

# Gravar la economía digital: ¿es un impuesto sobre los servicios digitales la solución adecuada?

Giulio Allevato\* y Antonio De Vito\*\*

**La aparición de modelos de negocio digital y las diferentes definiciones de presencia imponible adoptadas por los países han llevado a una considerable erosión de la base imponible y al traslado de beneficios desde países de fiscalidad alta hacia otros con tributación baja. Aunque la propuesta de directiva de la UE representa el intento más avanzado y estructurado para incorporar el concepto de establecimiento permanente virtual al marco internacional del impuesto sobre los beneficios actualmente vigente, la oposición de algunos Estados miembros dio lugar a la paralización del proyecto. En consecuencia, algunos países, entre ellos España, han introducido unilateralmente su propio impuesto sobre los servicios digitales (ISD). Si bien muchos impuestos plantean dificultades en su implementación, existen retos singulares, estructurales y de diseño, inherentes a un ISD que se analizan en el presente artículo. Un acuerdo internacional ayudaría a resolver algunos de esos retos para alcanzar una solución multilateral y a largo plazo a los problemas que la economía digital plantea para la fiscalidad internacional.**

La aparición en años recientes de nuevos modelos de negocio digitales ha dejado obsoletos muchos de los criterios tradicionales para identificar la presencia imponible en una determinada jurisdicción –por ejemplo, residencia y establecimiento permanente (EP)– pues dichos criterios implican un vínculo físico con el país. Con esto en mente, diversas empresas multinacionales han diseñado sus cadenas de suministro con vistas a limitar su presencia imponible en países de fiscalidad alta (Allevato, 2019). En este

mismo sentido, determinadas jurisdicciones han promulgado y otorgado a las empresas multinacionales tratamientos fiscales extremadamente favorables, en especial, mediante acuerdos previos con la administración tributaria (los denominados *advance rulings*) (Allevato, 2018).

Todo ello ha dado como resultado una considerable erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (*BEPS*, por sus siglas en inglés) desde países

\* Catedrático adjunto de Derecho Fiscal en la IE University, IE Law School.

\*\* Catedrático adjunto de Contabilidad en la IE University, IE Business School.

de fiscalidad alta (es decir, los países de origen de las rentas o de comercialización de los servicios de la mayoría de los negocios digitales) hacia jurisdicciones con tributación baja (OCDE, 2013). A fin de abordar la creciente importancia de la economía digital y los retos que plantea para la fiscalidad, la mayoría de los países de la OCDE han desarrollado respuestas encaminadas a preservar o recuperar sus derechos impositivos.

En concreto, durante la pasada década, el debate sobre la política fiscal a escala tanto nacional como internacional ha girado en torno a dos grandes grupos de medidas compensatorias, que, en principio, se contradicen entre sí. Por un lado, un intento de reestructurar el actual marco fiscal internacional del impuesto sobre los beneficios de las sociedades y, por el otro, el desarrollo de un marco legal internacional completamente nuevo para gravar a la economía digital.

La primera opción se haría efectiva mediante ajustes sustanciales en el marco del impuesto sobre sociedades actualmente vigente. Tales ajustes permitirían a los países ejercer su potestad de gravar a las empresas multinacionales que tengan una presencia de mercado significativa en su territorio. Estos cambios conseguirían realinear la presencia imponible a la presencia de mercado, sin hacer distinciones entre las empresas multinacionales digitales y los demás negocios tradicionales. Para lograr este realineamiento entre presencia imponible y presencia de mercado, algunos expertos han abogado por seguir utilizando el impuesto sobre sociedades y suplementarlo con un nuevo concepto de EP virtual, que se aplicaría cuando exista una presencia digital significativa en el país donde se originan las rentas.

Prestigiosos académicos propusieron en un principio el concepto de EP virtual para resolver la cuestión del BEPS (véase Collin y Colin, 2013). En 2018, la OCDE también lo debatió en su Informe Intermedio (OCDE, 2018) y, de manera importante, desde entonces este tema ha sido objeto de la propuesta de directiva por parte de la Comisión Europea (2018b). Todas estas propuestas mantienen que los países de origen deberían estar facultados para gravar las rentas empresariales de actividades transfronterizas siempre que una sociedad extranjera cuente con una presencia digital significativa en su territorio<sup>1</sup>. Por el momento, la propuesta de directiva de la UE representa el intento más avanzado y estructurado para incorporar el concepto de EP virtual al marco internacional del impuesto sobre los beneficios actualmente vigente<sup>2</sup>.

