



UNIVERSITAT
POLITÈCNICA
DE VALÈNCIA

ADE

Facultad de Administración
y Dirección de Empresas /UPV

UNIVERSITAT POLITÈCNICA DE VALÈNCIA

Facultad de Administración y Dirección de Empresas

Desafíos fiscales derivados de la digitalización de la
economía. Los porqués de la OCDE para reaccionar y
mecanismos en marcha (Pilar I y Pilar II).

Trabajo Fin de Grado

Grado en Administración y Dirección de Empresas

AUTOR/A: Chavero García, Jorge

Tutor/a: García Galiana, Pedro Antonio

CURSO ACADÉMICO: 2024/2025

Resumen

La globalización y la digitalización han introducido grandes cambios en todos los ámbitos de la sociedad y, particularmente, en la economía, especialmente en la manera en la que se intercambian los productos o se ofrecen los servicios. Además, el hecho de que esta digitalización permita a las empresas operar en múltiples países sin necesidad de una presencia física en los mismos hace que esta realidad no quede extramuros de la fiscalidad internacional, ya que condiciona la atribución de la capacidad impositiva de los Estados y, a la postre, la recaudación de impuestos en los estados con un reparto poco equitativo de la capacidad impositiva entre las distintas jurisdicciones en las que operan. Este trabajo diagnostica esta situación y la definición, así como la problemática del concepto tradicional del establecimiento permanente.

Tomando como referencia este marco, se analizan las medidas que han implementado los países ante la falta de una respuesta global coordinada. Asimismo, se examinan las soluciones que la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) ha tratado de impulsar en los últimos años. En este sentido, se explica la propuesta actual de esta organización, que trata, mediante el Pilar I y el Pilar II, encontrar una solución de consenso ante esta realidad que permita un reparto de la capacidad de gravamen más acorde con la generación de riqueza en los distintos Estados, todo esto alineado con los Objetivos de Desarrollo Sostenible de la Agenda 2030. Finalmente, se expone un caso práctico de aplicación de estas medidas para ilustrar de manera concreta cómo pueden afectar estas propuestas normativas en el reparto de los ingresos fiscales.

Resum

La globalització i la digitalització han introduït grans canvis en tots els àmbits de la societat i, particularment, en l'economia, especialment en la manera en la qual s'intercanvien els productes o s'oferixen els servicis. A més, el fet que esta digitalització permeti a les empreses operar en múltiples països sense necessitat d'una presència física en els mateixos fa que esta realitat no quede extramurs de la fiscalitat internacional, ja que condiciona l'atribució de la capacitat impositiva dels Estats i, fet i fet, la recaptació d'impostos en els estats amb un repartiment poc equitatiu de la capacitat impositiva entre les diferents jurisdiccions en les quals operen. Este treball diagnostica esta situació i la definició, així com la problemàtica del concepte tradicional de l'establiment permanent.

Prenent com a referència este marc, s'analitzen les mesures que han implementat els països davant la falta d'una resposta global coordinada. Així mateix, s'examinen les solucions que l'Organització per a la Cooperació i el Desenvolupament Econòmic (OCDE) ha tractat d'impulsar en els últims anys. En este sentit, s'explica la proposta actual d'esta organització, que tracta, mitjançant el Pilar I i el Pilar II, trobar una solució de consens davant esta realitat que permeti un repartiment de la capacitat de gravamen més d'acord amb la generació de riquesa en els diferents Estats, tot això alineat amb els Objectius de Desenvolupament Sostenible de l'Agenda 2030. Finalment, s'exposa un cas pràctic d'aplicació d'estes mesures per a il·lustrar de manera concreta com poden afectar estes propostes normatives en el repartiment dels ingressos fiscals.

Abstract

Globalisation and digitalisation have introduced major changes in all areas of society and, in particular, in the economy, especially in the way in which products are exchanged or services are offered. Moreover, the fact that this digitalisation allows companies to operate in multiple countries without the need for a physical presence in them means that this reality does not remain outside the scope of international taxation, as it conditions the attribution of the tax capacity of states and, ultimately, tax collection in states with an inequitable distribution of tax capacity between the different jurisdictions in which they operate. This paper diagnoses this situation and the definition and problematic nature of the traditional concept of permanent establishment.

Against this background, it analyses the measures that countries have implemented in the absence of a coordinated global response. It also examines the solutions that the Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) has tried to promote in recent years. In this regard, it explains the current proposal of this organisation, which seeks, through Pillar I and Pillar II, to find a consensus solution to this reality that allows for a distribution of taxation capacity more in line with the generation of wealth in the different States, all aligned with the Sustainable Development Goals of the 2030 Agenda. Finally, a practical case study of the application of these measures is presented to illustrate concretely how these regulatory proposals can affect the distribution of tax revenues.

Gracias en primer lugar a mis padres y mis hermanos. Su apoyo incondicional cada día es lo que más me ha ayudado a lo largo de esta carrera. Gracias también a mis amigos, sin ellos nada habría sido igual. Gracias a Pedro, mi tutor, por ayudarme y enseñarme.
Gracias Javi, por tu ayuda a lo largo de todo el trabajo. GTD.

Índice general

1. Introducción	1
1.1. Contexto y justificación	1
1.2. Objetivos	5
1.3. Metodología y orden documental	5
2. Marco teórico. Concepto de establecimiento permanente	7
2.1. Introducción	7
2.2. La digitalización de la economía y su efecto en la imposición directa	8
2.3. El concepto de establecimiento permanente	9
2.3.1. Evolución histórica del concepto de establecimiento permanente	10
2.3.2. El establecimiento permanente según la OCDE	11
2.3.3. El establecimiento permanente en España	13
2.4. Problemáticas tributarias derivadas de un entorno de economía digitalizada	14
3. La reacción internacional ante la falta de una solución integrada	17
3.1. Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (IDSD)	17
3.2. Derecho comparado. Implementación en otros países	22
4. Evolución de las perspectivas de la OCDE	25
4.1. Visión cronológica de las propuestas de la OCDE	25
4.2. Propuesta actual de la OCDE	29
4.2.1. Pilar I	29
4.2.2. Pilar II	32
4.3. Estado actual y horizonte temporal	34
5. Caso práctico de aplicación de las medidas propuestas por la OCDE	37
5.1. Empresas analizadas	37
5.2. El Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales	40
5.3. Aplicación de las medidas de la OCDE	42
6. Conclusiones y líneas futuras	46
Bibliografía	48

I Anexo

Índice de figuras

1.1. Resumen de los impuestos directos. Elaboración propia	3
1.2. Resumen de los impuestos indirectos. Elaboración propia	4
2.1. Representación gráfica del DiGix en función del PIB per cápita (Cámara, Tuesta et al., 2017).	9
2.2. Distribución del IS en la Unión Europea (Observatory, 2024).	15
3.1. Comparativa mundial sobre la aplicación del impuesto sobre servicios digi- tales. Fuente: (Borders et al., 2023)	24
4.1. Plan de acción BEPS. Estándares mínimos (Manya, 2003)	27
4.2. Síntesis de la evolución de las perspectivas de la OCDE. Elaboración propia.	29
4.3. Bloques del Pilar I. Elaboración propia a partir de (OECD, 2020a)	30
4.4. Encuesta International Business Review A 4683 EMN. Grant Thornton. (Grant Thornton, 2023)	35
5.1. Evolución del número de empleados de Netflix desde el 2013 (FourWeekM- BA, 2024)	38
5.2. Evolución de los ingresos de Amazon desde el 2004 (Amazon, 2024b)	39
5.3. Evolución de los ingresos de Apple desde el 2004 (Statista, 2024)	40
5.4. Evolución del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales en España. Elaborado a partir de (AEAT, 2023) y (Ministerio de Hacienda, 2024)	41

Índice de Tablas

3.1. Resumen del criterio para determinar la ubicación del usuario. Elaboración propia a partir de Ley 4/2020.	19
--	----

Capítulo 1

Introducción

1.1. Contexto y justificación

La evolución de los sistemas tributarios a lo largo de la historia es un reflejo de la evolución de las sociedades y sus estructuras de poder. Desde las antiguas civilizaciones hasta la era moderna, los impuestos han sido una herramienta fundamental para la financiación de los Estados y el mantenimiento del orden social. Los primeros registros de impuestos se remontan al antiguo Egipto en el que los escribas ejercían el papel de recaudadores de los mismo, donde se imponían tributos en especie y trabajo (Caro, s.f.), pasando por el Imperio Romano y su *tributum ex censu* (Robles Velasco et al., 2013), y por diferentes épocas de la historia en la que los tributos han ido evolucionando. A medida que las sociedades se volvieron más complejas, los sistemas tributarios se adaptaron y evolucionaron para responder a las necesidades crecientes de los Estados.

En el contexto español, los impuestos han jugado un papel crucial en la configuración del Estado y la economía. La historia fiscal de España refleja una transición desde sistemas de tributación feudal y regional hasta la consolidación de un sistema tributario nacional moderno. En la actualidad, el sistema tributario español está compuesto por una variedad de tributos que se pueden clasificar en diferentes categorías según su naturaleza y finalidad.

Antes de definir que tipos de impuestos hay en España y la manera en que se aplican, es necesario comprender qué son los impuestos y no se deben confundir con las tasas o las contribuciones especiales, conceptos muy diferentes. Todos estos términos están agrupados dentro de lo que se conoce como tributos, y que la Ley General Tributaria (LGT) explica como: “ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos”(“Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.” 2003). Dentro de los tributos se encuentran las tasas, los impuestos y las contribuciones especiales.

Las tasas son tributos que se pagan por la utilización o aprovechamiento de un servicio o bien público, o por la realización de una actividad administrativa que beneficia de manera particular a un ciudadano. Las características más importantes de estas son:

- **No son voluntarias:** El uso del servicio o bien público, o la realización de la actividad administrativa, no es voluntario para el ciudadano.
- **Equivalencia:** El importe de la tasa debe ser equivalente al coste del servicio o bien público, o de la actividad administrativa.
- **Finalidad:** Los ingresos recaudados por las tasas deben destinarse a la financiación del servicio o bien público, o de la actividad administrativa.

Algunos ejemplos de estas tasas son el pago por la expedición de un documento de identidad, pago por uso de espacios públicos o por la recogida de basuras.

Por otra parte las contribuciones especiales son tributos que se pagan por la obtención de un beneficio o aumento de valor de los bienes del contribuyente como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos. Sus atributos más relevantes son:

- **Beneficio:** El hecho imponible de las contribuciones especiales es la obtención de un beneficio o aumento de valor de los bienes del contribuyente.
- **Obras públicas o servicios públicos:** El beneficio o aumento de valor debe ser consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.
- **Proporcionalidad:** El importe de la contribución especial debe ser proporcional al beneficio o aumento de valor obtenido por el contribuyente.

Ejemplos de estas contribuciones especiales serían la contribución especial por la mejora de la red de saneamiento, por la construcción de un nuevo acceso a la autopista o por la ampliación de un parque público.

En último lugar los impuestos que según la LGT se definen como: “tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente”. Son utilizados para la financiación del gasto público en general. Las características más importantes son:

- **Obligatoriedad:** El pago de los impuestos es obligatorio para todos los ciudadanos y sociedades que cumplan con las condiciones establecidas en la ley.
- **No contraprestación:** El pago del impuesto no implica derecho a recibir un servicio o beneficio específico por parte de la Administración.

En España, los impuestos se pueden clasificar conforme a diversos criterios según si son personales (gravan la situación del individuo) y reales (se abstraen de la persona), subjetivos y objetivos (no tienen en cuenta las circunstancias que rodean al contribuyente), periódicos (se cobran cada cierto tiempo) o instantáneos o bien directos e indirectos (que gravan la riqueza del contribuyente),

Los impuestos directos son aquellos que gravan de manera directa la renta, el patrimonio o la actividad económica de los individuos y las empresas. Son los siguientes: Impuesto

sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), el Impuesto sobre Sociedades (IS), el Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto de Sucesiones y Donaciones (ISD) y el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) y pueden verse también en la Fig. 1.1.



Figura 1.1: Resumen de los impuestos directos. Elaboración propia

El IRPF es uno de los más significativos y recae sobre la renta obtenida por las personas físicas en un año fiscal. Este impuesto es progresivo, lo que significa que el tipo impositivo aumenta a medida que lo hace la renta del contribuyente, buscando así una mayor equidad en la distribución de la carga fiscal.

Otro impuesto directo importante es el IS, que grava las ganancias obtenidas por las empresas residentes en España. Este impuesto se aplica sobre los beneficios netos de las sociedades, después de deducir los gastos y las amortizaciones pertinentes. El tipo impositivo puede variar según el tamaño y la naturaleza de la empresa, con ciertas reducciones y beneficios fiscales aplicables bajo determinadas condiciones. Este impuesto es el eje sobre el que rota todo el trabajo, ya que la falta de criterios económicos más allá de ubicación física provoca que algunas empresas trasladen sus establecimientos permanentes a países a los que la tasa impositiva es inferior o nula en algunos casos. Eludiendo así el pago de impuestos en los países en los que realmente obtienen gran parte de sus beneficios. Esta problemática se arrastra desde hace ya mucho tiempo, se está tratando de dar una solución global, tanto a la hora de definir de manera correcta el establecimiento permanente como de establecer tipos impositivos mínimos.

El Impuesto sobre el Patrimonio grava la riqueza neta de las personas físicas al final de cada año. Este impuesto se aplica sobre el valor total de los bienes y derechos de una persona, restando las deudas y obligaciones. Aunque es un impuesto menos común y con menos impacto recaudatorio que el IRPF o el Impuesto sobre Sociedades, tiene una importancia notable en la política fiscal.

El IRNR es un tributo que grava los ingresos obtenidos en territorio español por personas físicas y entidades que no residen en España. Este impuesto tiene características y normas específicas que lo distinguen del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) aplicado a los residentes.

El ISD es un tributo estatal que grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas, tanto en el caso de herencias como de donaciones.

Por otro lado, los impuestos indirectos son aquellos que no recaen directamente sobre la renta o el patrimonio, sino sobre el consumo de bienes y servicios. En España son los siguientes, el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP-AJD), la Renta de Aduanas, y además existen algunos impuestos especiales como al alcohol, el tabaco, los hidrocarburos y de matriculación de medios de transporte. Estos impuestos no solo tienen una finalidad recaudatoria, sino también de control y regulación del consumo de productos que pueden tener efectos adversos para la salud pública o el medio ambiente. En la Fig. 1.2, se pueden ver todos agrupados.



Figura 1.2: Resumen de los impuestos indirectos. Elaboración propia

El IVA es el principal impuesto indirecto en España. Se aplica sobre el valor añadido en cada etapa de la producción y distribución de bienes y servicios, y finalmente recae sobre el consumidor final. El IVA tiene diferentes tipos impositivos, siendo el tipo general del 21 %, aunque existen tipos reducidos del 10 % o el 4 % para ciertos productos y servicios esenciales.

El ITP-AJD grava la compraventa de inmuebles, vehículos y otros bienes, la constitución de sociedades y la formalización de documentos notariales. Está cedido a las Comunidades Autónomas, esto es, que ellas se encargan de la gestión y recaudación del mismo. Lo paga el comprador, la sociedad o quien solicita el documento. El tipo impositivo varía según la operación y la comunidad autónoma, pero suele ser del 1 % o del 6 %.

Adicionalmente, existen impuestos autonómicos y locales que responden a las necesidades fiscales de las distintas regiones y municipios de España. Estos impuestos permiten a las comunidades autónomas y a los ayuntamientos obtener recursos para financiar servicios públicos locales y regionales, contribuyendo a una mayor descentralización fiscal.

Los impuestos son una herramienta fundamental para el funcionamiento de cualquier sociedad organizada. Su origen se remonta a tiempos antiguos, donde las comunidades primitivas ya imponían tributos para financiar la defensa, la infraestructura y otros servicios públicos esenciales. Con el paso del tiempo, los sistemas impositivos han evolucionado y se han sofisticado, adaptándose a las necesidades y realidades de cada época y lugar. Hoy en día, los impuestos se clasifican en diferentes tipos, cada uno con sus características y objetivos específicos. Además, existen impuestos específicos destinados a corregir exter-

nalidades negativas, como los impuestos ecológicos, que buscan desincentivar prácticas perjudiciales para el medio ambiente. Otros, como los impuestos sobre el patrimonio, se orientan a una redistribución más equitativa de la riqueza.

En conclusión, los impuestos son esenciales para el sostenimiento de los Estados modernos, permitiendo la financiación de servicios públicos, la redistribución de la riqueza y la regulación de la economía. La diversidad de tipos impositivos refleja la complejidad de las sociedades contemporáneas y la necesidad de abordar múltiples objetivos fiscales y sociales.

1.2. Objetivos

Este Trabajo de Fin de Grado tiene varios objetivos a cumplir, todos ellos relacionados con uno central, analizar las soluciones internacionales a los problemas derivados de la digitalización de la economía. Estos son:

- Revisar el concepto de establecimiento permanente así como la evolución de este y la problemática derivada.
- Analizar la solución ante estos problemas de algunos países debido a la falta de una solución integrada a nivel internacional.
- Comprender las posibles soluciones que trata de implementar la OCDE a nivel global y revisar el trabajo futuro que desea implementar.
- Estudiar la utilidad de estas medidas mediante la elaboración de un caso práctico que ponga en práctica las propuestas analizadas en el trabajo y la manera en la que estas perfeccionan tanto la recaudación de los Estados como la economía en su conjunto.

Por último, este trabajo tiene además por meta lograr ayudar al cumplimiento y desarrollo de la Agenda 2030 de la ONU. En el Anexo I se expone la manera en la que se consigue colaborar al desarrollo de estos Objetivos de Desarrollo Sostenible.

1.3. Metodología y orden documental

La metodología a seguir en este trabajo consta de las siguientes etapas:

La **primera etapa** está basada en la investigación y recopilación de la información necesaria para el correcto desarrollo del trabajo mediante datos secundarios.

