

# LA FISCALIDAD DEL S. XXI

## El Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales



FUNDACIÓN  
alternativas

Ninguna parte ni la totalidad de este documento puede ser reproducida, grabada o transmitida en forma alguna ni por cualquier procedimiento, ya sea electrónico, mecánico, reprográfico, magnético o cualquier otro, sin autorización previa y por escrito de la Fundación Alternativas.

© Fundación Alternativas  
© Los autores

Maquetación: Clara Román Jiménez

# LA FISCALIDAD DEL S. XXI

## El Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales

Autores:

**Domingo Carbajo:** Inspector de Hacienda y Coordinador de Equipos Nacionales de Inspección en la Delegación Central de Grandes Contribuyentes.

**José Luis Escario:** Experto tributario del Consejo Económico y Social Europeo y Profesor de Fiscalidad Internacional en la UNIR.

La aparición de nuevos modelos de negocio en los últimos años que conforman la llamada “economía digital”, hace necesaria una adaptación de las normas fiscales de reparto de los beneficios transnacionales. Dichas normas se concretan en los Convenios de Doble Imposición (CDI) que firman los países, basados mayoritariamente en el Modelo de Convenio de la OCDE (MOCDE). Éste combina el criterio de la residencia, que otorga el derecho de imposición sobre dichos beneficios al país donde la multinacional tiene su sede, con el principio de la fuente, que confiere la potestad tributaria al lugar donde se generan las rentas. Sin embargo, para que el país de la fuente pueda sujetar parte de los beneficios corporativos generados en su territorio, es necesario que la multinacional desarrolle una actividad suficientemente significativa en el mismo (establecimiento permanente), concepto que el MOCDE asocia a que aquélla disponga de un soporte físico mínimo (oficinas, almacenes, etc.).

El problema es que los modelos de negocio de la economía digital muchas veces no necesitan de dicha presencia física para realizar transacciones y obtener beneficios en un mercado. Suponen nuevas formas de crear valor basadas en la contribución, teóricamente gratuita, de los usuarios. Esta laguna propicia una ruptura entre el lugar donde se obtienen los beneficios y aquél donde se pagan los impuestos, lo cual facilita la planificación fiscal agresiva de los gigantes tecnológicos. Bien es cierto que esta ruptura no sólo se da en el ámbito de la economía digital, aunque los rasgos particulares de esta exacerban el problema.

## **Solución global**

El carácter global de la problemática del reparto de los derechos de imposición sobre los beneficios transnacionales hace que la solución ideal al problema se alcance también a nivel global. El G20 encomendó esta tarea a la OCDE,

en el marco de las reformas de la arquitectura fiscal internacional (proyecto BEPS) y como una consecuencia de ese nuevo marco.

No obstante, la reciente retirada de EEUU de las negociaciones de la OCDE va a hacer muy difícil alcanzar un consenso global, al menos, en lo que se refiere al denominado Pilar I, que es el que regula el reparto de los derechos de imposición entre países. Existe un conflicto de intereses entre los países propietarios de los algoritmos y aquéllos donde se encuentran los consumidores.

Pero para entender con perspectiva los trabajos que lleva años realizando la OCDE en la materia, es necesario partir de un análisis histórico. La OCDE, a finales del siglo XX, cometió el error de minusvalorar la incidencia del entonces denominado “comercio electrónico” en la fiscalidad internacional, afirmando en la llamada Conferencia de Ottawa (1998) que éste era un simple medio nuevo, ligado a las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones (las TIC), para intercambiar bienes y servicios, pero que no alteraba fundamentalmente las relaciones productivas. El principio fundamental a aplicar, desde la perspectiva tributaria, era el de neutralidad.

Lo cierto es que las fuerzas disruptoras de la tecnología, los nuevos medios de producción, han acabado modificando las relaciones sociales y han creado una nueva realidad socio-económica: la economía digital.

Se señaló, entonces, que no era necesario cambiar el modelo de fiscalidad internacional, rechazándose iniciativas como el denominado *bit tax*, cuyo tenor ya planteaba que la capacidad económica no eran tanto la renta o los beneficios sino los bits de información intercambiados. Se propusieron, exclusivamente, modificaciones marginales al concepto de “establecimiento permanente” (art. 5 MOCDE), clave para el reparto de las potestades impositivas.



El proyecto BEPS de 2015, para prevenir la erosión de las bases imponibles y traslado de beneficios, supone un cambio de paradigma y ya considera que la economía digital conlleva un nuevo modelo económico. Sin embargo, la Acción 1 de BEPS<sup>1</sup>, dedicada a la materia, no pasó de una exposición de alternativas fiscales, sin definirse por una solución consensuada concreta. La Acción 1 también se vio superada, al ir imponiéndose la idea de que la economía digital no era ya una nueva sección de la actividad económica, sino que afectaba a toda la economía.