Pero esta propuesta se topa con dos problemas de viabilidad. Primero, para que sea efectiva, la introducción del EP virtual requiere de consenso unánime, al menos de todas aquellas jurisdicciones que formen parte de una determinada región económica y geográfica, lo que, en el caso de la propuesta de directiva de la UE, incluiría a todos los Estados miembros. De lo contrario, la eficacia del EP virtual se quebraría o quedaría debilitada, de forma similar a lo que ocurre con las enmiendas al concepto de EP de los convenios fiscales en el instrumento multilateral (IM)<sup>3</sup>, las cuales se ven actualmente socavadas por el hecho de que algunas jurisdicciones clave, como Estados Unidos, no lo hayan suscrito o hayan expresado reservas sobre ciertas medidas. Segundo, el umbral de la presencia digital significativa no se aplicaría a las rentas de fuente europea obtenidas por las sociedades con residencia en un país no miembro de la Unión Europea (UE) con el que el

<sup>1</sup> Para un análisis a fondo de la propuesta de la UE para introducir el concepto de “presencia digital significativa”, véase Escribano (2018).

<sup>2</sup> En concreto, se entenderá que una empresa extranjera tiene una “presencia digital significativa” en el Estado origen de las rentas cuando cumpla todos o alguno de los siguientes criterios: (i) genere unos ingresos anuales superiores a 7 millones de euros procedentes de servicios digitales en el Estado miembro; o (ii) el número de usuarios que acceden a sus servicios digitales en el Estado miembro exceda de 100.000; o (iii) se generen más de 3.000 contratos de servicios digitales entre la empresa y los usuarios en el Estado miembro.

<sup>3</sup> Convención multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios. Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-multilateral-instrument-text-translation-spanish.pdf>.

país de origen de la UE tenga suscrito un convenio de doble imposición (CDI). En tales casos, seguiría aplicándose el umbral del EP tradicional.

## Implementando un nuevo paradigma fiscal

Aunque la adopción del EP virtual pueda representar, en teoría, una solución sistemática técnicamente apropiada a la cuestión del BEPS, su implementación práctica podría revelarse ineficaz y extremadamente tediosa de adoptar. La cuestión, así pues, gira en torno a qué puede hacerse mientras tanto. Un número creciente de académicos, responsables de la política económica y gobiernos se han planteado nuevas figuras impositivas, las cuales permitirían que los países de origen/de comercialización recaudasen impuestos en función del lugar donde estén radicados los usuarios de las empresas digitales (Kofler, Mayrand y Schlager, 2017). En este sentido, el debate público ha avanzado mucho, y algunos países, como España, ya han adoptado sus propios gravámenes. Entre dichos nuevos gravámenes, el denominado “impuesto sobre los servicios digitales” es el que ha captado de forma especial la atención de los responsables económicos y gobiernos. Si bien la dificultad de implementación puede rodear la introducción de muchos impuestos nuevos, hay ciertos retos estructurales y de diseño que son inherentes a un impuesto sobre los servicios digitales. Por tanto, los próximos párrafos estarán dedicados a las principales características y retos de implementar tal impuesto.

### El impuesto sobre los servicios digitales

El impuesto sobre los servicios digitales (ISD) se encuadra en la categoría impositiva de “impuestos de compensación” (*equalization tax*), ya que, según afirma la OCDE en el Informe Final de la Acción 1 del BEPS, este gravamen representa un tipo de impuesto indirecto sobre las transacciones digitales con el objetivo de compensar la “pérdida” de

recaudación en el impuesto sobre los beneficios, cuya efectividad se ha visto mermada por el desarrollo de los nuevos modelos de negocio (véase Collin y Colin, 2013). La intención última del ISD es gravar a grandes contribuyentes no residentes que, aun poseyendo una presencia económica y de mercado significativa en un país de origen/de comercialización, no superen el umbral del EP.

India fue el primer país en adoptar unilateralmente e implementar de manera práctica el ISD. Este gravamen, de un 6 % aplicable sobre los ingresos procedentes de transacciones digitales, se materializa a través de una retención fiscal en los pagos a empresas extranjeras por los servicios de publicidad *online* prestados a empresas indias, o a EP de otras empresas no residentes<sup>4</sup>. Al instrumentarse mediante un sistema de retenciones fiscales, plantea una considerable carga de cumplimiento para el cliente indio, aunque el contribuyente real sea el anunciante no residente. El umbral de una presencia económica significativa que da lugar a la aplicación del impuesto se alcanza cuando el valor total de los pagos supera los 15.000 dólares anuales.

En marzo de 2018, la Comisión Europea publicó una propuesta de directiva sobre un ISD a escala de la Unión (Comisión Europea, 2018a), junto con la ya mencionada propuesta de directiva para la adopción de un concepto de presencia digital significativa. Ambas forman parte de un paquete legislativo diseñado por las instituciones de la UE para abordar los desafíos fiscales asociados a la economía digital.

