considera un mero medio de comunicación).

En definitiva, los supuestos de venta o prestación de servicios en línea realizadas en nombre propio en la interfaz de la que es titular se entienden que el valor radica en esos bienes o servicios suministrados.

El artículo 6.c LIDSD expresa que las prestaciones de servicios de intermediación en línea, cuya única o principal finalidad sea suministrar contenidos digitales, prestar servicios de comunicación o servicios de pagos a través de una interfaz digital no estarán sujetas.

No obstante, no existe una definición de “servicio de comunicación” a efectos de la ley. Uría Menéndez (2021) considera oportuno ejercer la definición utilizada en el apartado 35 del Anexo II de la Ley 9/2014, de 9 de mayo, General de Telecomunicaciones:

el prestado por lo general a cambio de una remuneración que consiste, en su totalidad o principalmente, en el transporte de señales a través de redes de comunicaciones electrónicas, con inclusión de los servicios de telecomunicaciones y servicios de transmisión en las redes utilizadas para la radiodifusión, pero no de los servicios que suministren contenidos transmitidos mediante redes y servicios de comunicaciones electrónicas o de las actividades que consistan en el ejercicio del control editorial sobre dichos contenidos; quedan excluidos, asimismo, los servicios de la sociedad de la información definidos en el artículo 1 de la Directiva 98/34/CE que no consistan, en su totalidad o principalmente, en el transporte de señales a través de redes de comunicaciones electrónicas.

Respecto a las plataformas de contenidos digitales, deberían estar amparadas en el supuesto de no sujeción. Sin embargo, sí podría estar sujeto los ingresos obtenidos por la inclusión de publicidad o transmisión de datos. Por ejemplo: los ingresos de Youtube por publicidad en los vídeos.

Asimismo, en las plataformas de pago, sí podría existir sujeción por el uso de los datos con finalidad comercial, pese a no ser vendidos a terceros si se usa para realizar comunicaciones comerciales y sugerencias a los usuarios (Cano, 2020). En concreto, en el caso de Netflix, la empresa no vende los datos, pero se entiende que al usarlos para hacer comunicaciones comerciales y sugerencias al usuario (por ejemplo, avisos de contenidos afines a los gustos), se ejerce un uso comercial. Es difícil conocer a priori la existencia de sujeción, causando incertidumbre.

En caso de controversias, el impuesto aclara que se solucionará de acuerdo al artículo 16: vía contenciosa-administrativa, previo agotamiento de la vía económica- administrativa.

Continuando con las definiciones, los apartados d y e del artículo 6 LIDSD introducen dos nuevos conceptos, “servicios financieros regulados” y “entidades financieras reguladas”. El artículo 4.11 y 4.12 LIDSD delimitan estos conceptos de la forma siguiente:

- Servicios financieros regulados: servicios financieros que, para su prestación, necesita la autorización de una entidad financiera regulada.

Esta definición no es muy clara, pero podría aplicarse a la concesión de financiación, pagos, inversión o seguros. Aun así, los límites de aplicación no son evidentes, pudiendo existir diferencias en el entendimiento de este concepto.

- Entidad financiera regulada: prestador de servicios financieros que está sujeto a autorización, o registro, y supervisión en aplicación de cualquier norma nacional o medida de armonización para la regulación de los servicios financieros adoptada por la Unión Europea, incluidos aquellos prestadores de servicios financieros sujetos a supervisión de acuerdo con normativa no dictada por la Unión Europea que, en virtud de un acto jurídico de la Unión Europea se considere equivalente a las medidas de la Unión Europea.

La definición debería abarcar los servicios que previamente he comentado, tanto en entidades financieras establecidas como en las no establecidas en la UE. No obstante, las entidades no establecidas en Unión Europea deberán estar sujetas a supervisión de una normativa no dictada por la UE que sea comparable a esta en virtud de un acto jurídico.

El hecho de no sujetar al impuesto los servicios prestados por una entidad financiera regulada parece indicar que las entidades financieras no reguladas sí podrían estar sujetas si cumplen con los requisitos establecidos en el artículo 8 LIDSD.

Uría Menéndez (2021) señala las siguientes entidades no reguladas que podrían estar sujetas:

- Entidades Fintech que presten servicios sin ser entidades reguladas.
- Plataformas no reguladas que presten servicios de asesoramiento financiero o permitan realizar *trading* con instrumentos financiero.
- Entidades que facilitan interfaces digitales con el objetivo de permitir que los usuarios realicen operaciones con criptomonedas.

