

DOS DESAFÍOS FISCALES DE ACTUALIDAD:
LA OBLIGACIÓN DEL ASESOR DE “DELATAR” Y LA NUEVA
TRIBUTACIÓN DE LAS PLATAFORMAS DIGITALES

Comunicación al tema de la Comisión nº 1, “Los nuevos desafíos de la tributación en la economía global”, del 17º Congreso Tributario, Dr. Vicente Oscar Díaz, Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Mar del Plata, 3 de octubre 2019

Dr. Luis Manuel Alonso González
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Barcelona (España)

1. INTRODUCCIÓN

En estos primeros años del siglo XXI se ha puesto de manifiesto el vertiginoso ritmo que el avance tecnológico imprime al progreso de la humanidad. También en el campo fiscal se ha sentido la repercusión de la sociedad digital y de otras diversas formas de innovación científica. Esa influencia puede identificarse, al menos, en un doble plano: en la utilización de las nuevas tecnologías en la aplicación de los tributos y en la focalización de las manifestaciones de dichos avances como objeto de los tributos y como factores determinantes del nivel de tributación.

En relación con el primer punto, es evidente que los sistemas fiscales son viables en la medida en que incorporen los avances de la tecnología. Ello redundaría en que la Administración goza de más facilidad para aplicar los tributos pero puede comprometer el debido respeto a los derechos y garantías de los contribuyentes. Asimismo, las nuevas vías de elusión tributaria que plantea una economía globalizada y digitalizada se encuentran en el origen de nuevas iniciativas de los poderes públicos que alteran el paradigma sobre el que, desde hace décadas, toman forma y concreción las relaciones entre el Fisco, el administrado y los denominados intermediarios fiscales.

En segundo lugar, es más que evidente que la economía y la sociedad se encuentran inmersas en un proceso de cambio imparable y vertiginoso en buena medida gracias a los avances tecnológicos. En terminología tributaria podríamos decir que la materia imponible se ensancha, aparecen nuevas bases imponibles, el censo de contribuyentes crece y las fuentes de recaudación se renuevan.

La comunicación que presento aporta una muestra de cada uno de esos enfoques. Sin duda hay muchos más y, por ello, para desarrollar su estudio y análisis, el equipo de profesores de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Barcelona nos hemos embarcado en la ejecución del Proyecto de Investigación "Fiscalidad y Tecnología en el siglo XXI". Mi modesta contribución en este Congreso se reduce, como se ha puntualizado, a examinar dos casos representativos del doble enfoque indicado. Ambos casos, entiendo, se yerguen como auténtico desafío a la fiscalidad tradicional.

El primer tema de desarrollo será la nueva obligación de comunicación al Fisco que recae sobre los asesores fiscales en relación con las planificaciones fiscales que preparan para sus clientes. A nadie se le oculta que los términos en los que se ha planteado, como se verá en seguida, quiebran con todo un modelo relacional tantos años vigente entre Hacienda, los contribuyentes y sus asesores. El origen de la nueva obligación es, como en tantos otros cambios que vivimos en este sector profesional, prevenirse ante los abusos de las planificaciones en un contexto económico globalizado.

El segundo tema atañe a una cuestión igualmente candente y pendiente de solución. La economía digital ha propiciado el surgimiento de nuevos servicios y fenómenos de creación de valor cuya prestación y desarrollo se aleja de los parámetros usuales hasta la fecha. Cuando la localización del prestador de servicios deviene volátil una parte del Derecho Fiscal Internacional se convierte en papel mojado.

Sin más dilación procede ya abordar esta doble temática, por más que se haga de forma sintética y resumida. En cualquier caso, la intención principal es provocar reflexiones y advertir sobre los momentos cruciales que vivimos.

2. LA OBLIGACIÓN DE "DELATAR" DEL ASESOR FISCAL.

2.1. EL NUEVO PAPEL DE LOS INTERMEDIARIOS FISCALES.

Una de las acepciones que el Diccionario de la Real Academia otorga al verbo "delatar" es

"descubrir, poner de manifiesto algo oculto y por lo común reprochable"

El uso de este verbo para caracterizar la nueva obligación que el Fisco, en la Unión Europea y en otros países, impone a los asesores fiscales puede parecer exagerado¹. Quizás, pero permite atraer la atención del lector o del oyente. Y tampoco está tan fuera de lugar. Al fin y al cabo, como vamos a comprobar, habrá ocasiones en las que el asesor informará a la Hacienda Pública de hechos y situaciones relativas a su cliente que este desearía preservar para sí y para el profesional que le asesora, aunque éste, ahora, le delata.

Venimos de un entorno en el que no era discutible que el profesional se debía a su cliente. La asesoría comprende un contrato de arrendamiento de servicios en virtud del cual el profesional trabaja en pro de los intereses de su cliente, de aquel que le contrata. Este patrón relacional se somete ahora a la dura prueba de resistencia que consiste en agregar, junto al anterior, una nueva obligación para el profesional que asesora: comunicar a Hacienda las planificaciones fiscales internacionales que ejecute o desarrolle para su cliente.

El cambio de modelo no se ha producido de un día para otro, pero casi. En buena medida es consecuencia, bastante lógica por cierto, de la evolución seguida en las últimas décadas en la implementación de la relación cooperativa o cumplimiento cooperativo. Con este término, como es conocido, se alude al cambio de cultura fiscal que consiste en mudar la confrontación y la desconfianza por unas relaciones de transparencia y confianza entre Administración y administrados. En este contexto, también se espera que el papel que juega el intermediario fiscal evolucione. Si el contribuyente ha de acercarse a la Administración, en cierta manera, es lógico que también haya un acercamiento por parte de su asesor.

Otro aspecto que no debe ser olvidado es que a la Administración de los Tributos le toca corresponder garantizando seguridad jurídica y claridad, aspectos esenciales para el desarrollo de cualquier actividad económica, máxime si de ella derivan consecuencias fiscales.

¹ Por más que no soy el único que lo utiliza: vgr. GRAU RUIZ, Amparo: "La protección de delatores como nueva medida europea para promover el cumplimiento de normas tributarias y salvaguardar intereses financieros", Revista Técnica Tributaria nº 125. 2019.

Sucede, sin embargo, que el ritmo adaptativo que se impone a los distintos actores se sujeta a velocidades diferentes. Existe la sensación de que la Administración abre poco la mano pero exige mucho. Y la obligación de información que hoy tratamos es un ejemplo prístino.