Según la propuesta de la Comisión Europea, el ISD se aplicaría a los ingresos íntegros, excluido el impuesto sobre el valor añadido, procedentes de la prestación, dentro del territorio de la UE, de las siguientes categorías de servicios digitales:

- la inclusión en una interfaz digital de publicidad dirigida a los usuarios de dicha interfaz;
- la puesta a disposición de los usuarios de una interfaz digital multifacética que les permita localizar a otros usuarios e interactuar con

<sup>4</sup> Dicho impuesto se introdujo en 2016. Para más detalles, véase Wagh (2016).

ellos, y que pueda facilitar asimismo las entregas de bienes o las prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios; y

- la transmisión de los datos recopilados acerca de los usuarios que hayan sido generados por actividades desarrolladas por estos últimos en las interfaces digitales.

La característica común de estos servicios es la gran dependencia de la participación de los usuarios y de los datos facilitados por estos.

---

*Debido a la oposición frontal de Irlanda y los países nórdicos en la reunión del Ecofin de mayo de 2019, el proyecto para la implementación de un ISD a escala de la UE se encuentra actualmente paralizado y lo más probable es que su conclusión no se produzca a corto plazo.*

---

Debido a la oposición frontal de Irlanda y los países nórdicos en la reunión del Ecofin de mayo de 2019, el proyecto para la implementación de un ISD a escala de la UE se encuentra actualmente paralizado y lo más probable es que su conclusión no se produzca a corto plazo<sup>5</sup>. De ahí que el escenario esté fragmentado y algunos Estados miembros se hayan lanzado unilateralmente a introducir sus propios ISD, mientras otros se muestran reacios a tomar ninguna medida. Para octubre de 2020, Austria, Francia, Hungría, Italia, Polonia y España<sup>6</sup> habían adoptado legislación sobre un ISD, en tanto que Bélgica, la República Checa y Eslovaquia habían publicado sendas propuestas para la aprobación de un ISD (Asen, 2020). Aunque la mayoría de estos ISD, ya implementados o en fase de tramitación,

pretendían inspirarse sustancialmente en la propuesta de la UE, en la práctica difieren significativamente en su estructura.

En los siguientes párrafos, se analizan varias características de la estructura y el diseño relativas al ISD de los Estados miembros, con especial atención al caso español (el denominado Impuesto sobre determinados servicios digitales).

### Problemas estructurales

La primera característica estructural se refiere a las circunstancias en las que es de aplicación el ISD: exclusivamente las transacciones de servicios digitales. Esto va en contra del concepto económico de neutralidad fiscal<sup>7</sup> y, por consiguiente, tendría el efecto de distinguir la economía digital del resto de la economía, lo que terminaría favoreciendo indebidamente a empresas que operan en otros sectores, es decir, a aquellas cuyo negocio no se rige por un modelo de economía digital. Lo cierto es, como atinadamente argumentan algunos académicos, que hoy en día incluso las empresas tradicionales dependen de activos intangibles, recopilación de datos y plataformas digitales para ofrecer sus productos y servicios de forma remota. No resulta, entonces, claro por qué solo las transacciones de sociedades 100 % digitales deberían estar sometidas al impuesto (véase Olbert y Spengel, 2019).

Otro elemento que podría influir en la efectividad de los impuestos de compensación es saber si quien soportaría en última instancia la carga de dicho gravamen sería el proveedor de servicio o bien terceros más débiles. En la práctica, el hecho de que las grandes empresas estén legalmente sujetas al impuesto no implica necesariamente que dicho

<sup>5</sup> "Nordic countries oppose EU plans for digital tax on firms' turnover", Reuters, 1 de junio de 2018. Disponible en <https://www.reuters.com/article/us-eu-digital-tax/nordic-countries-oppose-eu-plans-for-digital-tax-on-firms-turnover-idUSKCN11W337>

<sup>6</sup> El impuesto español fue promulgado por medio de la Ley 4/2020, publicada en el *Boletín Oficial del Estado* el 16 de octubre de 2020. Sus disposiciones entraron en vigor el 16 de enero de 2021.

<sup>7</sup> Un tema central en el diseño de los sistemas del impuesto sobre sociedades se refiere a la neutralidad del impuesto respecto a las decisiones de inversión (p. ej., activos tangibles e intangibles). Véase Sandmo (1974) y Auerbach, Devereux y Simpson (2008).

impuesto recaiga en última instancia en ellas o sus accionistas. Existen amplias pruebas que demuestran que las empresas con gran poder de mercado –como es el caso de las grandes multinacionales a las que se dirige el ISD– son capaces de trasladar la carga tributaria a los consumidores<sup>8</sup>. Algunos autores han advertido incluso de que una parte de la carga tributaria podría repercutirse a los proveedores (Dyreg *et al.*, 2019) o los empleados (Fuest, Peichl y Sieglösch, 2017). Permitir que la cuota del ISD fuera deducible como gasto del impuesto sobre sociedades ayudaría a evitar este riesgo.

