

**Universidad del País Vasco /Euskal Herriko Unibertsitatea**

**Facultad de Derecho**

**Grado en Derecho**

**TRABAJO DE FIN DE GRADO**

# **La nueva era de la tributación digital y la influencia de determinados servicios digitales**

**Trabajo realizado por Eleder González Martínez**

**Dirigido por Susana Serrano-Gazteluurrutia**

Leioa, 17 de mayo de 2021

# ÍNDICE

## Contenido

|   |    |
|---|----|
| GLOSARIO .....  | 3  |
| 1. INTRODUCCION .....                                       | 5  |
| 1.1 El contexto de la nueva realidad .....                  | 5  |
| 2.2 Hacia una nueva fiscalidad .....                        | 7  |
| 2. IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES .....    | 9  |
| 2.1 Concepto .....  | 9  |
| 2.2 A quien está dirigido.....                              | 12 |
| 2.3 Motivación para su creación .....                       | 14 |
| 3. ERA DIGITAL .....  | 16 |
| 3.1 Establecimiento permanente y comercio electrónico ..... | 16 |
| 3.2.3 Establecimiento permanente virtual .....              | 18 |
| 4. PROPUESTAS A NIVEL MUNDIAL .....                         | 20 |
| 4.1 OCDE .....  | 20 |
| 4.2 Unión Europea .....                                     | 23 |
| 5. LEY SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES (IDSD) .....  | 26 |
| 5.1 Contextualización .....                                 | 26 |
| 5.2 Contenido.....  | 27 |
| 5.3 Foralidad vasca.....                                    | 30 |
| 5.3.1 Concertación del impuesto .....                       | 30 |
| 5.3.2 Antes de la economía digital y del IDSD.....          | 32 |
| 5.3.3 Después del IDSD .....                                | 33 |
| 6. CONCLUSIONES .....                                       | 35 |
| 7. BIBLIOGRAFIA .....                                       | 39 |

## GLOSARIO

|               |  |
|---------------|--|
| <b>Art.</b>   | Artículo   |
| <b>AEDAF</b>  | Asociación Española de Agentes Fiscales  |
| <b>B2C</b>    | Business to consumer   |
| <b>B2P</b>    | Business to peer   |
| <b>BEPS</b>   | Erosión de la base imponible y traslado de beneficios                                |
| <b>CAPV</b>   | Comunidad Autónoma del País Vasco  |
| <b>CDI</b>    | Convenios de Doble Imposición  |
| <b>CE</b>     | Constitución Española  |
| <b>ConEc</b>  | Concierto Económico  |
| <b>DA</b>     | Disposición Adicional  |
| <b>EAPV</b>   | Estatuto de Autonomía del País Vasco   |
| <b>EMN</b>    | Empresas Multinacionales   |
| <b>EP</b>     | Establecimiento Permanente   |
| <b>EPV</b>    | Establecimiento Permanente Virtual   |
| <b>FEDER</b>  | Fondo Europeo de Desarrollo Regional   |
| <b>GAFA</b>   | Grupo de empresas Google, Amazon, Facebook y Apple                                   |
| <b>G20</b>    | Foro internacional compuesto por 19 países más la Unión Europea                      |
| <b>GEFED</b>  | Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital                         |
| <b>IDSD</b>   | Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales                                      |
| <b>INE</b>    | Instituto Nacional de Estadística  |
| <b>IP</b>     | Internet Protocol  |
| <b>IRPF</b>   | Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas                                      |
| <b>ITCI</b>   | International Tax Competitive Index  |
| <b>IS</b>     | Impuesto de Sociedades   |
| <b>IVA</b>    | Impuesto sobre el Valor Añadido  |
| <b>JJGG</b>   | Juntas Generales del País Vasco  |
| <b>LO</b>     | Ley Orgánica   |
| <b>LOFCA</b>  | Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas                            |
| <b>MCOCDE</b> | Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos |

|              |   |
|--------------|---|
| <b>OCDE</b>  | Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos |
| <b>PYMES</b> | Pequeña y Mediana Empresa                                   |
| <b>TIP</b>   | Tecnologías de la Información y la Comunicación             |
| <b>TTHH</b>  | Territorios Históricos                                      |
| <b>UE</b>    | Unión Europea   |

# 1. INTRODUCCION

## 1.1 El contexto de la nueva realidad

Hoy en día, todo está sujeto a la tecnología. Hemos llegado a un punto en el cual, hasta las actividades más cotidianas del día a día están sujetas a algún tipo de aparato u operación tecnológica. Desde que nos levantamos, con el despertador del móvil, hasta que nos acostamos mirando las noticias o últimas conversaciones de WhatsApp estamos en uso de esa tecnología.

Cada época tiene una era, y actualmente estamos en la era digital. Un mundo globalizado en el que el comercio tradicional ha dejado paso a una economía digital. Una era, en la que la mayoría de los productos se comercializan de manera online y en la que el vendedor ha pasado más a ser un publicista del producto en la red más que un vendedor de a pie físico. Y es en esta labor publicitaria de ventas donde se está generando el negocio, no solo para el mismo comerciante, sino aquellos portales o plataformas tecnológicas online en los cuales pueden ser vendidos dichos productos, es por tanto en este punto donde encontraremos el “gran negocio”, y no ya tanto en el modelo tradicional que conocíamos.

La pandemia ha transformado nuestro modo de vida y los pocos resquicios que quedaban del comercio tradicional se están apagado poco a poco, o en su defecto, están subsistiendo apoyados en la venta online. Esta nueva realidad es algo que podemos observar también en los datos del INE<sup>1</sup> en donde la venta online ya se venía incrementando y con la situación de pandemia se ha disparado en dichos meses en el año 2020.

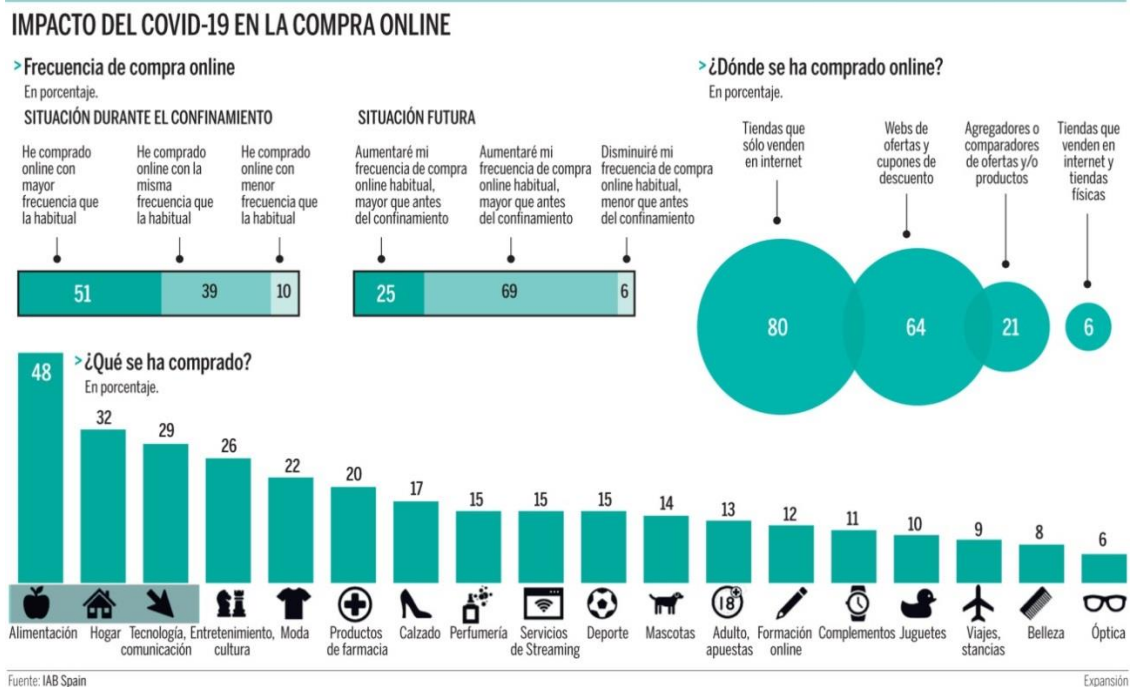
Esta nueva etapa que se abre camino la hemos visto al tener que adaptarse también a las pymes para ofrecer a sus clientes los productos que demandaban y en especial la manera en la que lo hacían, es decir online. Y ya no se compra únicamente tecnología o aquellos productos que no eran accesibles en nuestra localidad o región, sino que hemos pasado a comprar cualquier cosa, desde ropa sin probarnos incluso como nos queda,

---

<sup>1</sup> Instituto Nacional de Estadística (INE) (Junio de 2020). *El salto del comercio electrónico*. Recuperado de [https://www.ine.es/ss/Satellite?L=es\\_ES&c=INECifrasINE\\_C&cid=1259952923622&p=1254735116567&pagename=ProductosYServicios%2FINECifrasINE\\_C%2FPYSDetalleCifrasINE#ancla\\_1259952923566](https://www.ine.es/ss/Satellite?L=es_ES&c=INECifrasINE_C&cid=1259952923622&p=1254735116567&pagename=ProductosYServicios%2FINECifrasINE_C%2FPYSDetalleCifrasINE#ancla_1259952923566)

pasando por perfumes que no sabemos su fragancia hasta incluso animales y mascotas, los cuales la primera vez que los veamos será cuando el repartidor los traiga a nuestro punto de envío como si de un paquete más se tratase.

Esto lo podemos observar de forma más clara en el siguiente gráfico que mostramos a continuación<sup>2</sup>:



En dicho gráfico podemos observar que el aumento de la compra online se establece en más de un 50% y en que en un futuro, el 25% de las personas encuestadas ampliarán su frecuencia de compras. Se trata de una realidad que afecta tanto a jóvenes que han vivido ya con ello, como personas de una edad más avanzada que han sabido adaptarse. Esto por lo tanto supone un nuevo modelo de comercio como hemos comentado, un modelo electrónico, el cual constituye un gran movimiento de capitales que en estos momentos se escapa a los modelos de tributación tradicionales.

Es en este tema en el cual los gobiernos quieren entrar a legislar, ya que al igual que las herramientas de comercio convencionales han quedado atrás, también a las herramientas fiscales tradicionales les ha sucedido lo mismo. Se podría decir por lo tanto, que la economía tradicional como la conocíamos en el pasado ha dado paso a la económica digital, debido a la fuerte entrada en el campo de juego de las tecnologías de la

<sup>2</sup> PRIETO, M. (20 de agosto de 2020). La explosión del comercio electrónico. *Expansión*. Recuperado de <https://www.expansion.com/economia-digital/2020/08/20/5f3d852f468aeb11628b45c3.html>

información y la comunicación (TIP) tratándose por lo tanto en “una economía basada en la digitalización de la información y la infraestructura de información y comunicaciones asociada a la misma<sup>3</sup>”.

## **2.2 Hacia una nueva fiscalidad**

Esta realidad, no será ajena a ningún país ni sistema fiscal en el mundo, ya que la red llega a todos y cada uno de ellos, con mayor o menor incidencia por supuesto, donde en aquellos países más desarrollados tecnológicamente será algo de primera línea. Esto no ha sido sin embargo, algo ajeno a la propia Unión Europea, en donde podemos destacar por el ejemplo, que en el periodo comprendido entre los años 2014-2020 el Fondo Europeo de Desarrollo Regional (FEDER) reservó más de 20.000 millones de euros para inversiones en tecnologías de la información y de la comunicación, constituyendo el desarrollo del TIP uno de los 11 objetivos telemáticos<sup>4</sup> de la política de cohesión de la UE para dicho periodo.

El problema al que se enfrentan no es una cuestión baladí, ni de rápida solución, puesto que el problema del que parten es de base, tanto en las legislaciones internas como europeas. Los principios que rigen sobre la legislación fiscal vigente, no permiten en su mayoría, gravar las rentas derivadas de actividades empresariales en un territorio concreto a no ser que dicha empresa se encuentre establecida en dicho territorio de manera física, entrando por lo tanto las cuestiones del establecimiento permanente y la posibilidad de creación de un establecimiento permanente digital que desarrollaremos más adelante. Esto ha llevado a que se creen nuevas fórmulas de negocio que huyen del sistema fiscal actual, sin necesidad de realizar complejas estrategias de ingeniería fiscal de cara evadir impuestos y posibilitando las erosión de bases imponibles como veremos a continuación en el presente trabajo.