2.2. LA ACCIÓN 12 DE BEPS. DERECHO COMPARADO: LOS PAÍSES ANGLOSAJONES².

No sería justo ni coherente pretender que Administración y administrados se sumergieran en una nueva cultura tributaria y no extender los vientos de cambio al sector de los intermediarios fiscales. Precisamente en esa dirección se proyectó la Acción 12 del programa *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) promovido por OCDE y en fase de implementación en la mayoría de los países.

La Acción 12 BEPS se resume en exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación agresiva. La Acción 12 BEPS sólo es comprensible como una prolongación lógica de una previa y efectiva relación cooperativa entre aquellos.

Estas nuevas perspectivas coinciden en el tiempo con la introducción del informe país por país, cuya relación con la Acción 12 no plantea dudas.

Pero hay otros países que tenemos que situar en una posición más avanzada. Generalmente, son de órbita anglosajona (Estados Unidos, Reino Unido, Irlanda, Canadá, Australia), si bien en el grupo debe incluirse también a Portugal.

En Estados Unidos, desde 1984, existe la obligación de registrar los *tax shelter*, expresión que viene a reflejar un contrato estructurado para tener la mayor rentabilidad fiscal posible. A sus promotores se les requiere información acerca de las personas que han utilizado estas estructuras por el posible abuso de derecho en el que puedan haber incurrido. Se trata de ir engrosando una larga lista de distintas clases de *tax shelters* así como de usuarios de los mismos.

Canadá se sitúa en la órbita estadounidense en cuanto a la necesidad de que se suministre información a la Administración acerca de los *tax shelters* de los que se hace uso. El suministro de la información es obligatorio para el contribuyente y las

² Me remito a la comunicación titulada "La acción 12 del programa BEPS: nuevas obligaciones de información para las grandes empresas", coescrita con Jaume MENENDEZ FERNANDEZ, presentada a las XXVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, México 2015, y publicada en las Memorias de las Jornadas (pág. 463 y ss.), y a mi trabajo, aún pendiente de publicación, "Cooperación versus conflicto: por un nuevo modelo de relaciones con Hacienda".

sanciones que le puede acarrear a él y a su asesor dejar de efectuar la debida comunicación son realmente severas: pueden llegar a los 200.000 dólares o convertirse en un porcentaje sobre el tributo que se ha dejado de pagar, en el caso de Estados Unidos.

En una línea similar, en Nueva Zelanda, además, está castigado con penas pecuniarias ofrecer, vender o promocionar productos constitutivos de fiscalidad abusiva. La multa consiste en el 39% de la suma dejada de ingresar como consecuencia de aquella.

En el Reino Unido, desde el año 2004, existen mecanismos de alerta temprana que actúan sobre el promotor del esquema y, a veces, también sobre el beneficiario del mismo. La Hacienda británica tiene clasificadas en siete grupos las transacciones, estructuras o planificaciones sobre las que se debe informar. En 2014 el número de esquemas de planificación fiscal abusiva registrados ascendía a 1.200 - son los DOTAS: *disclosure of tax avoidance scheme rules* - con lo que el contribuyente británico tiene una idea bastante clara de lo que sus autoridades fiscales admiten y lo que rechazan. Desde que rige este sistema de lista se han identificado 57.000 usuarios de esquemas de planificación fiscal agresiva (HM TREASURY-HM REVENUE&CUSTOMS, 2014, pág. 33) y se calcula que las oportunidades de elusión fiscal se han rebajado por un importe de 12.000 millones de libras esterlinas (OECD, 2011, pág. 17).

El sistema de registro también se dirige al promotor de la planificación a la cual se asigna un número que debe comunicar el contribuyente al cumplimentar su autoliquidación. De nuevo, hay sanciones en caso de incumplimiento, pero en el Reino Unido son más leves, destacando el funcionamiento de las multas compulsivas periódicas al objeto de forzar el cumplimiento del sujeto obligado, aunque sea tardíamente. Asimismo, está previsto informar tanto a intermediarios como a contribuyentes del riesgo que corren de resultar sancionados si incurren en dichas prácticas.

En Portugal, desde 2008, rige un deber de comunicación, información y explicación a la Administración Tributaria para la prevención y la lucha de la planificación fiscal abusiva. En la estela de los países anglosajones, la norma lusa se interesa por los esquemas que se benefician de la utilización de regímenes fiscales privilegiados, beneficios fiscales, así como determinados productos e instrumentos financieros. Asimismo, abarca también aquellos esquemas en cuya contratación con el promotor (abogados, asesores fiscales, entidades de crédito y contables) se ha pactado una cláusula de exclusión o limitación de responsabilidad en beneficio de este último.

Pero esto no es todo. Deviene una repercusión inevitable de la Acción 12 e iniciativas de similar tenor el cambio que ha de producirse en el entorno de los profesionales de la asesoría fiscal. De un modo u otro, son varias las legislaciones que apuntan a la responsabilidad que estos profesionales tienen en la preparación y aplicación de las estrategias fiscales lesivas.

La regulación de la profesión de asesor fiscal es muy frecuente en el panorama de Derecho Comparado. Son habituales los sistemas de *advance tax rulings*, existentes en países como Holanda, Canadá, Australia, India o Malasia, en el que el papel de los asesores fiscales es crucial en la medida en que ellos presentan la operación ante la Administración tributaria y mantienen los contactos precisos con ella para acercar posiciones todo lo que sea posible. En EEUU, Japón y Reino Unido, entre otros, existen registros oficiales, códigos de conducta o normativa sobre la confidencialidad y tarifas para los profesionales del asesoramiento tributario y/o contable.

En Estados Unidos, donde un profesional que se relacione con el IRS ha de estar debidamente acreditado, desde el año 2006 se vigila si la remuneración pactada con su cliente se establece en proporción al beneficio fiscal obtenido como consecuencia de la planificación orquestada. Excepto en determinados casos, esa fórmula retributiva está prohibida. En otros países, como Canadá, no hay tal prohibición, pero sí es obligatorio manifestar ante la Administración la existencia de esa fórmula retributiva. También en Canadá se presta atención a la inserción de determinadas cláusulas en los contratos que suscriben profesional y contribuyente. Interesa mucho conocer si existe cláusula de confidencialidad porque, al igual que la retribución condicional, se considera que pueden constituir indicios de que se ha elaborado un plan fiscal abusivo de cuyo provecho no quiere quedar marginado su autor, pero, a la vez, desea que las autoridades fiscales desconozcan de su existencia. En esta tesitura, los asesores deberán afrontar, según el país en el que operen, serias consecuencias. Por ejemplo, en el Reino Unido existe la intención de hacer pública la lista de promotores de planes fiscales de alto riesgo (*high risk promoters*) con la idea de obligar a esos profesionales a informar a sus clientes de su estatus. Pero en otros países, como Estados Unidos, cuando un intermediario fiscal resulta involucrado en una situación de la que pueden derivar para él sanciones civiles o penales se le puede requerir para que suscriba un acuerdo comprometiéndose a mejorar su comportamiento futuro, como parte de la punición que se le aplicará. Las autoridades norteamericanas pueden, también, requerir a estos profesionales para que cesen en su actividad como promotores de esquemas de fiscalidad agresiva llegando, incluso, a suspenderles en su actividad profesional.