Por último, el artículo 6 LIDSD (apartado f) instaura la no sujeción en la prestación de servicios digitales entre vinculadas de un grupo con participación (directa o indirecta) del 100 por ciento. Se organiza como una excepción al artículo 8.3.b de la misma ley. En este último artículo, se determina que, para el umbral de estatal de 3 millones de ingresos sujetos, se tendrá en cuenta las prestaciones entre entidades de un mismo grupo. Es, por tanto, la única excepción al cómputo de los 3 millones como consecuencia de la no sujeción.

En la Propuesta de Directiva europea, las prestaciones dentro del grupo no se encontraban sujetas, independientemente del porcentaje de participación. En el impuesto español se considera que todas las operaciones generan valor adicional (por tanto, se aplica la sujeción), pero deja la posibilidad de acogerse a la no sujeción bajo la condición de ostentar una participación total en la entidad.

4.4. Devengo, Base imponible, Tipo impositivo y Cuota íntegra.

El devengo (artículo 9 LIDSD) se entenderá cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.

Las operaciones gravadas son: servicios de publicidad en línea, servicios de intermediación en línea y servicios de transmisión de datos.

No obstante, en las operaciones sujetas que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, el impuesto se devengará en el momento de cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

Como criterio general, la base imponible (artículo 10.1 LIDSD) estará constituida por «el importe de los ingresos, excluidos, en su caso, el Impuesto sobre el Valor Añadido u otros impuestos equivalentes, obtenidos por el contribuyente por cada una de las prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto, realizados en el territorio de aplicación del mismo».

En los casos de prestación de servicios digitales entre entidades del mismo grupo, se tendrá en cuenta como base imponible el valor de mercado.

Para la determinación de la base imponible se tendrá en cuenta las siguientes reglas:

- Servicios de publicidad en línea (art. 10.2.a LIDSD): se aplicará a los ingresos totales obtenidos la proporción que represente el número de veces que aparezca la publicidad en dispositivos que se encuentren en el territorio de aplicación del impuesto respecto del número total de veces que aparezca dicha publicidad en cualquier dispositivo, cualquiera que sea el lugar en que estos se encuentren.
- Servicios de intermediación en línea en los que exista facilitación de entregas de bienes o prestación de servicios subyacentes directamente entre usuarios (art. 10.2.b LIDSD): se aplicará a los ingresos totales obtenidos la proporción que represente el número de usuarios situados en el territorio de aplicación del impuesto respecto del número total de usuarios que intervengan en ese servicio, cualquiera que sea el lugar en que estén situados.
- Resto de servicios de intermediación en línea (art. 10.2.b LIDSD): se determinará por el importe total de los ingresos derivados directamente de los usuarios cuando las cuentas que permitan acceder a la interfaz digital utilizada se hubieran abierto utilizando un dispositivo que se encontrara en el momento de su apertura en el territorio de aplicación del impuesto. Resultará indiferente el momento temporal en que se hubiera abierto la cuenta utilizada.
- Servicios de transmisión de datos (art. 10.2.c LIDSD): se aplicará a los ingresos totales obtenidos la proporción que represente el número de usuarios que han generado dichos datos que estén situados en el territorio de aplicación del impuesto respecto del número total de usuarios que hayan generado dichos datos, cualquiera que sea el lugar en que estén situados. Resultará indiferente el momento temporal en que los datos transmitidos hubieran sido recopilados.

Ahora bien, si el importe de la base imponible no es conocido en el periodo de liquidación, el artículo 10.3 de la Ley define lo siguiente: «el contribuyente deberá fijarlo provisionalmente aplicando criterios fundados que tengan en cuenta el periodo total en el que van a generarse ingresos derivados de esas prestaciones de servicios digitales, sin perjuicio de su regularización cuando dicho importe fuera conocido, mediante autoliquidación correspondiente a ese periodo de liquidación.»

El plazo máximo para la regularización será, como máximo, de 4 años a partir de la fecha de devengo del impuesto correspondiente a la operación.

Por otro lado, en el supuesto de incorrecciones en la base imponible (art. 10.4 LIDSD) el contribuyente deberá realizar una rectificación conforme a lo establecido en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), y su normativa de desarrollo.