Cabe resaltar que dicho problema se focaliza en las grandes empresas, y no tanto en la pequeña o mediana empresa. Estamos hablando por supuesto del denominado grupo

---

<sup>3</sup> ZIMMERMAN, H. D., y KOERNER, V. (1999), “New Emerging Industrial Structures in the Digital the Case of the Financial Industry”, *Americas Conference on Information Systems*, Milwaukee, EEUU, 1999. En el mismo sentido KLING, R., y LAMB, B. (1999), “IT and Organizational Change in Digital Economies: A Socio-Technical Approach”, *Understanding the Digital Economy: Data, Tools and Research*, Departamento de Comercio de EEUU, Washington DC, 1999

<sup>4</sup> Comisión Europea. Prioridades para 2014-2020. Recuperado de [https://ec.europa.eu/regional\\_policy/es/policy/how/priorities](https://ec.europa.eu/regional_policy/es/policy/how/priorities)

GAFA<sup>5</sup> en el que se incluyen las mayores empresas de tecnología que dominan el mercado digital. Esto es debido básicamente a la globalización a la que hacíamos antes referencia, y a la facilidad que existe en el mundo actual de tras un gran capital poder llegar a cualquier rincón del planeta que cuente con conexión a Internet y comerciar en el mismo.

Dichas empresas han quebrado el antiguo modelo tributario de los estados, el cual se ve incapaz de enfrentarse a la creciente nueva economía digital liderada por los mismos. Tal y como recoge el inspector de Hacienda CARBAJO VASCO (2018), las resistencias de las nuevas empresas multinacionales (EMN) del ámbito de las TIC “vieron una oportunidad de expandir sus negocios sin tributar efectivamente por toda la esfera mundial, la falta de consenso internacional, el escaso desarrollo de un Derecho Internacional Tributario unificado y también, los errores cometidos a la hora de entender el potencial expansivo, de crecimiento económico y transformación, que suponía el comercio electrónico, la nueva realidad económica y social que se estaba configurando; todos estos factores impidieron avanzar en la configuración de alguna respuesta, consensuada internacionalmente hablando, al respecto<sup>6</sup>”.

Todo este proceso se da por lo tanto, de cara a que puedan ser adaptadas las nuevas realidades a la legislación actual, es decir, la economía digital a las administraciones tributarias. Sin embargo, se podría establecer que en el caso concreto del impuesto que entramos en estudio, esto se debe a una labor recaudatoria de las administraciones, siendo esta un medio de financiación de las mismas muy alto. Lo que se busca por lo tanto, es hacer pagar los impuestos en el lugar donde generan el beneficio y de esta forma la erosión fiscal llevada a cabo por estas empresas, las cuales, buscaran siempre poder abonar la menor cantidad de impuestos posible radicándose en países con tipos impositivos más bajos.

Finalmente, otro de los problemas ante los que se está enfrentando la administración tributaria es el de la identificación tanto de los propios compradores y vendedores como de los propios productos, y todo esto sumado a que pueden hallarse en jurisdicciones

---

<sup>5</sup> En referencia a las iniciales de 4 de las más grandes empresas tecnológicas: Google, Apple, Facebook y Amazon.

<sup>6</sup> CARBAJO VASCO, Domingo (2018) ¿El establecimiento permanente digital, un oxímoron? en GARCÍA-HERRERO BLANCO, Cristina (Dir.) *VI Encuentro de Derecho Financiero y Tributario “Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario”* Parte 2 págs. 12-24. España: Documentos – Instituto de Estudios Fiscales, págs. 14-17



distintas, lo que la dificulta ostensiblemente. Eso se ve agravado debido a la intangibilidad de los servicios prestados, como ya hemos comentado, el intercambio se produce por medio de datos e información, desapareciendo en este caso la parte física del proceso, entorpeciendo por lo tanto la labor tributaria.

Teniendo todo esto en cuenta, es en lo que nos centraremos en este trabajo, en el impuesto de nueva creación promovido para que las grandes empresas tecnológicas tengan que tributar en aquellos lugares donde generan ganancias y no únicamente en aquellos donde tienen establecida su residencia física, el llamado Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, entendiendo el mismo como un medio para que las administraciones puedan obtener mayores ingresos, siendo estos al final los que creen que les corresponden. Cuál es su configuración, las distintas propuestas tanto en el ámbito de la OCDE como dentro de la UE, así como en la legislación interna estatal y finalmente en lo que nos atañe en cuanto a su adaptación por parte de las haciendas de los Territorios Históricos. Nos centraremos por tanto en el encaje que tendrá tras haber sido aprobado por un lado en el Estado Español, sin romper el sistema de ayudas de Estado y su incorporación en las distintas legislaciones forales a su espera todo ello de que sea una realidad en el marco de la Unión Europea, el cual todavía se antoja complicado.

## **2. IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES**

### **2.1 Concepto**

Este pasado 16 de enero de 2021 entró en vigor en España la ya conocida como Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales o como comúnmente se la conoce “Tasa Google”. Este segundo nombre más coloquial y periodístico se debe básicamente a que una de las empresas a la que está dirigido es precisamente Google, pero no es exclusivo de ella, ni incluso tampoco de las empresas que entran dentro del famoso grupo GAFa, si bien es cierto que serán estas empresas sobre todo a las que está dirigida, debido a las ganancias que obtienen a final de cada curso las mismas. Ya han entrado también en vigor la misma clase de impuesto, con algunas especificaciones diferentes para cada estado, tanto en Francia, Italia y Reino Unido.

Sin embargo, en lo referente a su nombre más coloquial, “Tasa Google”<sup>7</sup>, lo primero que hay que destacar de dicha denominación que se le ha dado se trata de que no sea correcta en cuanto a la definición del tipo de tributo. Cabe recordar que las tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado<sup>8</sup>. Mientras que los impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente<sup>9</sup>. En resumen, no estamos ante una tasa sino ante un impuesto al no ser la contrapartida por ningún servicio prestado por el Estado.

Una vez determinado el tipo de impuesto, podremos también concretar su regulación, en donde además del Estado, esta solo hubiera podido corresponder a las Comunidades Autónomas, incluso pudiendo haberse dado antes que en el propio Estado, hecho que no ha sucedido. Y finalmente, entrando en nuestro caso concreto, es decir el de los Territorios Forales, este será regulado por las Juntas Generales de cada uno de ellos de manera independiente, en base a la disposición adicional primera de la Constitución Española. Cabe aquí establecer por lo tanto que para que una administración tributaria pueda gravar una renta determinada, tal y como lo recogían PORTILLO Y MARTINEZ- BARBARA (2019) será necesario en primer lugar establecer un criterio que sirva como punto de conexión entre la actividad generadora del beneficio y el territorio en el que dicha administración ejercerá sus potestades tributarias, y será una vez determinada la existencia de dicho nexo, cuando habrá que establecer las reglas de aplicación<sup>10</sup>.

En lo que se refiere a la naturaleza jurídica del impuesto, el cual se establece como

---

<sup>7</sup> La confusión del nombre proviene de que en inglés impuesto se traduce como tax, siendo muy similar a tasa en castellano.

<sup>8</sup> Art. 2.2º a) de la Ley General Tributaria

<sup>9</sup> Art. 2.2º b) de la Ley General Tributaria

<sup>10</sup> PORTILLO, M<sup>a</sup> Isabel y MARTÍNEZ BÁRBARA, Gemma (2019): “La tributación de la economía digital: Medidas unilaterales a la espera de una solución Global”, *Zergak: gaceta tributaria del País Vasco* número 57, pág. 115, [https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/zergak57/es\\_def/adjuntos/Z57.pdf](https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/zergak57/es_def/adjuntos/Z57.pdf)

indirecto, se trata de algo controvertido y que ha suscitado no pocos debates, llegando incluso algunos a poner en cuestión dicho carácter del impuesto<sup>11</sup>. El ejecutivo español defiende que se trata de un impuesto de carácter indirecto<sup>12</sup>, apoyándose en que el gravamen del mismo está focalizado en los servicios prestados, todo ello sin entrar en las características concretas del que presta dichos servicios, entre ellas la capacidad económica del mismo. Sin embargo, nos encontramos ante una paradoja porque tal y como establece la profesora SERRANO-GAZTELUURTIA (2020) “esta calificación resulta paradójica ya que nos encontramos ante una propuesta de creación de un impuesto *indirecto* para gravar la misma capacidad económica que, cuando se alcance el consenso necesario, se gravará mediante un impuesto directo, a la vista de los trabajos que se están desarrollando en relación al establecimiento permanente digital. Más aún, algunos aspectos técnicos, como la inexistencia de un mecanismo de repercusión a los consumidores, ahondan en esas dudas sobre su verdadera naturaleza<sup>13</sup>”.

No se trata de un aspecto meramente teórico el de delimitar si se trata de un impuesto indirecto o realmente de un impuesto directo, el cual traerá largos procesos litigiosos para poder delimitarlo, en especial en el campo de la doble imposición. Se podrá dar el caso de empresas que serán consideradas doblemente gravadas, al ser acumulativo el IDSD con los impuestos directos ya abonados, entrando también en juego las empresas de aquellos países con los que el estado español tiene establecidos acuerdos de cara a evitar precisamente esa doble imposición, que verán gravada su actividad en el país pese a tributar en el territorio donde se encuentran domiciliadas.

Los impuestos directos serán abonados en base a los rendimientos en función de un tipo único o en función de una escala de gravamen, pudiendo poner como ejemplos el IS o el IRPF respectivamente. Es decir, gravaran en base a la capacidad económica del contribuyente, mientras que los impuestos no indirectos no harán esta distinción. Su calificación como impuesto indirecto resultará trascendental quedando fuera del ámbito

---

<sup>11</sup> NOCETE CORREA, Francisco José (2018): “Ilusión fiscal y economía digital, ¿hacia una planificación normativa agresiva?”, en *Carta Tributaria*, N°43. LASARTE LÓPEZ, Rocío (2018): “Los desafíos fiscales de la economía digital: el impuesto provisional de la UE. ¿Nuevas medidas para que todas las empresas tributen de forma equitativa?”, Estudios financieros. *Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, n° 428, 2018, págs. 87-114.

<sup>12</sup> Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, Pleno, Intervención Ministro María Jesús Montero, 4 de junio de 2020, disponible en [https://www.congreso.es/backoffice\\_doc/atp/orden\\_dia/pleno\\_024\\_03062020.pdf](https://www.congreso.es/backoffice_doc/atp/orden_dia/pleno_024_03062020.pdf)

<sup>13</sup> SERRANO GAZTELUURRUTIA, Susana (2020): “Hacia la tributación de Servicios Digitales y desmarque de las Ayudas de Estado: liliputienses vs. Gulliver”, *Proyecto de Investigación*, págs. 48-49.

del artículo 2 del Modelo de Convenio de la OCDE (MCOCDE)<sup>14</sup> y del ámbito de aplicación de los CDIs, pudiendo gravar la renta de fuente extranjera sin mayores complicaciones<sup>15</sup>.

## 2.2 A quien está dirigido

El impuesto está claramente dirigido a las grandes empresas tecnológicas, curiosamente todas ellas estadounidenses, al menos las más destacadas, como el grupo GAFa que hemos comentado previamente. Son estas empresas multinacionales las que más se han beneficiado, en tanto que la legislación no se encontraba preparada, donde los patrones de tributación heredados del pasado siglo y hoy vigentes no son los más idóneos para afrontar la realidad de los grupos multinacionales<sup>16</sup>. El hecho de ser estadounidenses ha generado polémica en tanto que el anterior gobierno de dicho país dirigido por Donald Trump, amenazó a aquellos estados que fueran por la senda de implantar dicho gravamen contra estas empresas, advirtiéndoles de tomar medidas comerciales contra los mismos en respuesta por las medidas, tales como aranceles.

La propuesta de grabar a estas empresas no es nueva, en especial en el marco de la OCDE en donde pueden destacarse propuestas y distintos principios de acuerdo, pero que sin embargo nunca llegaban a materializarse en su conjunto, lo que ha generado que algunas administraciones internas de sus estados miembro se hayan puesto manos a la obra de cara a poder legislarlo de manera interna, al menos hasta que se llegue a un consenso. Entre estas propuestas, puede ser destacada por ejemplo el Plan de Acción

---

<sup>14</sup> Art. 2 MCOCDE: “1. El presente Convenio se aplica a los Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio exigibles por cada uno de los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas o sus entidades locales, cualquiera que sea el sistema de exacción.

2. Se consideran Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio los que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio o cualquier parte de los mismos, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de la propiedad mobiliaria o inmobiliaria, los impuestos sobre los importes totales de los sueldos o salarios pagados por las empresas, así como los impuestos sobre las plusvalías latentes.

3. Los impuestos actuales a los que se aplica este Convenio son, en particular:

a) (en el Estado A):

b) (en el Estado B):

4. El Convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo, y que se añadan a los actuales o les sustituyan. Las autoridades competentes de los Estados contratantes se comunicarán mutuamente las modificaciones significativas que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones fiscales.”

<sup>15</sup> SANCHEZ- ARCHIDONA HIDALGO, Guillermo (2020): “La tributación de los servicios digitales en la Unión Europea y España” págs. 173- 174. Editorial Aranzadi

<sup>16</sup> SANZ GADEA, E. (2015) “Hacia donde van y hacia donde deberían ir las normas de fiscalidad internacional” *Revista de economía vasca*, nº88, págs. 99-100

contra la Erosión de la Base Imponible y el Tratado de Beneficios (BEPS), buscando un acuerdo entre la OCDE y el G20, que va en la línea de buscar una fiscalidad más ajustada a la realidad actual de la realidad tributaria.