La **segunda etapa** consiste en el análisis del concepto de establecimiento permanente. La evolución histórica de este concepto y cómo la falta de una adaptación de este concepto a la situación actual provoca que las grandes empresas eludan sus impuestos. Por último se explica qué otros problemas surgen de la situación de digitalización actual de la economía.

La **tercera etapa** es el estudio de la reacción internacional de los Estados, centrándose en el caso de España. Respuesta motivada por la falta de una solución conjunta e integrada

de la organización competente. Además se aplica un caso de derecho comparado para ver la reacción de otros Estados.

La **cuarta etapa** está dedicada a la exposición de la evolución de las propuestas de la OCDE ante la cambiante economía, haciendo especial hincapié en las soluciones propuestas actualmente. Especialmente el Pilar I y el Pilar II. Para cerrar esta etapa, se explica las futuras perspectivas ante una situación digitalizada que no ha hecho más que empezar.

La **quinta etapa** expone una aplicación práctica de todo lo explicado en capítulos anteriores. Cómo la implementación de las soluciones de la OCDE realmente podrían suponer un gran avance en la lucha contra la elusión de impuestos por parte algunas empresas multinacionales.

La **sexta etapa** sintetiza todas las conclusiones a las que se han llegado fruto de este trabajo y de la investigación.

Capítulo 2

Marco teórico. Concepto de establecimiento permanente

En este capítulo se va a abordar la problemática actual vinculada al concepto tradicional del establecimiento permanente. Se comenzará por explicar qué se entiende por este concepto y la evolución de su definición. La digitalización de la economía, como se explica más adelante, ha supuesto un antes y un después en el concepto y alcance tributario del establecimiento permanente.

2.1. Introducción

Hoy en día el mundo está en constante cambio, un mundo totalmente globalizado y digitalizado. Desde la aparición de internet hasta la llegada reciente de la inteligencia artificial que ya prácticamente se puede integrar en tantos ámbitos. Todos estos cambios han sido muy favorables para la economía en su conjunto pero al mismo tiempo ha puesto de manifiesto que los mecanismos de equidad devengan ineficaces (o al menos, menos eficaces) ante algunas de las nuevas situaciones que se plantean con este nuevo marco económico.

La globalización tiene numerosas ventajas e incluyen la automatización y optimización de procesos para mejorar la productividad, el ahorro de costes, la racionalización de la producción, la reducción sustancial de errores humanos y el fomento de una cultura de la innovación (Scott et al., 2019). Pero no todo es positivo como se ha comentado, esta globalización también hace patentes grandes desigualdades entre los países, incluida la equidad fiscal entre los operadores económicos y la distribución de la capacidad impositiva de los distintos Estados.

Muy ligado a esta globalización, aparece el término de economía digital, que es explicado más adelante. La llegada de la economía digital ha introducido grandes cambios en las empresas, sobre todo en la imposición directa, haciendo posible que algunas empresas con capacidad para la deslocalización se aprovechen de la desregulación o falta de actualización de la legislación tributaria para minimizar el pago de impuestos. Es por ello que ahora se analizarán en detalle algunos conceptos como el establecimiento permanente o

un tipo impositivo mínimo para evitar esas elusiones de impuestos.

2.2. La digitalización de la economía y su efecto en la imposición directa

Todo esto ha llevado a la economía a una digitalización, que puede definirse simplemente como el uso de tecnologías digitales para crear valor para una empresa (Sommarberg & Mäkinen, 2019), que a la par que es muy favorable para el desarrollo de los Estados, en algunas ocasiones ha supuesto que ciertas empresas se aprovechen de la desregulación en materia tributaria para escaparse a las normas de tributación de los países en los que operan. Esta problemática se desarrollará en apartados posteriores, pero tiene su raíz en la falta de legislación estricta entre otras cosas, sobre lo que es un establecimiento permanente o una tributación mínima al menos en toda Unión Europea, junto con la obsolescencia de ciertos criterios de valoración de operaciones ante la creciente economía digital. Lo que hace que algunos grupos dejen de tributar en los países en los que obtienen su principal fuente de beneficios.

Este problema está siendo tratado por la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico) con la puesta en marcha de diversas iniciativas como el Pilar I, que es desarrollado más adelante. Pero este problema no solo afecta a la OCDE, sino que también ocurre en el resto de países con economías emergentes.

El inicio de esta digitalización se considera en torno al año 1996, año en el cual se comenzó a escribir sobre ella y sobre como podría aplicarse en el mundo empresarial. Este comienzo se pudo ver en el libro *"The Digital Economy: Promise and Peril In The Age of Networked Intelligence"* (La economía digital: Promesa y peligro en la era de la inteligencia online) (Bowman, 1996), título que ya advertía de lo que estaba por venir. Peligro y promesa. Peligro porque muchos sectores estaban abocados a la desaparición y promesa porque la entrada de la tecnología revolucionaría el mundo.

La economía digital es una parte esencial de la arquitectura de la Cuarta Revolución Industrial. Para medir esa digitalización el BBVA crea el Índice de Digitalización (DiGiX) que evalúa algunos factores tales como; el comportamiento de los agentes y las instituciones que permiten a un país aprovechar plenamente las tecnologías de la información y la comunicación (TIC) para aumentar su competitividad y bienestar. Se trata de un índice compuesto, que resume indicadores relevantes sobre el rendimiento digital de 100 países. El DiGiX se ha estructurado en torno a seis dimensiones: infraestructura, adopción por los hogares, adopción por las empresas, costes, regulación y contenidos. Cada dimensión se divide a su vez en una serie de indicadores individuales, que suman un total de 21 (Cámara, Tuesta et al., 2017). Este índice se evalúa de 0 a 1, siendo 1 la mejor calificación, que solo tiene Dinamarca. En último lugar se encuentra Camerún que junto con muchos países del continente africano tienen una escasa (o nula) digitalización, como podemos ver en la Fig.2.1. Con todo lo que se ha comentado, se confirma una de las tesis iniciales de partida del capítulo, la globalización y la digitalización no afecta a todos los países por igual, llegando a crear grandes desigualdades.

Parece que la digitalización solo ha generado desigualdades, pero como se ha comentado antes, genera también grandes ventajas. Algunos países como por ejemplo Alemania han

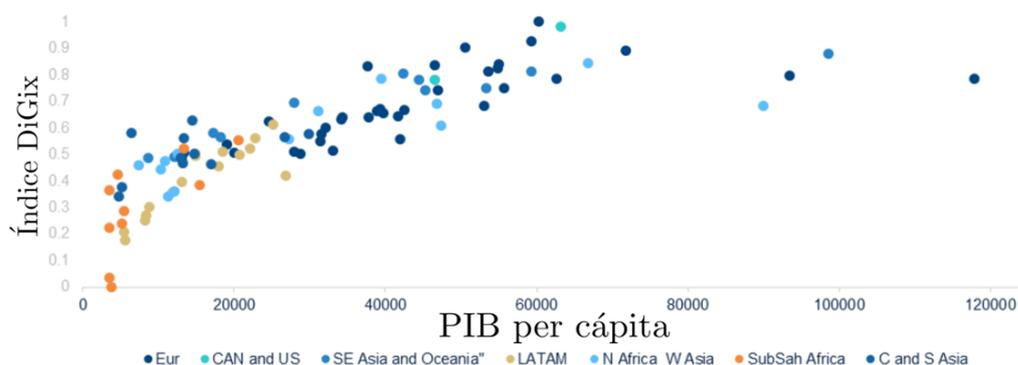


Figura 2.1: Representación gráfica del DiGix en función del PIB per cápita (Cámara, Tuesta et al., 2017).

duplicado su Producto Interior Bruto desde que se adentró en la digitalización (Bank, 2023a) y otros países como Senegal han experimentado crecimientos similares (Bank, 2023b).

El problema que plantea la economía digital es que actualmente se trabaja siguiendo modelos del siglo pasado, con un marco tributario desactualizado que no es capaz de gravar las nuevas realidades a las que está expuesta la economía actual. Algunos impuestos como el actual Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales no consiguen arreglar el problema de la riqueza virtual no gravada, sino que más bien son una solución temporal que consiguen aumentar la recaudación tributaria.

La aparición de internet ha provocado la aparición de nuevos modelos de negocio, los conocidos como negocios puramente digitales. Empresas dedicadas a actividades como la prestación de servicios telemáticos o de entregas de bienes digitales. El problema derivado de estas empresas es que pueden llevar a cabo su actividad con un número limitado de trabajadores y pueden situarse en lugares muy diferentes de los que presta el servicio. Este dilema ya lo explica Escribano: “Tanto las denominadas «empresas puramente digitales» como aquellas tradicionales que hacen un uso significativo de las oportunidades ofrecidas por internet comparten la característica de que se puede acceder a mercados remotos (es decir, alejados de allí donde operan) y de obtener beneficios significativos en ellos sin apenas poner un pie en sus territorios (Escribano, 2019)”.

2.3. El concepto de establecimiento permanente

Como se ha comentado al inicio de este capítulo, el establecimiento permanente y su falta de definición para ciertas empresas es lo que genera esta disyuntiva a la hora de la tributación. Y es una de las causas que han empujado a la OCDE a establecer ciertas medidas como los Pilares I y II entre otras. El concepto de establecimiento permanente aparece por primera vez recogido en los tratados de doble imposición y sitúa el límite en el que el Estado puede gravar los beneficios obtenidos por no residentes.

Las normas que regulan la atribución de beneficios al establecimiento permanente son una característica clave del actual sistema fiscal internacional y que albergan ciertos pro-

blemas que se exponen más adelante. Por ahora y para comenzar en el siguiente apartado se explica la manera en la que ha ido evolucionando el concepto de establecimiento permanente.

2.3.1. Evolución histórica del concepto de establecimiento permanente

El concepto de establecimiento permanente tal y como se conoce ahora mismo no apareció claramente definido en el derecho internacional hasta hace relativamente poco. Es más, el derecho internacional tomó este concepto de modelos similares ya establecidos.

La primera aproximación al concepto de establecimiento permanente apareció en 1869 en un tratado entre Prusia y Sajonia en el que se estableció que un ciudadano de un Estado solo debía de ser gravado en otro Estado en caso de tener en este un lugar de negocios. Después en el año 1885 apareció el establecimiento permanente por primera vez que comprendía las agencias, lugares de dirección, sucursales y lugares de venta de bienes (García, 2021).

El primer tratado internacional para evitar la doble imposición está datado el 21 de junio de 1899 por Austria-Hungría y Prusia. Firmaron un tratado fiscal en el que se establecía que el contribuyente debía de tener un lugar de actividad fija para poder ser responsable en el país origen y que regulaba el problema de la doble tributación (Viaña Armijo, 2014).

La entrada al nuevo siglo dio lugar a numerosos informes por parte de la Sociedad de Naciones (antecesora de las Naciones Unidas) que en el año 1927 consagró un modelo (que aún no definía el establecimiento permanente) que serviría de referencia para la OCDE en el año 1963. En la definición moderna de establecimiento permanente la cuestión clave es la presencia física fija en el país de origen, ya que en tal caso, esta jurisdicción tiene derecho a gravar los beneficios resultantes del desarrollo de actividades económicas en su territorio. Siempre y cuando puedan atribuirse esos beneficios al establecimiento permanente y el país de residencia acuerde conceder un crédito fiscal o una exención por el importe de los impuestos pagados para evitar la doble imposición. Desde aquel año el concepto de establecimiento permanente no se modificó, hasta llegado el año 1943, que se elabora el Modelo de Convenio de México y en el 1946 el Modelo de Convenio de Londres. Modelos que sirvieron de base para futuros convenios bilaterales elaborados en los años siguientes.

Años posteriores a estos convenios, el trabajo fue continuado por el denominado Comité de Técnicos, un grupo de personas expertas en de las administraciones tributarias de varios Estados, aunque no los representaban. En el año 1956 dieron comienzo las labores en materia de legislación para solventar la problemática de la doble tributación de los miembros de la OCDE.

El 30 de Julio de 1963 el consejo de la OCDE presentó el denominado Proyecto de Modelo de Convenio para evitar la doble imposición internacional en el que describiría en uno de sus artículos una definición del establecimiento permanente de modo técnico. Lo definía como: “un lugar fijo de negocios en el que una empresa realiza toda o parte de su actividad”(Faúndez Ugalde, 2018). Pero este proyecto, se quedó estancado y no fue aprobado. Más tarde en 1977 se publicaría la versión oficial del primer Modelo de Convenio (Guillermo & Victoria, 2023). Este nuevo documento, preveía una economía en constante

cambio y permitía revisiones periódicas y puntuales sin llegar a ser necesaria una revisión completa.

El Modelo de Convenio se actualizó en 1992, y posteriormente en 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008 y 2010. Cabe destacar que el Modelo de Convenio no es más que un formato recomendado sin fuerza jurídica en el ámbito nacional o internacional. Se trata simplemente de un documento internacional, y su uso es discrecional, no obligatorio. Sin embargo, los miembros de la OCDE utilizan en gran medida el documento como base para negociar sus convenios para evitar la doble imposición (Uckmar, 2006).

Es bien sabido que algunos países han desarrollado sus propios modelos de negociación, muchos basados como se ha mencionado antes, en el documento de la OCDE. El Tesoro de los Estados Unidos publicó su primer modelo en el año 1977 (Rosenbloom, 1983) que fue revisado y vuelto a publicar en 1981. Estos tratados como parte de una revisión de políticas fueron retirados en 1992. Y un nuevo modelo volvió a surgir en 1996 junto con unas explicaciones técnicas.

Otros países que publicaron modelos similares fueron los Estados miembros del grupo andino, una alianza entre Bolivia, Chile, Ecuador, Colombia, Perú y Venezuela. El modelo andino fue creado como una alternativa del Modelo de la OCDE y hace especial énfasis en las preocupaciones tradicionales de los países latinoamericanos, especialmente el principio de la fuente, que consiste en que el Estado somete a tributación todas las rentas con origen en su territorio (Verdezoto, Montero, Macías & Pazmiño, 2023).

En paralelo a las publicaciones Estadounidenses, las Naciones Unidas publicaron también su propio modelo en 1980, elaborado por el Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas (ECOSOC). Tratado que fue resultado de más de 10 años de trabajo. Su estructura se correspondía con el Modelo de la OCDE, sin embargo, explora formas de facilitar la celebración de convenios de doble imposición entre países desarrollados y en desarrollo (UN., 2013).

En los apartados siguientes se explicará en detalle que se entiende por establecimiento permanente tanto en España como en la OCDE. Lo que podemos extraer del análisis histórico es que este concepto nunca ha estado claramente delimitado concretándose en un concepto jurídico indeterminado sujeto a interpretación en cada caso y que, en el contexto actual, ha generado la existencia de una desregulación que algunas compañías aprovechan para planificar su fiscalidad y limitar la capacidad de gravamen de sus ingresos en determinadas jurisdicciones en las que operan aunque sin presencia física.

2.3.2. El establecimiento permanente según la OCDE

En el artículo 5 del tratado de doble imposición de la OCDE se describe el establecimiento permanente como: “centro de actividad fijo a través del cual se ejerce total o parcialmente la actividad de una empresa”(OECD, 2017). Esta definición hace suponer tres condiciones, la primera que es un centro de actividad (instalaciones como locales o algunos casos maquinaria y/o equipos), segundo que ese lugar es fijo (debe establecerse en un lugar distinto con cierto grado de permanencia) y tercero que la actividad de la empresa debe ejercerse desde el lugar fijo de operaciones.

- **Centro de actividad (o lugar de negocios):** se ha admitido como tal que es la

presencia física del contribuyente no residente en el país de origen. No sirven para determinar la presencia física, y por lo tanto un centro de actividad, una dirección postal, un buzón o una dirección usada para transmitir correo. Los comentarios de la OCDE al modelo sostienen que cualquier espacio puede constituirse como centro con tal de que pueda llevarse a cabo la actividad empresarial en dicho espacio, independientemente de dónde se sitúe. El comentario expone que la presencia física es un elemento fundamental. Se incluye además que el término de establecimiento permanente abarca, un lugar de dirección, una sucursal, una oficina, una fábrica, un taller y una mina o pozo de petróleo o de gas, una cantera o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales. Pero este criterio de tener presencia física debido a la digitalización puede quedar obsoleto, es por esa razón que el criterio físico debería sustituirse por tener una presencia económica significativa. Para determinar esa presencia la acción 1 del plan BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), que será explicado más adelante, establece tres posibles factores. De ingresos, basado en la generación de los ingresos por transiciones digitales dentro de un país de una empresa no residente; digital, considera si la empresa tiene un nombre de dominio local o si la empresa no residente tiene una plataforma digital local; y por último el factor de usuario, según el número de contratos celebrados digitalmente con los clientes residentes en el país de origen, dato que podría aprovecharse para reflejar la participación en la vida económica de dicho país.

- **Fijo:** este término tiene una doble perspectiva, el lugar de negocio debe tener una ubicación fija y ser fijo en términos temporales. En cuanto a la primera de ellas debe existir una relación directa entre el lugar de desarrollo de la actividad y un punto geográfico exacto, no se requiere que el equipamiento esté anclado al suelo, sino que permanezcan en ese lugar. Con respecto al otro punto de vista, guarda relación con la palabra “permanente”, pero no se establece un claro criterio para determinar cuánto tiempo es permanente, sin embargo, la experiencia ha demostrado que no hay consideración de permanente si se mantuvo durante menos de seis meses. En ocasiones no es sencillo determinar correctamente ese lugar fijo, ya que ciertas actividades por su naturaleza sí que pueden configurar un establecimiento permanente en ese período temporal. Estas empresas son las que se denominan de naturaleza recurrente, en estos casos, se considera tanto el número de veces que se usa ese lugar junto con el período.
- **A través del cual se ejerce la actividad empresarial:** esta condición abarca cualquier local, dependencia o instalación utilizados para llevar a cabo la actividad de la se utilicen o no exclusivamente para ese fin. Es importante además que el sitio esté a disposición del empresario, esto implica tener poder efectivo sobre ese lugar ya que su mera presencia puede no significar siempre su disposición. Incluso la ley contempla considerar como establecimiento permanente un local ocupado ilegalmente siempre y cuando se tenga el ya mencionado control efectivo del lugar. La empresa deberá además ejercer a través de este lugar su actividad de manera parcial o total, debe ejercerla “a través de”, no “en”.