Por último, el artículo 10.5 de la LIDSD establece que la base imponible se determinará por el método de estimación directa, excepto en aquellos supuestos recogidos en las normas reguladoras del método de estimación indirecta de las bases imponibles.

El tipo impositivo es el 3% (artículo 11 LIDSD) y se aplicará a la base imponible para calcular la cuota íntegra, establecida en el artículo 12 de la Ley.

Ante la ausencia de una regulación específica en la LIS (en particular, artículo 15), Uría Menéndez (2021) considera que, como en cualquier otro tributo que suponga un gasto para la persona jurídica, el gasto del impuesto debería ser deducible en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades siempre que se cumpla con el requisito de inscripción contable.

Para facilitar el entendimiento de los conceptos explicados en este apartado del trabajo se propone la resolución de un caso práctico.

4.4.1. Supuesto práctico: cálculo de cuota.

Una empresa multinacional que por su cifra de negocio resulta contribuyente del IDSD y que obtiene ingresos por servicios digitales de publicidad en línea y transmisión de datos, suponemos los siguientes datos:

- Ingresos por publicidad: 500.000.000 euros
- Ingresos por transmisión de datos: 400.000.000 euros

En el caso de los servicios de publicidad en línea (art. 10.2.a LIDSD): se aplicará a los ingresos totales obtenidos la proporción que represente el número de veces que aparezca la publicidad en dispositivos que se encuentren en el territorio de aplicación del impuesto respecto del número total de veces que aparezca dicha publicidad en cualquier dispositivo, cualquiera que sea el lugar en que estos se encuentren.

Suponiendo, por ejemplo, una ratio de publicidad del 10%:

Cuota: $500.000.000 \text{ euros} \times 10\% \times 3\%$ (tipo impositivo) = 1.500.000 euros

En el caso de los servicios de transmisión de datos (art. 10.2.c LIDSD): se aplicará a los ingresos totales obtenidos la proporción que represente el número de usuarios que han generado dichos datos que estén situados en el territorio de aplicación del impuesto respecto del número total de usuarios que hayan generado dichos datos, cualquiera que sea el lugar en que estén situados. Resultará indiferente el momento temporal en que los datos transmitidos hubieran sido recopilados.

Suponiendo, por ejemplo, una ratio de usuarios del 3%:

Cuota: $400.000.000 \text{ euros} \times 3\% \times 3\%$ (tipo impositivo) = 360.000 euros.

4.5. Obligaciones formales y Gestión del Impuesto.

Las obligaciones formales (artículo 13 LIDSD) serán las siguientes:

1. Los contribuyentes del impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a:

- a) Presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de las actividades que determinen su sujeción al impuesto.
- b) Solicitar de la Administración el número de identificación fiscal, y comunicarlo y acreditarlo en los supuestos que se establezcan.
- c) Llevar los registros que se establezcan reglamentariamente.
- d) Presentar periódicamente o a requerimiento de la Administración, información relativa a sus servicios digitales.
- e) Nombrar un representante a efectos del cumplimiento de las obligaciones impuestas en esta Ley cuando se trate de contribuyentes no establecidos en la Unión Europea.

El contribuyente, o su representante, estarán obligados a poner en conocimiento de la Administración tributaria el nombramiento, debidamente acreditado, antes de la finalización del plazo de declaración de las operaciones sujetas al impuesto.

f) Conservar, durante el plazo de prescripción previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, los justificantes y documentos acreditativos de las operaciones objeto del impuesto. En particular, deberán conservar aquellos medios de prueba que permitan identificar el lugar de prestación del servicio digital gravado.

g) Traducir al castellano, o a cualquier otra lengua oficial, cuando así lo requiera la Administración tributaria a efectos de control de la situación tributaria del contribuyente, las facturas, contratos o documentos acreditativos correspondientes a prestaciones de servicios digitales que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto.

h) Establecer los sistemas, mecanismos o acuerdos que permitan determinar la localización de los dispositivos de los usuarios en el territorio de aplicación del impuesto.

2. Asimismo, estarán obligados a cumplir cualesquiera otras obligaciones formales que se establezcan por la normativa tributaria.