Para el caso español en particular, fue en octubre de 2018 cuando el Gobierno aprobó el Anteproyecto de Ley del nuevo Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, convirtiéndose de esta forma en el primer país en aplicar esta figura impositiva, aunque no ha sido hasta el 16 de enero del presente año cuando la ley entró en vigor, donde ya no fue pionero, con algunas especificaciones y cambios de aplicabilidad que comentaremos posteriormente.

Sin embargo, algo que no ha variado y que es firme en la convicción tanto de las legislaciones internas como del marco de la OCDE y de la legislación Europea es que va dirigido a las grandes empresas tecnológicas.

Este tributo va a afectar a aquellas empresas tecnológicas que facturan más de 750 millones de euros a nivel mundial y cuyos ingresos en España sean superiores a 3 millones de euros, y que va a gravar dos tipos de servicios: por un lado la intermediación digital y por el otro la publicidad online. El centrarse en estas empresas se debe a que las mismas desarrollan servicios en España, pero no tributan por esas ganancias que obtienen en el país o tributan muy poco en comparación con los grandes beneficios que obtienen<sup>17</sup>. Es en este punto se ha generado también debate discutiendo esta afirmación, en tanto que se podría hacer una diferenciación en que una cosa es ofrecer un servicio en el país y otra que el beneficio vinculado a ese servicio se genere en el país<sup>18</sup>, postura defendida, entre otros por el profesor de economía de la Universidad Francisco Marroquín JUAN RAMON RALLO (2019).

Previamente, la estructura de negocio y modelos fiscales reinantes en la UE les permitían poder concentrar sus ingresos en un solo país con una suave tributación, como

---

<sup>17</sup> En el año 2017, estas las 4 empresas del grupo GAFa únicamente tributaron en España en torno a 24 millones de euros. Redacción Barcelona (18 de febrero de 2020). ¿Qué es la tasa Google y cómo te afecta? *La Vanguardia*. Recuperado de <https://www.lavanguardia.com/economia/20200218/473648046090/tasa-google-como-afecta.html> y SEMPRUN, África (28 de septiembre de 2019). Google, Apple, Facebook y Amazon pagan solo 24,5 millones a Hacienda. *El Economista*. Recuperado de <https://www.eleconomista.es/economia/noticias/10056682/08/19/Google-Apple-Facebook-y-Amazon-pagan-solo-245-millones-a-Hacienda-.html>

<sup>18</sup> RALLO, Juan Ramón (19 de enero de 2019). Contra las tasas Tobin y Google. *Página web persona del Juan Ramón Rallo*. Recuperado de <https://juanramonrallo.com/contra-las-tasas-tobin-y-google/>

por ejemplo Irlanda o Luxemburgo, y apenas abonar impuestos en los mercados en los que concentran las ventas, como por ejemplo el caso español.

Sin embargo el mayor debate que se genera es si a la pequeña y mediana empresa le afectara, así como también incluso a los propios consumidores. Analizando la ley, así como las diferentes propuestas, no lo hace de manera directa, ya que se grava únicamente sobre las empresas que cumplan esas condiciones de comercio millonario, las cuales son menos de una decena por ejemplo para el caso español. A pesar de ello, las grandes empresas sí que podrán hacer cambios en sus condiciones de ventas a los diferentes socios o partners de sus aplicaciones de venta. Esto lo hemos visto ya por ejemplo con el gigante Amazon, el cual anuncio pocos días después de la entrada en vigor de la nueva ley que a partir de abril incrementará sus tarifas a las empresas que usan su plataforma como método de venta<sup>19</sup>. La compañía incrementará la comisión a sus socios un 3%, según parece por medio del correo electrónico, afectando en torno a 9.000 pymes, de cara a poder paliar el gasto extra que supondrá el impuso precisamente por el mismo porcentaje del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. Amazon, finalmente también invita a los gobiernos a buscar un consenso entre ellos en el marco de la OCDE así como con estas grandes empresas tecnológicas de cara a encontrar una solución al debate a de la tributación de la economía digital.

Por lo tanto, aquí tenemos ya el primer ejemplo por el cual dependiendo en que empresa tecnológica decidas comerciar los productos, el impuesto puede repercutir en la misma forma sobre pymes y autónomos. Finalmente y no con tanta celeridad como Amazon, pero también el gigante informático Google, curiosamente el que da nombre coloquial a dicho impuesto, también ha decido tomar medidas, en este caso a partir de mayo de 2021 por el cual aplicara un recargo del 2% a todos sus clientes anunciantes por los anuncio de su aplicación Google Ads publicados en el territorio español<sup>20</sup>.

### **2.3 Motivación para su creación**

Como ya hemos comentado previamente en la introducción del presente estudio, el

---

<sup>19</sup> JIMÉNEZ, Marimar (22 de enero de 2021). Amazon España elevará desde abril sus tarifas a las empresas que usan su plataforma por la 'Tasa Google'. *Cinco Días*. Recuperado de [https://cincodias.elpais.com/cincodias/2021/01/22/companias/1611316571\\_083277.html](https://cincodias.elpais.com/cincodias/2021/01/22/companias/1611316571_083277.html)

<sup>20</sup> JIMÉNEZ, Marimar (3 de marzo de 2021). Google cobrará un recargo del 2% a sus clientes publicitarios en España por la 'Tasa Google'. *Cinco Días*. Recuperado de [https://cincodias.elpais.com/cincodias/2021/03/03/companias/1614763156\\_334409.html](https://cincodias.elpais.com/cincodias/2021/03/03/companias/1614763156_334409.html)

objetivo de la administración es poder financiarse de manera correcta, pudiendo nutrirse de ingresos por todos aquellos mecanismos que le son favorables. Esto es algo que absolutamente todas las administraciones están de acuerdo, pero no todas son iguales, es decir, no todas llevan a cabo el mismo sistema tributario, es entonces cuando se genera el problema de la erosión fiscal, en donde precisamente estas grandes empresas tecnológicas hacen gala del mismo, buscando lugares con baja tributación, apoyados en la legislación casi inexistente que regula todo este en referencia al cambio de información y venta de datos y servicios informáticos. El caso de Amazon ya lo hemos comentado previamente, pero sucede un caso similar para el resto de grandes empresas, ninguna paga más pudiendo pagar menos.

Sin embargo, pese a que todos comparten ese afán por ingresar la mayor cantidad de fondos que le correspondería, o que quisieran, no todos lo están en aunar esfuerzos para que esto termine, como es lógico. Aquellos países que tienen una tributación más baja y donde tienen erradicadas sedes o filiales de estas grandes empresas, y tributan en las mismas, pese a que en la mayoría de casos la presencia de dicha empresa en ese territorio sea casi nula.

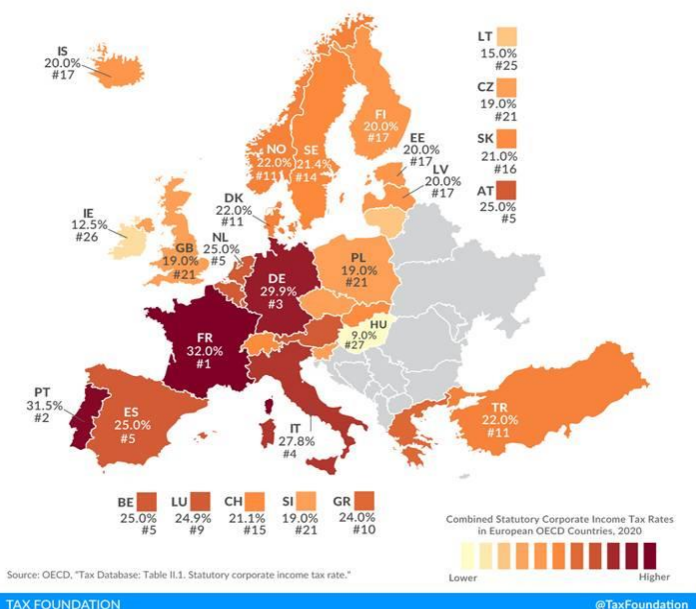
Estos estados de baja tributación son conocidos como centros financieros offshore o coloquialmente como “paraísos fiscales”, caracterizándose por dar un régimen tributario favorable especialmente para empresas o ciudadanos no residentes en dicho territorios, aunque cada uno tiene sus propios matices<sup>21</sup>. No existe sin embargo, un factor que delimite que estados tienen la tributación más baja o cuales más alta, sino que básicamente es una mera comparación con la tributación interna del resto de países, es decir, algunos puede ir desde el 12,5% que va Irlanda (muy bajo dentro de la UE) hasta el 29,5% que tiene Alemania (uno de los más altos). A continuación lo podremos ver de manera más clara en el siguiente gráfico<sup>22</sup>:

---

<sup>21</sup> GUTIÉRREZ DE PABLO, Gonzalo (2019): “Análisis jurídico de los paraísos fiscales”, en Ignacio Cruz Padial y Juan José Hinojosa Torralvo (Dir.), *Cuestiones actuales de planificación fiscal internacional*, Atelier, Barcelona, pág. 166.

<sup>22</sup> Fuente: OECD, “Tax Database Table II. 1. Statutory corporate income tax rate.”

**Corporate Income Tax Rates in Europe**  
 Combined Statutory Corporate Income Tax Rates in European OECD Countries, 2020



Continuando con el ejemplo de Irlanda y teniendo en cuenta que en el presente trabajo haremos después análisis de las distintas propuestas tanto de la UE y alguno de sus miembros donde ya lo han implantado como España o Francia, tomaremos en cuenta este gráfico comparativo realizado por el estudio Tax Foundation el cual lleva a cabo estudios sobre los sistemas impositivos de los distintos países<sup>23</sup> y podremos ver que en la mayoría de países gravan los beneficios con tasas en torno al 24% de media, mientras que Irlanda se sitúa en un 12,5%, por lo tanto, resulta más que lógico que dichas empresas establezcan sedes y filiales allí en el marco de la Unión Europea. Por el contrario podemos ver que tanto España, Francia e Italia tienen tasas por encima de la media, lo cual no ha llamado a las empresas a establecerse allí precisamente, siendo estos los más apresurados en llevar a cabo la creación de dicho impuesto.

### 3. ERA DIGITAL

#### 3.1 Establecimiento permanente y comercio electrónico

Debido a la nueva realidad en la que nos encontramos, el anterior modelo de establecimiento permanente ha quedado obsoleto. Si hemos pasado de una economía

<sup>23</sup> Ha creado el índice International Tax Competitive Index (ITCI) que mide la competitividad y neutralidad de los distintos sistemas impositivos teniendo en cuenta también impuestos federales, estatales y locales de los diferentes países.



tradicional a una economía virtual o digital, lo mismo tiene que suceder en este caso. El intercambio de comunicación es instantáneo con este nuevo modelo, no necesitando base física para llevarse a cabo, el medio para realizar las transacciones u operaciones será por medio de las nuevas tecnologías de información y comunicación.

El comercio electrónico es realmente importante a día de hoy. Casi cualquier operación la podemos realizar con un dispositivo móvil que cuente con conexión a Internet, en unos pocos segundos, sin necesidad de ir a esa tienda física en la cual has consumido el producto, o incluso, y es aquí donde está el quid de la cuestión, que no exista establecimiento físico. Cuando estas realizando esa operación, no has necesitado ningún intermediario ni trabajador, en el sentido tradicional, ni estar en un sitio físico concreto, esto es debido a que los servicios se encuentran expuestos online en la red, y el único medio es un dispositivo electrónico. Esto es lo que se podría conocer como “e-commerce” o comercio electrónico, término el cual fue definido por uno de los grupos de trabajo de la OCDE encargados del estudio del tema como “la compraventa de bienes o servicios, realizada a través de redes informáticas mediante métodos específicamente diseñados con el objeto de recibir o hacer pedidos<sup>24</sup>”

Este comercio online, se puede dar entre diferentes tipos de redes, como puede ser el sistema de red peer-to-peer (P2P), siendo este el que se dará entre partes iguales, es decir, dos particulares, o la red business to consumer (B2C), que en este caso una parte será el consumidor y la otra parte será la empresa. Es en este segundo tipo en el que nos vamos centrar, en tanto que la mayoría de las transacciones que se están realizando no serán dentro del mismo territorio, lo cual generara problemas para la fiscalización de dichas operaciones.

Un ejemplo claro podemos verlo con la empresa Amazon, en donde la mayoría de la compra de sus productos no existe enlace territorial alguno. Es entonces cuando surge el problema a la hora de vincular donde deben gravar las rentas del intercambio que se lleva a cabo. El sistema que se ha ido utilizando es que las grandes empresas, hemos puesto previamente el ejemplo de Amazon y seguiremos con él, crean filiales, en su caso en Irlanda, en donde concentrará el grueso de las rentas obtenidas en Europa, al tener el mismo

---

<sup>24</sup> OCDE (2016): Políticas de banda ancha para América Latina y el Caribe: Un manual para la economía digital. Recuperado de <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264259027-16-es.pdf?expires=1589204664&id=id&accname=guest&checksum=5F9F08575CABAC2AFE164D6343D7EB61>

un sistema de administración fiscal más beneficioso para la empresa. Esto por lo tanto, podríamos decir que es el culmen de la globalización, en tanto que llega a todos los lugares, pero no está en ninguno al completo, dándose la deslocalización hacia Estados con baja tributación.