Toda esta información es fruto de la revisión y de los comentarios del año 2017 (Ojeda Pinto, 2018), como puede apreciarse esta información queda un tanto obsoleta, ya que siete años después la economía digital ha crecido a un ritmo exponencial y requiere una

actualización cuanto antes, además de una reacción conjunta de todos los países de nuevo para seguir aclarando y redefiniendo varios conceptos que también quedan obsoletos a día de hoy.

2.3.3. El establecimiento permanente en España

En la primera mitad del siglo XX el concepto de establecimiento permanente aún no estaba claramente definido en la legislación española, estaba más centrada en la tributación de las empresas constituidas en España y de las personas físicas residentes. Como se ha comentado antes, la creación por parte de la OCDE de los Modelos de Convenios influenció a gran parte de los países del mundo a la elaboración de tratados para evitar la doble imposición y España así lo hizo. Estos fueron los primeros convenios que trajeron el concepto de establecimiento permanente a España, basado como se ha explicado antes como una base fija de negocios a través de la cual una empresa extranjera realiza toda o una parte de su actividad en el país.

La primera definición formal ocurrió con la publicación de la Reforma del Sistema Tributario de 1964, en la que se consideraba como establecimiento permanente cualquier lugar fijo de negocios a través del cual una empresa realiza su actividad, incluyendo sucursales, oficinas, fábricas, talleres, minas o canteras.

Actualmente, el establecimiento permanente está definido en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (TRLIRNR). Concretamente esta ley en el artículo 13.1, explica que “Se entenderá que constituyen establecimiento permanente las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses”. Además esta ley también especifica que si un contribuyente posee varios establecimientos deberán gravarse por separado si realizan actividades claramente diferenciables y la gestión es separada. Incluye también que no será posible la compensación de rentas entre estos establecimientos distintos (Fernández, 2007).

La definición que encontramos en la ley es muy general ya que al margen de que exista una instalación se puede concurrir como establecimiento permanente a través simplemente de un agente con facultades de contratación.

Estos convenios están basados en la norma propuesta por la OCDE, que incluye una definición con más restricciones que la española. Como norma general los convenios confirman la potestad de gravamen del Estado de situación del establecimiento permanente, disponiendo que si se obtienen beneficios a través de esto pueden ser sometidos a la Ley interna española.

2.4. Problemáticas tributarias derivadas de un entorno de economía digitalizada

A lo largo de este capítulo, se ha analizado el desarrollo de la digitalización de la economía y algunos de los problemas asociados a este proceso. Uno de los principales problemas es que las multinacionales pueden utilizar la legislación tributaria desactualizada para trasladar sus beneficios a países con una tributación mínima o inexistente. Estas estrategias eran, en su amplia mayoría, legales, por lo menos hasta la salida del Proyecto BEPS.

El principal problema que ha de afrontar la OCDE son los problemas que derivan de la erosión de la base imponible, aunque no es solamente exclusiva de este entorno de economía digitalizada, pero es la que más inconvenientes tiene. El conjunto de actividades es amplio pero como se puede observar en (Sánchez, 2017), podrían resumirse en: la movilidad de los activos intangibles, la importancia del usuario, las funciones comerciales, la menor necesidad de presencia física, las mayores posibilidades de ubicación de clientes y servidores, la importancia de los datos, el empleo de modelos de negocio multilaterales y la tendencia a estructuras oligopolísticas y en ocasiones monopolísticas.

Todas estas características dificultan las labores de las Administraciones tributarias sobre estos negocios, en gran parte porque muchos de ellos no tienen apenas presencia física en gran número de territorios en los que llevan a cabo un elevado número de sus operaciones. Todo esto aumenta aún más las posibilidades de que las multinacionales con capacidad de deslocalización puedan erosionar en mayor medida su base imponible y llevar sus beneficios hacia otros países con legislaciones y tipos de gravamen más laxos.

Junto con este gran problema de la erosión de la base imponible, actividad de la empresas con voluntad elusiva, se pueden encontrar además varios problemas que no tienen nada que ver con esa voluntad. Es decir están derivados de la manera en la que operan o están configuradas. Estos problemas como se ha mencionado anteriormente están derivados de una legislación desactualizada y que no ha sido capaz de adaptarse a los cambios de la sociedad actual. Los problemas que plantea la OCDE son los referidos al nexo, los datos y la caracterización.

En relación al nexo, con los grandes avances tecnológicos las empresas pueden operar desde la distancia. Los problemas derivados del nexo se refieren a la capacidad de las empresas digitales para realizar negocios en una jurisdicción determinada y tener en ella una presencia económica considerable sin superar los criterios para definir un nexo entre empresa y jurisdicción fiscal. Las empresas con presencia en una jurisdicción específica están obligadas a pagar impuestos. El comercio electrónico elimina el requisito de la presencia física de una empresa para llegar a los clientes.

Una vez ha sido explicado el problema del nexo, se analizarán ahora el problema de los datos. Los datos tienen una gran complejidad a la hora de la valoración, en los nuevos modelos digitales, como la computación en la nube, la categorización de los pagos resulta más compleja debido a la introducción de nuevos productos y métodos de suministro. Los datos siempre han sido, y son, muy valiosos, el problema es que la normativa no valora adecuadamente los grandes volúmenes de datos generados y su uso por parte de las empresas digitales. Por lo tanto el problema radica en determinar si la recopilación de

datos crea un nexo imponible.

Por último, la caracterización, es un elemento crucial ya que varios tipos de ingresos tienen diferentes umbrales y tipos impositivos en su origen. Además es muy importante ya que cada país interpreta y aplica las normas de forma diferente. Como podemos ver en 2.2, la tasa impositiva en cada país europeo es completamente diferente, siendo el azul más oscuro el más alto y el más claro el más bajo, desde el 32.02% de Francia hasta el 10% de Bulgaria, los países tienen tipos muy diferentes.

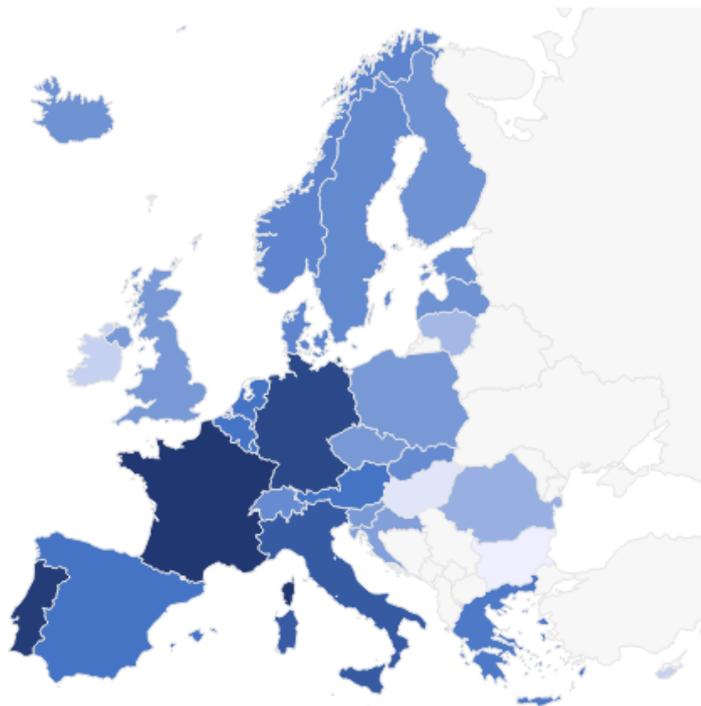


Figura 2.2: Distribución del IS en la Unión Europea (Observatory, 2024).

El desarrollo de nuevos productos digitales o métodos de prestación de servicios genera interrogantes sobre la correcta clasificación de los pagos en el contexto de los nuevos modelos de negocio mencionados antes. Definir los pagos de productos y servicios digitales es complicado. Los países que permiten a la jurisdicción de origen gravar los cánones y los honorarios por servicios técnicos experimentan dificultades similares con más frecuencia que la OCDE. La insuficiente regulación del nexo basado en la presencia física en los tratados fiscales existentes y la posibilidad de gravar los cánones u honorarios por servicios técnicos crean disputas fiscales. La OCDE destaca que la caracterización de los pagos y el nexo afectan en gran medida a cómo se gravan las transacciones digitales.

Como solución a estos problemas la OCDE ha puesto en marcha varias iniciativas como el Plan BEPS, mencionado al principio de este apartado o por ejemplo los Pilares I y II. Ambas medidas serán comentadas y desarrolladas más adelante.

Capítulo 3

La reacción internacional ante la falta de una solución integrada

En este apartado se va a exponer como ha sido la respuesta de los Estados frente a la situación actual que atraviesa la economía en materia digital. La falta de una solución integrada y conjunta ha llevado a que los Estados reaccionen a nivel individual. Se expone la reacción de España en primer lugar y después la reacción de otros Estados estableciendo símiles con España, que se toma como referencia en este análisis.

3.1. Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (IDSD)

El surgimiento de esta ley en España tiene su origen en las propuestas de la OCDE. El plan de acción BEPS enumera unas acciones, explicadas en el Capítulo 4, pero una de ellas es **Abordar los retos fiscales de la economía digital**. Es el informe sobre esta acción lo que desata la carrera en actualizar la normativa tributaria a la nueva situación de digitalización que atraviesa la economía. La “Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales.” 2020 se anticipa a las conclusiones que tratan de dar las discusiones internacionales. La falta, como se ha comentado, de una respuesta integrada y coordinada a nivel global hizo que España reaccionara y se adelantara publicando la Ley 4/2020, que entró en vigor el 16 de Enero del 2021.

Esta ley contiene dieciséis artículos y seis disposiciones finales. En este apartado se analizan los puntos más importantes de esta ley. Al enfocarse en los servicios prestados sin considerar las características del proveedor el IDSD no se clasifica como un impuesto sobre la renta o el patrimonio. Por lo tanto, no está cubierto por los convenios de doble imposición. Este impuesto se configura como un tributo de carácter indirecto, que a su vez es compatible con otros tributos como el IVA. A continuación se explica en detalle esta ley.

Alcance

Este tributo es de naturaleza indirecta y grava las prestaciones de servicios digitales en los que haya intervención de algún usuario situados en territorio español. Esta definición del impuesto como indirecto ha generado algunas controversias ya que como explica (Castrillo Puente, 2023) se focaliza en el prestador de servicios que genera ingresos y no en el gasto del destinatario. Ya que el usuario es solamente un factor que considerar a la hora de determinar si el servicio está o no realmente localizado en territorio español.

Además para entender mejor esta ley es necesario aclarar algunos conceptos previos.

- **Contenidos digitales:** datos obtenidos en formatos digital, como programas de ordenador, aplicaciones de música, vídeos, textos, juegos y cualquier programa informático, distintos de los datos representativos de la propia interfaz. Por ejemplo, un usuario en España que descarga una aplicación de música desde una tienda en línea, esta aplicación contiene canciones, vídeos... todos en formato digital.
- **Dirección de Protocolo de Internet (IP):** código asignado a la máquina para hacer posible su comunicación con internet. Sería la dirección IP del ordenador en España, que le permite la comunicación con los servidores de las tiendas en línea.
- **Servicios digitales:** publicidad en línea, intermediación en línea (poner a disposición una interfaz multitarea que permita la interacción con otros usuarios) y transmisión de datos (transmisión con contraprestación). Como por ejemplo, la misma tienda mencionada antes puede ofrecer publicidad de otras aplicaciones y servicios.
- **Usuario:** persona o entidad que emplee la interfaz digital.

Hecho imponible y sujetos de no sujeción

Otro aspecto muy importante para analizar es el hecho imponible, que se define como, aquel acto del que nace la obligación tributaria principal (Cornejo, 2004). Y en la Ley del IDSD se define que 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. Además esta legislación sobre el impuesto define ciertas operaciones no sujetas en materia de prestación de servicios digitales, que se pueden observar en el artículo 6 de esta misma ley. Estas son:

1. Ventas directas en línea: referido a la venta de bienes o servicios a través del sitio web del proveedor. Se especifica que no debe actuar como intermediario, es decir, él es vendedor directo.
2. Transacciones entre usuarios de servicios de intermediación: transacciones entre los usuarios, que tienen lugar a través de una plataforma que facilita la interconexión.
3. Servicios de intermediación enfocados en contenidos digitales, comunicación o pagos: es decir, servicios de intermediación *online* cuyo objetivo es proporcionar contenidos digitales, servicios de comunicación o de pago.

4. Servicios financieros regulados: deben de estar sujetas a la regulación correspondiente en el ámbito financiero para que sus servicios estén exentos o considerados de manera particular.
5. Transmisión de datos por entidades financieras reguladas.
6. Servicios digitales entre entidades del mismo grupo: para poder considerar este punto debe existir una participación directa o indirecta del 100 %.

El IDSD tiene atributos similares a los del IVA, sin embargo este impuesto de servicios digitales no posee el concepto de la neutralidad del IVA (el impuesto no puede suponer una carga para los empresarios y profesionales (Uribe et al., 2013)) ya que supone una variación en la cuenta de PyG (Pérdidas y Ganancias) en la compañía que presta el servicio.

Lugar de realización de la prestación

En el contexto del impuesto sujeto a análisis, determinar correctamente el lugar en el cual se consideran prestados los servicios digitales es muy relevante para su aplicación efectiva. El Artículo 7 de la ley establece los criterios específicos para identificar el territorio de aplicación del impuesto, basándose en la ubicación de los usuarios y sus dispositivos. Este apartado examina las disposiciones legales que determinan cómo y dónde se gravan los servicios digitales, analizando los distintos escenarios y exclusiones, así como las metodologías para ubicar a los usuarios. Como punto de partida, la prestación del servicio se considera si el usuario está dentro del territorio español sin considerar si ha habido contraprestación por el servicio o no. En la tabla 3.1 se puede ver un resumen del criterio para determinar la ubicación del usuario.

Tipo de servicio digital	Criterio para determinar la ubicación del usuario
Publicidad en línea	Cuando la publicidad aparece en el dispositivo del usuario y el dispositivo está en el territorio de aplicación
Servicios de intermediación en línea	Cuando la transacción subyacente se realiza a través de una interfaz digital en un dispositivo que en el momento de la transacción está en el territorio de aplicación
Otros servicios de intermediación en línea	Cuando la cuenta que permite al usuario acceder a la interfaz digital se abre usando un dispositivo que, en el momento de acceder a la cuenta, está en el territorio de aplicación
Servicios de transmisión de datos	Cuando los datos transmitidos han sido generados por un usuario que a través de una interfaz digital mediante un dispositivo, que en el momento de generar los datos está en el territorio de aplicación

Tabla 3.1: Resumen del criterio para determinar la ubicación del usuario. Elaboración propia a partir de Ley 4/2020.

A la hora de decidir el lugar en el que se efectúa la prestación de servicios, no se consideran, el lugar donde se realiza la entrega de bienes o la prestación de servicios subyacentes en servicios de intermediación en línea ni el lugar desde donde se efectúa cualquier pago relacionado con un servicio digital. Con relación a la presunción de ubicación del dispositivo, se presume que está en la dirección IP, a menos que se disponga de pruebas legales que desmientan esa ubicación, concretamente algún elemento de geolocalización. Por último esta recogida de información está limitada a los datos necesarios para determinar la ubicación en el territorio en el que se aplica el impuesto.

Contribuyentes (Sujeto pasivo)

Otra parte clave en la comprensión de la ley, es entender el sujeto pasivo o contribuyente, que se define como, la entidad que debe cumplir la prestación. Se lo conoce también con el nombre de “contribuyente de derecho”, esto es, el señalado por la ley como responsable de su pago (González Calderón & Seguel Malagueño, 2005). Es clave en la determinación del sujeto pasivo fijarse en los criterios de ingresos y de operaciones. Ingresos tanto a nivel global como ingresos por prestación de servicios digitales.

A la hora de identificar al contribuyente este debe cumplir un primer requisito. Ser persona jurídica y entidad mencionada en el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se consideran contribuyentes del IDSD si cumplen con dos umbrales específicos el primer día del periodo de liquidación. El primer umbral, respecto a la cifra de negocios, su importe neto debe ser superior a 750 millones de euros y el segundo umbral es que, el importe total de sus ingresos derivados de las prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto, debe superar los 3 millones de euros.

Base imponible (BI), devengo y tipo impositivo

Un componente muy importante de todo impuesto es la base imponible, definida como el importe total de la renta, la propiedad, los activos, el consumo, las transacciones u otra actividad económica sujeta a imposición por una autoridad fiscal (Tax Foundation, 2024).

En el IDSD, la BI se calcula a partir de los ingresos obtenidos por el contribuyente de las prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto, excluyendo el IVA y otros impuestos equivalentes. En el caso de estar en un grupo, se considera el valor de mercado.

El artículo 10.2 de la Ley en análisis establece que su aplicación debe realizarse conforme a los distintos tipos de servicios descritos en el apartado anterior. En los apartados siguientes de este artículo, se detallan diversas consideraciones. La primera aborda los casos en los que el importe de la Base Imponible (BI) no está determinado al finalizar el período de liquidación, debiendo estimarse dicho importe. La segunda indica que, si es necesario realizar una corrección, esta debe ajustarse a lo dispuesto en la Ley General Tributaria. Por último establece que el método de cálculo debe ser estimación directa, exceptuando aquellos casos establecidos por ley en el que se pueda calcular mediante el proceso de estimación indirecta.