---

*El IDSD español es un impuesto indirecto, tipificación que lo sitúa fuera del ámbito de los actuales convenios sobre fiscalidad. La ventaja sería que su aplicación no infringiría los convenios de doble imposición. La desventaja sería que los países de residencia de las multinacionales no tendrían el deber de otorgar una desgravación por el impuesto de compensación pagado en los países origen.*

---

Por último, la inquietud general entre los académicos es la configuración del impuesto. Si bien su objetivo es restablecer la potestad impositiva de los países sobre las rentas empresariales generadas en el interior de sus territorios y compensar así la pérdida de recaudación fiscal en el impuesto sobre sociedades, existe consenso en que este impuesto no constituiría un impuesto a las ganancias, ya que la base imponible son los ingresos íntegros y no los beneficios. Además, el IDSD español es calificado expresamente en la ley como un tributo de naturaleza indirecta, tipificación que situaría este impuesto de compensación fuera del ámbito de los actuales convenios sobre fiscalidad. Desde otra perspectiva, la ventaja sería que la aplicación del impuesto no infringiría los convenios de doble imposición (p. ej.,

el artículo 7 o el artículo 5 de los CDI). La desventaja sería que los países de residencia de las multinacionales no tendrían el deber de otorgar una desgravación (es decir, un crédito fiscal o una deducción) por el impuesto de compensación pagado en los países origen. Esto constituiría un serio problema de doble imposición si el nuevo tributo se aplicase a contribuyentes residentes en países de fiscalidad alta<sup>9</sup>.

### Problemas de diseño

Las principales cuestiones de diseño relativas al ISD giran en torno a la determinación de la base imponible, el ámbito del impuesto, el tipo impositivo y su cumplimiento efectivo (véase Kofler, Mayr y Schlager, 2017).

El primer problema de diseño lo constituye el hecho de que, dado que el ISD se aplicaría a los ingresos íntegros, las empresas que generen pérdidas también estarían en principio sujetas al pago del impuesto. No obstante, si empresas en pérdidas estuvieran obligadas a tributar sin ninguna desgravación (p. ej., pérdidas fiscales compensables con los beneficios de ejercicios posteriores o anteriores), ello podría distorsionar las inversiones (Bethmann, Jacob y Müller, 2018), situar en desventaja a las firmas emergentes y desincentivar la creación de empresas (Cullen y Gordon, 2007), e incluso crear incentivos adicionales para el traslado de beneficios (De Simone, Klassen y Seidman, 2017). Para los defensores del ISD, el único coste que debería ser deducible de la base imponible es el IVA. En este sentido, las empresas no podrían deducir fiscalmente ningún otro gasto de los ingresos íntegros. Esta característica del ISD podría generar efectos en cascada no solo sobre las transacciones intragrupo (salvo que dichas transacciones quedasen excluidas del ámbito del ISD, como abogan la mayoría de los gobiernos y responsables de la política económica),

<sup>8</sup> Como escriben Fullerton y Metcalf (2002), “se asume de forma generalizada que la hipótesis estándar respecto al impuesto sobre sociedades de que la carga cae al 100 % sobre el capital es falsa”.

<sup>9</sup> La OCDE ha sugerido que el gravamen se estructure “de manera que se aplique solo a situaciones en las que, de otro modo, la renta estaría sujeta a un nivel de imposición nulo o muy bajo”. No obstante, la OCDE no proporciona detalles sobre cómo se alcanzaría concretamente dicha alineación entre el impuesto sobre sociedades y el impuesto de compensación. Véase OCDE (2018: pp. 115 y 364).

sino también sobre las transacciones entre plataformas independientes (Di Tanno y Marchetti, 2019). En consecuencia, deberían introducirse mecanismos adecuados para evitar este riesgo.

En lo que respecta al ámbito del gravamen, un problema que ha sido objeto de amplio debate es si tal impuesto se aplicaría solamente a las transacciones transfronterizas o si también debería aplicarse a transacciones puramente domésticas. Según lo argumentado previamente, parece claro que el propósito último del nuevo impuesto debería ser gravar las transacciones digitales transfronterizas, debido a la falta de alineación entre la presencia de mercado y la presencia imponible de las empresas multinacionales en los países donde originan las rentas. Ahora bien, si el ámbito de aplicación del impuesto de compensación se limitase únicamente a los ingresos procedentes de transacciones digitales transfronterizas, ello suscitaría probablemente problemas con la legislación de la OMC y con la legislación de la UE por la naturaleza discriminatoria de tal elección (véase Kofler, Mayr y Schlager, 2017). Este es el motivo por el que tanto la UE como la mayoría de los países que han adoptado recientemente un ISD —entre ellos, España— hayan optado por extender su ámbito de aplicación también a las transacciones puramente domésticas.