La OCDE atribuye a la detección temprana de los esquemas de planificación fiscal agresiva la posibilidad de reaccionar a tiempo y evitar los efectos negativos que de aquellos derivan en términos de recaudación tributaria. También se resalta el dato de que legislación fiscal puede adaptarse antes y mejor a la realidad y cubrir así los resquicios de los que se sirven los planteamientos más abusivos. En suma, este tipo de mecanismos permite a la Hacienda Pública llegar más lejos que con las tradicionales inspecciones fiscales y, desde luego, antes.

2.3. POSICIÓN DE LA UNIÓN EUROPEA. EL CASO ESPAÑOL.

El 25 de mayo de 2018 se aprobó una norma de una trascendencia enorme en este campo, la Directiva 2018/822 que impone la obligación de revelar a la Administración Tributaria los denominados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva. Esa obligación de comunicar afecta, en primera instancia, a los asesores fiscales y otros profesionales, pero también a los contribuyentes en determinados casos. La Directiva supone, en el marco de la UE, un auténtico cambio en el paradigma de las relaciones contribuyente-asesor-Hacienda pues, por vez primera con este alcance, se obliga al asesor a primar su obligación de colaborar con el Fisco por encima de su deber profesional de asesorar a su cliente.

De lo que se trata es de que los denominados “intermediarios fiscales”, con carácter general, declaren determinadas operaciones transfronterizas que pudieran ser consideradas de planificación fiscal. Dicho así, erróneamente, un sector de los lectores puede pensar que la medida no les afectaría pues su sector de trabajo habitual no comprende la planificación fiscal internacional. Sin embargo, la obligación de información será tan elástica que recomendar a un cliente que, en atención a motivos fiscales, invierta en tal o cual país, o, incluso, el hecho de asesorar a un no residente, puede, perfectamente, entrar en el campo objetivo de dicha obligación. Además, no se han previsto límites cuantitativos que pudieran dejar a un lado operaciones de escasa cuantía.

España, al igual que el resto de países miembro de la Unión Europea (UE), está obligada a trasponer a su Ordenamiento el mandato comunitario de forma que el 1 de julio 2020 entre en vigor la normativa encargada de regular esta nueva obligación de información. En este contexto, al inicio de este verano, se ha dado a conocer el Anteproyecto de Ley encargada de tal trasposición y que se articularía como una nueva Disposición Adicional, la Vigésimo Cuarta, de nuestra Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre). Pero, como el nuevo bloque

normativo tiene un notable empaque, a la modificación legal se añade la introducción en el Reglamento General de Gestión e Inspección Tributaria (Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio) de cinco amplísimos preceptos nuevos con la misión de desarrollar lo agregado a la ley. Hablamos de proyectos normativos pero que, sin el menor género de dudas, estarán aprobados antes de un año y serán directamente exigibles. En cualquier caso, como se recurre a menudo a remisiones a la Directiva 2018/822 será preciso tenerla también siempre a mano.

La UE ha asumido una labor de plena colaboración e impulso de BEPS y, en el caso concreto que comentamos, destaca su particular interés en implementar las nuevas reglas que van a regir la actuación de los intermediarios fiscales a partir de ahora. OCDE y UE asumen que en las prácticas de planificación agresiva que tanto dinero apartan de las arcas de las Haciendas Públicas juega un papel esencial el planificador, el profesional que, con sus expertos conocimientos, diseña el plan de ahorro, cuando no la evasión fiscal. La Directiva 2018/822, además, propicia como parte esencial de la misma, el intercambio automático de esa información tributaria entre Estados.

Vamos a enumerar aquellos aspectos básicos de estas normas y proyectos normativos:

- *Revelación de los mecanismos transfronterizos a las autoridades fiscales españolas quien procederá a intercambiarlos automáticamente con los otros Estados miembro.*

El carácter transfronterizo del mecanismo viene dado, principalmente, por datos referidos a los participantes en el mismo (ej: alguno de ellos es un no residente; presencia de un establecimiento permanente; etc.), pero es evidente la vocación de extender al máximo el concepto. La concreta información objeto de revelación es ciertamente extensa pues abarca la completa identificación del mecanismo transfronterizo y de todos sus elementos esenciales.

Un mecanismo transfronterizo debe ser objeto de información al Fisco cuando en él concurra alguna de las denominadas “señas distintivas”. Con este nombre se designa en el Anexo IV de la Directiva 2018/822 un conjunto de rasgos indiciarios que llevan a considerar el mecanismo transfronterizo como de obligada comunicación. No podemos aquí exponer todas esas señas distintivas, que sustituyan a cualquier concepto definición como método de identificación. Pero sí podemos hacer llegar al lector un dato: no suscitan alarma únicamente determinados aspectos de las operaciones

sobre las que se ha proyectado la planificación fiscal (como puede ser la adquisición de sociedades con pérdidas, la conversión de renta en capital o jugar con distintas jurisdicciones fiscales), también se presta atención a las características del contrato de prestación de servicios profesionales suscrito; es el caso de aquellos contratos en los que la retribución se indexa al éxito del mecanismo diseñado o cuando existe una cláusula de confidencialidad que impide revelar la forma en la que aquél proporciona el provecho fiscal.

- *Determinación de los sujetos en quienes recae la obligación de informar.*

En principio, la obligación de revelar recae sobre aquellas personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica que actúen como intermediarios fiscales, concepto que desarrolla ampliamente la Directiva. Pero puede extenderse a otras personas que presten una determinada colaboración en la planificación. La norma reglamentaria será sumamente prolija en este punto pues alumbra un concepto de intermediario fiscal amplísimo: toda persona o entidad que diseñe, comercialice, organice, ponga a disposición para su ejecución un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, o que gestione su ejecución.

Asimismo, y al objeto de evitar una colisión frontal con aquellas profesiones que tienen reconocido el secreto profesional, se dispone, en tales casos, que la obligación recaiga directamente sobre el contribuyente beneficiario del mecanismo.