Con respecto al devengo (nacimiento de la obligación de pago), el impuesto será devengado cuando se presten los servicios, se ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.

Sin embargo, en los casos en los que se realicen pagos anticipados antes de que se efectúe la operación sujeta, el impuesto se devenga al momento del cobro o del pago. Se aplica por igual a pagos totales como a parciales.

Por último, para finalizar esta sección, según está escrito en el artículo 11, el tipo impositivo exigido para este impuesto es del 3%, que se liquida de manera trimestral. Este tipo, genera cierta competitividad entre los países, ya que cada uno fija un valor diferente. Más adelante se explica en detalle el caso de este impuesto en ciertos países.

Infracciones y sanciones

Para finalizar la explicación de esta medida implementada en España, se exponen las infracciones asociadas al no cumplimiento de esta normativa. En primer lugar el régimen sancionador para esta norma es el explicado en la Ley 58/2003, De 17 de Diciembre, General Tributaria.

A efectos de este impuesto, se toma como infracción grave el incumplimiento del artículo 13.1.h) de la Ley objeto de estudio, que dice así:

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

La sanción asociada es de un multa pecuniaria del 0.5% del Importe Neto de la Cifra de Negocios del año natural anterior con un mínimo de 15.000€ y un máximo de hasta 400.000€. Ese sanción se considera por cada año en el que no se haya cumplido lo establecido en el párrafo anterior.

En resumen, la Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (IDSD) en España representa un esfuerzo significativo por adaptar el sistema tributario a la economía digital actual. Esta normativa busca gravar de manera justa a las grandes empresas tecnológicas que operan en el mercado digital, asegurando que contribuyan adecuadamente a las arcas públicas por las actividades económicas que desarrollan en territorio español.

Entre los aspectos más relevantes de la ley, destaca la definición clara de la base imponible, que se calcula a partir de los ingresos generados por los servicios digitales prestados, excluyendo impuestos como el IVA. La ley establece reglas específicas para distintos tipos de servicios digitales, como la publicidad en línea, la intermediación en línea y la transmisión de datos, garantizando una aplicación justa y proporcional del impuesto.

Asimismo, la ley contempla sanciones severas para el incumplimiento de las obligaciones fiscales, incluyendo multas basadas en un porcentaje de la cifra de negocios del año anterior, con límites mínimos y máximos establecidos. Además, se incluyen disposiciones para la regularización y rectificación de la base imponible, así como para la reducción de sanciones en ciertos casos.

En definitiva, la Ley IDSD en España es un paso importante hacia la modernización del sistema tributario, abordando los desafíos fiscales de la economía digital y asegurando una contribución equitativa por parte de las grandes empresas tecnológicas. Este enfoque no solo promueve la justicia fiscal, sino que también establece un marco más transparente y regulado para las operaciones digitales en el país, adaptándose a las realidades del siglo

XXI.

3.2. Derecho comparado. Implementación en otros países

En este apartado se exponen normativas similares a la Ley IDSD en algunos países del mundo. Se han escogido para el análisis Francia, Italia, Reino Unido, Kenia y la India. Estos países han sido escogidos ya que las características de cada legislación guardan ciertas diferencias con la española. Es interesante ver la manera en la que cada país ante la ausencia de una solución internacional ha reaccionado, estableciendo tipos impositivos, hechos imposables o sujetos pasivos diferentes, todo esto se explica para los países mencionados a continuación.

Francia

En el año 2019, Francia se impuso en la carrera de los gravámenes a ciertos servicios digitales, siendo la primera en establecer un tipo para estos servicios en Europa. Con el nombre de: “*Taxe sur Certains Services Fournis par des Grandes Entreprises du Secteur Numérique*” (Impuesto sobre determinados servicios prestados por grandes empresas del sector digital). Como bien indica su nombre, se aplica a las grandes empresas, esto es, que tengan un volumen global de operaciones por servicios digitales superior a 750 millones de euros (siendo más de 25 millones del mercado francés) (Poza & Asín Pérez, 2020). Se establece en este impuesto, un tipo del 3% al igual que en España. La diferencia entre ambos radica en el hecho imponible, mientras que en España son los hechos explicados anteriormente, en Francia es por la provisión de una interfaz digital y servicios de publicidad basados en los datos de los usuarios (González, 2022).

Italia

La propuesta italiana llegó en el año 2020, en este año se introdujo en la Ley de Presupuestos el impuesto sobre servicios digitales. El sujeto pasivo de este impuesto al igual que en Francia vuelven a ser las grandes empresas que tengan unos ingresos globales de más de 750 millones de euros en servicios digitales, ahora la diferencia reside en que, deben de tener ingresos en Italia de, al menos, 5.5 millones. Respecto al hecho imponible en este caso es ligeramente diferente a los anteriores. Este tributo grava los ingresos de la publicidad online dirigida y los servicios de intermediación online y la transmisión de datos. Con un tipo igual al de Francia (3%) quedando exentas las transacciones entre los miembros del mismo grupo (Poza & Asín Pérez, 2020).

Reino Unido

Tras analizar a los vecinos de España es momento de ir un poco más lejos, al Reino Unido. Este país presenta grandes diferencias respecto a los anteriores, ya que esta vez el porcentaje es del 2%. Respecto al sujeto pasivo, serán las grandes empresas que, tengan unos ingresos superiores a los 500 millones de libras (alrededor de 590 millones de euros

al tipo de cambio a la fecha de impresión), serán necesarias unos ingresos superiores a los 25 millones de libras en Reino Unido (alrededor de 29.5 millones de euros al tipo de cambio actual), estos 25 primeros millones de libras están exentos de tributación (Grant Thornton, 2020). Respecto al hecho imponible, en este país esta referido a, las plataformas de redes sociales, a motores de búsqueda de internet y a los mercados en línea.

Kenia

Este país africano está a la vanguardia en materia de legislación en este continente, entre otras cosas, además ha sido uno de los primeros en aceptar las transacciones de criptomonedas como medio de pago. Con respecto a los servicios digitales y de los países sometidos a análisis, es el de menor tipo, situado en el 1.5 %. Están sometidos a este impuesto los servicios de transmisión en línea de contenidos digitales como películas, música, juegos en línea y libros electrónicos; oferta de un mercado digital que pone en contacto a compradores y vendedores; medios de comunicación por suscripción, como noticias, revistas y publicaciones periódicas; gestión electrónica de datos, como alojamiento de sitios web, intercambio de archivos y servicios de almacenamiento en la nube; compra de entradas para eventos en directo, restaurantes, etc. a través de Internet, así como aprendizaje electrónico y cursos en línea (Kiondo, 2022). En el caso de Kenia, pagarán este impuesto según explica la agencia tributaria de Kenia los residentes y no residentes que sean, proveedores de servicios digitales, proveedores de mercados digitales, o sus representantes fiscales designados (en el caso de que los anteriores no tengan establecimiento permanente en Kenia) (Kenya Revenue Authority, 2020).

India

Por último, otro interesante país para analizar es el caso de India, ya que fue la primera en el año 2016 en crear un impuesto sobre los servicios digitales. Bajo el nombre de *equalization levy*, este impuesto fue sujeto a cambios. Se modificó en los presupuestos generales de 2020 su hecho imponible. Este hecho, grava con un tipo del 6 % los servicios de publicidad en línea (estos servicios están exentos si se realiza una transacción menor a 100.000 rupias, aproximadamente unos 1100 € al cambio actual) y además grava con un 2 % todas las operaciones efectuadas por un no residente (y sin establecimiento permanente) si se ha hecho utilizando una IP de India o cualquier dato obtenido en la India.

A continuación se expone un mapa mundial en la Fig. 3.1 obtenido del *EU Tax Observatory*, en el que se puede observar los países que han establecido este impuesto por servicios digitales (azul oscuro), aquellos que tienen su legislación ahora mismo parada (azul celeste) o en negociaciones (amarillo) y luego aquellos que no han reaccionado todavía (gris).

Para concluir, la implementación del impuesto sobre servicios digitales en diferentes países refleja un esfuerzo global para adaptarse a la economía digital y asegurar que las grandes empresas tecnológicas contribuyan adecuadamente a los ingresos fiscales nacionales. Aunque el objetivo común es gravar a las multinacionales digitales que operan en sus jurisdicciones, las variaciones en las estructuras y enfoques de estos impuestos muestran la complejidad y los desafíos de regular un sector tan dinámico y globalizado.

● discussed ● implemented ● paused

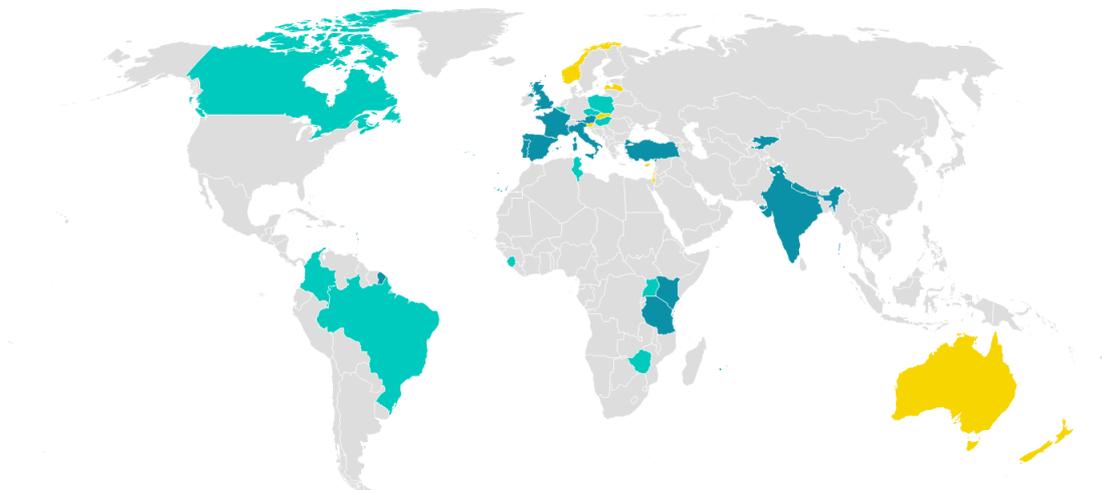


Figura 3.1: Comparativa mundial sobre la aplicación del impuesto sobre servicios digitales. Fuente: (Borders et al., 2023)

El Reino Unido adopta un enfoque centrado en los ingresos derivados de actividades digitales específicas, mientras que Francia implementa una tasa más amplia sobre los servicios digitales generales. Italia sigue una metodología similar a la de Francia, pero con diferencias en las tasas impositivas y los umbrales de ingresos. Kenia, en contraste, establece un marco para gravar no solo a las empresas extranjeras, sino también a los negocios locales, subrayando su enfoque inclusivo. La India, por su parte, implementa un *equalisation levy* que se aplica a una amplia gama de servicios digitales, marcando su compromiso con una tributación equitativa.

Estas diferencias subrayan la necesidad de una cooperación internacional para evitar la doble imposición y armonizar las políticas fiscales. Sin embargo, la convergencia en el objetivo de asegurar una tributación justa en la economía digital indica un avance positivo hacia un posible consenso en el ámbito global. En este contexto de cooperación, y volviendo a la Fig. 3.1, algunas grandes potencias como Estados Unidos o China no han implementado medidas similares todavía. Es bien sabido que la cooperación de una potencia como EE.UU. es clave a la hora de que las medidas propuestas por la OCDE lleguen a buen puerto. Por su parte el gobierno chino, no posee tampoco legislación en este aspecto pero está planeando una futura implementación. El sí de estas potencias mundiales a la propuestas de la OCDE o la implementación de un impuesto similar al IDSD será más que necesario si se desea alcanzar un consenso global.

Capítulo 4

Evolución de las perspectivas de la OCDE

En este capítulo se aborda cómo ha sido la respuesta de la OCDE a la problemática derivada de una economía digitalizada, se ha expuesto de manera sintetizada ya en el capítulo I pero este capítulo explica más en detalle esas propuestas. Comentando en primer lugar cómo han ido evolucionando esas propuestas, más tarde se explican las medidas actuales y a qué aspira la OCDE en un futuro con respecto a este tema, y si está preparando una respuesta posible para futuros eventos relacionados con el desarrollo y la innovación tecnológica.

4.1. Visión cronológica de las propuestas de la OCDE

La problemática derivada de la economía digital tuvo su origen en torno al final de siglo, cuando se abrieron por primera vez las conversaciones sobre los desafíos que acarrearían el software y el comercio electrónico. En torno a ese año internet tenía menos de 3 millones de usuarios, en tan solo 10 años esa cifra se multiplicó por cien. El comercio electrónico generó aproximadamente 110 billones de USD en 1999 (Coppel, 2000). Actualmente se encuentra en aproximadamente 5.700 billones de USD (eMarketer, 2023). Por lo tanto la digitalización está cambiando la manera en la que los productos son customizados, distribuidos e intercambiados. Incluso llegando a generar productos nuevos como las criptomonedas o los NFT (*Non Fungible Token*). También ha dado lugar a multitud de nuevos servicios como la computación en la nube o las plataformas de *streaming*. Por lo tanto la legislación debe actualizarse a esta gran cantidad de productos y servicios tan novedosos.

Pese a esta exponencial evolución ya comentada no fue hasta la publicación de los BEPS cuando este asunto comienza a tenerse en consideración. En el año 2013, fue publicado informe y plan de Acción BEPS, y en el 2015 surgió el proyecto definitivo del plan BEPS que traía consigo las siguientes acciones, que se pueden ver en (Verdezoto, Montero, Aguay et al., 2023):

- **Acción 1:** Abordar los retos fiscales de la economía digital. La acción principal de

este plan y es la que más desarrollo ha acarreado desde la creación del plan.

- **Acción 2:** Neutralizar los efectos de los instrumentos y mecanismos híbridos. Relacionada con el desarrollo de disposiciones sobre recomendaciones relativas al diseño de normas para frenar los instrumentos y mecanismos híbridos. Ya que generan planificaciones fiscales agresivas para explotar las normas fiscales para lograr la doble no imposición.
- **Acción 3:** Fortalecimiento de las normas de compañía foráneas controladas. Para poder atribuir determinadas categorías de ingresos de empresas extranjeras al accionista con el fin de contrarrestar las estructuras extraterritoriales que desplazan los ingresos de la jurisdicción del accionista.
- **Acción 4:** Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y pago de otros financieros. Estas recomendaciones tienen por objeto reducir la erosión de la base imponible vía gastos de intereses para lograr deducciones de intereses excesivas o financiar la producción de rentas exentas.
- **Acción 5:** Combatir las prácticas tributarias nocivas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia. Es como se explica más abajo un estándar mínimo, sujeta a una revisión ínter pares para garantizar una aplicación oportuna y precisa para salvaguardar la igualdad de condiciones.
- **Acción 6:** Impedir la utilización abusiva de convenios internacionales. Otra acción dentro de las mínimas, incluye las consideraciones en política fiscal que las jurisdicciones deben tener en cuenta antes de decidir suscribir un acuerdo o convenio.
- **Acción 7:** Impedir la elusión artificiosa del establecimiento permanente. Tiene como objeto evitar que las empresas multinacionales utilicen estrategias artificiales para eludir su obligación de pagar impuestos en los países donde tienen una presencia significativa.
- **Acción 8:** Aspectos de precios de transferencia de intangibles. Busca abordar los desafíos que plantean los intangibles en el contexto de los precios de transferencia, especialmente en lo que respecta a su valoración y asignación de beneficios que provoca erosiones de la base imponible.
- **Acción 9:** Aspectos de precios de transferencia de riesgos y capital. Aborda el nivel de rendimiento de la financiación proporcionada por un miembro de un grupo multinacional rico en capital, cuando esos rendimientos no se corresponden con el nivel de actividad de la empresa financiadora.
- **Acción 10:** Aspectos de precios de transferencia de otras transacciones de alto riesgo. Principalmente trata de ayudar a que las multinacionales no eludan el pago de sus impuestos.
- **Acción 11:** Establecer metodologías para la recopilación y el análisis de datos sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y sobre las acciones para enfrentarse a ella.

- **Acción 12:** Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva. Esta acción trata de buscar un equilibrio entre la necesidad de disponer información temprana sobre los planes fiscales agresivos y la exigencia de que la divulgación esté correctamente orientada y sea aplicable.
- **Acción 13:** Examinar la documentación sobre precios de transferencia. Nuevamente esta acción es un mínimo, establece la realización de un informe país por país (CbC), para aumentar la transparencia sobre las actividades y la situación fiscal de las empresas multinacionales.
- **Acción 14:** Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias internacionales. Esta acción es la última mínima, busca fortalecer y mejorar los mecanismos para la resolución de disputas. Debido a la configuración de las multinacionales y las diferencias en materia de legislación fiscal se pueden generar desacuerdos entre las autoridades fiscales.
- **Acción 15:** Desarrollar un instrumento multilateral. Esta última acción busca facilitar la modificación de los convenios fiscales bilaterales para reflejar los principios y normas del Plan BEPS. Esto se debe a que muchos convenios fiscales bilaterales se firmaron antes de la era de la globalización actual y, por lo tanto, pueden contener ciertas normas que ya no son adecuadas para abordar los desafíos fiscales modernos.

Dentro de este plan de acción no todas las medidas tenían el mismo grado de aplicación sino que se establecieron ciertos estándares mínimos. En la Fig. 4.1 se puede ver la agrupación de estos estándares.