El apartado 1.c del artículo obliga a los contribuyentes a llevar los registros que se establezcan reglamentariamente. La Propuesta de Reglamento del IDSD, en su artículo 2.1 define lo siguiente:

«Por cada período de liquidación trimestral presentada, los contribuyentes del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales estarán obligados a la llevanza, conservación y puesta a disposición de la Administración tributaria de registros por cada operación y de una memoria descriptiva.».

En los registros por cada operación se determinarán los siguientes parámetros (art. 2.2 RIDSD):

- Servicios de publicidad en línea: 1) Ingresos totales derivados de dicho servicio, cualquiera que sea el lugar en que se haya obtenido, con identificación del cliente. 2)

Número de veces que aparece la publicidad en dispositivos que se encuentran en el territorio de aplicación. 3) Número total de veces que aparece dicha publicidad en cualquier otro dispositivo, sin importar el lugar.

- Servicios de intermediación en línea en los que exista facilitación de entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre usuarios: 1) Ingresos totales derivados de servicios de intermediación en línea, cualquiera que sea el lugar de obtención, con identificación del cliente. 2) Número de usuarios situados en el territorio de aplicación. 3) Número total de usuarios que intervengan en el servicio, independientemente de su ubicación.
- Demás servicios de intermediación en línea: 1) Ingresos totales derivados directamente de los usuarios cuyas cuentas de acceso a la interfaz digital utilizada se hubieran abierto utilizando un dispositivo que se encontrara en el momento de su apertura en el territorio de aplicación del impuesto, con identificación del cliente. 2) Número de cuentas abiertas durante el período de liquidación por usuarios cuyos dispositivos estuvieran en el territorio de aplicación en el momento de su apertura.
- Transmisión de datos: 1) Ingresos totales derivados de dicho servicio, cualquiera que sea el lugar de obtención, con identificación del cliente. 2) Número de usuarios que estuvieran situados en el territorio de aplicación en el momento de recopilación de dichos datos. 3) Número total de usuarios que hayan generado dichos datos, cualquiera que sea su ubicación en el momento de recopilación de dichos datos.

Las operaciones definidas como objeto de registro en este apartado del artículo deberán ser anotadas en el momento en el que se realice la liquidación y pago del impuesto relativo a dichas operaciones o, en cualquier caso, antes de que finalice el plazo legal para la realización de la liquidación y pago en período voluntario (art. 2.5 RIDSD)

Asimismo, en el apartado 3 del artículo 2 RIDSD también se menciona que, la memoria descriptiva contendrá los procesos métodos, algoritmos y tecnologías empleadas para:

- a) Analizar la sujeción al impuesto de los servicios digitales sujetos a que se refiere el artículo 4.5 de la Ley del Impuesto, así como la no sujeción de los servicios recogidos en el artículo 6 de dicha Ley.
- b) Localizar la prestación de cada tipo de servicio y su atribución al territorio de aplicación del impuesto, teniendo en cuenta que la localización para cada prestación será la que se corresponda con la del dispositivo en el que:
 - 1º) Aparezca la publicidad cuando se presta el servicio de publicidad en línea.
 - 2º) Se concluya la operación subyacente cuando se prestan servicios de intermediación en línea con facilitación de entregas de bienes o prestaciones de servicios.
 - 3º) Se haya abierto la cuenta con la que se accede al interfaz digital en los demás servicios de intermediación en línea.
 - 4º) Se haya generado el dato transmitido, en el caso de servicios de transmisión de datos.
- c) Calcular los ingresos correspondientes a cada prestación de servicio sujeta al impuesto.

d) Identificar los ficheros, programas y aplicaciones empleados en los procesos anteriores para cada periodo de liquidación.

Según el apartado 4, los clientes se identifican por:

- Nombre y apellidos.
- Razón social o denominación completa.
- Y en caso de estar disponible: el número de identificación a efectos de IVA o el número nacional de identificación fiscal.

Por último, el apartado 6 resalta que: «Los libros o registros que, en cumplimiento de otras obligaciones fiscales o contables, deban llevar los contribuyentes del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales podrán ser utilizados a efectos del cumplimiento de la obligación registral a la que se refiere el presente artículo, siempre que se ajusten a los requisitos que se establecen en este reglamento.».

El período de liquidación del Impuesto coincidirá con el trimestre natural, siendo los contribuyentes quienes deberán presentar las autoliquidaciones correspondientes e ingresar la deuda tributaria en el lugar, forma y plazos establecidos en la orden de la persona titular del Ministerio de Hacienda (art 14 LIDSD).