- *Plazos para la revelación y posterior intercambio de la información.*

Los plazos de comunicación serán reducidos y empezarán a contar desde el momento en el que el intermediario ponga a disposición del contribuyente el correspondiente mecanismo. La Directiva fija un plazo de 30 días. Y trimestralmente esa información será objeto de intercambio automático entre las autoridades fiscales españolas y las del resto de países de la UE.

- *Identificación de la planificación fiscal agresiva.*

La Directiva identifica los casos potenciales de planificación agresiva a través de una serie de rasgos distintivos. Ciertamente, el detalle al que descende en su Anexo es de tal calibre que permite abarcar en el concepto una multiplicidad impensable de operaciones que impliquen alguna ventaja fiscal.

En cuanto a los datos que deben comunicarse a Hacienda, se prevé en el proyecto reglamentario que abarque la identificación del mecanismo transfronterizo, la de los intermediarios y la de los obligados tributarios

interesados, así como su Estado de residencia, la fecha de su puesta en marcha prevista del mismo y la identificación de cualquier otra persona que pudiera verse afectado por el mismo.

- *Régimen sancionador para el caso de incumplimiento a nivel nacional.*

La Directiva encomienda a los Estados miembro que establezcan un régimen sancionador eficaz, proporcionado y disuasorio. España, a juzgar por los proyectos normativos dados a conocer, sigue la tendencia actual de imponer sanciones muy duras ante los incumplimientos de obligaciones de información fiscal. Las infracciones serán consideradas muy graves y darán lugar a sanciones de 1.000 euros por cada dato o conjunto de datos que hubieran sido declarados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 3.000 euros y un máximo equivalente a los honorarios correspondientes.

Como no todo van a ser malas noticias, podemos congratularnos de que, al final, España no parece que extienda esta obligación de comunicación a Hacienda a las planificaciones fiscales internas. Aunque la Directiva no le obligaba a ello, no obstante, pudo haberse tomado esa opción porque, al fin y al cabo, así sucede en otros países, como Estados Unidos o el Reino Unido.

2.4 EL COMPLIANCE FISCAL, ¿EN EL LIMBO?

Conviene poner en relación la información que acabamos de ofrecer con otros factores que están contribuyendo a cambiar el mundo de la asesoría fiscal a marchas forzadas.

El Boletín Oficial del Estado español de 7 de diciembre de 2018 sometió a información pública el proyecto de Norma 16202 Sistemas de Gestión Tributaria, con la intención de dotar a las empresas de un estándar de ayuda de *compliance* para prevenir y gestionar los riesgos tributarios. El sector de la asesoría fiscal pudo acceder a la misma a principios de este año en un clima de expectación que no se ha visto correspondido, al menos de momento, con frutos significativos. Con toda lógica, en un entorno como el que hemos descrito, en el que la sujeción del contribuyente y de su asesor al Fisco crece exponencialmente, si aceptamos movernos en el marco de la relación o cumplimiento cooperativo, también Hacienda tiene que mover ficha y poner algo de su parte para permitir la entrada de aires de confianza y transparencia. La promoción de sistemas homologados de *compliance fiscal* ha de ser una herramienta importante en ese terreno como lo son

también la suscripción del Código de Buenas Prácticas Tributarias promocionado desde la Agencia Tributaria este mismo verano.

En España, las políticas de cumplimiento cooperativo exigen ser desarrolladas con prontitud y en profundidad dado el significativo retraso que arrastramos frente a la mayoría de los países. No sería equitativo que los esfuerzos de transparencia que se van a imponer a contribuyentes y asesores no se vieran correspondidos por manifestaciones de nuestras autoridades fiscales encaminadas a minorar la insoportable inseguridad jurídica que se vive en el ámbito de las relaciones tributarias. No puede postergarse más la puesta en marcha de ambiciosas políticas de cooperación que permitan desarrollar tales relaciones en un clima de menor conflicto y controversia. Es en este clima de acercamiento entre Hacienda y los contribuyentes donde deben hallar su encaje las iniciativas de *compliance* tributario, si se quiere tomando como referencia el *compliance* penal que ya es bien conocido. En suma, las empresas podrían canjear transparencia e información a cambio de que la asunción de patrones de control estandarizados les granjee la estabilidad que la actividad económica precisa para su progreso.

En definitiva, por más gravosos que puedan parecer los requerimientos derivados de la Acción 12, algunos países, sobre todo los anglosajones, han ido más allá y con ello, en realidad, marcan, de un modo u otro, el camino que se va a seguir en el futuro. Cuando Estados Unidos o el Reino Unido imponen la obligación de desvelar las estrategias fiscales de riesgo no limitan su exigencia a las operaciones internacionales. La Acción 12, en principio, sí. Por tanto, que nadie se extrañe si, una vez consumada esa manifestación concreta del Proyecto BEPS, el siguiente paso consiste en ensanchar el caudal de información que se pedirá al contribuyente, o a su asesor, también en el terreno de la planificación fiscal doméstica de riesgo.

Entretanto, la figura del asesor fiscal atraviesa una forzosa revisión a la luz de lo expuesto. Probablemente, se vea obligado a reinventarse intentando conservar su esencia, la relación de confianza que establece con el cliente para que vele por sus intereses, con la colaboración, legalmente impuesta, que ha de prestar al poder público. Ojalá encontremos la vía adecuada para no perder nuestros atributos distintivos y no nos convirtamos poco menos que en los nuevos cipayos³ del Fisco.

³ Aunque la RAE ofrece como segundo significado del término el de “secuaz a sueldo” la intención es relacionarlo con el primero: soldado indio de los siglos XVIII y XIX al servicio de Francia, Portugal y Gran Bretaña. Con esa denominación, y no sin cierto tono despectivo, se señalaba a los soldados nativos al servicio de la potencia extranjera o colonizadora. El Diccionario Enciclopédico de la Guerra señala que era el nombre que recibían las tropas indias que estaban al servicio de Inglaterra durante su dominación en la península del Indostán.