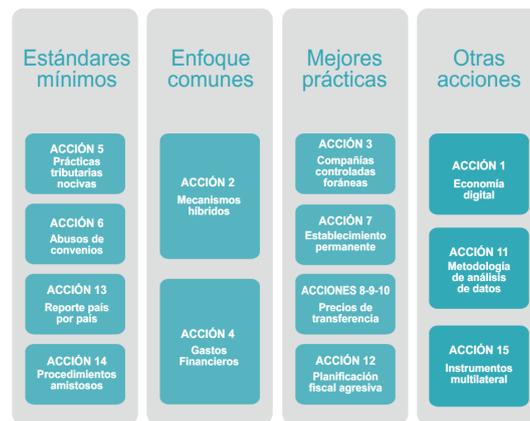


Figura 4.1: Plan de acción BEPS. Estándares mínimos (Manya, 2003)

Estas acciones se aplican principalmente a empresas multinacionales que cumplan dos criterios fundamentales. El primero es que deben de tener unos ingresos consolidados superiores a los 750 millones de euros, se aplica a la entidad matriz y a todas las dependientes. La otra condición es que la empresa debe incluir al menos dos jurisdicciones diferentes para que las empresas puramente nacionales no se vean afectadas (OECD, 2024). Este trabajo, sin embargo no era más que una mera exposición de los objetivos que se habían creado por la digitalización de la economía, junto a estos se exponían algunas medidas de

apoyo a estas acciones. La OCDE permitió a los países que adoptaran cualquiera de estas medidas añadiéndolas a sus legislaciones propias.

Tras esta propuesta inicial de la OCDE y ante la falta, nuevamente, de una respuesta coordinada la UE, en el año 2017 hizo público un comunicado llamado: *A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market*, o en español “Un sistema impositivo justo y eficaz en la Unión Europea para el mercado único digital”, a través de este comunicado se planteaban unos retos fundamentales en materia tributaria internacional. La idea principal de este documento es: “El principal reto es reformar el marco fiscal internacional, que fue concebido a principios del siglo XX y ya no es adecuado para su finalidad. El principio subyacente en el Impuesto de Sociedades es que los beneficios deberían gravarse donde se genera el valor” (Alayo Rojas et al., 2020). Por lo tanto la UE, ya volvía a destacar la importancia de una correcta definición del establecimiento permanente y de un cambio en la legislación tributaria. Además tras esta respuesta la UE volvió a publicar otro documento unos meses después, una propuesta de Directiva, el “Paquete Digitax”. Estableciendo como punto de partida que el consenso global iba a tener una complejidad grande. Esta Directiva destaca la importancia de redefinir el concepto de establecimiento permanente, señalando que este se considera existente cuando hay una presencia digital mediante la cual se lleven a cabo actividades comerciales, ya sea de forma directa o indirecta (Canga Ruiz, 2021).

Tras la publicación de esta directiva, la reacción de la OCDE no tardó en llegar, publicando ese mismo mes un informe en relación con la acción 1 descrita anteriormente, este informe es: “Desafíos fiscales derivados de la digitalización: Informe Provisional 2018”. Esta publicación entre otras cosas, destaca lo siguiente: principales rasgos derivados de los entornos altamente digitalizados, que cada país debe revisar su legislación de manera clara para definir correctamente la existencia de un nexo, la imposición de medidas especiales en ciertos países que requieren rápida actuación, además hace un balance de los progresos en relación con la aplicación del plan BEPS e identifica nuevas líneas de trabajo para desarrollar de manera casi inmediata (OECD, 2018).

Esta directiva del año 2018, sirvió como primer paso en la creación de una normativa que trata de poner solución a este dilema. El año siguiente fue un período repleto de grandes acontecimientos en materia de legislación. Comenzando por la publicación del documento: “Abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía – Declaración política”, según el marco que establecían las BEPS, propuesta impulsada por aquellos estados más desfavorecidos a la causa de la baja tributación de empresas con un elevado grado de digitalización. Es en este comunicado en el que aparecen por primera vez los dos Pilares. Esta propuesta es la conocida como *Global Anti-Base Erosion* o también conocido como GloBe. Los trabajos a lo largo de este año tratan de exponer el impacto económico de todas las propuestas y ya a finales del año 2020 y principios del 2021 se incluye la nueva versión de los Pilares I y II. En la Fig. 4.2 se presenta de un modo esquemático, lo mencionado anteriormente.

Por lo tanto, el Plan BEPS creado en primera instancia ha supuesto un antes y un después en la legislación tributaria. Además de ser un momento histórico sin precedentes en cuanto a la colaboración internacional en esta materia.

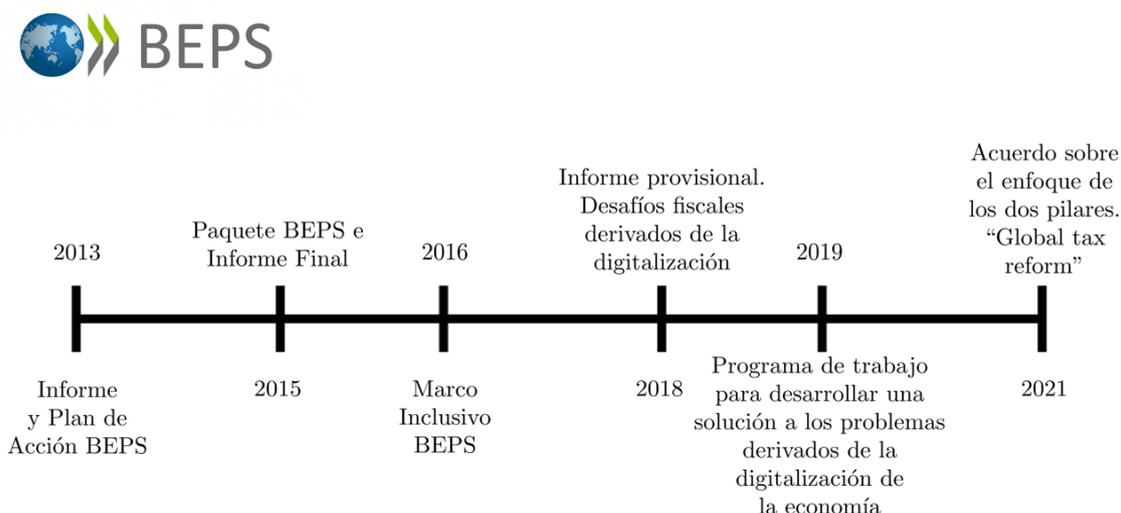


Figura 4.2: Síntesis de la evolución de las perspectivas de la OCDE. Elaboración propia.

4.2. Propuesta actual de la OCDE

El mes de Octubre de 2021 marcó el inicio de la senda actual en el camino de la reforma e implementación más actualizada en relación con el nuevo horizonte abierto por la economía digital. Acordado y firmado por más de 130 países, se creó la “Declaración del Marco Inclusivo de la OCDE/G-20 de octubre de 2021 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios”(Nikièma et al., s.f.). Se interpreta como la consumación de los esfuerzos desde el 2018 de la OCDE. Esta declaración establece la creación de 2 pilares. El Pilar I y el Pilar II que se explican a continuación, que reflejan el esfuerzo mundial por encontrar soluciones liderados por el G20 y la OCDE.

4.2.1. Pilar I

La primera propuesta de este nuevo plan ha sido el Pilar I. Pretende adaptar el sistema internacional del impuesto sobre la renta a los nuevos modelos empresariales mediante cambios en las normas de asignación de beneficios empresariales (OECD, 2020a). En este contexto, amplía los derechos de imposición de las jurisdicciones de mercados cuando exista una participación activa y sostenida de una empresa en la economía de esa jurisdicción a través de actividades en ella o dirigidas a esta. También pretende mejorar significativamente la seguridad fiscal introduciendo mecanismos innovadores de prevención y resolución de litigios.

El Pilar I posee tres elementos clave: un nuevo derecho de imposición para las jurisdicciones de mercado sobre una parte del beneficio residual calculado a nivel grupo de empresas multinacionales (Importe A); un rendimiento fijo para determinadas actividades

básicas de comercialización y distribución que tienen lugar físicamente en una jurisdicción de mercado en línea con el principio de plena competencia (Importe B); y procesos para mejorar la seguridad fiscal a través de la prevención y resolución de litigios (OECD, 2020a). En la construcción de este pilar surgen 11 bloques esenciales. En la Fig. 4.3 se exponen desglosados estos bloques.

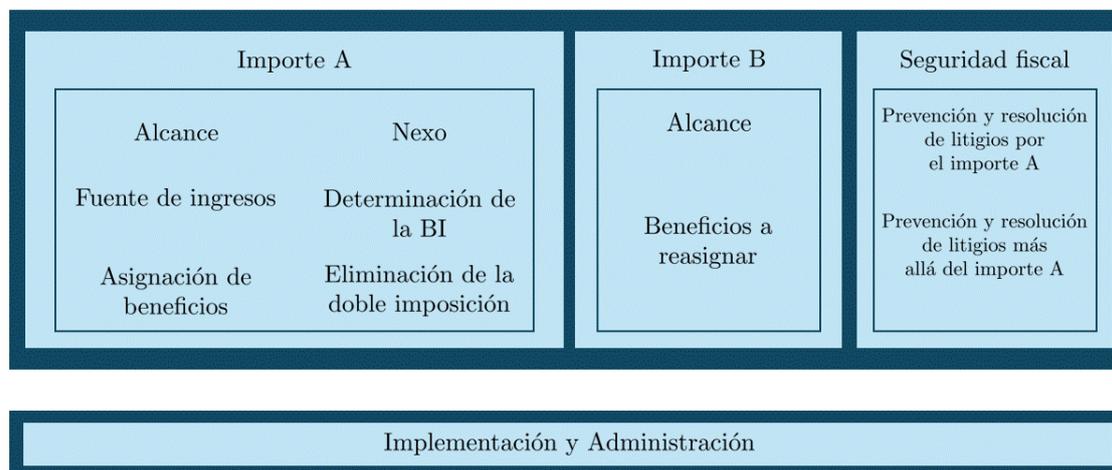


Figura 4.3: Bloques del Pilar I. Elaboración propia a partir de (OECD, 2020a)

El alcance del Importe A, toma como punto de partida que, del beneficio de las multinacionales, hay dos partes. Una de su actividad habitual y otra residual. Es en esta parte residual en la que se puede aplicar el derecho. Pero requiere el cumplimiento de dos requisitos. El primero es la prueba de actividad, solamente se aplica a dos tipos, los Servicios digitales automatizados (en inglés, ADS) que engloba servicios automatizados, digitales, estandarizados y con escasa infraestructura; y las Empresas de cara al consumidor (en inglés, CFB), que solo aplica a empresas que están de cara al cliente y las multinacionales que actúan como minoristas o contrapartes del consumidor. El segundo requisito es la prueba del umbral. Se debe confirmar la existencia de un ingreso mínimo del grupo según los ingresos de la ADS y la CFB (Navarro, 2021). Sobre el Nexo y la fuente de ingresos, representan dos de los aspectos más importantes en el Pilar I, ya que no consideran solamente un nivel de beneficios sino que tienen en cuenta otras variables como el nivel de compromiso con el mercado; el origen de la fuente de ingresos es a su vez muy relevante ya que define el lugar exacto en el que los bienes o servicios son consumidos o prestados. Están detallados en el plan una serie de indicadores para identificar la jurisdicción de origen. Para finalizar con el Importe A, se explica el cálculo del mismo. Se requiere aclarar la base estándar del beneficio. Es un proceso que tiene 3 pasos, explicados en (Quiñones, 2021):

- **Primer paso:** marcar el umbral de la rentabilidad para determinar el beneficio residual.
- **Segundo paso:** marcar un porcentaje para determinar la proporción a asignar a los mercados.
- **Tercer paso:** establecer una clave de asignación para distribuir la base imponible

entre las jurisdicciones. Se considerará que existe nexo si los ingresos ajustados agregados obtenidos en esa jurisdicción son iguales o superiores a 1 millón de euros o en el caso de que el país posea un PIB inferior a 40.000 millones, de 250.000 euros.

Es clave en este análisis recalcar que estas medidas afectan solo a las empresas multinacionales. El límite para poder entrar en estos importes es muy elevado de manera que sirve como mecanismo corrector de las multinacionales más grandes, concretamente el límite se sitúa para aquellas empresas con una cifra de negocios superior a los 20.000 millones de euros (se prevé que se reduzca a 10.000 millones) y una rentabilidad ($BIII/Ingresos$) superior al 10 %

En segundo lugar, el Importe B, tiene un doble objetivo. Por un lado, busca simplificar la administración de las normas sobre precios de transferencia para las administraciones y reducir los costes de cumplimiento para los contribuyentes. Por otro lado, busca aumentar la seguridad fiscal y reducir las controversias. Este importe normaliza la remuneración de los distribuidores vinculados que “realicen actividades básicas de comercialización y distribución”, en la jurisdicción del mercado. Esta definición incluye a los que, compran a partes vinculadas y revendes a no vinculadas; y tienen un perfil funcional de distribuidor habitual (OECD, 2020a). El importe B trata de dar una solución simplificada al problema de los precios de transferencia, que están llenos de controversias. En varias sentencias de la Audiencia Nacional del año 2018 podemos ver como este problema no es de ahora sino que se arrastra desde hace años. Esta sentencia que se puede ver en (Calderon, 2023), explica los casos de *Colgate Palmolive* y de *Microsoft*. En el caso de la compañía suiza, tuvo una reestructuración operativa que alteró la distribución de las bases imponibles entre la filial situada en España y el resto del grupo, de manera que el beneficio residual estaba siendo trasladado a Suiza eludiendo así el cobro de *royalties* por parte de la matriz. El problema era por tanto si la regularización llevada a cabo por la Administración española en relación a esa redistribución de las bases imponibles resultaba correcta o no según la legislación de precios de transferencia. En el segundo caso la controversia se centra en la comisión fijada entre una entidad irlandesa y su filial española. La filial realiza funciones de *marketing* y desarrollo de mercado en España para distribuir los productos y servicios de la entidad irlandesa. La cuestión es si la comisión pagada está alineada con el principio de plena competencia, es decir, si es similar a lo que se pagaría en una transacción entre empresas independientes en condiciones comparables. Esto es crucial porque afecta la distribución de ingresos y, por ende, los impuestos que se pagan en ambos países. Un precio de transferencia inadecuado podría resultar en un pago incorrecto de impuestos, con la entidad irlandesa y la filial española potencialmente manipulando los precios para reducir sus obligaciones fiscales totales.

Las actividades que se agrupan en el Importe B se clasifican en dos listas. Se define una “lista positiva” que incluye las funciones típicas realizadas, los activos poseídos y los riesgos asumidos a valor de mercado por los distribuidores rutinarios (similar a los distribuidores de riesgo limitado). Además, se utiliza una “lista negativa” que recoge las funciones que no deben ser realizadas, los activos que no deben ser poseídos y los riesgos que no deben ser asumidos a valor de mercado por los distribuidores rutinarios. Esta lista negativa se usa para evaluar cualitativamente los factores adicionales que situarían a un distribuidor fuera del alcance del Importe B.

Además de la propuesta para eliminar la doble imposición, se está estudiando un me-

canismo para limitarla. Este se denomina *Safe Harbor* para el beneficio de marketing y distribución que limita la asignación del importe a los mercados que ya están grabando el beneficio. Estos puertos seguros, simplifican la tarea tanto de las empresas como de las administraciones tributarias ya que se centran en el uso de métodos con parámetros predefinidos para determinar la base imponible, la valoración de las transacción y la aplicación de los precios de transferencia, entre otros. Presentan grandes beneficios, como la reducción de la complejidad (ya que simplifican mucho los procedimientos), otorgar mayor certidumbre (dan a las empresas mayor previsibilidad) y aumento de la eficiencia administrativa (facilitan la administración y el cumplimiento tributario, aliviando la carga para ambas partes, administración y empresa). Este Importe B podrá aplicarse como el puerto seguro descrito o como un “*mandatory*” es decir, una obligación. Estará permitida la reestructuración de los grupos para entrar o no en el Importe B.

Por último, el importe C (o también mencionado como seguridad fiscal), este término aborda las disputas fiscales que puedan aparecer relacionadas con los precios de transferencia, incluyendo actividades que puedan no estar cubiertas por el importe B. Además proporciona mecanismos para la resolución efectiva de disputas y asegurar que las actividades no contempladas en el Importe B sean adecuadamente compensadas. Este importe está focalizado en la resolución de posibles enfrentamientos y asegurar que las multinacionales reciben una adecuada compensación para las actividades que realizan más allá de las funciones de distribución de bajo riesgo cubiertas por B.

En conclusión, el importe A, trata de establecer nuevas reglas de nexo y asignación de los derechos de imposición de los beneficios entre los países con respecto a los beneficios residuales de determinadas empresas multinacionales y suprimir / paralizar los impuestos sobre determinados servicios digitales. El importe B, simplifica la aplicación del principio de plena competencia para ciertas circunstancias en relación con los precios de transferencia. Y por último, el importe C, que tiene como objetivo otorgar una mayor seguridad fiscal mediante la inclusión de un proceso de resolución de controversias obligatorio y vinculante.

4.2.2. Pilar II

Tras haber analizado el Pilar I, este apartado se centra en explicar el otro pilar fundamental de esta propuesta, que a modo de síntesis, lo que trata es de establecer un tipo impositivo mínimo del 15 % para evitar la elusión de impuestos.

Previo al análisis de este pilar, es importante definir algunos conceptos previos que se toman de (OECD, 2020b):

- **Grupo:** este término hace referencia a un conjunto de empresas relacionadas a través del control o la propiedad de tal manera que debe elaborar estados financieros (EEFF) consolidados a efectos de información financiera según los principios contables aplicables; o también si alguna de las empresas que lo forma negocia valores en una bolsa pública.
- **Grupo MNE:** hace referencia a un grupo multinacional, esto quiere decir que, es un conjunto de empresas (dos o más) en el que alguna de ellas posee una residencia

fiscal en una jurisdicción diferente o está sujeta a imposición en un establecimiento permanente diferente.