Hace una década, este problema empezaba ya a generar grandes reflexiones y debates, debido a los problemas que podría generar en un futuro cada vez más cercano, pero sin embargo, estaba muy lejos de llegar al punto en el que nos encontramos actualmente, debido al gran avance de la tecnología en pocos años y siendo un poco visionarios, el que tendrá en los próximos, al ver la repercusión que ha tenido todo el entramado digital en estos últimos meses tras la pandemia del COVID-19. A principios de la pasada década apenas docena y media de las mayores empresas era digital, mientras que a día de hoy casi la mitad de ellas con grandes capitales lo son<sup>25</sup>. Esto era algo como hemos comentado que ya generaba un debate importante, y podemos destacar en este campo al autor CALVO BUEZAS (2008) que ya abogaba por la creación de un nuevo modelo de EP dando paso a uno digital<sup>26</sup>, mientras veía que desde la OCDE únicamente se daban pequeñas puntadas al ya existente, destacando los comentarios del artículo 5 del Modelo de Convenio para readaptar el concepto de EP a las nuevas necesidades planteadas por la economía digital y a las TIC llevados a cabo a principios de la década de los 2000<sup>27</sup>, que como tal se podría decir que continua hasta nuestros días.

### **3.2.3 Establecimiento permanente virtual**

De manera cada vez mayor, se va incrementando el número de empresas que día a día trabajan en entornos digitales, especialmente en las grandes empresas. Estos entornos se apoyan en la tecnología para sus modelos de gestión de negocio y canales de distribución. Es entonces, cuando se está planteando de manera más formal la creación de un Establecimiento Permanente Virtual, dejando de esta forma atrás el concepto de Establecimiento Permanente que veníamos entendiendo previamente. El primer cambio destacable en esta materia se produjo ya en el año 2013 introduciendo una serie de cambios por medio de lo que se conocería como Plan de Acción BEPS, que en la

---

<sup>25</sup> SERRANO GAZTELUURRUTIA, Susana (2020): “Hacia la tributación de Servicios Digitales y desmarque de las Ayudas de Estado: liliputienses vs. Gulliver” *Proyecto de Investigación*, pág. 65

<sup>26</sup> CALVO BUEZAS, J. (2008) “El concepto de establecimiento permanente y el comercio electrónico”. En FALCÓN Y TELLA, R. PULIDO GUERRA, E. *Cuadernos de Formación*, colaboración número 18, volumen 6, pag. 46; Derecho Fiscal Internacional

<sup>27</sup> El comentario del párrafo 42 en relación con el comercio electrónico.

introducción hemos mencionado, identificando la empresa que lleva a cabo funciones económicas relevantes como EP. Dicho instrumento se centró en los efectos contrarios, tanto desde una perspectiva fiscal como económica, de la erosión de las bases imponibles y el traslado de los beneficios<sup>28</sup>.

Posteriormente, la Comisión Europea elaboró un documento de Propuesta de Directiva, en el cual buscaba regular la fiscalidad de esas empresas con funciones económicas relevantes en el ámbito digital, dando lugar al nacimiento por tanto del EPV<sup>29</sup>. También se presentaron junto con esta, otra serie de propuestas en relación sobre todo al IDSD, así como la inclusión de la economía digital en los tratados fiscales de la Unión. Lo referente a estas siguientes propuestas lo desarrollaremos más adelante en el apartado referente a la Unión Europea en relación con el propio impuesto.

Como vemos, la presencia digital es innegable, así como su inclusión en el ámbito del EP estableciendo una presencia digital. Esta presencia estará basada entonces en tres pilares fundamentales: ingresos, usuarios y contratos. Esto nos dará pie a que ya no sea necesario que exista una presencia física o de personal concreto para que una empresa tenga actividad desde un determinado lugar. Tal y como recoge la profesora SERRANO-GAZTELURRUTIA (2020) se podrá determinar la existencia del EP de una empresa sin tener medios personales en dicho territorio, tal y como está ocurriendo. Si finalmente se determina que una empresa o persona tiene un establecimiento permanente en España (así como un tercer territorio), ello supondría que, con independencia de la residencia fiscal, ese sujeto se vería sometido a la soberanía tributaria de España (o del tercer territorio), con la consiguiente asunción de las obligaciones tributarias que le correspondan (Establecimiento Permanente Digital)<sup>30</sup>.

Por lo tanto, este nuevo concepto en el caso de llegar a buen término, se constituye como una opción real de cara a solucionar una de las realidades poco adaptadas aun como la intangibilidad de las propias empresas así como la forma de adaptar los tratados fiscales europeos e internacionales a la nuevas formas de negocio.

---

<sup>28</sup> MARTIN JIMENEZ, Adolfo y CALDERON CARRERO, Jose Manuel (2014): “El plan de Acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones (BEPS): ¿El final, el principio del final, o el final del principio?” *Quincena Fiscal*, nº 1-2, pág. 89

<sup>29</sup> COMISIÓN EUROPEA, European Commission (2018), *Fair Taxation of the Digital Economy*, Recuperado de [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en)

<sup>30</sup> SERRANO GAZTELUURRUTIA, Susana (2020): “Hacia la tributación de Servicios Digitales y desmarque de las Ayudas de Estado: liliputienses vs. Gulliver” *Proyecto de Investigación*, pág. 70

## **4. PROPUESTAS A NIVEL MUNDIAL**

Tras la contextualización previa, así como el desarrollo del concepto de un impuesto sobre determinados servicios digitales y el porque está el mismo en liza, se hace evidente al amparo de dichos razonamientos, que el marco fiscal internacional debe adaptarse, innovando de cara a poder afrontar los retos que la economía digital le sugiere.

Estos cambios necesarios, como hemos comentado, no serán ajenos a ningún país del mundo ni organizaciones internacionales, siendo sin lugar a dudas por medio de estas últimas, por las cuales se haría más sencilla esa transición de los modelos fiscales más arcaicos y caducos a los nuevos modelos y administraciones fiscales, de cara a evitar medidas unilaterales e independientes por cada uno de los países, buscando en todo momento el mayor consenso posible.

Es por tanto en esta labor en la que en las distintas organizaciones y países se han visto envueltos, intentando desarrollar una serie de proyectos que, sin embargo con mayor o menor apoyo en cuanto a lo propuesta en sí, no se han podido llevar a cabo de manera multilateral. Solo en algunos casos, han podido implementarse de manera unilateral en tanto que algunos países han ido adaptando sus legislaciones de la forma que creían más conveniente para sus intereses, contraviniendo como hemos comentado, el espíritu de aunar esfuerzos para esa modernización del sistema fiscal tan necesaria.

Por lo tanto, en el presente apartado vamos a exponer los distintos proyectos y propuestas tratadas de llevar a cabo por parte de la OCDE, entendiéndola como la organización internacional más grande, así como también un análisis de las propuestas en el seno de la UE, mencionando y comparando algunas de las medidas tomadas por algunos países miembro, exceptuando el caso español, el cual merecerá un análisis más exhaustivo en un apartado independiente.

### **4.1 OCDE**

Como hemos comentado previamente, los retos fiscales ante los que se enfrentan los países es una causa común, una búsqueda de una solución a esa transición digital, en donde ya se han llevado a cabo una serie de propuestas en el seno de la OCDE, organización internacional compuesta por la mayoría de los países en donde esta

economía digital y tecnológica mayor influencia tiene, desarrollando acciones por medio de informes ya desde el año 2013, con un Plan de Acción con los retos que era necesarios abordar relativos a lo que posteriormente se conocería como Plan BEPS, contando en estos inicios con el respaldo también del G-20, llegando dichas acciones hasta nuestros días.

Una de las primeras propuestas para la resolución de problemas de esta índole lo encontramos en la Iniciativa o Plan BEPS, la cual abordaba las cuestiones de la fiscalidad internacional e identificaba a sus agentes responsables, las empresas multinacionales; pero sus resultados serían limitados, si no se adoptan otro tipo de disposiciones, en especial, el intercambio automático de información tributaria<sup>31</sup>. Esto es algo que por tanto ya evidenciaron a la hora de analizar los desafíos fiscales planteados por la economía digital, en el Informe Interno del Grupo de Expertos sobre la fiscalidad de la Economía Digital<sup>32</sup>, buscando siempre eliminar la doble imposición aparejada al comercio mundial, intentando llegar a un acuerdo para finales del curso 2020, sin embargo, la situación actual de pandemia imposibilitó dicho objetivo, estableciéndose como nuevo reto que llegase para mediados del año 2021. Por lo tanto, buscar una solución global era y es necesario de cara a la asignación de derechos tributarios como de los demás problemas ante los que se encontraba BEPS.

El plan BEPS se fundamentaba en una serie de acciones (llegando hasta 15 en la actualidad) apoyadas por más de 135 países<sup>33</sup>, las cuales en compendio buscaran acabar con la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios a otros lugares donde no se ha generado dicho beneficio, cerrando de esta forma lagunas e incongruencias fiscales, sin entrar a rediseñar la estructura básica de los distintos sistemas fiscales<sup>34</sup>. Cabe destacar para el estudio que estamos realizando del impuesto sobre determinados servicios digitales la Acción 1 del plan, la cual busca abordar los retos de la economía digital para su imposición<sup>35</sup>.

---

<sup>31</sup> CARVAJO VASCO, Domingo (2015) “El plan de acción de la Iniciativa BEPS. Una perspectiva empresarial” *Crónica Tributaria* nº 154, págs. 49-67. España.

<sup>32</sup> OCDE (2018): Desafíos fiscales derivados de la Digitalización: Más de 110 países deciden trabajar hacia una solución consensuada. Recuperado de <https://www.oecd.org/newsroom/desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion-mas-de-110-paises-deciden-trabajar-hacia-una-solucion-consensuada.htm>

<sup>33</sup> La información completa en <https://www.oecd.org/tax/beps/>

<sup>34</sup> SERRANO ANTON, Fernando (2015): “La influencia del plan del Plan de Acción BEPS en la tributación española: Impacto en la normativa, incremento de la litigiosidad y el papel de los tribunales” *RCyT. CEF*, núm. 391, págs. 77-110

<sup>35</sup> OECD (2020): *Acción 1 Desafíos fiscales derivados de la digitalización*. Recuperado de

Es evidente por lo tanto el temor de dichos países al perjuicio que supondría para los mismos que dichas cuestiones no se aclaren, sobre todo si cuentan con sistemas fiscales en donde las actividades y negocios digitales que se llevan a cabo no generan obligaciones de tipo tributario, no contemplándose tributación donde se genera el valor. Sin embargo, otro temor, también contemplado en dicho Plan por la OCDE, gira en torno al concepto de establecimiento permanente, que ya hemos desarrollado previamente, el cual se ha visto alterado en la Acción 7 del proyecto<sup>36</sup>, y en donde se buscara por lo tanto esa adaptación hacia los nuevos modelos dando lugar a redefiniciones o nuevas fórmulas tributarias, como ya comentamos en el apartado previo con el modelo de Establecimiento Permanente Digital.

El Plan de Trabajo llevado a cabo por la OCDE se podría comprimir en dos pilares fundamentales: por un lado, la exploración de alternativas para determinar la reasignación de derechos fiscales, y por el otro, el desarrollo de normas tributarias que permitan que las empresas multinacionales queden sujetas a un nivel de tributación mínimo.

Existen por tanto muchas complicaciones como ya hemos señalado en las anteriores líneas para que esto se pueda llevar a buen puerto y ser una realidad. El acuerdo multilateral en esta situación pese a querer ser algo simplificado, entrañaría una serie de complejidades que aún no han sido resueltas, como podría ser la definición de los propios conceptos y sobretodo la necesidad de creación de una tributación consensuada a nivel global para que sea eficiente, cosa que se intuye muy complicada, puesto que debido a la competencia fiscal habrá Estados que les perjudicara más la nueva situación que la anterior.

Finalmente otro de los problemas a los que se enfrentan desde la propia OCDE será para aquellos casos en donde ya se hayan establecido un impuestos sobre determinados sistemas digitales nacionales, como el caso del estado español que abordaremos a continuación, y tengan que ser suprimidas o adaptadas de cara a poder encontrar un impuesto único y global, a fin de la redistribución posterior de la recaudación total obtenida.

---

<https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>

<sup>36</sup> “Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente”

## 4.2 Unión Europea

Al margen tanto de las medidas unilaterales que tomen los propios Estados miembro, en donde algunos ya han desarrollado sus propios impuestos sobre determinados servicios digitales, así como también de las propuestas de la OCDE, la Unión Europea también busca la creación de un impuesto digital comunitario de cara a solucionar la misma pretensión, que se graven los beneficios allí donde se genere el valor y no donde tienen establecida su sede o almacén por serles más beneficioso.