3. EN BUSCA DE UNA NUEVA IMPOSICIÓN DIRECTA SOBRE LAS DISTINTAS MANIFESTACIONES DE LA ECONOMÍA DIGITAL.

3.1. ALGUNOS RASGOS Y CARACTERÍSTICAS DE LA ECONOMÍA DIGITAL CON TRASCENDENCIA FISCAL.

La vida actual, en las postrimerías de la segunda década del siglo XXI, se encuentra completamente condicionada por los avances tecnológicos derivados del mundo digital. No se trata de meras percepciones. Hay datos que soportan la consideración anterior. Muchísimos datos y muy variados y elocuentes. Por ejemplo⁴,

- en Estados Unidos, en 2017, casi el 10% de las ventas minoristas se hicieron por comercio electrónico; en China, ese mismo año, el importe de ventas minoristas *on line* alcanzó los 7,7 billones de yuans (cerca del billón de euros).
- En Europa, las transacciones electrónicas efectuadas en el marco de la economía colaborativa (alojamiento y transporten suponen casi el 80% del total) aumentaron un 77% entre 2014 y 2015. En términos de empleo, las plataformas colaborativas daban trabajo a casi 400.000 personas.
- What App cuenta con 1.500 millones de usuarios a nivel global pero Instsagram, aunque tiene menos usuarios (1.000 millones) crece más rápido: un 20 por 100 anual. En España los usuarios de Instagram se triplicaron entre 2014 y 2019.
- El 53% de la población mundial (4.021 millones de personas sobre un total de casi 7.600) eran usuarias de internet en 2018, y de ellos, 3.200 millones usuarios activos de redes sociales.

En España, este gráfico publicado por el periódico económico Expansión en su edición de 15 de julio de 2019 resulta sumamente clarificador:

⁴ Datos extraídos del Documento de Trabajo nº 6 de CIAT, "Tributación, digitalización de la economía y economía digital" a cargo de Santiago Díaz de Sarralde Miguez, Octubre de 2018, donde se citan las fuentes empleadas por el autor. Y también de "50 estadísticas de marketing digital para 2019" por Dany Ortiz, publicado el 5 de junio de 2019 (<https://www.cyberclick.es/numerical-blog/50-estadisticas-de-marketing-digital-para-2019>).

RADIOGRAFÍA DE LAS REDES SOCIALES

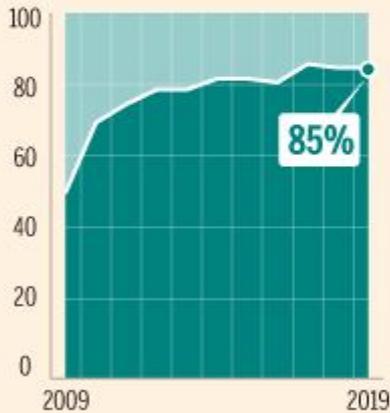
¿Cuántos usuarios tienen las principales redes a nivel mundial y nacional?



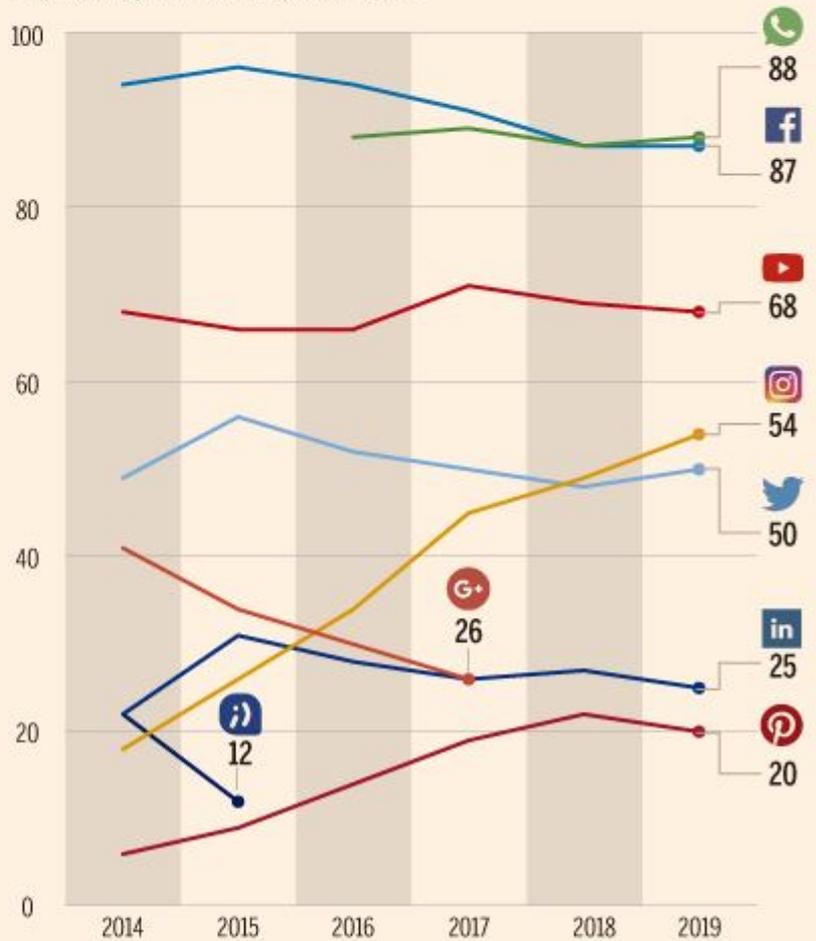
TOTAL USUARIOS A NIVEL MUNDIAL
En millones



PENETRACIÓN EN ESPAÑA
En % sobre el total de internautas



EVOLUCIÓN DEL USO DE LAS REDES
En porcentaje de internautas, en España



LAS RRSS A NIVEL NACIONAL
En millones de personas



Fuente: We Are Social y Hootsuite | IAB Spain

Expansión

- El tráfico de datos móviles global se multiplicará por 7 en 2021, según Forbes.
- Para el 53% de las empresas, el *blogging* es su prioridad número uno en el *marketing inbound*⁵.
- El 90% de las marcas usan las redes sociales para incrementar el conocimiento de marca.
- Los ingresos de los gigantes digitales han aumentado cada año de media un 14% frente al 3% de las grandes empresas TIC y el 0,2 % de las otras multinacionales⁶.
- Las campañas de marketing de *influencers* obtienen 6,5 dólares por cada dólar gastado.
- Para 2021 se prevé el gasto en publicidad digital supere los 375.000 millones de dólares. En 2018, fueron algo menos de la mitad, 180.000 millones de dólares.

Datos y cifras hay muchas más, pero para situarnos ya bastan los que se acaban de exponer⁷.