- **Entidad constituyente:** se entiende con este término a unidades de negocio independientes de un grupo MNE con EEEFF consolidados; cualquier unidad de negocio que esté, o pueda estar, excluida de los EEEFF por razones de tamaño o importancia relativa; y cualquier establecimiento permanente de cualquier entidad incluida en las categorías anteriores siempre y cuando elabore un estado financiero separado para dicho establecimiento. No incluye a ninguna Entidad Excluida.
- **Entidad Matriz Última** (UPE por sus siglas en inglés): es una entidad constituyente de un grupo MNE, siempre y cuando cumpla que, posee el control de manera directa o indirecta de tal forma que tenga que elaborar EEEFF consolidados; y que no exista ninguna otra entidad constitutiva de dicho grupo que posea, directa o indirectamente, una participación de las descritas anteriormente.
- **Entidades Excluidas:** entidades que de otro modo serían UPE. Se engloba en esta categoría a fondos de pensiones, entidades gubernamentales, organizaciones internacionales y organizaciones sin ánimo de lucro.

Este pilar está dividido en dos normas, *Income Inclusion Rule* (IIR), en español Regla de Inclusión de Ingresos y la *Undertaxed Payment Rule* (UTPR), Regla de Pagos Infravalorados. La IIR permite que una entidad matriz tribute sobre los ingresos de una entidad constitutiva que pueda estar sujeta a un tipo inferior. La regla funciona como un impuesto complementario; si una matriz está en una jurisdicción que aplica un tipo inferior al mínimo acordado, se aplica la IIR.

La segunda norma, UTPR, es una norma secundaria, y que se aplica única y exclusivamente después del IIR. El importe de este impuesto es la suma de los impuestos complementarios que se han liquidado a cada uno de los componentes de la entidad matriz en las jurisdicciones de menor imposición. Para evitar la doble imposición, el impuesto UTPR se reduce a cero para aquellas entidades que ya han pagado el IIR en su país de residencia. En la práctica, esto quiere decir que un país puede aplicar más impuestos a las multinacionales para compensar los tipos impositivos bajos que están pagando. Se da prioridad en esta norma a la IIR. La UTPR es una parte clave del conjunto de normas ya que sirve como respaldo a la IIR, garantiza igualdad de condiciones y aborda los riesgos de inversión que de otro modo podrían surgir.

Además de estas normas, se incluye una tercera, la *Subject to Tax Rule* (STTR), Norma de Sujeción al Impuesto, basada en un tratado que permite a los países de origen establecer un gravamen mínimo para pagos a partes vinculadas (intereses o cánones) cuando estos pagos no están sujetos a un tipo impositivo mínimo. Esta norma se aplica para pagos entre entidades vinculadas residentes en dos o más estados diferentes e impide a las empresas eludir impuestos mediante el uso de pagos deducibles (Kurian, 2022). El elemento de control es muy importante para que el STTR sea coherente con los objetivos del marco inclusivo; este control garantiza que la norma solo se aplica a pagos que pueden usarse como elementos de erosión de la base imponible. La última característica del STTR es que solo debe aplicarse al pago, y solo como medio para permitir que el país en el que reside el pagador eleve el impuesto sobre el importe del pago hasta el tipo mínimo acordado. Tiene un tipo mínimo del 9%.

Respecto al tipo impositivo, es como se ha comentado, del 15 %, mucho más bajo que la media mundial, que es del 23.45 % (Nunes, 2021). Este tipo mínimo está generando gran controversia, ya que como se ha visto es muy inferior a la media, aunque superior al de algunos paraísos fiscales como Irlanda. Pese a eso, la ATAF (*African Tax Administration Forum*), exigió una subida al 20 % ya que la mayoría de los países africanos tienen los tipos entre el 25 y el 30 % ((ATAF), 2021).

El Pilar II reducirá la intensidad del traslado de beneficios de las multinacionales, lo que genera ganancias adicionales debidas a los ingresos fiscales que complementan las ganancias directas del impuesto mínimo en muchas jurisdicciones. Las ganancias estimadas del Pilar II dependen de las posibles reacciones de los gobiernos, y en particular, de si los gobiernos en algunas jurisdicciones de bajos impuestos aumentarían su tasa efectiva en reacción a la introducción del Pilar II.

En conclusión, el Pilar I de la OCDE se centra en la reasignación de derechos fiscales, permitiendo que los países puedan gravar a las grandes empresas multinacionales en función de dónde generan sus ingresos, independientemente de su presencia física en dichos países. Esto busca asegurar que estas empresas paguen impuestos donde tienen actividades económicas significativas y generan beneficios.

Por otro lado, el Pilar II introduce una tasa impositiva mínima global para las grandes empresas multinacionales. Su objetivo es reducir la competencia fiscal entre países y evitar que las empresas trasladen sus beneficios a jurisdicciones con tasas impositivas muy bajas. Esto garantiza un nivel mínimo de tributación, contribuyendo a una mayor equidad y estabilidad en el sistema fiscal internacional.

4.3. Estado actual y horizonte temporal

Pese a que estos pilares comentados no han sido aún puestos en práctica, sientan unas bases sólidas en la reducción de las desigualdades en los países. Este acuerdo de más de 130 países ha sentado varios precedentes históricos de colaboración hacia una legislación tributaria más justa e igualitaria.

Una vez alcanzado este acuerdo, los Estados deben focalizarse ahora en el desarrollo de los aspectos técnicos de la aplicación de la solución de estos pilares. Una directiva europea sobre el Pilar 2 exige unanimidad entre los miembros de la UE. Así pues, la Unión Europea aboga por lograr algún tipo de unanimidad lo antes posible, ya que la aplicación sin una directiva provocaría cuellos de botella funcionales (IBFD, 2021).

La economía digital está aquí para quedarse. Las empresas multinacionales seguirán siendo más rentables que nunca, y un sistema coordinado de fiscalidad internacional podría ser mutuamente beneficioso para que cada Estado pueda gravar su parte justa de los beneficios. Si no se crea una solución global y conjunta no hará sino perpetuar las ineficiencias que existen en la actualidad y consagrará el incentivo de aplicar prácticas creativas de erosión de las bases imponibles para minimizar la responsabilidad fiscal total.

La solución del doble pilar pretende hacer frente a dos grandes retos de la economía actual. Pero no es una solución sencilla, ya que conlleva una gran complejidad, hay muchos documentos, normas y comentarios publicados a día de hoy. Esta normativa busca golpear

los históricos pilares tributarios mundiales. Es más, las empresas ya están empezando a plantearse cambios para dar respuesta a estas publicaciones de la OCDE. En la Fig. 4.4 se puede ver como en una encuesta realizada en el 2023, más del 30 % de las multinacionales entrevistadas confirmaron tener planeada una importante reestructuración y un cambio en su modelo de negocio en base a las directrices del Pilar II.



Figura 4.4: Encuesta International Business Review A 4683 EMN. Grant Thornton. (Grant Thornton, 2023)

En relación con una aplicación al corto plazo de las medidas propuestas por estos pilares, las empresas actualmente pueden comenzar a aplicar algunas medidas como respuesta tal y como nos muestra (Grant Thornton, 2024). Primero, evaluar el impacto del tipo impositivo efectivo en la empresa, según esta influencia podría ser necesaria una reestructuración de la empresa. Segundo, calcular el impacto en los planes estratégicos actuales y futuros. Tercero, actualizar los datos y los sistemas para el buen cumplimiento de las obligaciones fiscales. Por último, sopesar el impacto en la reputación de la empresa. Estas medidas no son más que una preparación para la llegada en un futuro no muy lejano de estos pilares. Se espera que el Pilar II se aplique antes que el I, por lo que para las EMN es de gran importancia tomar decisiones y llevar a cabo cambios en la empresa para una buena recepción de estos cambios tributarios para que esa aplicación sea posible.

Capítulo 5

Caso práctico de aplicación de las medidas propuestas por la OCDE

Este capítulo pretende representar el resultado de la efectiva implementación de las normas descritas por la OCDE analizando las medidas en las empresas objeto de este caso. Para realizar este estudio, se escoge como punto de partida el IDSD actual y se compara con las nuevas medidas descritas anteriormente para poder observar cómo realmente ayudar a mejorar la recaudación de los estados y a llevar a cabo políticas más justas.

Para esta capítulo se han escogido empresas conocidas por ser grandes grupos multinacionales, que posean sedes en lugares de baja tributación. Además deben de tener un establecimiento permanente en España y haber sido objeto de denuncia en este o en otro lugar en materia de elusión o evasión de impuestos. Bajo el marco de todas estas características se han elegido las siguientes empresas: Google, Netflix y Amazon.

5.1. Empresas analizadas

Netflix

Creada en el año 1997, surgió como una empresa de alquiler de DVD, en la que te mandaban el DVD por correo postal a casa. Pasados unos años fue evolucionando al igual que las tecnologías y se convirtió en una plataforma de vídeo bajo demanda. Por el momento aún no había salido de EE.UU. Hasta el año 2012 que lleva sus servicios a Europa y ya en 2016 se expande a todo el globo. Actualmente está posicionada como una de las mayores plataformas de *streaming* de todo el planeta, junto con otras como Amazon Prime Video o HBO. Al igual que en el caso de Google se ha enfrentado a multitud de problemas, por efectos de imperialismo cultural o por la manera en la que se administran los datos personales (Ruiz, 2017).

Netflix ha facturado este último ejercicio más de 30.000 millones de dólares (Netflix, 2024) y posee en torno a 13.000 empleados, cifra que ha ido creciendo desde el año 2013 en casi 11.000 empleados en tan solo 10 años, como se puede ver en la Fig. 5.1 y presencia en todo el mundo, por su parte en Europa tiene su sede en Países Bajos. Por su modo de

organizar su actividad y negocio se ha visto inmersa en algunas causas judiciales y en el año 2020 una organización inglesa la acusó de haber eludido el pago de 300 millones de euros en impuestos al desviar parte de sus beneficios a los Países Bajos (Guardian, 2020). Uno de los casos más relevantes de esta empresa en los últimos años fue en Italia, caso en el que tuvieron que pagar 56 millones al fisco italiano en concepto de impuestos de los años 2015 a 2019 (K. González, 2022). Todo esto vuelve a hacer patente como antes la necesidad de una actualización de la legislación fiscal.

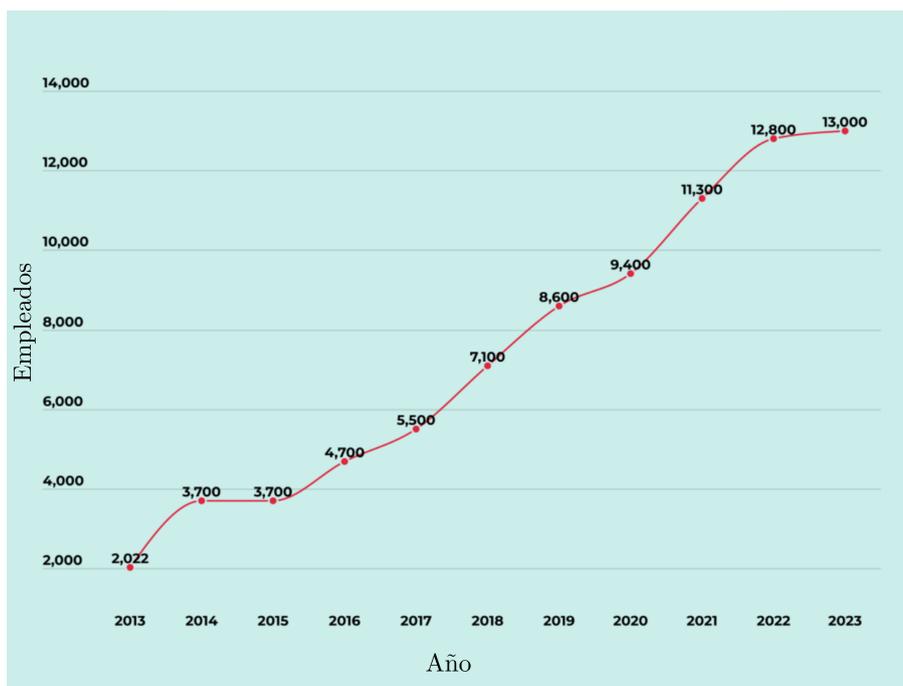


Figura 5.1: Evolución del número de empleados de Netflix desde el 2013 (Four-WeekMBA, 2024)

Amazon

Amazon, una de las mayores empresas de comercio electrónico del mundo. Fundada en el año 1994 por Jeff Bezos, surgió como una librería en línea y en sus primeros años así fue. Rápidamente se expandió a diversidad de categorías como DVD's y CD's entre otras. Actualmente ofrece, compras en línea de una gran multitud de productos diferentes, servicio de *streaming*, almacenamiento en la nube, música o entrega de alimentos. La gran diversificación de su cartera y la constante adaptación a las tecnologías la sitúan como gran agente en varios mercados (Wells et al., 2018).

Tiene su sede central en Washington, cuenta con más de 35 filiales y una cifra de empleados de 1.5 millones. En Europa su sede está ubicada en Luxemburgo, conocido por ser un país de baja tributación fiscal. Posee además unos ingresos a nivel global de más de 570 mil millones de USD (Amazon, 2024a) cifra que ha ido aumentando de manera exponencial desde el año 2004, como se puede ver en la Fig. 5.2.

Al igual que en los casos anteriores no está exenta de problemas con la justicia, desde

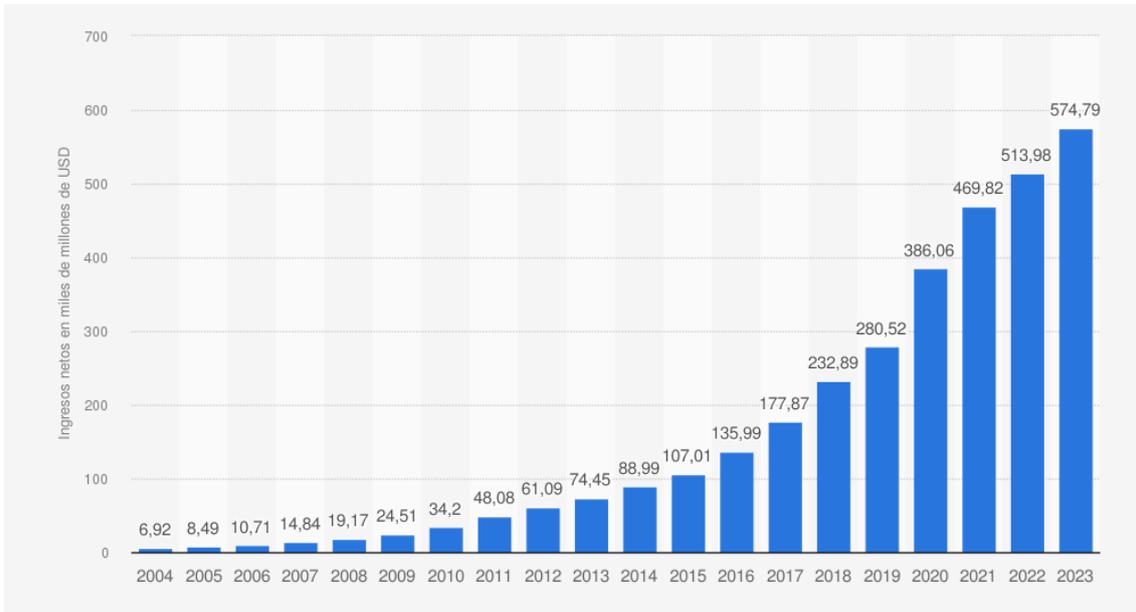


Figura 5.2: Evolución de los ingresos de Amazon desde el 2004 (Amazon, 2024b)

competencia desleal o prácticas monopolísticas hasta el dejar de pagar impuestos por traslados de beneficios. En relación con esta última, el Tribunal Europeo de Justicia (TJUE) falló a favor de Amazon por una demanda debido a su situación actual en la sede de Luxemburgo a través del cual supuestamente la compañía había obtenido un acuerdo fiscal ventajoso en este país (El País, 2023).

Apple

Para finalizar con la explicación de las empresas objeto de estudio en este caso, Apple Inc. Fue fundada en 1976 por Steve Jobs, Steve Wozniak y Ronald Wayne. Lo que comenzó como una simple empresa de computadoras personales en un garaje, rápidamente evolucionó hacia una gigante tecnológica reconocida por su innovación en *hardware*, *software* y servicios. Su primer gran éxito fue la Apple II, seguida por el Macintosh en 1984, que revolucionó la computación personal con su interfaz gráfica y el uso del ratón. Sin embargo, la verdadera transformación llegó en 2007 con el lanzamiento del iPhone, un dispositivo que no solo redefinió la telefonía móvil, sino que también consolidó a Apple como líder en el mercado global de tecnología. Además, la creación de la App Store impulsó una nueva economía digital, permitiendo a desarrolladores de todo el mundo crear aplicaciones para millones de usuarios (Miller, 2020).

Con una diversificación de productos que incluye el iPad, Apple Watch, y servicios como Apple Music y iCloud, Apple ha mantenido un crecimiento constante en sus ingresos, superando los 383 mil millones de USD en 2022 (Statista, 2024). Como se observa en la Fig. 5.3, sus beneficios continúan en ascenso, consolidándose como una de las empresas más valiosas del mundo. Cuenta con más de 160.000 empleados y tiene presencia en más de 100 países, incluyendo una fuerte presencia en Europa con su sede regional en Irlanda.