Otros aspectos sensibles conciernen a la definición de “transacciones digitales” y a los criterios para determinar el umbral de aplicación del impuesto, es decir, la presencia económica significativa. Uno de los mayores problemas suscitados tras la fragmentación de las distintas iniciativas unilaterales de los Estados miembros de la UE, al no secundarse la propuesta de un ISD a escala de toda la UE, es el hecho de que cada país realizase diferentes elecciones en lo que respecta a la definición de transacciones digitales cubiertas por el ámbito de aplicación de su ISD. Algunos países —como Italia y España<sup>10</sup>— intentaron reproducir estrictamente el ámbito definido en

la propuesta de la Comisión. Otros se desviaron de ello en un grado considerable<sup>11</sup>.

---

*El impuesto sobre determinados servicios digitales español se aplicará a aquellos proveedores de servicios cuyo importe neto de cifra de negocios supere los 750 millones de euros a nivel mundial y cuyos ingresos derivados de los servicios digitales afectados por el impuesto superen los 3 millones de euros en España.*

---

Además, la mayoría de los responsables de las políticas aducen que el ISD debería pagarse exclusivamente respecto a los servicios prestados por empresas que tengan una presencia económica significativa. Por ejemplo, en su propuesta para la implementación de un ISD a escala de la UE, la Comisión ha preconizado que el impuesto solo será adeudado por aquellas empresas que, en cualquier ejercicio fiscal determinado, obtengan al menos un importe total de ingresos mundiales de 750 millones de euros anuales y cuando el importe total de los ingresos imponibles que han obtenido durante ese ejercicio financiero dentro de la Unión procedente de transacciones digitales supere los 50 millones de euros. La mayoría de los Estados miembros de la UE que han introducido unilateralmente el ISD hasta ahora han adoptado los mismos umbrales de ingresos de la propuesta de la Comisión Europea (aunque adaptando el umbral referido al mercado interior al tamaño de su propio mercado nacional). En concreto, el impuesto sobre determinados servicios digitales español se aplicará a aquellos proveedores de servicios cuyo importe neto de cifra de negocios supere los 750 millones de euros a nivel mundial y cuyos ingresos derivados de los servicios digitales afectados por el impuesto superen los 3 millones de euros en España. Se establecen

<sup>10</sup> El IDSD español, al igual que la propuesta de ISD para toda la UE, se aplicaría a: a) servicios de publicidad en línea dirigida a usuarios; b) servicios de intermediación en línea, y c) servicios de transmisión de datos. Además, la mayoría de las transacciones digitales excluidas de su ámbito coinciden con las situaciones especificadas en la propuesta de directiva de la UE.

<sup>11</sup> Por ejemplo, los impuestos austriaco y húngaro tienen como objeto exclusivamente las transacciones de publicidad en línea. Véase Asen (2020).

normas especiales para entidades que formen parte de un grupo empresarial.

A los efectos de determinar si una entidad supera los umbrales, se tendrá en cuenta el volumen de facturación del grupo en su conjunto. Si dicho volumen de facturación supera los dos umbrales, todas y cada una de las entidades que formen parte del grupo se considerarán contribuyentes por el impuesto. Aunque dichos umbrales aportan a las empresas certeza sobre la aplicabilidad del ISD, también podrían actuar como incentivos para que las empresas comuniquen o manipulen los ingresos de forma que eludan el umbral que genera la obligación de pago del impuesto. Este comportamiento oportunista (el denominado *bunching*) no sería una sorpresa –pues las empresas responden a los incentivos– y ha sido ampliamente documentado en la literatura previa (véase Almunia y López-Rodríguez, 2018). Dicho problema con los umbrales se ve exacerbado cuando las empresas multinacionales, que por definición operan en múltiples jurisdicciones, utilizan diferentes métodos contables para comunicar su información financiera (Balakrishnan *et al.*, 2019).

En cuanto al tipo impositivo, está el riesgo de que los países puedan empezar a competir entre sí fijando tipos más bajos. De hecho, la experiencia previa con el Impuesto sobre sociedades ha demostrado que los países compiten entre sí para atraer bases imponibles móviles ofreciendo unos tipos impositivos más bajos (Devereux y Loretz, 2013). Esto sugiere que los países podrían enzarzarse en una competencia fiscal sobre el impuesto de compensación, lo que suscitaría problemas de arbitraje fiscal y erosión de las bases imponibles. Tales problemas ya se han hecho patentes, pues Polonia ha establecido el tipo de su ISD en el 1,5 %, Francia, Italia y España en el 3 %, Austria y la República Checa en el 5 %, mientras que Hungría lo fijaba en el 7,5 %.