4.6. Infracciones y sanciones y Orden jurisdiccional.

Las infracciones y sanciones del artículo 15 LIDSD serán calificadas y sancionadas de conformidad con la Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre) y demás normas de general aplicación, sin perjuicio de las disposiciones especiales previstas en este propio artículo.

En concreto, dentro de la LGT, es de aplicación lo referido en el Título IV denominado “La potestad sancionadora”.

Por otro lado, el propio artículo 15 LIDSD, en el apartado 2, prevé una infracción específica calificada de infracción tributaria grave a efectos del Impuesto cuando se incumpla la obligación referida en el artículo 13.1.h de la Ley, esto es, el establecimiento de sistemas, mecanismos o acuerdos que permitan determinar la localización de los dispositivos de los usuarios en el territorio de aplicación.

La sanción consistirá en multa pecuniaria del 0,5% del importe neto de la cifra de negocios del año natural anterior, con un mínimo de 15.000 euros y un máximo de 400.000 euros por cada año natural en el que se haya producido el incumplimiento mencionado.

El apartado 3 del artículo aclara que, el importe que se deba ingresar por motivo de la sanción podrá ser objeto de reducción conforme a lo dispuesto en el artículo 188.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Para finalizar, en el caso de conflictos, la Ley determina la jurisdicción competente para su resolución. En base al artículo 16 LIDSD, la jurisdicción contencioso administrativa, previo agotamiento de la vía económico administrativa, será la única competente para dirimir controversias de hecho y derecho generadas entre la Administración tributaria y contribuyentes, con respecto a cualquier cuestión de esta Ley.

V. CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto a lo largo del trabajo, la globalización y la digitalización, en su sentido más amplio, ponen de manifiesto las grietas en el sistema de tributación, especialmente en el ámbito del impuesto de sociedades. El nexo de presencia física queda obsoleto ante los cambios digitales, siendo necesario diseñar un nuevo nexo.

La OCDE, en su intento de crear una propuesta consensuada para gravar las rentas allí donde se generan, ha diseñado dos Pilares. Por un lado, para asimilar rentas allí donde se genera, y por otro, para crear un impuesto mínimo. Sin embargo, al ser una medida *Soft law* no tiene capacidad para obligar a los Estados.

Por este motivo, es necesario un consenso general para su aprobación. Actualmente está fijado que a mediados de 2021 se llegue a un acuerdo, pero todavía no ha habido ningún pronunciamiento. En mi opinión, de llegar a algún acuerdo será de aplicación parcial, no dando por finalizado el diseño y aplicación de los Pilares I y II de la Acción 1.

No obstante, la aparición de medidas unilaterales para gravar las rentas en donde se generan puede ser visto como una ventaja a la hora de llegar a conclusiones firmes en el Pilar I. Mediante el método de prueba y error en los distintos países que aplican estos tributos se puede perfeccionar la Acción 1.

Por el contrario, el Pilar II debería ser más fácil de aplicar que el Pilar I debido a su diseño más simplificado. Es decir, tendría que ser más fácil llegar a un consenso en el marco de la OCDE.

Por otro lado, el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales aprobado en España se fundamenta en lo trabajado por la OCDE y, especialmente, la UE en materia de economía digital. A pesar de esto, las diferencias son notables entre la UE y España, principalmente, en la aplicación del umbral nacional.

España fija un umbral de ingresos totales por prestaciones sujetas al impuesto de 3 millones de euros, el cual es menor al aplicado por los países de su entorno. Además, se tienen en consideración las prestaciones entre vinculadas, excepto que la participación sea del 100% (supuesto de exención). Esto no se prevé en la Propuesta europea.

Por otra parte, tanto el Reglamento como el modelo de autoliquidación del impuesto español se encuentran en una fase de consulta. La implementación de estos proyectos contribuirá a clarificar dudas sobre la aplicación del tributo.

A pesar de lo expuesto anteriormente, aún quedan muchas dudas por resolver sobre la aplicación del impuesto, las cuales he intentado explicar a lo largo del trabajo. Entre ellas, saber que sucede en casos de doble imposición o, por ejemplo, que se entiende por abrir una cuenta a efectos de los demás servicios de intermediación en línea.

Considero apropiado que, en el Reglamento y la Ley, se integren aquellas definiciones y situaciones que han quedado atrás en la redacción de la normativa.