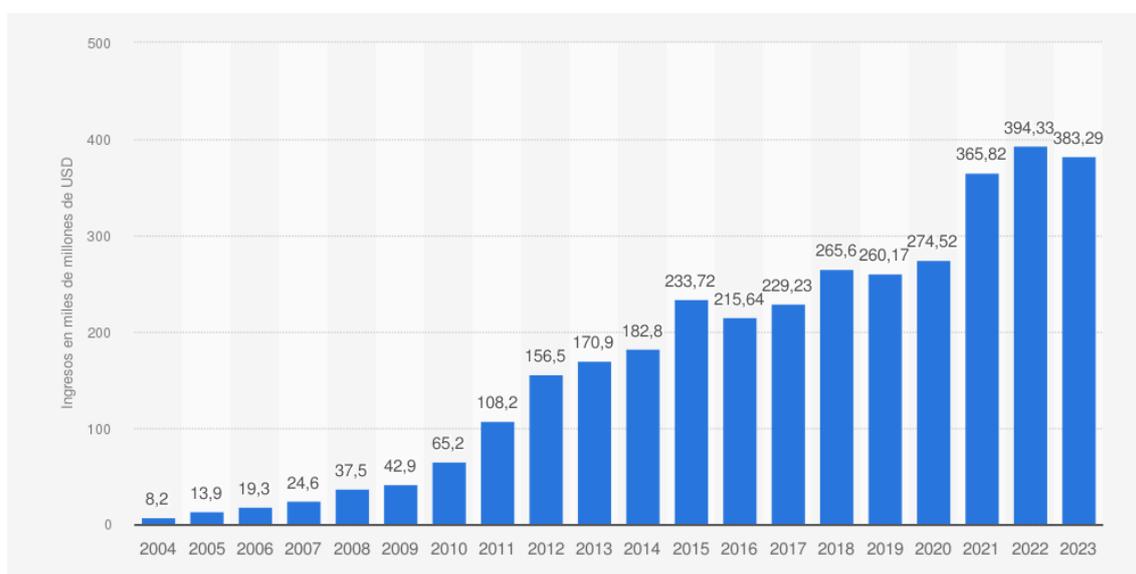


Figura 5.3: Evolución de los ingresos de Apple desde el 2004 (Statista, 2024)

En relación con la fiscalidad, Apple ha enfrentado múltiples comprobaciones y demandas por evasión y elusión de impuestos. En 2016, la Comisión Europea le ordenó pagar 13 mil millones de euros en impuestos atrasados a Irlanda, al considerar que la empresa había recibido beneficios fiscales indebidos (BBC News, 2016). Esta situación ha sido emblemática en el debate sobre la necesidad de reformas fiscales globales para evitar que grandes corporaciones utilicen estrategias de optimización fiscal para minimizar sus obligaciones tributarias. La vigilancia constante de las autoridades sobre Apple destaca la importancia de analizar el impacto y la eficacia de las iniciativas internacionales, como las de la OCDE, para garantizar una competencia justa y el cumplimiento de las responsabilidades fiscales (Forbes, 2017).

5.2. El Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales

Tal y como se ha comentado en el Capítulo 3, este impuesto es del 3% sobre la base imponible de los ingresos obtenidos por prestación de determinados servicios digitales. En la Fig. 5.4 se puede ver la comparativa entre lo que se estableció en los Presupuestos Generales del Estado Español y lo que finalmente se recaudó entre el año 2021, que entró en vigor, y el 2023. De esta figura, se destacan dos cosas, la primera es la gran diferencia entre lo que se esperaba recaudar y lo que realmente se ha recogido. La segunda es la alarmante tendencia descendente que está siguiendo la recaudación de este impuesto. Además con respecto al primer semestre del año se han reconocido tan solo 556.000 € (AEAT, 2024) recogidos con este impuesto. A la vista de estos resultados y con la información previa de cada empresa, podemos decir que las grandes empresas cada vez ganan más pero están pagando menos por este impuesto. Esta denominada “Tasa Google” no está teniendo el impacto recaudatorio que se esperaba, como se puede ver en la figura anterior la gran discrepancia entre el presupuesto y la realidad. Esta recaudación insuficiente puede deberse a diversos motivos, que resulta imposible diagnosticar porque todo el negocio objeto de

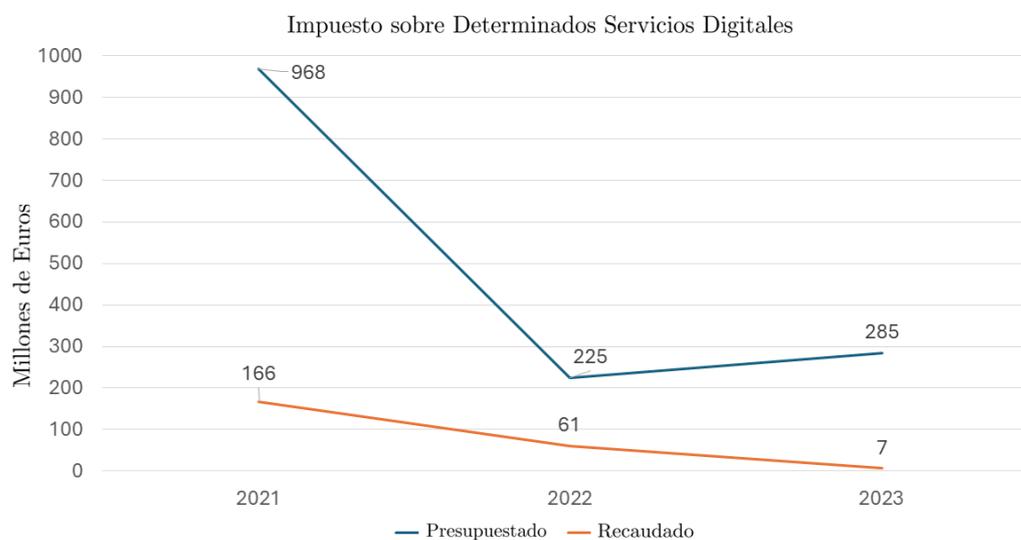


Figura 5.4: Evolución del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales en España. Elaborado a partir de (AEAT, 2023) y (Ministerio de Hacienda, 2024)

gravamen viene ligado a un sector en constante evolución.

La rápida evolución del sector digital debido a las nuevas tecnologías que surgen cada vez de manera más habitual genera que las empresas diversifiquen sus servicios y modelos de negocio, lo que hace más complicado el seguimiento de los hechos imponible dentro del marco fiscal estático de este impuesto.

No hay que olvidar que el IDSD presenta complejidades prácticas de cálculo relevantes ya que la base imponible exige al contribuyente medir aspectos que se presentan poco controlables. Lejos de aportar claridad y seguridad jurídica, la norma reguladora deja abiertas cuestiones interpretativas que termina por generar una carga administrativa que impide que los mecanismos de control sean efectivos.

Por lo tanto el IDSD, ha demostrado en el breve tiempo que lleva en España implementado ser una herramienta bastante limitada y poco eficaz para gravar de una manera correcta y justa a estas grandes multinacionales en España. Sus debilidades en prevención de la elusión, su enfoque unilateral, la dificultad de medir correctamente la base imponible y los posibles efectos adversos que genera sobre la inversión y el comercio. Hace más que patente una necesaria una reforma de este impuesto o al menos colaborar con la OCDE en la implementación de los Pilares que pondrían fin a toda esta cantidad de problemas. Sin una reforma, corre el riesgo de seguir siendo un “parche”, más allá de ser una buena solución frente a los problemas en materia fiscal que trae consigo la economía digital.

5.3. Aplicación de las medidas de la OCDE

Una vez han sido explicadas y situadas en contexto las empresas sujetas de estudio, se procede a la explicación del caso práctico.

En primer lugar y a modo de resumen, se va a comparar la situación actual con la potencial situación simulada tras aplicar las medidas de la OCDE.

Primeramente se va a representar cuál sería el efecto directo del Pilar II, centrando la atención en la imposición a un tipo global mínimo del 15 % con el propósito de poner de manifiesto las grandes diferencias impositivas que se van a producir de llevarse adelante estos mecanismos.

Después se aplicará el Pilar I, en el que se centrará la atención en el Importe A, que hace referencia al lugar en el que realmente se realiza el consumo del bien o del servicio y no del lugar en el que se ubica el establecimiento permanente, es decir, cómo se reparte la carga tributaria.

Recordemos que el Importe A redistribuirá la potestad tributaria sobre parte de los beneficios residuales de los grupos multinacionales.

Se ha descartado elaborar la simulación del Importe B debido a la sofisticación y complejidad de su aplicación. Se centra más bien en aspectos de precios de transferencia que harían necesario un análisis individualizado y datos muy concretos de estas entidades en las jurisdicciones en que operan que no son públicos.

Pilar II

Una vez analizada la situación actual del IDSD, se procede a analizar los dos pilares de la OCDE, comenzando por el Pilar II. Este pilar como se ha explicado en el capítulo 4, se refiere a un tipo impositivo mínimo del 15 %, y que tiene por objetivo principal que los grupos multinacionales tributen al menos un 15 % en todas las jurisdicciones en las que operen. En el caso de las empresas que se están analizando supondría un aumento del impuesto de sociedades de todas ellas, exceptuando el caso de Amazon. En el caso de Apple está en el 14.7 % (Apple Inc., 2024), Netflix en un 14 % (Netflix, 2024) y Amazon en torno al 19 %. (Amazon, 2024a). Para la aplicación de este pilar en el caso de estudio, las reglas de reparto no entran en juego porque, como se explica más adelante al aplicar de manera correcta el Pilar I es poco probable que las empresas tengan que elevar su tipo hasta el 15 %. Ya que al distribuir los beneficios se tributará según la presencia del cliente, y ese tipo ya no será efectivo, debido a que el tipo medio efectivo mundial se sitúa en torno al 20 % (Sempere, 2024) por lo que el valor del Pilar II no se aplicará debido a que los tipos serán superiores a este umbral.

En primer lugar, se analiza Netflix. Según datos obtenidos de sus estados financieros consolidados del 2023, tuvo unos ingresos aproximados de 33.730 millones de dólares, distribuidos en 4 regiones. Estados Unidos y Canadá facturan en torno al 45 %, la región de Latino América el 13 %, África el 11 % y el 31 % restante la zona de Europa y Oriente Medio. Y pagando unos impuestos totales en relación con el impuesto de sociedades de 798 millones de dólares, con un beneficio antes de impuestos de 6.205.405.000 dólares, si se toma el 15 % que propone el Pilar II, esto ascendería a 930 millones, 132 millones de

euros más a nivel mundial. Evidencia claramente la fuerza y el potencial que tiene esta medida.

En segundo lugar, Amazon, con unos ingresos a nivel mundial de unos 256 mil millones de dólares en el año 2023 (Amazon, 2024b). Distribuidos en 2 zonas, que engloban América del Norte y lo que en sus cuentas denominan como otros, es decir el resto del mundo. Posee una tercera clasificación de los ingresos que llaman AWS (*Amazon Web Services*) y que reporta al grupo mas de 90 mil millones de dólares. La facturación de América del Norte supone para ellos más del 50 % de los ingresos totales. Según reflejan sus cuentas publicadas (Amazon, 2024a), paga en impuesto de sociedades 7.120 millones de dólares con un tipo efectivo alrededor del 19 %. Por lo tanto ya que su tributación es superior al tipo mínimo no sufrirá cambio alguno.

Por último, Apple, esta empresa ha generado como se ha comentado anteriormente, 383 mil millones de USD en el ejercicio de 2023, de los cuales más de 200 mil millones provienen de la venta de iPhone a nivel global. De sus cuentas anuales se obtienen además los ingresos por regiones, América supone el 42 %, Europa el 24 %, China el 19 %, Japón el 6 % y el resto del Pacífico Asiático el 9 % restante. Es la empresa con mayor facturación de las tres objeto de estudio. Reporta un pago en concepto de impuesto de sociedades de unos 16.500 millones de USD con un beneficio neto de 96.995 millones de USD. Con la aplicación del Pilar II se pasarían a recaudar 17.060 millones de USD, 560 millones de dólares más.

A la vista de este análisis es más que claro el potencial recaudatorio que posee esta medida de la OCDE, para todas aquellas empresas que su tipo efectivo esté en un nivel inferior al 15 %. Este pilar supone un gran paso hacia una mayor equidad en el sistema fiscal global. A continuación se analiza el primer pilar de la propuesta en el que se establecen las reglas de atribución según la presencia del cliente o del consumidor final.

Pilar I. El importe A

Una vez ha sido analizado el Pilar II se procede a estudiar el potencial impacto de las medidas del Importe A del Pilar I. Este Pilar introduce un marco novedoso para la redistribución de los derechos fiscales, particularmente enfocado en los beneficios de las multinacionales que operan en mercados donde tienen una presencia significativa pero no necesariamente física. Dentro del Pilar I, el Importe A juega un papel fundamental al redefinir cómo se deben asignar los beneficios de las grandes empresas multinacionales entre las jurisdicciones donde generan ingresos. El Importe A representa una parte de los beneficios que, bajo el nuevo marco, será redistribuida a los países de mercado, independientemente de la ubicación de la sede central de la empresa. Este enfoque busca asegurar que los países donde las empresas realizan ventas y obtienen ingresos también tengan un derecho adecuado a gravar esos beneficios.

En resumen, el Importe A contiene reglas de imposición, que permiten exigir este nuevo impuesto, y reglas de eliminación de la doble imposición. Simplificando, una jurisdicción tendrá derecho a gravar un beneficio que está tributando en otra jurisdicción –de eliminación. Esta última deberá permitir la eliminación de la doble imposición sobre el beneficio gravado como Importe A en la jurisdicción de mercado, consiguiéndose así la redistribución de la potestad tributaria y la neutralidad del Importe A (Noguera Pereiro, 2023).

En relación con Netflix y su presencia en España, declaró unos ingresos de 690 millones de euros, lo que supone aproximadamente el 2.1 % de los ingresos globales de la compañía. Debido a la naturaleza de esta empresa este dato podría no estar ajustado a la realidad. Si se toman como referencia el número de usuarios que tiene la compañía en España, 9.400.000 (Barlovento Comunicación, 2024) y se estima un precio medio de suscripción de 10 € al mes, según las tarifas publicadas (Heredia, 2023) y se obtiene un resultado de ventas de 1.128 millones de euros, lo que supone una diferencia de casi 500 millones entre la cifra facturada y la estimada. Es decir, realmente en España se podrían llegar a ubicar el 3.4 % de los ingresos globales si se considera exclusivamente como premisa determinante el lugar donde están los consumidores.

Para el cálculo de lo que realmente debe pagar en impuestos, se calcula el ratio de beneficio antes de impuestos sobre las ventas, tal y como se puede ver en la ecuación 5.1.

$$\frac{BAI}{V} = \frac{6.205.405.000}{33.640.458.000} = 18,4\% \quad (5.1)$$

Con este valor y con los datos calculados anteriormente se puede estimar el beneficio antes de impuestos en España, que está en torno a los 210 millones de euros (1.128 millones * 18,4 % margen). Y aplicando el tipo impositivo español, se obtiene una recaudación de 52.5 millones de euros. Frente a este valor calculado se obtienen de las cuentas anuales de la sociedad española, que realmente está pagando unos 3.5 millones de euros (Martínez, 2023). Por lo tanto, la aplicación de este Importe A del Pilar I supone una gran mejora en la recaudación del Estado.

En segundo lugar, Amazon, que este último ejercicio ha generado en España a través de las nueve sucursales que posee en torno a 7.100 millones de euros, un 11 % más que el año anterior. Sin embargo ha declarado en sus cuentas que en impuestos directos ha pagado 370 millones de euros pero que la mayoría se corresponde con otros impuestos diferentes al de sociedades, como las contribuciones a la seguridad social y el IRPF de los empleados (Rojas, 2024). Es decir, menos de un 5 % de la facturación total. Esta gran empresa se niega a desvelar realmente la cifra que paga de impuesto de sociedades. Empleando la metodología anterior, y con los ingresos facilitados por ellos se puede estimar un beneficio antes de impuestos sobre las ventas del 8 %, lo que deja en España un beneficio antes de impuestos de 568 millones, y un pago de impuesto de sociedades de 142 millones, más de la mitad de los impuestos declarados por ellos. Este dato no concuerda con la realidad por lo explicado anteriormente, Amazon paga un impuesto de sociedades escaso en España. Mediante el Pilar I y la nueva redistribución de los ingresos se espera conseguir que este tipo de empresas pague realmente en el lugar en el que tienen presencia económica y no una presencia física.

Por último Apple, al igual que en los casos anteriores, factura muchos de sus ingresos en una empresa que no está en España. En este caso se encuentra en Irlanda, y factura gran parte de las ventas en España. Se estima en 1.400 millones esa cifra. Por lo tanto si se toma como referencia ese dato, y al igual que antes se calcula el ratio beneficio antes de impuestos sobre ventas. Y se obtiene un 29.6 %. Lo que deja a Apple España con un beneficio antes de impuestos de 414 millones de euros. Esto permite calcular al tipo de gravamen del 25 % una recaudación de cerca de 100 millones de euros. En torno a 15 veces más de lo que se está recaudando a día de hoy, que es 6.8 millones de euros (Apple Inc.,

2024). Ya que actualmente no comercializa productos, actúa como comisionista.

En conclusión, el análisis del IDSD y su funcionamiento revela una significativa discrepancia entre los objetivos propuestos y los resultados obtenidos en términos de recaudación fiscal. A pesar de ser una medida destinada a captar ingresos de las grandes corporaciones digitales, su impacto ha sido menor de lo esperado. En contraste, los Pilares I y II de la OCDE, aplicados en un caso práctico, muestran un mayor potencial para corregir la erosión de la base imponible y trasladar los beneficios hacia jurisdicciones con mayor actividad económica. La comparación entre ambos enfoques resalta que, mientras el IDSD enfrenta limitaciones estructurales y de implementación, las iniciativas de la OCDE ofrecen un marco más sólido y coordinado a nivel global para abordar la fiscalidad de la economía digital. Sin embargo, la implementación efectiva de estos pilares aún dependerá de la cooperación internacional y de la adaptación de los sistemas fiscales locales, lo que plantea desafíos adicionales. Así, se subraya la necesidad de reformas más profundas y colaborativas para lograr una tributación más equitativa en la era digital.

Capítulo 6

Conclusiones y líneas futuras

Para finalizar este trabajo se exponen ahora las conclusiones del mismo. Frutos del trabajo y de la investigación. Además se añaden al final unas posibles vías de desarrollo futuras del trabajo.