Los antecedentes los podemos encontrar en el año 2018 el seno de la Comisión Europea con 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”<sup>37</sup> y la “Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa”<sup>38</sup> pudiendo destacar de las mismas que la primera de ellas es la que busque la solución a corto plazo y la segunda con un carácter permanente, al menos hasta que en el seno de la OCDE no se llegue a un acuerdo global, lo cual no será sencillo intuyen que no será sencillo. Estas propuestas por lo tanto constituirán los mayores instrumentos normativos con los que contará la UE de cara a solventar esta discusión internacional.

La primera de estas propuestas destaca sobre todo por su carácter provisional, al quedarse en desuso cuando entre una medida permanente en dicha materia. En segundo lugar, sus modificaciones, siendo la última la publicada el 1 de marzo de 2019, donde pasa denominarse “Propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre la publicidad digital que grava los ingresos procedentes de la prestación de servicios de publicidad digital”. Puede verse en dicho cambio que los tres hechos imposables que incluía el termino genérico determinados servicios digitales<sup>39</sup> de la

---

<sup>37</sup> Propuesta de DIRECTIVA DEL CONSEJO relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales, COM/2018/0148 final - 2018/073 (CNS). Recuperado de <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A52018PC0148>

<sup>38</sup> 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 final - 2018/072 (CNS). Recuperado de <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/ALL/?uri=CELEX%3A52018PC0147>

<sup>39</sup> Art 3.1 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”, cuyo contenido se transcribe a continuación: “1. A los efectos de la presente Directiva, se considerarán «ingresos imposables» los procedentes de la prestación por una entidad de cada uno de los

propuesta inicial se verán ahora limitados, sometiendo a tributación solamente uno de ellos con la nueva versión, la prestación de servicios de publicidad online dirigida<sup>40</sup>.

En la misma propuesta señalará también que el tipo impositivo será del 3% y que los sujetos pasivos del impuesto serán aquellas entidades que hubieran comunicado unos ingresos mundiales superiores a 750 millones de euros, así como que hayan obtenido ingresos derivados de servicios sujetos al ISD de más de 50 millones dentro de la Unión Europea. El Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (IDSD) aprobado en España ira en la línea de esta propuesta de la Comisión Europea, en consonancia a gravar los tres hechos imposables recogidos en la misma.

Por otro lado, será la segunda propuesta en la que se establecen los principios para atribuir beneficios a una actividad empresarial digital así como el nexo imponible para las empresas digitales que operan internacionalmente. El objetivo por lo tanto será la ampliación del concepto de establecimiento permanente con el fin de incluir en el mismo la presencia fiscal significativa a través de la cual será llevada a cabo una actividad económica. Las causas que justificarán la necesidad de la misma vendrán recogidas sobretodo en el punto 1 de la exposición en su primer apartado titulado “Razones y objetivos de la propuesta”.

Algunos países miembros sin embargo, ya han implementados sus propios impuestos de cara a gravar los beneficios que las grandes empresas tecnológicas generan en los mismos, agilizándose en algunos casos durante la situación generada por la pandemia del COVID-19 al constatar que era necesario medios de financiación más eficaces debido en muchos casos a la caída de la recaudación de otros tributos, y en especial, a que en la mayoría de supuestos, esas empresas a las que están dirigidas los mismos han visto sus beneficios incrementados de manera considerable, no así su tributación en dichos estados. A destacar los casos de España, Francia e Italia los cuales según sus

---

siguientes servicios: (a) la inclusión en una interfaz digital de publicidad dirigida a los usuarios de dicha interfaz; (b) la puesta a disposición de los usuarios de una interfaz digital multifacética que les permita localizar a otros usuarios e interactuar con ellos, y que pueda facilitar asimismo las entregas de bienes o las prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios; y (c) la transmisión de los datos recopilados acerca de los usuarios que hayan sido generados por actividades desarrolladas por estos últimos en las interfaces digitales.”

<sup>40</sup> Vid. art 3.1 de la “Propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre la publicidad digital que grava los ingresos procedentes de la prestación de servicios de publicidad digital”, cuyo contenido se transcribe a continuación: “1. A los efectos de la presente Directiva, se considerarán «ingresos imposables» los procedentes de [...] la inclusión en una interfaz digital por una entidad de publicidad dirigida a los usuarios”.



estimaciones, todos pretenden recaudar por encima de los 400 millones:

| <b>Estado</b>               | <b>Tipo</b> | <b>Beneficio a nivel global</b> | <b>Beneficio a nivel estatal</b> | <b>Recaudación inicial esperada<sup>41</sup></b> |
|-----------------------------|-------------|---------------------------------|----------------------------------|--|
| <b>España<sup>42</sup></b>  | 3%          | 750M                            | 3M                               | 968M   |
| <b>Francia<sup>43</sup></b> | 3%          | 750M                            | 25M                              | 400M   |
| <b>Italia<sup>44</sup></b>  | 3%          | 750M                            | 5.5M                             | 700M   |

Es evidente que se trata de una manera de financiación muy alta en ambos casos, destacando sobre todo la diferencia de recaudación en el número de servicios digitales gravados entre España y Francia, pero que sin embargo sigue siendo alta. Cabe resaltar también que estas son las previsiones iniciales de recaudación, en donde posteriormente sean inferiores. Estas medidas unilaterales sin embargo, están todavía en los tres casos en periodo de desarrollo parcial, puesto que en ninguno de los tres estados aun se ha dado la liquidación, ni saben aun si están sujetos a la imposición de aranceles, en especial por parte de Estados Unidos, hecho muy importante, tal como se comprobó al dejar Francia la suspensión de su impuesto en el curso 2020 debido a las presiones del mismo.

Finalmente cabe resaltar, que en el seno de la UE existe el mismo problema que en el de la OCDE para llegar a un acuerdo amplio consensuado, más cuando algunos países han decidido llevar a cabo medidas unilaterales de cara a poder aplicarlo en sus propios estados cuanto antes. Por lo que el avance de dicha regulación va más encaminado a ser desarrollada en el marco de la OCDE que en el de la propia Unión Europea, de cara a poder conseguir un impuesto único y global.

---

<sup>41</sup> TAHIRI, Javier (16 de enero de 2021). Tasas Google unilaterales, la apuesta de España, Francia, Italia y Reino Unido. *ABC Economía*. Recuperado de [https://www.abc.es/economia/abci-tasas-google-unilaterales-apuesta-espana-francia-italia-y-reino-unido-202101161309\\_noticia.html](https://www.abc.es/economia/abci-tasas-google-unilaterales-apuesta-espana-francia-italia-y-reino-unido-202101161309_noticia.html)

<sup>42</sup> Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. Recuperado de [https://www.boe.es/diario\\_boe/txt.php?id=BOE-A-2020-12355](https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2020-12355)

<sup>43</sup> LOI n° 2019-759 de 24 de julio de 2019 sobre la creación de un impuesto a los servicios digitales y modificación de la trayectoria de la reducción del impuesto de sociedades. Francia Recuperado de <https://www.legifrance.gouv.fr/dossierlegislatif/JORFDOLE000038203221/>

<sup>44</sup> Ley de Presupuesto de 2019, en el artículo 1, párrafos 35 a 50. Italia Recuperado de <https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2018/12/31/18G00172/sg>

## 5. LEY SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES (IDSD)

### 5.1 Contextualización

Tal y como se ha podido ver en el desarrollo del presente trabajo, la búsqueda de un impuesto sobre los servicios digitales global se trata de un asunto controvertido y no de fácil consenso, al menos a corto plazo. Es por ello que algunos países han decidido llevar a cabo medidas unilaterales de cara a poder ellos de manera interna gravar los beneficios obtenidos por los gigantes tecnológicos en su territorio. Es en el seno de esta coyuntura cuando nace la Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (IDSD) en España.

La vía unilateral, pese a poder ser criticada por parte de los organismos encargados de encontrar una solución común y única a dicho problema, es totalmente legítima al no existir consenso alguno todavía a nivel de la UE ni la OCDE en la imposición directa. Sin embargo, algunos autores como CALDERON CARRERO (2018) han manifestado ya los peligros que ello conlleva la aprobación por parte de un estado en tanto que “puede favorecer el unilateralismo fiscal a escala internacional, de manera que otros países pueden terminar adoptando medidas similares incrementado los costes de cumplimiento y los riesgos de doble imposición de todo el sistema de fiscalidad internacional post- BEPS<sup>45</sup>”.

Las primeras propuestas para la creación de un impuesto de servicios digitales llegaron a principios de 2018 con el gobierno popular, y continuaron posteriormente con el gobierno socialista para entrar como propuesta normativa en el Congreso de los Diputados el 25 de enero de 2019<sup>46</sup>, entrando finalmente en vigor el 16 de enero del presente año. La medida no ha ido en consonancia con el proyecto armonizador de la UE ni la búsqueda de consenso de cara a poder encontrar un impuesto comunitario y estará sujeto a posibles modificaciones o supresión en base a las medidas que se tomen tanto de la propia Unión Europea, como de la OCDE, sin embargo la propia ley y el desarrollo de la misma si lo harán en parte, tal y como desarrollamos en la líneas posteriores.

---

<sup>45</sup> CALDERON CARRERO, Jose Manuel (2018): “El paquete Europeo en materia de fiscalidad de la economía digital”, *AEDAF*, pág.21

<sup>46</sup> BOCG. Congreso de los Diputados Núm. A-40-1, 25 de enero de 2019, Pág.: 1. Recuperado de [https://www.congreso.es/public\\_oficiales/L12/CONG/BOCG/A/BOCG-12-A-40-1.PDF#page=1](https://www.congreso.es/public_oficiales/L12/CONG/BOCG/A/BOCG-12-A-40-1.PDF#page=1)

Cabe resaltar que debido a la concepción territorial y administrativa del Estado, en donde en casos concretos, así como en mayor o menor medida, la competencia fiscal puede ser compartida con el Estado, podía haberse dado el caso que alguna Comunidad Autónoma hubiera regulado un impuesto sobre servicios digitales antes incluso que el propio Estado, sin embargo no se dio el caso. Por lo que el 16 de enero del presente año entro en vigor para todo el Estado, quedando pendiente como este será regulado por los Territorios Forales, caso especial que merecerá una mención posterior en otro subapartado.

## 5.2 Contenido

En el impuesto del IDSD no estamos ante la articulación de instrumentos normativos que choquen frontalmente con los parámetros de la OCDE, ni de la propia Unión Europea, sino que se están llevando a cabo medidas alineadas con lo acordado en ambos ámbitos, no siendo su implementación propiamente un movimiento unilateral por parte del estado español, sino más bien un movimiento que se adelanta a la existencia de un marco normativo que obligue a los países a transponer dichas medidas a su ordenamiento interno<sup>47</sup>. Se establece además el carácter transitorio de la misma hasta que entrare en vigor la nueva legislación.

Como hemos comentado previamente, el presente impuesto español se enmarca dentro 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 en tanto a que los hechos imponible del mismo serán tres: prestación de servicios de publicidad en línea, servicios de intermediación en línea, y venta de datos generados a partir de información proporcionada por el usuario. La base imponible también se define en base al importe de los ingresos, excluidos el IVA o impuestos equivalentes.

Entrando en la naturaleza del impuesto, lo primero que hay que destacar es que tal y como hemos definido en la introducción del presente trabajo, no se trata de una tasa (el nombre coloquial de “Tasa Google”) sino de un impuesto, indirecto además. Esto es

---

<sup>47</sup> PORTILLO, M<sup>a</sup> Isabel y MARTÍNEZ BÁRBARA, Gemma (2019): “La tributación de la economía digital: Medidas unilaterales a la espera de una solución Global”, *Zergak: gaceta tributaria del País Vasco* número 57, pág. 137, [https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/zergak57/es\\_def/adjuntos/Z57.pdf](https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/zergak57/es_def/adjuntos/Z57.pdf)

algo que ha creado bastante controversia entre los distintos autores<sup>48</sup>, pero tanto desde que se plasmara en el propio Anteproyecto de Ley que recogía: “El hecho de que el impuesto se centre en los servicios prestados, sin tener en cuenta las características del prestador de los mismos, entre ellas, su capacidad económica, implica que aquel no deba ser considerado como un impuesto sobre renta o patrimonio”<sup>49</sup>, como desde la propuesta de directiva en su artículo 113<sup>50</sup> del Tratado de Funcionamiento de la UE reforzado por la propia ley en su artículo 1<sup>51</sup>, lo establecen como tal.