⁵ El Inbound Marketing es un conjunto de técnicas de marketing no intrusivas que permiten conseguir captar clientes aportando valor, a través de la combinación de varias acciones de marketing digital como el SEO, el marketing de contenidos, la presencia en redes sociales, la generación de *leads* y la analítica web. Por ejemplo, Starbucks, esta reconocida marca de franquicias especializadas en café, ha sabido cómo enamorar a sus clientes. Aprovechando las redes sociales para ser parte de la cotidianeidad de los mismos. Se ha valido de las redes sociales para apelar a las emociones, sentimientos y paz de sus usuarios. Lejos de vender, ha creado una gran comunidad en torno al disfrute de la vida. Además, apuesta a la imaginación. Hace ver a sus usuarios que un buen café, consumido a cualquier hora, puede mejorar su día. Otra estrategia que ha utilizado Starbucks es colocar los nombres de los consumidores en sus tazas. Esto ha sido clave para que muchas personas compartan fotografías de la marca en sus redes sociales. Más que vender café, Starbucks vende una experiencia de vida que invita a disfrutarla y a compartirla con los amigos (“30 Ejemplos de Inbound Marketing”, por Raquel Padilla, en <https://www.genwords.com/blog/30-ejemplos-de-inbound-marketing>).

⁶ CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, Pilar: “La tributación de la economía digital a la espera de una solución global”, Quincena Fiscal nº 8, abril 2019. Pág. 19.

⁷ En lo que a España respecta importa retener la cifra de 42.642 millones de euros, que es el valor añadido que en 2017 se atribuye al sector de la economía digital Jesús Félix GARCÍA DE PABLOS (“El impuesto sobre determinados servicios digitales: la Tasa Google”, Quincena Fiscal nº 11, 2019. Pág. 65.

Es palmario que la creación de riqueza que genera en mundo digital crece de modo imparable⁸. Pero, además, se diversifica abarcando la totalidad de sectores económicos (música, banca, medios, formación) generando un sinfín de ocasiones de negocio, muchas de ellas novedosas, que, a veces, cuesta asimilar. Así, junto a manifestaciones más asequibles de comercio electrónico aparecen las plataformas de compra y venta de productos en las que el empresario digital desarrolla una función de intermediación. Existen, también, servicios de descarga de aplicaciones y productos digitales. Se extiende la publicidad *on line*. Y surge otra categoría nueva, la *cloud computing* en el ámbito más amplio de los servicios digitales.

De lo que no hay duda es de que estas manifestaciones de la economía digital no deben escapar a gravamen. Y, sin embargo, embridar fiscalmente a la economía digital no es tarea sencilla. Hay una palpable dificultad para identificar siempre y con facilidad tanto a los oferentes de bienes y servicios como a los demandantes. Así es como consecuencia de la posibilidad de radicar en distintas jurisdicciones fiscales unos y otros y de las crecientes vías de interrelación entre los propios consumidores entre sí a través de las más diversas vías.

Subyacen a los distintos modelos de negocio que engloba la economía digital una serie de fenómenos que no habían sido contemplados previamente por el universo fiscal⁹. Nos interesan particularmente aquellos que van ligados a la creación de valor, esto es, muestra inherente de una capacidad económica merecedora de someterse a tributación.

Entre las características que debemos resaltar están la innecesariedad de presencia física para expansionar estos negocios y el valor que alcanzan los datos e información que suministran los usuarios: "se basan en gran medida en la capacidad para llevar a cabo actividades a distancia y con escasa o nula presencia física, en la contribución de los usuarios finales a la creación de valor, así como en la importancia de los activos intangibles"¹⁰. Nunca hasta ahora había adquirido tanta relevancia en la economía que fueran los consumidores o usuarios quienes, realmente, crearan valor, valor en términos económicos y con repercusión fiscal. La oferta de servicios gratuitos a los usuarios conlleva en muchas ocasiones que los datos obtenidos en esas operaciones se conviertan en objeto de transacción. Son datos recogidos sin presencia física territorial sobre tendencias de consumo,

⁸ Se estima que alcance un valor de 740.000 millones de euros el año próximo, cifra equivalente al 4% del PIB de la UE. LASARTE LÓPEZ, Rocío: "Los desafíos fiscales de la economía digital: el impuesto provisional de la UE. ¿nuevas medidas para que todas las empresas tributen de forma equitativa?", Contabilidad y Tributación nº 428, noviembre 2018. Pág. 109.

⁹ Vid. un análisis particularizado de las distintas modalidades operativas y la fiscalidad que podría serles de aplicación en el trabajo ya citado de DIAZ DE SARRALDE MIGUEZ.

¹⁰ Ibidem. Pág. 90.

orientaciones sociales, útiles para estrategias empresariales cuya explotación se producirá, a buen seguro, en las jurisdicciones de las que proviene la información y en otras más. En realidad, las empresas digitales lo que hacen es monetizar esos datos y consolidar la creación de valor a partir de los mismos¹¹.

3.2. LA NECESARIA REVISIÓN DE CONCEPTOS CLAVE DE LA FISCALIDAD INTERNACIONAL.

Pocos dudan hoy que los pilares de la fiscalidad internacional zozobran ante estos cambios radicales que operan en la materia imponible¹²:

1. El punto de conexión consistente en la residencia o en la existencia de un establecimiento permanente ha permitido la tributación en origen de las rentas generadas a favor de un no residente, debidamente complementado con la aplicación de los criterios de renta territorial, mundial o mixta, y con los mecanismo correctores de la doble imposición. Como excepción a la regla anterior, y excepción al principio de tributación en origen, determinadas rentas transferidas al extranjero se someten a retención en la fuente. En determinados casos, el gravamen residual quedará a disposición del país de residencia de los perceptores de dichas rentas.

La figura del establecimiento permanente, pensada como una cierta base fija de negocios, aparece obsoleta como mecanismo para sujetar a gravamen en el país de la fuente los beneficios empresariales ganados por el no residente cuando éste no precisa para su obtención de un establecimiento permanente o estructura similar. En realidad, como algunos ya han hecho notar, ha entrado en crisis la dicotomía “residencia” y “fuente” en un entorno en el que se especula con ampliar el criterio de tributación en destino del mundo de la imposición indirecta al de los tributos sobre la renta¹³. El siguiente paso sería ver cómo afectan las innovaciones a los miles

¹¹ DIAZ DE SARRALDE MIGUEZ, Op. Cit. Pág. 28.

¹² Obviamos deliberadamente toda referencia a la imposición indirecta en este trabajo por escapar a su objetivo.