A mi manera de ver, la aplicación del Impuesto implicará en un primer momento la aparición de controversias, dando lugar a la vía contencioso-administrativa y económico-administrativa.

Cabe esperar al futuro para apreciar las posibles modificaciones legislativas que perfeccionarán el Impuesto.

A nivel general, la tributación digital se encuentra en una fase de aplicación y perfeccionamiento de las reglas impositivas. Ahora, con impuestos implementados o en vías de aplicación, solo falta matizar y solucionar cuestiones más específicas. La nueva fiscalidad está cada día más cerca.

VI. BIBLIOGRAFÍA.

Angeles, J. A. R. (2015). El proyecto BEPS de la OCDE y el mito del fin de la planificación fiscal internacional: un enfoque crítico a propósito de los Final Reports 2015. *Derecho & Sociedad*, 45, 375–396. Recuperado de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechosociedad/article/view/15255/15723>

Antón, F. S. (2015). La influencia del Plan de Acción BEPS en la tributación española: impacto en la normativa, incremento de la litigiosidad y el papel de los tribunales. *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, (391), 77–110. Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5219861>

Cano, F. (2020, 13 agosto). El Gobierno prevé que Netflix y las plataformas digitales también paguen la tasa Google. *El Español*. Recuperado de https://www.elespanol.com/invertia/medios/20200813/gobierno-preve-netflix-plataformas-digitales-paguen-google/512449266_0.html

Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. Recuperado 2 de junio de 2021, de <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=DOUE-L-2006-82505>

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. Recuperado 2 de junio de 2021, de <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A32016L0881>

Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016 por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior. Recuperado 2 de junio de 2021, de <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/LSU/?uri=celex:32016L1164>

Esteban, L. (2020). Últimas novedades acerca de la futura fiscalidad de la economía digital. Recuperado 15 de mayo de 2021, de <https://www.legaltoday.com/opinion/blogs/fiscal-y-legal/blog-fiscalidad-internacional/ltimas-novedades-acerca-de-la-nueva-fiscalidad-de-la-economia-digital-2020-02-06/>

Garrigues. (2017, junio). *PLAN DE ACCIÓN BEPS: UNA REFLEXIÓN OBLIGADA*. Madrid, España: Fundación Impuestos y Competitividad.

Haines, A. (2020). Corporate segmentation holds the key to pillar one blueprint. *International Tax Review (ITR)*. Published. Recuperado de <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1n6hr47bptk43/corporate-segmentation-holds-the-key-to-pillar-one-blueprint>

Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. Recuperado 2 de junio de 2021, de https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2020-12355

Ley 9/2014, de 9 de mayo, General de Telecomunicaciones. Recuperado 2 de junio de 2021, de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-4950>

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Recuperado 2 de junio de 2021, de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>

López Laborda, J., & Onrubia Fernández, J. (2020). Retos a los que se enfrenta la fiscalidad de las multinacionales: las propuestas de la OCDE. *ICE, Revista de Economía*, (917), 11–26. <https://doi.org/10.32796/ice.2020.917.7136>

Macdonald, P., Cao, T., Gray, K., & Marley, P. (2020). OECD releases blueprint reports on international tax reform (Pillar One and Pillar Two) and launches public consultation. *LEXOLOGY*. Published. Recuperado de <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=6407ba5a-e2dc-40ef-9a8d-4b77028840ee>

Maxwell, J., & Ignacio, C. (2020). *GILTI y el Impuesto de Transición: Motivos, Orientación y Visión*. Hone Maxwell LLP. Recuperado de https://honemaxwell.com/wp-content/uploads/gilti-and-the-transition-tax-why-how-and-moving-forward_esp.pdf

Mehboob, D. (2020). APAC tax heads bemoan ‘mountain of work’ under pillar one. *International Tax Review (ITR)*. Published. Recuperado de <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1n6gdnx2c8lsd/apac-tax-heads-bemoan-mountain-of-work-under-pillar-one>

OCDE. (2015, octubre). *Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios: informes finales 2015, resumen informativo*. Recuperado de <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumen-informativo.pdf>

OCDE. (2018, marzo). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*. Paris, France: OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/9789264293083-en>

OCDE. (2019a, enero). *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note, As approved by the Inclusive Framework on BEPS on 23 January 2019*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Recuperado de <https://www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf>