En lo que respecta al cumplimiento efectivo del ISD, la cuestión es si los países que adoptasen este gravamen deberían depender del cliente de los servicios digitales para que actúe como agente retenedor, de forma similar al impuesto adoptado en India, o bien si la carga del cumplimiento debería recaer en el proveedor de servicios. Elegir una de

las opciones en lugar de la otra es particularmente relevante para las transacciones transfronterizas. Con el mecanismo de retenciones fiscales, el país donde se originase la renta recaudaría el impuesto, lo que está en línea con la lógica que subyace a un tributo de compensación. Sin embargo, esta solución impondría una carga de cumplimiento en el cliente de los servicios digitales, que podría resultar especialmente onerosa en el caso de las transacciones *business-to-customer*. Por el contrario, si se hiciera recaer la carga del cumplimiento directamente en el proveedor de servicios, se aliviaría a los clientes, pero también podría revestir una extremada complejidad y requerir significativas actividades de monitorización. Tanto la Comisión Europea como todos los Estados miembros que han introducido unilateralmente un ISD, entre ellos España, se han inclinado por la segunda opción, por lo que el ISD requerirá que los proveedores de servicios rellenen informes periódicos para el cálculo de la deuda tributaria, e impondrá asimismo a los proveedores no establecidos en España el nombramiento a estos efectos de un representante fiscal.

En cualquier caso, dado que la lógica del impuesto de compensación es restablecer la potestad de gravamen de los países de origen respecto a las transacciones digitales, la aplicación de tal impuesto siempre requerirá de reglas claras para determinar en qué supuestos se considera producido un servicio en línea. Esta no es una tarea nada fácil, ya que pueden existir distintas reglas entre las que elegir y, según cuál se elija, ello puede tener consecuencias y resultados extremadamente divergentes. Y distintos países podrían elegir diferentes reglas y criterios, creando margen para la fragmentación fiscal internacional y, como resultado, una carga excesiva de cumplimiento o arbitraje fiscal.

Por último, hay divergencias entre los países respecto a si el ISD debería seguir una contabilidad de flujos de caja o de devengo a la hora de identificar cuándo resulta exigible el impuesto. Elegir una u otra opción podría tener serias implicaciones prácticas.

En lo que se refiere al impuesto sobre determinados servicios digitales aprobado en España, los servicios digitales incluidos en su ámbito de aplicación

se considerarán vinculados con el territorio español, y por tanto sujetos, cuando los usuarios de los mismos estén situados en España. Cabe destacar que se han desarrollado normas específicas para cada tipo de servicio digital. Dichas normas giran en torno al lugar en el que se han utilizado los dispositivos electrónicos de los usuarios, lo que se determinará por su dirección de protocolo de internet (IP) u otros medios de prueba, tales como métodos de geolocalización de los dispositivos<sup>12</sup>.

También conviene señalar que, según lo dispuesto en el instrumento legal y en su exposición de motivos, la obligación de pagar el ISD nacerá cuando el usuario se considere situado en el territorio español en el momento de la interacción digital, con independencia de si tiene lugar un pago monetario<sup>13</sup>.

## Consideraciones finales

Los párrafos anteriores han ilustrado cómo, al decidir si implementar un ISD y la forma de hacerlo, los gobiernos deberían tener en cuenta numerosas cuestiones estructurales y de diseño. La respuesta a dichos retos de política es multifacética, y su implementación e implicaciones son difíciles de anticipar y estimar debido a la naturaleza sin fronteras de los negocios que conforman el sector de la economía digital.

Tal complejidad e incertidumbre se exacerbaban si, en lugar de actuar de manera multilateral y coordinada, los países que forman parte del mismo mercado regional acaban recurriendo a medidas unilaterales, como es la tendencia actualmente.

La Comisión Europea (2017) argumenta que “unos enfoques nacionales divergentes dentro de la

UE pueden fragmentar el mercado único, incrementar la incertidumbre fiscal, desestabilizar la igualdad de condiciones y generar nuevas lagunas legales que favorezcan el fraude fiscal”. En este sentido, un abundante acervo de literatura sobre competencia fiscal que se remonta a las obras seminales de Wilson (1982) y de Zodrow y Mieszkowski (1986), junto con las recomendaciones de la UE y de la OCDE contra la “perniciosa competencia en materia fiscal” (la así llamada *race to the bottom*), demuestra que los países compiten estratégicamente para atraer bases fiscales móviles, y ello acaba teniendo por efecto problemas de arbitraje fiscal y erosión de las bases imponibles (Comisión Europea, 1997).

Dados los retos mencionados, un enfoque internacional sería preferible para alcanzar una solución multilateral y a largo plazo a los problemas que la economía digital plantea para la fiscalidad global.