Para comenzar, en el **Capítulo 1**, se han analizado que son los tributos y los tipos que existen, tasas, impuestos y contribuciones especiales. Se han estudiado los tipos de impuestos tanto directos como indirectos que existen en España. Además se ha explicado alguna problemática que se deriva de los mismos y se ha recalado su importancia en el desarrollo de las sociedades y la manera en que estos sostienen el gasto público.

El **Capítulo 2** muestra algunos de los efectos de la digitalización de la economía y la manera en la que ha afectado a la imposición directa. Se ha analizado el concepto de establecimiento permanente tanto en la actualidad como en su evolución a lo largo de los últimos años, tanto desde el punto de vista de la OCDE como de España. Este estudio no solo abarca la interpretación y aplicación del concepto en el contexto actual, sino también cómo ha ido cambiando y adaptándose a lo largo del tiempo, reflejando las tendencias y desafíos más recientes en el ámbito internacional y nacional.

En el **Capítulo 3** se ha explicado la respuesta de algunos países al problema derivado de la economía digital. En concreto se ha analizado en profundidad la medida implementada con el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. Además se ha comparado esta actuación con la llevada a cabo en otros países y se ha recalado la necesidad de apoyo por parte de ciertas potencias mundiales para que todas estas medidas lleguen a buen puerto y puedan ser efectivas.

En el **Capítulo 4**, se han estudiado en profundidad las propuestas que propone la OCDE para una aplicación en un futuro no muy lejano. Estas soluciones denominadas Pilar I y Pilar II son fundamentales para reducir las desigualdades y fomentar la equidad entre los países.

Para finalizar, en el **Capítulo 5** se ha elaborado un caso práctico en el que se han implementado las medidas de la OCDE para comprobar la utilidad, practicidad y mejora del sistema que supone la aplicación de estas nuevas normas. Se ha demostrado tras un análisis exhaustivo que tienen un gran potencial recaudatorio y que suponen mejoras importantes en la economía.

Líneas de desarrollo futuro

El Trabajo asienta unas buenas bases para futuros desarrollos. La normativa tributaria debe seguir adaptándose a los constantes cambios que el mundo experimenta. Desde una nueva definición más precisa del establecimiento permanente hasta la tributación mínima global. El trabajo deja las siguientes vías futuras de desarrollo:

- Ajustar la normativa del Pilar I y el Pilar II a los nuevos progresos de la economía, para no volver a ir atrasados en esta materia. Por ejemplo se podría actualizar en materia de *blockchain*, de la inteligencia artificial o la ingeniería de datos.
- Desarrollar indicadores de éxito para monitorizar la implementación y el buen o mal desarrollo de los Pilares. Estos indicadores servirían para comprobar realmente si estas medidas son útiles, prácticas y si ciertamente están mejorando la economía.
- Estudiar la manera en la que estas normas se puedan aplicar no solamente a las empresas más grandes sino a todas ellas, adaptándolas a las circunstancias y tamaño de las mismas.
- Simplificar las reglas fiscales, para facilitar una mejor y más sencilla implementación. Ya que estas normas tan complejas en muchas ocasiones tienen una aplicación costosa.

Bibliografía

- AEAT. (2023). Informe anual de recaudación tributaria: ejercicio 2023. Consultado el 12 de agosto de 2024, desde <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/estadisticas/recaudacion-tributaria/informe-anual/ejercicio-2023.html>
- AEAT. (2024). Informe mensual de recaudación tributaria: junio 2024. Consultado el 12 de agosto de 2024, desde https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/AEAT/Estudios/Estadisticas/Informes_Estadisticos/Informes_mensuales_recaudacion_tributaria/2024/IMR_24_06_es_es.pdf
- Alayo Rojas, L. E., et al. (2020). Tributación de la economía digital en la Unión Europea.
- Amazon. (2024a). Amazon.com, Inc. 2023 Annual Report. Consultado el 6 de agosto de 2024, desde https://s2.q4cdn.com/299287126/files/doc_financials/2024/ar/Amazon-com-Inc-2023-Annual-Report.pdf
- Amazon. (2024b). *Ingresos anuales procedentes de las ventas de Amazon desde 2004 hasta 2023 (en miles de millones de dólares)*. Consultado el 6 de agosto de 2024, desde <https://es.statista.com/estadisticas/827421/ingresos-netos-globales-de-amazon-por-ventas/>
- Apple Inc. (2024). *Apple Inc. 2023 Annual Report* (inf. téc.) (Consultado:17 de Agosto de 2024). https://s2.q4cdn.com/470004039/files/doc_earnings/2023/q4/filing/_10-K-Q4-2023-As-Filed.pdf
- (ATAF), A. T. A. F. (2021). A New Era of International Taxation Rules: What Does This Mean for Africa? Consultado el 14 de junio de 2024, desde <https://www.ataftax.org/a-new-era-of-international-taxation-rules-what-does-this-mean-for-africa>
- Bank, W. (2023a). *PIB per cápita - Alemania*. <https://datos.bancomundial.org/indicador/NY.GDP.PCAP.CN?locations=DE>
- Bank, W. (2023b). *PIB per cápita - Senegal*. <https://datos.bancomundial.org/indicador/NY.GDP.PCAP.CN?locations=SN>
- Barlovento Comunicación. (2024). Número de suscriptores de las plataformas de vídeo en streaming en España en 2023, por plataforma (en miles) [Gráfica]. Consultado el 13 de agosto de 2024, desde <https://es.statista.com/estadisticas/1043679/numero-de-abonados-de-plataformas-de-video-en-streaming-espana/>
- BBC News. (2016). *Apple ordered to pay 13bn euros in back taxes to Ireland*. Consultado el 17 de agosto de 2024, desde <https://www.bbc.com/news/business-37220799>
- Borders, K., Balladares, S., Barake, M., & Baselgia, E. (2023). Digital Service Taxes.
- Bowman, J. P. (1996). The digital economy: promise and peril in the age of networked intelligence.

-
- Calderon, J. M. (2023). Jurisprudencia reciente en materia de precios de transferencia. Consultado el 14 de julio de 2024, desde <https://www.aedaf.es/es/documentos/descarga/39955/jurisprudencia-reciente-en-materia-de-precios-de-transferencia>
- Cámara, N., Tuesta, D., et al. (2017). DiGiX: the digitization index. *BBVA Bank, Economic Research Department*, 17(03).
- Canga Ruiz, M. d. C. (2021). La economía digital y su tributación.
- Caro, A. R. (s.f.). *Cronología de la Historia del Impuesto*. Consultado el 15 de julio de 2024, desde <https://www.neoliberalismo.com/impuestos.htm>
- Castrillo Puente, Á. (2023, junio). El impuesto sobre determinados servicios digitales en España: análisis jurídico en un contexto de economía digital en constante evolución. Consultado el 22 de junio de 2024, desde <https://hdl.handle.net/20.500.12880/5992>
- Coppel, J. (2000). E-commerce: impacts and policy challenges.
- Cornejo, H. M. (2004). IGV, hipótesis de incidencia y hecho imponible. *Foro Jurídico*, (03), 91-96.
- El País. (2023). La Justicia europea da un varapalo a Bruselas y avala las ayudas fiscales que Amazon recibió de Luxemburgo. *El País*. Consultado el 6 de agosto de 2024, desde <https://elpais.com/economia/2023-12-14/la-justicia-europea-da-un-varapalo-a-bruselas-y-avala-las-ayudas-fiscales-que-amazon-recibio-de-luxemburgo.html>
- eMarketer. (2023, diciembre 22). *Ingresos procedentes de las ventas de comercio electrónico a nivel mundial entre 2014 y 2027 (en miles de millones de dólares) [Gráfica]*. Consultado el 11 de junio de 2024, desde <https://es.statista.com/estadisticas/1242096/facturacion-del-comercio-electronico-mundial/>
- Escribano, E. (2019). La tributación de los beneficios de las empresas digitales: soluciones desde la (re) interpretación del concepto de establecimiento permanente y desde su enmienda. Un análisis comparado vis a vis de las propuestas de la OCDE y la Comisión Europea (The Taxation of Profits of Digital Enterprises: Solutions from the (Re) Interpretation of the Permanent Establishment Concept and from Its Amendment. a Comparative Analysis Vis-A-Vis between the Proposals of the OECD and the European Union). *Crónica tributaria*, (170).
- Faúndez Ugalde, A. (2018). El problema del concepto actual de establecimiento permanente en los convenios de doble tributación internacional frente a los nuevos desafíos fiscales en la economía digital. *Revista chilena de derecho y tecnología*, 7(1), 155-173.
- Fernández, N. C. (2007). Guía del impuesto sobre la renta de no residentes.
- Forbes. (2017). *The Global Tax Challenges Facing Apple and Other Big Tech Companies*. Consultado el 17 de agosto de 2024, desde <https://www.forbes.com/sites/forbesinternational/2017/03/02/global-tax-challenges-for-big-tech>
- FourWeekMBA. (2024). Empleados de Netflix. Consultado el 8 de agosto de 2024, desde <https://fourweekmba.com/es/empleados-de-netflix/>
- García, P. C. (2021). El concepto de establecimiento permanente. *Dependencia Regional de Inspección, Delegación Especial de la AEAT de Galicia*.
- González. (2022). Impuesto sobre los Servicios Digitales (ISD): vivito y coleando. Consultado el 2 de julio de 2024, desde <https://www.%20ciat.%20org/impuesto-sobre-los-servicios-digitales-isd~%E2%80%A6>
-

- González, K. (2022). *Netflix acuerda pagar más de 50 millones de euros al fisco de Italia*. Consultado el 11 de agosto de 2024, desde <https://fusernews.com/netflix-acuerda-pagar-mas-de-50-millones-de-euros-al-fisco-de-italia/>
- González Calderón, J. C., & Seguel Malagueño, L. E. (2005). El sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria.
- Grant Thornton. (2020). *El impuesto sobre servicios digitales en Europa*. Consultado el 2 de julio de 2024, desde <https://www.grantthornton.es/perspectivas/el-impuesto-sobre-servicios-digitales-en-europa/>
- Grant Thornton. (2023). El segundo pilar debe situarse en primera línea de los planes estratégicos. *Perspectivas - Grant Thornton*. Consultado el 17 de junio de 2024, desde <https://www.grantthornton.es/perspectivas/entorno-economico/el-segundo-pilar-debe-situarse-en-primera-linea-de-los-planes-estrategicos/>
- Grant Thornton. (2024). Preparativos para el segundo pilar: 5 medidas que las empresas pueden adoptar desde ya. *Perspectivas - Grant Thornton*. Consultado el 17 de junio de 2024, desde <https://www.grantthornton.es/perspectivas/entorno-economico/preparativos-para-el-segundo-pilar-5-medidas-que-las-empresas-pueden-adoptar-desde-ya/>
- Guardian, T. (2020). *Netflix accused of funnelling UK profits through Netherlands*. Consultado el 6 de agosto de 2024, desde <https://www.theguardian.com/media/2020/jan/14/netflix-accused-of-funnelling-uk-profits-through-netherlands>
- Guillermo, G. M. C., & Victoria, G. A. M. (2023). La doble imposición jurídica internacional y el Soft Law. *Revista Espacio Universitario. Año, 18(47)*, 53.
- Heredia, S. (2023). Netflix: precio en 2023, cómo funciona la ubicación principal y todas las condiciones de la plataforma de 'streaming'. Consultado el 14 de agosto de 2024, desde <https://www.sensacine.com/noticias/cine/noticia-1000014687/>
- IBFD. (2021, julio). Pillars One and Two: Light at the End of the Tunnel, or Just More Tunnel? Consultado el 15 de junio de 2024, desde https://www.youtube.com/watch?v=rASrBd9XDvo&list=PLcVYsGucW0fkpXm96IUU61KCYM_pLn8O_&index=29
- Kenya Revenue Authority. (2020). *Digital Service Tax* (inf. téc.). Kenya Revenue Authority. Consultado el 2 de julio de 2024, desde <https://kra.go.ke/images/publications/Brochure-Digital-Service-Tax-Website.pdf>
- Kiondo, J. K. (2022). Determinants of digital service Tax Awareness Among digital corporations in Kenya.
- Kurian, A. (2022). The evolution of international tax regime and the OECD Two-Pillar solution: Analysis from a developing country perspective. *Journal of Economic Issues, 1(1)*, 61-71.
- Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. [Publicado en: BOE núm. 274, de 16 de Octubre de 2020]. (2020). <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2020-12355>
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. [BOE núm. 302, de 18/12/2003.]. (2003). <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186&p=20230525&tn=1#a2>
- Manya, M. (2003). La Administración Tributaria en el marco del Modelo Neoliberal. *Revista de Administración Tributaria, 45*, 109-128. https://www.ciat.org/Biblioteca/Revista/Revista_45/Espanol/RAT-45-Manyá.pdf

- de agosto de 2024, desde <https://www.elmundo.es/economia/empresas/2024/07/03/66844ad821efa0067e8b4599.html>
- Rosenbloom, H. D. (1983). Tax Treaty Abuse: Policies and Issues. *Law & Pol'y Int'l Bus.*, 15, 763.
- Ruiz, V. H. (2017). Revolución Netflix: desafíos para la industria audiovisual. *Chasqui. Revista Latinoamericana de Comunicación*, (135), 275-295.
- Sánchez, A. D. (2017). Crisis de los puntos de conexión en la fiscalidad internacional: la residencia fiscal y el Establecimiento Permanente a la luz del Plan BEPS. *Quincena fiscal*, 12, 45-82.
- Scott, S., Hughes, P., Hodgkinson, I., & Kraus, S. (2019). Technology adoption factors in the digitization of popular culture: Analyzing the online gambling market. *Technological Forecasting and Social Change*, 148, 119717.
- Sempere, P. (2024). *El tipo medio del impuesto de sociedades en el mundo se estanca en su suelo histórico, el 21 %*. Consultado el 17 de agosto de 2024, desde <https://elpais.com/economia/2024-07-11/el-tipo-medio-del-impuesto-de-sociedades-en-el-mundo-se-estanca-en-su-suelo-historico-el-21.html#:~:text=Si%20se%20mira%20el%20tipo,2023%2C%20C3%BAltimo%20a%20C3%B1o%20con%20datos>.
- Sommarberg, M., & Mäkinen, S. J. (2019). A method for anticipating the disruptive nature of digitalization in the machine-building industry. *Technological Forecasting and Social Change*, 146, 808-819.
- Statista. (2024). *Ingresos anuales de Apple en todo el mundo 2004-2023*. Consultado el 17 de agosto de 2024, desde <https://es.statista.com/estadisticas/635460/ingresos-de-apple-2004/>
- Tax Foundation. (2024). Tax Base. Consultado el 25 de junio de 2024, desde <https://taxfoundation.org/taxedu/glossary/tax-base/>
- Uckmar, V. (2006). Double taxation conventions. *International tax law, 181420014*, 150-81.
- UN. (2013). *United Nations model double taxation convention between developed and developing countries*. UN.
- Uribe, L. M., et al. (2013). Principio de eficiencia tributaria y neutralidad: incidencias teóricas y prácticas desde el IVA. *Revista de Derecho Público*, 30, 18-21.
- Verdezoto, M. A. M., Montero, M. E. R., Aguay, W. E. H., et al. (2023). Plan BEPS y su impacto en Ecuador. *Tesla Revista Científica*, 3(1), e154-e154.
- Verdezoto, M. A. M., Montero, M. E. R., Macías, R. A. S., & Pazmiño, Á. P. F. (2023). El principio de residencia y fuente como origen de la doble imposición. *Polo del Conocimiento: Revista científico-profesional*, 8(3), 127-141.
- Viaña Armijo, J. (2014). *Análisis histórico: Del modelo de convenio de la organización para la cooperación y el desarrollo económico, OCDE para evitar la doble tributación* [Tesis de maestría, La Paz: Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Académica La Paz].
- Wells, J. R., Danskin, G., & Ellsworth, G. (2018). Amazon. com, 2018. *Harvard Business School Case Study*, 1, 716-402.

Parte I

Anexo



ANEXO I. RELACIÓN DEL TRABAJO CON LOS OBJETIVOS DE DESARROLLO SOSTENIBLE DE LA AGENDA 2030

Anexo al Trabajo de Fin de Grado y Trabajo de Fin de Máster: Relación del trabajo con los Objetivos de Desarrollo Sostenible de la agenda 2030.

Grado de relación del trabajo con los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS).

Objetivos de Desarrollo Sostenibles	Alto	Medio	Bajo	No Procede
ODS 1. Fin de la pobreza.				
ODS 2. Hambre cero.				
ODS 3. Salud y bienestar.				
ODS 4. Educación de calidad.				
ODS 5. Igualdad de género.				
ODS 6. Agua limpia y saneamiento.				
ODS 7. Energía asequible y no contaminante.				
ODS 8. Trabajo decente y crecimiento económico.				
ODS 9. Industria, innovación e infraestructuras.				
ODS 10. Reducción de las desigualdades.				
ODS 11. Ciudades y comunidades sostenibles.				
ODS 12. Producción y consumo responsables.				
ODS 13. Acción por el clima.				
ODS 14. Vida submarina.				
ODS 15. Vida de ecosistemas terrestres.				
ODS 16. Paz, justicia e instituciones sólidas.				
ODS 17. Alianzas para lograr objetivos.				

Descripción de la alineación del TFG/TFM con los ODS con un grado de relación más alto.

***Utilice tantas páginas como sea necesario.



UNIVERSITAT
POLITÈCNICA
DE VALÈNCIA

ADE

Facultat d'Administració
i Direcció d'Empreses /UPV

**Anexo al Trabajo de Fin de Grado y Trabajo de Fin de Máster: Relación del trabajo con los
Objetivos de Desarrollo Sostenible de la agenda 2030.** (Numere la pàgina)