OCDE. (2019b, mayo). *Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*. OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS. Recuperado de <https://www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.htm>

OCDE. (2019c, marzo). Consulta Pública presentado en Public Consultation: Tax Challenges of Digitalisation, Paris, France. Recuperado de <https://oecd.tv/webtv-solution.com/5525/or/Consulta-p-blica-desaf-os-fiscales-de-la-digitalizaci-n.html>

OCDE. (2019d, noviembre). Public Consultation - Secretariat Proposal for a «Unified Approach» under Pillar One. Recuperado 14 de abril de 2021, de <https://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-received-on-the-secretariat-proposal-for-a-unified-approach-under-pillar-one.htm>

OCDE. (2019e, diciembre). Public Consultation - Global Anti-Base Erosion (GloBE) Proposal under Pillar Two. Recuperado 14 de abril de 2021, de <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-secretariat-invites-public-input-on-the-global-anti-base-erosion-proposal-pillar-two.htm>

OCDE. (2020a, diciembre). *Public Consultation Document on the Reports on the Pillar One and Pillar Two Blueprints*. OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS. Recuperado de <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-reports-on-pillar-one-and-pillar-two-blueprints-october-2020.pdf>

OCDE. (2020b, enero). *Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*. OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS. Recuperado de <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf>

OCDE. (2020c, octubre). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*. Paris, France: OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/beba0634-en>

OCDE. (2020d, octubre). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*. Paris, France: OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/abb4c3d1-en>

OCDE. (2021, enero). Consulta Pública presentado en Consulta pública sobre los informes de proyectos de los pilares uno y dos, Paris, Francia. Recuperado de https://oecd.tv/webtv-solution.com/7296/es/public_consultation_on_pillar_one_and_two_blueprin.html

Prieto, M. (2016, 4 mayo). Así es el entramado societario de Amazon en España. *Expansión*. Recuperado de <https://www.expansion.com/empresas/tecnologia/2016/04/04/5702cd2fe2704eab638b4644.html>

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 de 28 de marzo de 2018. COM (2018) 148 final. Recuperado 2 de junio de 2021, de <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A52018PC0148>

Proyecto de Orden por la que se aprueba el Modelo 420 de autoliquidación del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. Documento sometido a trámite de información pública, 15 de diciembre de 2020. Recuperado 2 de junio de 2021, de <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Proyectos/proyecto-orden-420.pdf>

Proyecto de Real Decreto XX/2020, de XX de XX, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales y se modifica el Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de Desarrollo de las Normas Comunes de los Procedimientos de Aplicación de los Tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio. Documento sometido a trámite de Audiencia Pública, 3 de diciembre de 2020. Recuperado 2 de junio de 2021, de <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Proyectos/proyecto-rd-isd.pdf>

Real Decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio. Recuperado 2 de junio de 2021, de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1885-6627>

Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil. Recuperado 2 de junio de 2021, de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1889-4763>

Samaniego Pàmies, S. (2020). *Elusión fiscal internacional en la economía digital: Análisis del 'Double Irish Dutch Sandwich' y de posibles medidas tributarias para combatirlo (Trabajo Fin de Grado)*. Universidad de Zaragoza. Recuperado de <https://zaguan.unizar.es/record/101081/files/TAZ-TFG-2020-2927.pdf>

Sánchez-Archidona, G. (2017). Un estudio sobre la presencia digital significativa y las tendencias fiscales multilaterales. *Thomson Reuters Aranzadi*, 211–232. Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6301325>

Serrano Antón, F. (2020). Las reglas de coordinación fiscal internacional en el marco de la economía digital: los Pilares I y II de la OCDE y el cambio de paradigma fiscal. *ICE, Revista de Economía*, (917), 27–53. <https://doi.org/10.32796/ice.2020.917.7137>

Uría Menéndez. (2021, enero). *Guía sobre el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales o el DST español*. Recuperado de https://www.uria.com/documentos/publicaciones/7293/documento/Guia_Impuesto_Determinados_Servicios_Digitales.pdf?id=12120

U.S. Code Title 26—INTERNAL REVENUE CODE. Recuperado 2 de junio de 2021, de <https://www.govinfo.gov/>

Vidal Ruiz de Velasco, C. (2016). *La nueva directiva contra la elusión fiscal en el contexto BEPS* (Administración&ciudadanía: revista da Escola Galega de Administración Pública ed.). Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6022843>