A pesar de ello, el consenso internacional desarrollado con BEPS (2013/2015) permitió plantearse la cuestión de la infra tributación de la economía digital, con la ventaja competitiva que ello conlleva para las empresas de este sector respecto a las empresas tradicionales (*brick and mortars*). Asimismo, se vio que esta situación conlleva “deseconomías externas”, atenta contra la justicia tributaria, potencia la planificación fiscal agresiva (precisamente, lo que trataba de evitar BEPS) y conduce a romper la cadena de valor.

A pesar de que la OCDE trató de conseguir un acuerdo más completo y consensuado respecto de la fiscalidad de la economía digital en sus documentos de 2018 y 2019, las empresas digitales, escudándose en el unilateralismo de Trump, han evitado, en el fondo, que se alcanzase un consenso.

## Solución comunitaria

Ante la retirada de EEUU de las negociaciones de la OCDE, la opción de coordinación de la Unión Europea (UE) puede cobrar mayor protagonismo. Su postura ante el problema de la tributación de la economía digital se funda en el paquete presentado al respecto por la Comisión en marzo de 2018, que podría ahora ser retomado. Este paquete consta de una solución

provisional (primera Directiva) y de una solución definitiva (segunda Directiva). La primera, que consiste en un gravamen del 3% sobre los ingresos brutos, sería aplicable a grandes empresas que presten determinados servicios digitales.

La solución comunitaria a largo plazo propone la introducción de la noción novedosa de “presencia digital significativa” como nuevo nexo de tributación para las empresas digitales que no necesitan presencia física. Esta propuesta estaría asociada a la iniciativa estrella de la Comisión en el campo del Impuesto sobre Sociedades: el establecimiento de una Base Imponible Común Consolidada para el Impuesto de Sociedades (BICCCIS). Ello implicaría gravar a las transnacionales de manera unificada, por toda su actividad en la UE (Base Común) y compensando los beneficios y pérdidas que tengan en territorio comunitario (Base Consolidada). El saldo resultante se repartiría entre los Estados Miembros (EEMM) en función de una fórmula predeterminada compuesta por parámetros objetivos (empleo, facturación y ventas y, como novedad, los usuarios).

Esta es una alternativa técnicamente más completa que la de los Pilares I y II de la OCDE, cuyas normas de reparto del valor añadido generado por el negocio digital son poco claras. Además, la BICCCIS sería más efectiva en la lucha contra las técnicas de elusión fiscal más frecuentes, como son la utilización abusiva de la deducibilidad de intereses o el abuso de los precios de transferencia.

Por otro lado, la idea de un impuesto digital europeo se ha visto relanzada en el marco del Fondo de Recuperación propuesto por la Comisión, constituyendo una de las fuentes de financiación de los recursos propios comunitarios que servirían para financiar dicho Plan. Habrá que esperar a ver qué se decide al respecto en los próximos Consejos Europeos. Sin embargo, la respuesta de la UE está muy determina-

<sup>1</sup> Addressing the tax challenges of the digital economy.

da por la fragmentación actual de los sistemas fiscales nacionales y por el hecho de que algunos Estados Miembros (EEMM) sigan ofreciendo regímenes fiscales especiales, para ciertas empresas y tipos de ingreso, que socavan las bases imponibles de sus socios comunitarios y facilitan la planificación fiscal agresiva corporativa. Toda tentativa de superar estos desajustes pasaría por transitar de la unanimidad que rige ahora en materia fiscal hacia una mayoría cualificada.

### **El Proyecto de Ley español del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales**

La propuesta de Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (ISDS) española sigue, básicamente, la primera Directiva citada (solución provisional), y los gravámenes europeos similares, verbigracia, la llamada “taxe GAFA” francesa. Es decir, se trataría de un gravamen del 3% sobre las ventas brutas obtenidas por grandes empresas tecnológicas<sup>2</sup> como consecuencia de la prestación de determinados servicios digitales<sup>3</sup>.

De no ser factible el consenso internacional o europeo de aquí a fin de año, numerosas voces consideran que sería pertinente implementar impuestos nacionales. Y con bases imponibles más amplias a las propuestas hasta la fecha. Hay que recordar que la propuesta de Directiva, de la que trae causa el ISDS español, fue descafeinándose, a medida que avanzaban las negociaciones en el Consejo, en aras a alcanzar el consenso. Asimismo, la urgencia social derivada de la COVID-19 es una razón de peso, según algunos expertos, para ampliar los sujetos y las actividades sometidas al impuesto con el fin de obtener recursos públicos suplementarios ante la creciente deuda y déficit públicos. Y, además, de esta forma, se superarían las críticas acerca del carácter discriminatorio que supone el hecho de excluir del impuesto ciertos servicios digitales, mientras se incluyen otros.

### **Problemas técnico-jurídicos de la implantación del ISDS**

La introducción del ISDS, sin embargo, no está exenta de dificultades jurídicas. En primer lugar, se ha argumentado que supondría una violación de las normas de competencia por constituir una ventaja selectiva en favor de las pymes y de las *start-ups*, que quedarían fuera del impuesto, frente a las grandes empresas. De hecho, se ha llegado a decir que es un impuesto enfocado a un número muy reducido de empresas.