El objetivo del mismo es gravar servicios digitales en los que hay una contribución de los usuarios en la creación de valor de la empresa que presta esos servicios, a través de los cuales la empresa monetiza esas contribuciones de los usuarios. Es decir, su objetivo es gravar los beneficios de las grandes empresas de servicios digitales donde realmente generen el beneficio, en este caso en el Estado Español, y no donde tengan su sede establecida. Decimos que está dirigido a las grandes empresas tecnológicas ya únicamente se aplicara para aquellas empresas cuyos beneficios en todo el mundo superen los 750 millones de euros y 3 millones en el caso del Estado Español, pretendiendo hacerles tributar con un tipo de gravamen del 3% sobre determinados servicios digitales.

El territorio de aplicación del mismo será todo el territorio español, recogándose también una concertación de este impuesto con los territorios históricos y la Comunidad Foral de Navarra. Esto por tanto sería un medio de financiación tanto estatal como en el caso de obtener la competencia, según estimaciones iniciales, de 968 millones de euros, y en torno a 1800 millones junto con la “Tasa Tobin” (200 millones en el caso de los territorios históricos incluida la “Tasa Tobin”).

---

<sup>48</sup> Entre otros: NOCETE CORREA, Francisco Jose (2018): “Ilusión fiscal y economía digital, ¿hacia una planificación normativa agresiva?”, *Carta Tributaria*, nº43; LASARTE LOPEZ, Rocio (2018): “Los desafíos fiscales de la economía digital: el impuesto provisional de la UE. ¿Nuevas medidas para que todas las empresas tributen de forma equitativa?”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº428

<sup>49</sup> MINISTERIO DE HACIENDA (2018), Memoria del Análisis del Impacto normativo del Anteproyecto de la Ley del impuesto sobre Determinados Servicios Digitales

<sup>50</sup> Art. 113 TFUE: “El Consejo, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia”

<sup>51</sup> Art. 1 IDSD: “El Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales es un tributo de naturaleza indirecta que grava, en la forma y condiciones previstas en esta Ley, las prestaciones de determinados servicios digitales en que exista intervención de usuarios situados en el territorio de aplicación del impuesto.”

La base imponible se tratará del importe de los ingresos obtenidos por el contribuyente, excluido el IVA e impuestos equivalentes, por cada una de las prestaciones de servicios digitales sujetas al propio impuesto del IDSD. Se establecerán también una serie de reglas particulares en relación con cada uno de los servicios comprendidos en el ámbito de la norma.

Un aspecto importante a destacar en dicha ley es el que se refiere al hecho imponible, el cual se podría decir que no resulta muy concreto como tal si nos centramos únicamente en lo recogido en el articulado específico<sup>52</sup>, pero el cual si lo unimos a lo recogido previamente en la definición de conceptos que se da en la misma, veremos que ese establecerá y matizarán que tipo de servicios digitales estarán sometidos al impuesto. De esta forma, serán gravados como servicios digitales, las aplicaciones y páginas web que proporcionen información, así como aquellas que incluyan también anuncios publicitarios.

Una variación importante en relación a la publicidad es lo introducido en el Proyecto de Ley, manteniéndose en la presente ley en donde se entenderá que toda la publicidad será publicidad dirigida incluyéndose una presunción *iuris tantum*, lo mismo que en la Propuesta de Directiva, pero que sin embargo, en un principio no aparecía como tal en el Anteproyecto.

Pero sí que encontraremos por otro lado una diferencia con respecto al hecho imponible entre la ley y la Propuesta de Directiva, en tanto que el IDSD entiende que el servicio es de transmisión con contraprestación de datos, mientras que en la propuesta únicamente es recogido se recoge únicamente la venta de datos, si bien es cierto que dicha venta se relaciona con cualquier transmisión de datos, dando lugar a la cesión.

Finalmente, una de las características más curiosas del nuevo impuesto será la conexión que existirá entre el territorio en el que se aplica el impuesto con lo gravado en el mismo. Será por tanto el usuario de dicho territorio el que ejercerá de tractor de la imposición sobre la prestación de los servicios digitales que recaerá sobre el contribuyente, careciendo de esta manera el contribuyente en muchas ocasiones de cualquier otro vínculo con el estado español<sup>53</sup>.

---

<sup>52</sup> Art 5 IDSD: *Hecho imponible*. “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.”

<sup>53</sup> PORTILLO, M<sup>a</sup> Isabel y MARTÍNEZ BÁRBARA, Gemma (2019): “La tributación de la economía

## 5.3 Foralidad vasca

### 5.3.1 Concertación del impuesto

Para el análisis de este apartado, capitalmente importante para nosotros al afectarnos de manera directa, partimos de que la IDSD ha entrado en vigor ya, sin embargo, esta no ha sido aún incorporada como nuevo impuesto al sistema tributario especial del País Vasco. Llegados a este punto, es ya conocido que los Territorios Forales tienen reconocidos sus derechos históricos, entre los cuales destaca el de la competencia tributaria, en base a lo recogido en la Disposición Adicional Primera de la Constitución Española<sup>54</sup> y en el desarrollo del Concierto Económico<sup>55</sup>. Para fortalecer dicha competencia también son de apoyo a la Disposición Adicional antes mencionada el artículo 37 del Estatuto de Autonomía del País Vasco (EAPV)<sup>56</sup> y la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) en su Disposición Adicional Primera<sup>57</sup>.

La concertación de dicho impuesto, se presupone que se hará junto con el de las

---

digital: Medidas unilaterales a la espera de una solución Global”, *Zergak: gaceta tributaria del País Vasco* número 57, pág. 134,  
[https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/zergak57/es\\_def/adjuntos/Z57.pdf](https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/zergak57/es_def/adjuntos/Z57.pdf)

<sup>54</sup> DA 1ª CE: “La Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales. La actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía”

<sup>55</sup> Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

<sup>56</sup> Art. 37 EAPV: “1. Los órganos forales de los Territorios Históricos se regirán por el régimen jurídico privativo de cada uno de ellos.

2. Lo dispuesto en el presente Estatuto no supondrá alteración de la naturaleza del régimen foral específico o de las competencias de los regímenes privativos de cada Territorio Histórico.

3. En todo caso tendrán competencias exclusivas dentro de sus respectivos territorios en las siguientes materias:

a) Organización, régimen y funcionamiento de sus propias instituciones. b) Elaboración y aprobación de sus presupuestos. c) Demarcaciones territoriales de ámbito supramunicipal que no excedan los límites provinciales. d) Régimen de los bienes provinciales y municipales, tanto de dominio público como patrimoniales o de propios y comunales. e) Régimen electoral municipal. f) Todas aquellas que se especifiquen en el presente Estatuto o que les sean transferidas.

4. Les corresponderá, asimismo, el desarrollo normativo y la ejecución, dentro de su territorio, en las materias que el Parlamento Vasco señale.

5. Para la elección de los órganos representativos de los Territorios Históricos se atenderá a criterios de sufragio universal, libre, directo, secreto y de representación proporcional, con circunscripciones electorales que procuren una representación adecuada de todas las zonas de cada territorio.”

<sup>57</sup> Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas. Disposición Adicional Primera: “El sistema foral tradicional de concierto económico se aplicará en la Comunidad Autónoma del País Vasco de acuerdo con lo establecido en el correspondiente Estatuto de Autonomía”.

transacciones financieras, comúnmente llamado “tasa Tobin”, al estar ambas en funcionamiento en el ámbito nacional. Al igual que el Gobierno Central tiene unas estimaciones de cuanto podrá ser lo que recauden con ambas tasas como ya hemos mencionado previamente, el Gobierno Vasco también, para su ámbito de las tres diputaciones forales, que serán las que se encarguen de la recaudación de manera independiente. Sin embargo, y al igual que en las estimaciones del gobierno central, esta será inferior a las estimaciones iniciales tanto las realizadas en la primera propuesta de 2018, como en posteriores cálculos, tal y como declaraba en una entrevista del Consejero de Economía del Gobierno Vasco Pedro Azpiazu<sup>58</sup>.

Entrando en materia, en lo que se refiere al caso vasco, el nuevo Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales serán en realidad tres, uno por cada Territorio Histórico, siendo para ello necesario el trámite de la concertación. En base a lo recogido en la DA 2º del Concierto Económico, la creación de esta nueva figura tributaria se deberá llevar a cabo por las Administraciones del Estado y del País Vasco, de común acuerdo para la adaptación a esta figura del Concierto. Esta se llevará a cabo por parte de la Comisión Mixta del Concierto Económico, la cual estará compuesta por 1 representante por cada TTHH, 3 representantes de la CAPV y 6 representantes por parte del Estado. Posteriormente, y una vez acordado el texto de modificación del Concierto Económico, con la inclusión del nuevo impuesto, será tramitada como ley de artículo único. Cabe resaltar que la inclusión como materia regulable por los Territorios Históricos formalmente tiene rango de reglamento<sup>59</sup>, al ostentar únicamente el Parlamento Vasco la potestad de creación de normas con rango de ley, en aplicación de la LO 2/2010 de protección jurisdiccional de las normas forales tributarias, serán reguladas como si tuviesen rango de ley. Finalmente tras esto, son las propias JJGG de cada TTHH las que pasan a regularlo.

---

<sup>58</sup> DIEZ MON, Asier (26 de octubre de 2020). Entrevista concedida del Consejero de hacienda Pedro Azpiazu, *Deia*. Recuperado de <https://www.deia.eus/economia/2020/10/26/lanzar-plan-vasco-interinstitucional-pais/1074119.html>

<sup>59</sup> En contravención de lo establecido en el artículo 133 CE: “1. La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley.  
2. Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes.  
3. Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley.  
4. Las administraciones públicas sólo podrán contraer obligaciones financieras y realizar gastos de acuerdo con las leyes.”

Uno de los problemas más comunes que suele haber en este tipo casos, suele ser el tiempo que se da entre la fecha de la entrada en vigor del impuesto en el territorio español y la concertación de dicho impuesto, siendo subsanado posteriormente mediante flujos pertinentes en favor la Comunidad Autónoma. Por contextualizar el caso concreto, a fecha de escritura de estas líneas en mayo, todavía no se ha llegado a acuerdo para la concertación del impuesto, si bien es cierto, que pese a que la liquidación del impuesto era de carácter trimestral, para este primer año será anual, no dándose hasta final de año, por lo que todavía no se podría cuantificar.

Ahora bien, ante la posible concertación de esta nueva tributaria, cabe entra en el estudio de cuál será la configuración y parámetros del mismo, es decir, el tipo de impuesto, sus criterios o sus puntos de conexión, por los cuales repartir las potestades tributarias de regular, exaccionar y de inspeccionar el nuevo impuesto a concertar entre el territorio común y los territorios forales<sup>60</sup>.

### **5.3.2 Antes de la economía digital y del IDSD**

El sistema tributario vasco no es ajeno a la nueva realidad en la que vivimos, y en la nueva era digital en la que nos encontramos, sin embargo, a la hora de legislar y tener un sistema tributario adaptado a las nuevas realidades, este se encontraba en la misma situación que el sistema español o que el resto de los sistemas europeos. Es aquí donde entrarían los puntos de conexión, tratándose de criterios tanto objetivos como subjetivos de cara a poder dilucidar que Administración Tributaria tiene las competencias para hacer cumplir las obligaciones, con el objetivo de evitar duplicidades. Sería por tanto el reparto de las competencias entre los distintos sistemas tributarios que conviven en el Estado español determinando cuándo la capacidad de exacción, normativa y de inspección de un tributo corresponde a las instituciones competentes de los Territorios Históricos y cuando al Estado. Se toma como punto de partida el Modelo de Convenio, de cara a evitar la doble imposición de la OCDE, el reparto de competencias tributarias entre los Territorios Históricos y el Estado estará fundamentado en los criterios de residencia habitual y domicilio fiscal.

---

<sup>60</sup> PORTILLO, M<sup>a</sup> Isabel y MARTÍNEZ BÁRBARA, Gemma (2019): “La tributación de la economía digital: Medidas unilaterales a la espera de una solución Global”, *Zergak: gaceta tributaria del País Vasco* número 57, pág. 137, [https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/zergak57/es\\_def/adjuntos/Z57.pdf](https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/zergak57/es_def/adjuntos/Z57.pdf)



Los criterios para la determinación de la residencia habitual de las personas físicas y del domicilio fiscal de las jurídicas vienen recogidos en el artículo 43 del Concierto. Por regla general, se tomarán en cuenta el artículo 43.4 del Concierto<sup>61</sup>, el cual recoge se entenderán domiciliadas fiscalmente en el País Vasco las personas físicas que tengan su residencia habitual en el País Vasco.

### **5.3.3 Después del IDSD**

Una vez que el IDSD entra en vigor, lo primero que se buscará será su concertación, proceso el cual hemos explicado en las líneas anteriores, para detenernos en los puntos de conexión, cuestión relevante y que desgranaremos ahora, en base a establecer los criterios por lo que serán repartidas las competencias y potestades a regular, exaccionar e inspeccionar.