En concreto, la comunidad internacional —específicamente, la OCDE y el G20, que han establecido el Marco Inclusivo OCDE/G20 sobre el Proyecto de Erosión de las Bases Imponibles y Traslado de los Beneficios (conocido como BEPS)— acordó un programa de trabajo que desembocará en la adopción de ajustes sustanciales en el marco legal internacional en materia de tributación, dirigido a resolver los retos fiscales derivados de la digitalización de la economía (OCDE, 2019). Dicho programa de trabajo se basa en dos pilares:

- La revisión de las reglas de atribución de los beneficios, a fin de lograr un reparto de los derechos de imposición entre las jurisdicciones involucradas por las actividades de las empresas multinacionales que sea más compatible con la presencia digital y económica real y con la creación de valor (Pilar 1).

<sup>12</sup> Más concretamente, en el caso de la publicidad dirigida, se tendrá en cuenta el número de veces que el anuncio aparece en el dispositivo de los usuarios situados en España durante el periodo fiscal relevante. En lo relativo a los servicios de intermediación, la vinculación con el territorio español se determinará en base al número de usuarios que concluyan tales operaciones durante el periodo fiscal utilizando un dispositivo en España. En cuanto a la transmisión de datos de los usuarios, la atribución de ingresos susceptibles de imposición a España se realizará en función del número de usuarios situados en España implicados en la generación de los datos transmitidos durante el periodo fiscal de que se trate. Véase Exposición de motivos, Sección 6.

<sup>13</sup> Exposición de motivos, Sección 7.

- El diseño de un sistema orientado a garantizar un nivel mínimo de imposición a las empresas multinacionales —en la economía digital y más allá de esta— (Pilar 2).

En relación con ambos pilares, la OCDE ha publicado documentos de consulta en los que se sugieren soluciones técnicas<sup>14</sup> que exigen cambios coordinados en la legislación nacional y en los convenios sobre fiscalidad. Dicho programa de trabajo retorna a la idea de actuaciones multilaterales cooperativas dirigidas a revitalizar la efectividad del Impuesto sobre sociedades y la consecución de sus finalidades recaudatoria, redistributiva y regulatoria a escala mundial, en detrimento de un nuevo paradigma y marco fiscal internacional basado en la creación de nuevas figuras impositivas. El 12 de octubre de 2020 se publicaron sendos informes sobre el estado del arte de la discusión sobre la implementación del Pilar 1 y el Pilar 2 (denominados *Blueprints*), y el Marco Inclusivo sobre BEPS se propone ahora lograr un acuerdo político para mediados de 2021<sup>15</sup>. Tal objetivo fue confirmado también durante la cumbre del G20 del 22 de noviembre de 2020<sup>16</sup>. Esto hace que valga la pena posponer, allí donde aún sea posible, la implementación del ISD.

## Referencias

- ALLEVATO, G. (2018). The Commission's State Aid Decisions on Advance Tax Rulings: Criticisms and Potential Impact on the Future of Direct Taxation within the European Union. En: J. M. ALMUDI, J. A. FERRERAS GUTIÉRREZ, P. HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARRERA (Eds.), *Combating Tax Avoidance in the European Union: Harmonization and Cooperation in Direct Taxation*. Wolters Kluwer.
- ALMUNIA, M., LÓPEZ-RODRÍGUEZ, D. (2018). Under the Radar: The Effects of Monitoring Firms on Tax Compliance. *American Economic Journal: Economic Policy*, 10(1), pp 1–38.
- ASEN, E., (2020) *What European OECD Countries Are Doing about Digital Services Taxes*. Disponible en <https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2020/> (14 de octubre de 2020).
- AUERBACH, A. J., DEVEREUX, M. P., Y SIMPSON, H. (2008). Taxing corporate income. *NBER working paper* no, 14494.
- BALAKRISHNAN, K., BLOUIN, J. L. y GUAY, W. R. (2019). Tax Aggressiveness and Corporate Transparency. *The Accounting Review*, 94(1), pp. 45-69.
- BETHMANN, I., JACOB, M. y MÜLLER, M. A. (2018). Tax Loss Carrybacks: Investment Stimulus versus Misallocation. *The Accounting Review*, 93(4), pp. 101-125.
- COLLIN, P. y COLIN, N. (2013). *Task Force on Taxation of the Digital Economy*. Disponible en: [https://www.hldataprotection.com/files/2013/06/Taxation\\_Digital\\_Economy.pdf](https://www.hldataprotection.com/files/2013/06/Taxation_Digital_Economy.pdf).
- COMISIÓN EUROPEA (1997): *Harmful Tax Competition. A Code of Conduct*. Disponible en: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax).
- (2017), Ficha Informativa. *Preguntas y respuestas respecto a la Comunicación sobre un sistema impositivo justo y eficaz en la Unión Europea para el Mercado Único Digital*, MEMO/17/3341. Disponible en: [http://europa.eu/rapid/press-release\\_MEMO-17-3341\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-17-3341_en.htm).
- <sup>14</sup> "OECD invites public input on the Secretariat Proposal for a "Unified Approach" under Pillar One", disponible en <https://www.oecd.org/tax/oecd-invites-public-input-on-the-secretariat-proposal-for-a-unified-approach-under-pillar-one.htm>; "OECD secretariat invites public input on the Global Anti-Base Erosion (GloBE) Proposal under Pillar Two", disponible en <https://www.oecd.org/tax/oecd-secretariat-invites-public-input-on-the-global-anti-base-erosion-proposal-pillar-two.htm>
- <sup>15</sup> OCDE, *OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS invites public input on the Reports on Pillar One and Pillar Two Blueprints*, disponible en <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-invites-public-input-on-the-reports-on-pillar-one-and-pillar-two-blueprints.htm>.
- <sup>16</sup> G20 Summit: G20 leaders united to address major global pandemic and economic challenges, 22 November 2020, disponible en <https://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2020/11/22/g20-summit-g20-leaders-united-to-address-major-global-pandemic-and-economic-challenges/>