Así y todo, no puede argumentarse que el ISDS conlleve una discriminación o distorsión del mercado contra empresas no residentes, pues la libre prestación de servicios como libertad básica comunitaria afecta, de manera objetiva, tanto a las empresas nacionales de la UE como a las empresas de cualquier nacionalidad. De todas formas, habrá que esperar, aunque sus posibilidades de prosperar son escasas, al resultado de los recursos de casación interpuestos ante el Tribunal de Justicia de la UE (TJUE) acerca de la posible calificación de “ayudas de Estado” ilegales en favor de los empresarios domésticos.

También existe un debate sobre la naturaleza del impuesto, cuyo tenor, formalmente, es calificado como indirecto, aunque, en el fondo, trate de sujetar los beneficios empresariales de las grandes empresas tecnológicas. La calificación del ISD como impuesto directo generaría obstáculos insalvables para su aplicación efectiva, pues plantearía su posible inclusión dentro de los impuestos sobre la renta sometidos a los CDI. Esto supondría, a la postre, su irrelevancia, ya que los sujetos pasivos tratarían entonces de tributar en su país de residencia fiscal, aplicando el artículo 7 del MOCDE, sobre rentas empresariales. Eludirían así todo tipo de tributación mínima en el país de la fuente (origen del beneficio). En cualquier caso, el CDI hispano-norteamericano

<sup>2</sup> Con un volumen de ventas anual de 750 millones euros a nivel global y de 3 millones de euros en España.

<sup>3</sup> Servicios de publicidad en línea, servicios de intermediación en línea y servicios de transmisión de datos.

y su Protocolo no pueden justificar, siquiera con una interpretación amplia, la inclusión del ISDS en el ámbito objetivo del Convenio.

Asimismo, no es tampoco incorrecto calificarlo como un gravamen híbrido, un *tertium genus*, pues su estructura de exacción sobre las operaciones desarrolladas en una jurisdicción permite su compatibilidad con el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), frente a cualquier duda derivada de las Directivas Europeas. De hecho, la jurisprudencia del TJUE ya ha señalado la compatibilidad de los gravámenes nacionales húngaro y polaco a este respecto.

Tampoco hay que olvidar que, tradicionalmente, los tributos sobre la renta de los no residentes se han configurado de esta manera para evitar el problema de los gastos deducibles. Al tratarse de empresas con un ámbito de actuación mundial, las Administraciones Tributarias tienen muchas dificultades para controlar la determinación de dichos gastos en lugares fuera de su competencia.

Por otro lado, para algunos expertos, el carácter de los sectores tecnológicos afectados por el impuesto hace que sea más idóneo determinar la capacidad económica de las multinacionales sujetas al mismo, no en función de sus beneficios, sino de la actividad del usuario (sujeto generador de datos). Y a ello se adapta mejor un impuesto sobre los ingresos brutos, pues la economía digital no admite vallas, no es “ring fencing”, según ha señalado repetidamente la OCDE en sus sucesivos documentos sobre el tema.

## **El impacto económico del ISDS desde la perspectiva empresarial**

Para un sector representativo de las empresas digitales, el que España se adelante con una ley propia antes de la aprobación de la Directiva europea puede generar problemas en la economía, como que los servicios digitales se

vuelvan más caros en nuestro país. Este factor no es desdeñable, ya que los competidores en este mercado están a golpe de *click*. En este sentido, ciertas asociaciones empresariales estiman que el impacto de la implantación del ISDS ascendería a más de 600 millones de euros.

Además, siguiendo con esta línea argumental, el introducir medidas unilaterales por los países rompe con la deseada idea de Mercado Digital Único Europeo. Esto es de especial gravedad, ya que economía digital es un tema de escala. Por ello, se revela como indispensable crear un entorno y las condiciones de gobernanza necesarias para que las empresas puedan crecer y competir globalmente. En caso contrario, Europa va a quedar en desventaja con otras zonas del mundo que han tomado la delantera en la carrera digital.

Por otro lado, este impuesto puede tener un impacto más allá de los sujetos pasivos que ha previsto. Las grandes empresas afectadas podrían repercutir los costes adicionales que les suponga el ISDS sobre las pymes, algunas de origen español, que dependen de aquéllas. Es el caso de las empresas que participan en algunos *market places* o que usan los mercados publicitarios en España.

En otro orden de cosas, la gestión del ISDS no estaría exenta de problemas técnicos. Por ejemplo, la publicidad dirigida, en la que intervienen y se tienen en cuenta los datos de los usuarios, sufriría un tratamiento discriminatorio respecto a la publicidad tradicional, que quedaría exenta del ámbito de aplicación del impuesto.

De ahí que, desde el punto de vista de las patronales digitales, habría que tender a una solución supranacional e, idealmente, hacia la solución de los dos Pilares de la OCDE. Las iniciativas europeas sobre tributación digital llevan más de dos años estancadas y tampoco está nada clara su viabilidad política.







FUNDACIÓN  
**alternativas**

Don Ramón de la Cruz, 39 – 1º izda (28001) Madrid  
Tel. 91 319 98 60 – Fax 91 319 22 98  
[www.fundaciónalternativas.org](http://www.fundaciónalternativas.org)