¹³ ROZAS VALDÉS, José Andrés, en su comentario al libro de Dagan TSILLY “International tax policy. Between competition and cooperation”, 2018 (pendiente de publicación. “Por otra parte, la complejidad del tejido convencional, las asimetrías normativas, los regímenes especiales y los territorios de baja o nula tributación han permitido a las empresas multinacionales la articulación de estructuras de planificación, calificadas como agresivas, que han terminado por hacer explotar el sistema en las llamadas iniciativas BEPS, los intercambios de información financiera y todas las reformas normativas tanto convencionales –incluidas algunas relevantes de ámbito multilateral- como unilaterales, que están descomponiendo la faz de la fiscalidad internacional”.

de tratados internacionales en materia de doble imposición que hoy resultan de aplicación.

2. Tradicionalmente un gravamen sobre la renta recaía sobre el valor neto de la operación y contaba con el recurso a las reglas de precios de transferencia para procurar que el importe de la base se identificara con un valor de mercado. Estas reglas ya no solucionarán todos los casos que surjan porque en la economía digital adquieren un peso enorme los intangibles, que resultan de muy difícil valoración. Urge, así, decantarse por sistemas que permitan la distribución del beneficio global o del beneficio residual de los grupos multinacionales. Por añadidura, el sólo hecho de que se multipliquen las operaciones intragrupo en el marco de la economía digital implica que las dificultades de tasar su valor a efectos fiscales aumenten. Y la determinación, territorio por territorio, de la base de tributación de los gigantes digitales seguramente será también un foco de problemas.

Tampoco las antiguas reglas servirán, muy probablemente, para valorar los procesos de creación de valor cuando este es aportado por los usuarios.

Urge, en fin, articular nuevas y originales fórmulas de distribución de los beneficios, posiblemente inspiradas en criterios objetivos, teniendo en cuenta el número de clientes y usuarios con los que se cuenta en cada jurisdicción.

¿Qué hacen los Estados para evitar que esta nueva y predominante orientación eluda contribuir a las arcas públicas como sí hacen los representantes de la economía y la empresa tradicional? La respuesta no es sencilla y, en todo caso, ha de ser provisional. El habitual disenso en cuestiones trascendentales entre los distintos actores internacionales se ha mostrado con toda crudeza en esta ocasión. Ni Estados Unidos y la Unión Europea se ponen de acuerdo ni, menos aún, los distintos Estados miembros de la UE son capaces de llegar a una solución común. Por tanto, lo que vamos a exponer a continuación se encuentra sujeto a la mayor de las provisionalidades.

3.3. LAS INICIATIVAS INTERNACIONALES.

En modo alguno se pretende reflejar en las siguientes páginas el sinfín de documentos, propuestas y proyectos que en los últimos años se han evacuado

desde las distintas instancias nacionales y supranacionales en relación con la tributación de la economía digital¹⁴. La pretensión del presente trabajo no va más allá de exponer las líneas identificadoras de los principales esfuerzos que se hacen por los distintos actores y la situación en la que nos hallamos en el final del verano de 2019.

3.3.1. LA OCDE.

Como siempre, la OCDE, auténtico timonel contemporáneo de nuestras economías y sistemas fiscales, ha marcado el paso. Lo ha hecho en el contexto de BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), esa nueva Biblia de la fiscalidad cuya capacidad de rápida asimilación por los distintos Estados no deja de asombrar. La Acción 1 del Plan de Acción BEPS ya contemplaba los retos que la digitalización de la economía implicaba para la fiscalidad internacional¹⁵. Sin duda, su peso será determinante en la configuración del modelo del nuevo impuesto sobre el beneficio de las sociedades que paulatinamente deberá adoptarse por parte de todas las jurisdicciones a corto plazo.

La OCDE, a través de sus distintos informes expone la situación a la que sintéticamente nos hemos referido y hace alguna aportación muy sustancial. Por ejemplo, introduce el concepto de “presencia económica significativa” como elemento a considerar a la hora de determinar nuevas reglas de reparto de beneficios entre jurisdicciones. Este concepto pivotaría sobre varios factores, tales como atender a los ingresos generados en un país por los clientes de los servicios digitales de la empresa prestadora de los mismos. Este dato, junto con otros como pueden ser el número de contratos *on line* concluidos o el volumen de datos obtenido de los usuarios locales han de permitir determinar si la empresa tiene o no esa presencia significativa que tendría como consecuencia sujetarse a nuevas reglas de reparto de beneficios.

Otra aportación relevante de la OCDE es apostar por un sistema de retención en la fuente aplicable a los pagos que hacen los sujetos residentes a los no residentes por la compra de bienes y servicios *on line*.

Sumamente trascendente es la propuesta de aplicar un *equalisation levy*, o tributo compensatorio, que podría recaer en el no residente con presencia económica

¹⁴ Vid. al respecto el trabajo de CUBILES SANCHEZ-POBRE ya citado y también el de LASARTE LÓPEZ.

¹⁵ Cfr. OCDE: “Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital”. 2014.

significativa, si bien debe hacerse procurando evitar provocar problemas de doble imposición¹⁶. La idea del gravamen específico es, al final, la que ha fructificado y la que centra las soluciones unilaterales que distintos países (Francia, por ejemplo) han empezado a implementar sin esperar a una solución global que tanto tarda en llegar.

3.3.2. LA UNIÓN EUROPEA

A rebufo, como viene siendo habitual, la Unión Europea se manifestó, espoleada por la necesidad de articular un marco fiscal que conciliaría equidad, prevención del fraude, competitividad empresarial, integridad del Mercado Único y sostenibilidad a largo plazo.

Al final, en 2018, articuló una Propuesta de Directiva pensada para las empresas con presencia digital significativa y cuya principal aportación era establecer un Impuesto sobre los Servicios Digitales (ISD) a escala de la UE, pensado para recaudar unos 5.000 millones de euros en todo su territorio fruto de la aplicación de una alícuota del 3%.

El impuesto, que tendría carácter provisional a la espera de que se alcanzara una solución global, estaba diseñado para recaer sobre los ingresos generados a partir de determinados servicios digitales y que se estima que hoy quedan fuera del marco fiscal vigente. Es decir, se superpondría, al Impuesto sobre Sociedades que ya pagaría el prestador de servicios en el territorio en el que se encontrara establecido y no colisionaría, tampoco, con el IVA. Con el ISD la determinación del lugar de imposición viene dada por la jurisdicción a la que pertenecen los usuarios y ese lugar lo fija la dirección del Protocolo de Internet (IP) del dispositivo. La cuestión daría lugar a una regulación bastante compleja pero no la vamos a analizar aquí, entre otras razones porque el ISD no va a ver la luz.