Como ya se ha expuesto previamente, estaremos ante un impuesto de naturaleza indirecta, pese a que como hemos comentado previamente esto ha suscitado gran debate, y cuyas regulaciones seguirán las directrices de la propuesta de la Unión Europea hasta que se regularice y armonice desde el propio ámbito de la UE, debido a esto se puede suponer que dicho impuesto sea concertado como de normativa común, teniendo muy poca o nula regulación foral, en vista del poco margen que también ha tenido Estado del mismo. De esta forma, este tomará en líneas generales la misma dirección que la establecida en cada momento por el Estado en relación a las normas sustantivas y formales, pudiendo las Diputaciones Forales modelos de ingreso y plazos de los mismos, pero siguiendo los datos regidos por la Administración Estatal y no

---

<sup>61</sup> Art 43.4 ConEc : "A los efectos del presente Concierto Económico se entenderán domiciliados fiscalmente en el País Vasco:

- a) Las personas físicas que tengan su residencia habitual en el País Vasco.
- b) Las personas jurídicas y demás entidades sometidas al Impuesto sobre Sociedades que tengan en el País Vasco su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, cuando se realice en el País Vasco dicha gestión o dirección.  
En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado.
- c) Los establecimientos permanentes cuando su gestión administrativa o la dirección de sus negocios se efectúe en el País Vasco. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con este criterio, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado.
- d) Las sociedades civiles y los entes sin personalidad jurídica, cuando su gestión y dirección se efectúe en el País Vasco. Si con este criterio fuese imposible determinar su domicilio fiscal, se atenderá al territorio donde radique el mayor valor de su inmovilizado."

afectándole al mismo. A esto habrá que sumarle también, que en el caso de que se llegase a un acuerdo en el ámbito global para un impuesto de determinados servicios digitales o en el ámbito europeo, la competencia de las haciendas forales resultara nula puesto que en materia de tratados internacionales tributarios es el Estado el que tiene competencia, pese a que exista también la posibilidad de que puedan tomar parte en condición de asesores o consejeros representantes de los Territorios Históricos.

Finalmente, una vez determinados los criterios de reparto de las potestades tributarias, nos fijamos en que en base a lo recogido en el art 35 del ConEc<sup>62</sup> dejará poca capacidad de maniobra para la regulación foral. Tal y como señalan las autoras MARIA ISABEL PORTILLO Y GEMMA MARTINEZ BARBARA (2019) se hará realmente complicado que las Comunidades Autónomas de Régimen Común vayan a tener margen alguno de capacidad normativa en dicho impuesto, a diferencia de lo que sucede por ejemplo con el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, que a pesar de ser un impuesto de naturaleza indirecta como este, carecen de capacidad normativa de regulación general, disfrutando de margen regulativo, lo mismo que ocurriría con los Territorios Históricos<sup>63</sup>.

Las mismas autoras añaden modo de conclusión final también en el mismo artículo del Boletín que en el caso de que quisiera negociar el impuesto como concertado de normativa autónoma, si el punto de conexión elegido fuese que el domicilio del contribuyente prestador de servicios digitales se encuentre en el País Vasco, resulta dudoso, a la vista de los umbrales exigibles por el nuevo impuesto, que encontremos entidades que lo cumplan. Terminan pues afirmando que sería más lógico que la capacidad normativa estuviese vinculada al lugar de realización de las operaciones, escenario en el cual la complejidad de la aplicación se incrementaría notablemente.

A la hora de determinar donde se entienden por prestados los servicios recogidos en el IDSD, si han sido llevados a cabo en territorio foral o en territorio común y por tanto a quien corresponde la potestad exaccionadora, se utilizaran los mismos criterios llevados

---

<sup>62</sup> Art 35 ConEc: “Los demás impuestos indirectos se regirán por los mismos principios básicos, normas sustantivas, hechos imponible, exenciones, devengos, bases, tipos, tarifas y deducciones que los establecidos en cada momento por el Estado”

<sup>63</sup> PORTILLO, M<sup>a</sup> Isabel y MARTÍNEZ BÁRBARA, Gemma (2019): “La tributación de la economía digital: Medidas unilaterales a la espera de una solución Global”, *Zergak: gaceta tributaria del País Vasco* número 57, págs. 115-140. [https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/zergak57/es\\_def/adjuntos/Z57.pdf](https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/zergak57/es_def/adjuntos/Z57.pdf)

a cabo por el IDSD en su ámbito estatal, por lo tanto se tendrá en cuenta la dirección IP de los dispositivos utilizados por los usuarios.

En base también a los puntos de conexión del Concierto Económico, la exacción se atribuirá en base al volumen de operaciones realizadas en cada territorio, siendo calculado dicho volumen de operaciones para cada una de las prestaciones de servicios sometidos al impuesto en base a lo regulado en el artículo 5 del proyecto de Directiva del IDSD<sup>64</sup>.

Para concluir, en lo referente a la competencia de inspección, las mismas autoras antes citadas, recogen que al carecer los impuestos de capacidad normativa en los Territorios Históricos, será el Concierto Económico quien fije como punto de inflexión el domicilio del contribuyente. Al ser los contribuyentes sometidos a este impuesto no residentes que actúen sin EP, la competencia inspectora corresponderá a la administración tributaria del representante de este contribuyente no residente, debiendo imponerle la obligación de nombramiento del representante (independientemente que sea residente de la UE o no)<sup>65</sup>.

## 6. CONCLUSIONES

A lo largo del presente trabajo hemos visto como la tecnología está cambiando el mundo y nuestra forma de vida. Tanto la sociedad como las distintas organizaciones internacionales, países y administraciones intentan adaptarse a ella, siendo en algunos casos más o menos complicada dicha tarea esa adaptación. Se trata de un reto que pese a ser no ser nuevo, con la situación de pandemia de la Covid-19 que nos ha tocado vivir, ha obligado a agilizar esa transición desde los anteriores sistemas a los nuevos que están por llegar.

El estudio que hemos realizado, lo hemos hecho desde el ámbito más grande, entendiendo como tal la influencia a lo largo del mundo hasta el más pequeño,

---

<sup>64</sup> Propuesta de DIRECTIVA DEL CONSEJO relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales, COM/2018/0148 final - 2018/073 (CNS)

<sup>65</sup> PORTILLO, M<sup>a</sup> Isabel y MARTÍNEZ BÁRBARA, Gemma (2019): “La tributación de la economía digital: Medidas unilaterales a la espera de una solución Global”, *Zergak: gaceta tributaria del País Vasco* número 57, págs. 115-140. [https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/zergak57/es\\_def/adjuntos/Z57.pdf](https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/zergak57/es_def/adjuntos/Z57.pdf)

entendiendo como tal nuestros Territorios Históricos, e incluso cual es la influencia que tienen en el propio individuo o consumidor. Finalmente, este estudio, lo hemos centrado en la tributación de dichos servicios digitales los cuales están influyendo directamente en nuestro modo de vida.

Actualmente, no existe acuerdo global alguno para la creación de un único impuesto sobre determinados servicios digitales, y en base a lo analizado y viendo que todavía nos encontramos en un periodo de propuestas y proyectos, no tiene pinta de que lo vayamos a ver pronto. Lo mismo sucede en el seno de la Unión Europea, y ello ha generado que algunos países miembro hayan creado sus propios impuestos dentro de su legislación interna, los cuales hemos desgranado en las líneas previas. Esto se ha debido básicamente a que los antiguos sistemas ya no eran capaces de soportar los efectos perjudiciales, o no querían seguir soportándolos, de la nueva economía digital, la cual hace ineficaces los anteriores modelos de tributación establecidos en el pasado siglo, siendo por lo tanto la renovación de los mismos algo fundamental de cara a afrontar los nuevos retos venideros.

El nuevo modelo ante el que nos encaminamos ha generado una gran crisis de la imposición directa, la cual afecta frontalmente a la figura del establecimiento permanente que teníamos antiguamente siendo evidente que se encuentra ya a día de hoy totalmente alejada de los nuevos modelos de negocio digitales. También afectará a la legitimidad del impuesto de sucesiones, debido a la rigidez excesiva de sus normas que impide articular un nuevo nexo útil para someter gravamen de rentas o beneficios derivados de la prestación de servicios digitales<sup>66</sup>. Es por ello necesario y una realidad avanzar hacia figuras como la del “Establecimiento Permanente Virtual”, dejando atrás la idea de que el lugar de negocios sea algo fijo y en donde se sume también la construcción del modelo de la “presencia digital significativa”, ligándola con el concepto de “actividades digitales totalmente desmaterializadas” como definirá el GEFED: “las empresas que precisan de unos mínimos elementos físicos en el Estado de la fuente para realizar sus actividades principales, con independencia de que esos elementos físicos se hallen o no en el Estado de la fuente para realizar actividades

---

<sup>66</sup> SANCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, Guillermo (2020): “La tributación de los servicios digitales en la Unión Europea” pág. 216. Editorial Aranzadi

secundarias”<sup>67</sup>.

Sin embargo, y entrando más en concreto con el impuesto en sí, volvemos a incidir que resulta fundamental llegar a un acuerdo global, porque si no la situación volverá a repetirse, y esas grandes multinacionales tecnológicas seguirán buscando aquellos sistemas fiscales que les sean más beneficiosos para poder continuar con en esta situación. Es por lo tanto, el mayor problema ante el que nos encontramos con la nueva era de la economía digital, el de la erosión de bases imponibles, propiciando por la tanto la fuga de ingresos tributarios de unos países a otros con modelos fiscales más beneficiosos para las mismas, quedándose otro países sin esos ingresos por los beneficios obtenidos por las empresas en su territorio.

Otro de las conclusiones que podemos obtener al analizar la verdadera dimensión del impuesto es si de verdad supondrá una recaudación tan grande como estima el propio Estado. Hemos visto que desde que se presentó el Anteproyecto hasta la entrada en vigor del mismo, las estimaciones han descendido considerablemente, en decenas de millones y todavía sin saber bien la aplicabilidad, por lo que es intuible que estas todavía continúen bajando, pues también hay que tener en cuenta que las empresas a las que va dirigido, es un pequeño grupo de multinacionales tecnológicas y pocas empresas se podrán incorporar a ese grupo debido a las ganancias que puedan obtener.

Por otro lado, la lógica y la propia ley del impuesto establecen que únicamente serán estas grandes empresas las que tendrán que pagar dicho impuesto, perjudicando a estos gigantes tecnológicos que no tributan lo que deberían en el estado donde generan los beneficios.

El problema sin embargo con este tipo de impuestos, es que pese a que la ley establezca quien es el sujeto pasivo, en este caso como hemos dicho las grandes empresas que cumplan las condiciones, en muchos casos, quien acaba soportando el peso económico de ese impuesto sea otra persona muy distinta. Un ejemplo en el estado español lo tenemos sobre el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, el cual supuestamente tenía que correr a cargo de la banca, pero que supuso el encarecimiento de los tramites de los gastos hipotecarios y los tipos de interés que se ofrecían en las hipotecas, repercutiendo sobre el cliente dicha subida, trasladándose parte o la totalidad de dicho

---

<sup>67</sup> OCDE (2015): “Como abordar los desafíos fiscales de la economía digital” págs. 157 y ss.

impuesto a soportarlo el hipotecado.

Lo mencionado anteriormente ya lo hemos podido ver en los anuncios de dos de las empresas afectadas por este impuesto, Amazon y Google, las cuales han notificado a sus clientes que debido a que tienen que hacerse cargo de dicho impuesto, aplicaran subidas a sus socios o partners en determinados servicios. Otras empresas afectadas es previsible que también lo harán, por lo que al final, podemos presuponer que al final las pymes y usuarios que hacen uso de dichas plataformas contratando publicidad online o servicios de intermediación online serán las que finalmente tendrán que soportar el pago del impuesto.

Por lo tanto, podemos extraer, que pese a que el afán del impuesto es meramente recaudatorio por parte de los estados de cara a una tributación más justa y ajustada a los tiempos de la nueva era digital, si no se establece un impuesto global y con matices, seguirá habiendo bastantes desigualdades. Por otro lado, si se toman medidas unilaterales como la del caso español, muy probablemente la recaudación esperada pese a que se pueda mantener, su pago en realidad no repercutirá, al menos en su totalidad sobre las empresas a las que va dirigida, al dárseles la oportunidad a esos gigantes tecnológicos de poder tomar medidas para paliar el pago de dicho impuesto repercutiendo sobre las pequeñas y medianas empresas. Esto último precisamente resulta paradójico, pues cuando lo que se está buscando es adaptarse a la nueva era digital por parte de todos, y acabar con los sistemas de fiscalidad obsoletos, en donde las pequeñas y medianas empresas están entrando de cara a sobrevivir, serán estas las que más pueden llegar a notar el impacto de dicho impuesto debido al encarecimiento de los servicios que tienen contratados de cara a poder llegar a esa digitalización, dejando a los gigantes tecnológicos en una situación parecida en la que estaban, entendiéndolo como un problema del sistema fiscal.

## 7. BIBLIOGRAFIA

ÁLAMO CERRILLO R. (2015) “La inadecuación del concepto de establecimiento permanente y las propuestas de cambio de la OCDE”- *Quincenal Fiscal* número 5, Aranzadi, Madrid. págs. 79-89.