- (2018a). *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*, 148 final 2018/0073 (CNS). Disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018PC0148&from=ES>.
- (2018b). *Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa*, COM/2018/0147, marzo de 2018.
- (2018c). *Literature review on taxation, entrepreneurship and collaborative economy. Final Report TAXUD/2016/DE/315 FWC No. TAXUD/2015/CC/131*.
- CULLEN, J. B. y GORDON, R. H. (2007). Taxes and entrepreneurial risk-taking: theory and evidence for the U.S. *Journal of Public Economics*, 9(7), pp. 1479-505.
- DE SIMONE, L., KLASSEN, K. y SEIDMAN, J. K. (2017). Unprofitable affiliates and income shifting behavior. *The Accounting Review*, 92(3), pp. 113–136.
- DEVEREUX, M. P. y LORETZ, S. (2013). What do we know about corporate tax competition? *National Tax Journal*, 66(3), pp 745-774.
- DI TANNO, T. y MARCHETTI, F. (Eds.) (2019). La tassazione dell'economia digitale. Disponible en <http://www.fondazionebrunovisentini.eu/>, en 74.
- DYRENG, S., JACOB, M., XU, J. y MAXIMILIAN, M. A. (2019). *Tax Incidence and Tax Avoidance*. SSRN. Disponible en: <https://ssrn.com/abstract=3070239>.
- ESCRIBANO, E. (2018). A Preliminary Assessment of the EU Proposal on Significant Digital Presence: A Brave Attempt That Requires and Deserves Further Analysis. En: J. M. ALMUDÍ, J. A. FERRERAS GUTIÉRREZ, P. HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARRERA (Ed.), *Combating Tax Avoidance in the European Union: Harmonization and Cooperation in Direct Taxation*, (pp. 559-599). Wolters Kluwer.
- FUEST, C., PEICHL, A. y SIEGLOCH, S. (2017). Do higher corporate taxes reduce wages? Micro Evidence from Germany. *American Economic Review*, 108(2), pp. 393-418.
- FULLERTON, D., METCALF, G. (2002). Tax incidence. En: ALAN J. AUERBACH & MARTIN FELDSTEIN (Eds.), *Handbook of Public Economics*, Vol. 4, 1788–1872, en 1842.
- KLEVEN, H. J. (2016). Bunching, *Annual Review of Economics*, 8(1), pp. 435-464.
- KOFLER, G. W, MAYR, G., y SCHLAGER, C. (2017). Taxation of the Digital Economy: “Quick Fixes” or Long-Term Solution? *European Taxation*, pp. 523-532.
- OCDE (1998). *Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue*. OECD Publishing.
- (2013). *Addressing Base Erosion & Profit Shifting*. París: OECD Publishing.
- (2018). *Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital- Informe intermedio 2018 Marco inclusivo sobre BEPS, el Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*. París: OECD Publishing.
- (2019). *International community agrees on a road map for resolving the tax challenges arising from digitalization of the economy*. Disponible en: <http://www.oecd.org/tax/international-community-agrees-on-a-road-map-for-resolving-the-tax-challenges-arising-from-digitalisation-of-the-economy.htm>.
- OLBERT, M. y SPENGLER, C. (2019). Taxation in the Digital Economy – Recent Policy Developments and the Question of Value Creation. *ZEW Discussion paper* No. 19-010,
- SANDMO, A. (1974). Investment incentives and the corporate income tax. *Journal of Political Economy*, 82, pp. 287-302.
- WAGH, S. (2016). The Taxation of Digital Transactions in India: The New Equalization Levy. *Bulletin of International Taxation*, (70), pp. 543 y ss.
- WILSON, J. D. (1986). A Theory of Interregional Tax Competition. *Journal of Urban Economics*, 19(3), pp. 296-315.
- ZODROW, G. R., MIESZKOWSKI, P. (1986). Pigou, Tiebout, Property Taxation and the Underprovision of Local Public Goods. *Journal of Urban Economics*, 19(3), pp. 356–370.