ÁLAMO CERRILLO, R. (2018) “La Economía digital, el concepto de establecimiento permanente y la realización de actividades auxiliares o preparatorias”. En LUCAS DURÁN M. Y DEL BLANCO GARCÍA A. (Dir.) GARCÍA MARTÍNEZ. A. (coord.) *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*. Págs.270-285. Instituto de Estudios Fiscales, España.

BORREGO ZABALA, Bartolomé (2015): “La necesaria adaptación de los tributos a las nuevas tendencias de los negocios electrónicos, en DELGADO GARCÍA, Ana María (Dir.) “Tributos en la sociedad de la información”, *Revista de Internet, Derecho y Política*, núm. 18

CALDERON CARRERO, Jose Manuel (2018): “El paquete Europeo en materia de fiscalidad de la economía digital”, *AEDAF*

CALVO BUEZAS, J. (2008) “El concepto de establecimiento permanente y el comercio electrónico”. En FALCÓN Y TELLA, R. PULIDO GUERRA, E. *Cuadernos de Formación*, colaboración número 18, volumen 6, p. 46; *Derecho Fiscal Internacional*

CARBAJO VASCO, Domingo (2015) “El plan de acción de la Iniciativa BEPS. Una perspectiva empresarial” *Crónica Tributaria* nº 154, España, págs. 49-67.

CARBAJO VASCO, Domingo (2016) “Algunas reflexiones sobre la era post-BEPS” En *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales* núm. 2. Editorial Aranzadi S.A.U, España. Págs. 133-152

CARBAJO VASCO, Domingo (2018): “¿El establecimiento permanente digital, un oxímoron?” en *Documentos* - Instituto de Estudios Fiscales, Nº. 11, (Ejemplar dedicado a: VI Encuentro de Derecho Financiero y Tributario: Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario (2ª parte)), págs. 12-24.  
[https://dialnet.unirioja.es/servlet/ejemplar?codigo=504366&info=open\\_link\\_ejemplar](https://dialnet.unirioja.es/servlet/ejemplar?codigo=504366&info=open_link_ejemplar)

CARMONA FERNANDEZ, Nestor (2012): “ La noción de establecimiento permanente en los tribunales: las estructuras operativas mediante filiales comisionistas”, en *Crónica Tributaria*, núm. 145

COMISIÓN EUROPEA, European Commission (2018), *Fair Taxation of the Digital Economy*, Recuperado de [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en)

Constitución Española, «BOE» núm. 311, de 29 de diciembre de 1978, [https://www.boe.es/eli/es/c/1978/12/27/\(1\)/con](https://www.boe.es/eli/es/c/1978/12/27/(1)/con)

FONDO MONETARIO INTERNACIONAL (FMI), (2019): “Tributación internacional de empresas”, *Documento de Política del FMI*, Washington, marzo 2019. <https://www.imf.org/~media/Files/Publications/PP/2019/Spanish/PPSA2019007.ashx>

GARCÍA-OLÍAS JIMÉNEZ, Carlos (2011) “El concepto tributario de “establecimiento permanente”” *Actualidad jurídica Uría Menéndez*, nº Extra 1, págs. 229-235

GARCÍA MARTÍNEZ, Andrés y GARCÍA LUIS, Tomás (Dirs.) (2020): “Desafíos fiscales de actualidad”, en *Documentos* - Instituto de Estudios Fiscales, Nº. 5, págs. 1-260. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7376648&orden=0&info=link>

GOBIERNO DE ESPAÑA, MINISTERIO DE ASUNTOS EXTERIORES, UNIÓN EUROPEA Y COOPERACIÓN, (2020), Representación de España ante la OCDE – París: “OCDE: Creación y Países Miembros”, <http://www.exteriores.gob.es/RepresentacionesPermanentes/OCDE/es/quees2/Paginas/Pa%C3%ADses-Miembros.aspx>

GOROSPE OVIEDO, J.I (2018) “El concepto de Establecimiento Permanente en la Imposición directa y su evolución jurisprudencial” En LUCAS DURÁN M. Y DEL BLANCO GARCÍA A. (Dir.) GARCÍA MARTÍNEZ. A. (coord.) “*Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*”. Págs.367-382 España: Documentos – Instituto de Estudios Fiscales.

GUTIÉRREZ DE PABLO, Gonzalo (2019): “Análisis jurídico de los paraísos fiscales”, en Ignacio Cruz Padiel y Juan José Hinojosa Torralvo (Dirs.), *Cuestiones actuales de planificación fiscal internacional*, Atelier, Barcelona, págs. 153- 167

HINOJOSA TORRALVO, Juan José (2012): “El fraude fiscal: una lucha de contrastes”, en *Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal* / coord. por Miguel Ángel Luque Mateo; Juan José Hinojosa Torralvo (dir.), Juan José Hinojosa Torralvo (dir.), Miguel Angel Luque Mateo (coord.), ed. Atelier, Barcelona, págs. 459-472.

KAISER, Brittany (2019): “La dictadura de los datos”, Barcelona. Editorial Harper Colins.

LASARTE LÓPEZ, Rocío (2018): “Los desafíos fiscales de la economía digital: el impuesto provisional de la UE. ¿Nuevas medidas para que todas las empresas tributen de forma equitativa?”, Estudios financieros. *Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, nº 428, págs. 87-114.

Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para el País Vasco. «BOE» núm. 306, de 22 de diciembre de 1979, páginas 29357 a 29363 (7 págs.), <https://www.boe.es/eli/es/lo/1979/12/18/3>

Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. BOE núm. 274, de 16 de octubre de 2020, páginas 88569 a 88580 (12 págs.) <https://www.boe.es/eli/es/l/2020/10/15/4>

Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, «BOE» núm. 124, de 24 de mayo de 2002. <https://www.boe.es/eli/es/l/2002/05/23/12/con>

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. «BOE» núm. 302, de 18 de diciembre de 2003, <https://www.boe.es/eli/es/l/2003/12/17/58/con>

LOI nº 2019-759 de 24 de julio de 2019 sobre la creación de un impuesto a los servicios



digitales y modificación de la trayectoria de la reducción del impuesto de sociedades. Francia. Recuperado de <https://www.legifrance.gouv.fr/dossierlegislatif/JORFDOLE000038203221/>

Ley de Presupuesto de 2019, en el artículo 1, párrafos 35 a 50. Italia. Recuperado de <https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2018/12/31/18G00172/sg>

MACARRO OSUNA, José Manuel (2016): “Acción 1. El futuro de la tributación internacional: BEPS y economía digital”, en Ramos Prieto, J. (coord.), *Erosión de la base imponible y traslado de beneficios estudios sobre el Plan BEPS de la OCDE: comentarios a las acciones 1, 2, 5, 6, 8, 13 y 15*, págs. 81-114, Aranzadi Thomson Reuters

MARTIN JIMENEZ, Adolfo y CALDERON CARRERO, Jose Manuel (2014): “El plan de Acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones (BEPS): ¿El final, el principio del final, o el final del principio?” *Quincena Fiscal*, nº 1-2

MINISTERIO DE HACIENDA (2018), Memoria del Análisis del Impacto normativo del Anteproyecto de la Ley del impuesto sobre Determinados Servicios Digitales

NOCETE CORREA, Francisco José (2018): “Ilusión fiscal y economía digital, ¿hacia una planificación normativa agresiva?”, en *Carta Tributaria*, Nº43.

OCDE (2014) “Acción 1 (objetivo del 2014): Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital”, en *Proyecto BEPS*, 2014, p. 157. Recuperado en español en: 42 <https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf>

OCDE (2015): “Como abordar los desafíos fiscales de la economía digital” págs. 157 y ss.

OCDE (2015) Proyecto BEPS-Resúmenes Informes Finales, *Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, Éditions OCDE, París.

OCDE (2016): “Abordar los desafíos fiscales de la economía digital, Acción 1”, *Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, OCDE Publishing, París.

OCDE (2016): Políticas de banda ancha para América Latina y el Caribe: Un manual para la economía digital. Recuperado de <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264259027-16-es.pdf?expires=1589204664&id=id&accname=guest&checksum=5F9F08575CABAC2AFE164D6343D7EB61>

OCDE (2018): Desafíos fiscales derivados de la Digitalización: Más de 110 países deciden trabajar hacia una solución consensuada. Recuperado de <https://www.oecd.org/newsroom/desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion-mas-de-110-paises-deciden-trabajar-hacia-una-solucion-consensuada.htm>

OECD iLibrary “Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: Versión Abreviada 2017. (2019). Recuperado de [https://www.oecd-43ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada-2017\\_765324dd-es](https://www.oecd-43ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada-2017_765324dd-es)

OECD (2020): *Acción 1 Desafíos fiscales derivados de la digitalización*. Recuperado de <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>

PARLAMENTO EUROPEO (2018), Resolución legislativa de 15 de marzo de 2018, sobre la propuesta de Directiva del Consejo relativa a una imponible común del impuesto sobre sociedades, BICIS.COM (2016) 685 final- C8-0472/2016-2016/0337 (CNS)

PORTILLO, M<sup>a</sup> Isabel y MARTÍNEZ BÁRBARA, Gemma (2019): “La tributación de la economía digital: Medidas unilaterales a la espera de una solución Global”, *Zergak: gaceta tributaria del País Vasco* número 57, pág. 115-140, [https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/zergak57/es\\_def/adjuntos/Z57.pdf](https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/zergak57/es_def/adjuntos/Z57.pdf)

Propuesta de DIRECTIVA DEL CONSEJO relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales, COM/2018/0148 final - 2018/073 (CNS). Recuperado de <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A52018PC0148>

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 final - 2018/072 (CNS). Recuperado de <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/ALL/?uri=CELEX%3A52018PC0147>

PUJALTE MÉNDEZ - LEITE, Helena (2018): “Evolución de las propuestas normativas sobre la imposición de los servicios digitales”. En *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, 2019, España. Recuperado de [https://www.academia.edu/41463080/Evoluci%C3%B3n\\_de\\_las\\_propuestas\\_normativas\\_sobre\\_imposici%C3%B3n\\_de\\_los\\_servicios\\_digitales\\_2010-2018](https://www.academia.edu/41463080/Evoluci%C3%B3n_de_las_propuestas_normativas_sobre_imposici%C3%B3n_de_los_servicios_digitales_2010-2018)

RALLO, Juan Ramón (19 de enero de 2019). Contra las tasas Tobin y Google. *Página web persona del Juan Ramón Zallo*

RODRIGUEZ MARQUEZ, Jesús (2014): “El impuesto británico sobre los beneficios desviados (Diverted Profit Tax)”, *Crónica Tributaria*, núm. Extra 5

SÁNCHEZ - ARCHIDONA, G. (2018) “La presencia digital significativa y el plan BEPS: Tras las conclusiones del Final Report Action”. En LUCAS DURÁN M. Y DEL BLANCO GARCÍA A. (Dir.) GARCÍA MARTÍNEZ. A. (coord.) “*Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*”. págs. 456-470 España: Documentos – Instituto de Estudios Fiscales

SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, Guillermo (2019): “La tributación de los servicios digitales y la conflictividad tributaria: entre una deficiente técnica legislativa y la imposibilidad de someter a gravamen los algoritmos y los datos”, en *Documentos* - Instituto de Estudios Fiscales, Nº. 11/2019 (Ejemplar dedicado a: VII Encuentro de Derecho Financiero y Tributario: "Una estrategia global al servicio de la reducción de la conflictividad en materia tributaria"), [https://dialnet.unirioja.es/servlet/ejemplar?codigo=530215&info=open\\_link\\_ejemplar](https://dialnet.unirioja.es/servlet/ejemplar?codigo=530215&info=open_link_ejemplar)

SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, Guillermo (2019): “Unilateralismo fiscal en el siglo XXI”, *Quincena Fiscal*, nº 1-2. <http://link.library.ibfd.org/portal/Unilateralismo-fiscal-en-el-siglo-XXI-/xvFpoktB99E/>

SANCHEZ- ARCHIDONA HIDALGO, Guillermo (2020): “La tributación de los servicios digitales en la Unión Europea y España”. Editorial Aranzadi

SANZ GADEA, E. (2015) “Hacia donde van y hacia donde deberían ir las normas de fiscalidad internacional” *Revista de economía vasca*, nº88

SERRANO ANTON, Fernando (2015): “La influencia del plan del Plan de Acción BEPS en la tributación española: Impacto en la normativa, incremento de la litigiosidad y el papel de los tribunales” *RCyT. CEF*, núm. 391, págs. 77-110

SERRANO GAZTELUURRUTIA, Susana (2020): “Hacia la tributación de Servicios Digitales y desmarque de las Ayudas de Estado: liliputienses vs. Gulliver”, *Proyecto de Investigación*

ZIMMERMANN, H. D., y KOERNER, V., “New Emerging Industrial Structures in the Digital the Case of the Financial Industry”, *Americas Conference on Information Systems*, Milwaukee, EEUU, 1999.