Prueba de la dificultad real que tiene esta nueva iniciativa para encajar en la fiscalidad actual, el ISD se califica como impuesto indirecto cuando funciona como un impuesto adicional sobre determinadas rentas. Este gesto tan voluntarista pretende evitar, desde un primer momento, una colisión frontal con la red de convenios internacionales de doble imposición que se proyectan sobre los tributos sobre la renta¹⁷.

¹⁶ Podrían superarse mediante la deducción del importe de este tributo de la cuota del Impuesto sobre Sociedades.

¹⁷ LASARTE LOPEZ, op. Cit. Pag. 98.

Ahora bien, el ISD se autolimita tanto que deja fuera de su ámbito objetivo de gravamen un importante número de negocios digitales y, con ello, a varias de las principales empresas del sector.

En primer lugar, deja fuera las pequeñas y medianas empresas pues estas nunca rebasarán los límites cuantitativos que configuran los umbrales de exclusión (750 millones de euros de ingresos mundiales e ingresos imponibles en la UE de, al menos, 50 millones en el ejercicio). Pero, es que el hecho imponible dibujado ya deja fuera las empresas digitales que venden productos (Amazon, Apple) o las que los distribuyen (Netflix, Spotify), del mismo modo que sucede con los ingresos que obtienen los usuarios de una interfaz que funcione como plataforma de intercambio (Walapop). Y es así porque los servicios digitales sobre los que se establece el tributo son solamente estos:

- a) Publicidad *on line*: inclusión en una interfaz digital de publicidad dirigida a los usuarios.
- b) Intermediación *on line*: puesta a disposición de los usuarios de interfaces digitales multifacéticas que permitan a sus usuarios localizar a otros usuarios e interactuar con ellos, o incluso facilitar entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre esos usuarios. Las entregas o prestaciones de servicios subyacentes están fuera del alcance del Impuesto.
- c) Transmisión de datos: venta de datos recopilados acerca de los usuarios generados por actividades desarrolladas por éstos en las interfaces digitales.

3.3.3. ESTADOS UNIDOS

El pragmatismo yanqui se adelantó a la ceremonia de la confusión comunitaria con una reforma fiscal que arregla algunas cosas, al menos para la primera economía del globo.

La reforma fiscal en vigor desde enero de 2018 depara consecuencias importantes para las grandes empresas digitales norteamericanas, a veces por el sólo hecho de su tamaño y poderío económico. Fruto de todo ello será que ya no se podrá decir

que las grandes empresas digitales norteamericanas no pagan. Sí se podrá decir que pagan en su país de origen¹⁸ y muy poco fuera, en Europa por ejemplo.

Estados Unidos impone ahora una tasa de tributación reducida para los ingresos que las empresas norteamericanas obtengan en el extranjero derivados de intangibles (*foreign-derived intagibles income*) siempre y cuando esos ingresos se repatrien. Además, para favorecer que vuelvan a Estados Unidos los beneficios acumulados durante años por las filiales en el extranjero¹⁹ se les aplica un gravamen rebajado (15,5% para el capital en efectivo).

Se entiende mejor ahora por qué las autoridades norteamericanas no ven con buenos ojos que algunas de sus multinacionales digitales se vean gravadas de nuevo en Europa, aunque sea mediante tributos nacionales y no con un tributo comunitario. De momento, ha trascendido el encontronazo de Trump con Macron a raíz de la aplicación del tributo francés sobre los ingresos locales de las grandes empresas tecnológicas, que son las multinacionales norteamericanas favorecidas por la reforma fiscal recién estrenada en su país²⁰.

3.4. EL MOMENTO ACTUAL

Los acontecimientos se suceden con enorme rapidez y la volatilidad es característica consustancial de la posición de la UE en esta materia. De todas formas, y aun a riesgo de que este escrito haya quedado obsoleto cuando deba ser expuesto públicamente el día 3 de octubre, es preciso reflejar el estado actual de la cuestión.

¹⁸ En realidad, ya pagaban antes de esta reforma fiscal. Cfr. "Las grandes tecnológicas sí tributan en EEUU", publicado en Cinco Días el día 1 de septiembre de 2016. Ahí se indica que en 2015 pagaron más de 31.000 millones de dólares. No obstante, el grueso de sus ingresos se genera en el exterior, concretamente el 53% de los 520.000 millones que ingresaron esas compañías.

¹⁹ 1,2 billones de dólares aparcados en el extranjero para evitar el pago de impuestos en casa, según datos de 2015. De esa cifra, casi la mitad pertenecía a empresas tecnológicas. Apple, por ejemplo, se dice que repatriará 250.000 millones de dólares del extranjero a un coste fiscal de 38.000 millones de dólares. Esa masa de dinero le permitirá acometer en territorio norteamericano cuantiosas inversiones (30.000 millones de dólares), la creación de 20.000 puestos de trabajo en los próximos años y la ampliación de 1.000 millones a 5.000 en su fondo de inversiones para iniciativas innovadoras. El efecto benéfico para la economía y el Fisco estadounidense no requiere comentario alguno.

²⁰ Conforme a lo que ha trascendido, Francia se compromete a reembolsar a las empresas afectadas la diferencia entre el impuesto francés y el que resulte a nivel global el próximo año si resulta ser más suave que el suyo. La devolución se materializará en una suerte de crédito de impuesto que llevará esas empresas a pagar menos impuestos en los años sucesivos hasta agotarse.

Entre 2018 y 2019 diversos países europeos han decidido adoptar sus propias soluciones nacionales (Francia, Italia, Hungría²¹). Un unilateralismo²² que es provisional pues siempre se condiciona al establecimiento en un futuro inmediato, se dice que en 2020, de un tributo auspiciado por la OCDE, y si no comunitario²³. Estos tributos recogen la esencia del ISD y, por tanto, se muestran más severos que el IPD, el impuesto sobre la Publicidad Digital que, como vemos más abajo, se yergue en su sustituto final. Por ejemplo, el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales español sustenta su hecho imponible en la consideración de tres grupos de servicios digitales gravables:

- i. publicidad en línea – inserción en una interfaz digital de publicidad dirigida a sus usuarios -;
- ii. intermediación en línea – puesta a disposición de los usuarios de una interfaz multifacética que les permite interactuar entre ellos o intercambiar bienes y servicios -;
- iii. y la transmisión de datos – los datos de los usuarios generados por actividades desarrolladas por ellos en las interfaces digitales, y con contraprestación por su venta o cesión-.

Sin embargo, determinados elementos a tener en cuenta no invitan al optimismo.

Por lo que hace a la implantación de soluciones nacionales, previsiblemente, el impacto de los nuevos tributos se hará recaer en el cliente. Lo ha dicho abiertamente Amazon refiriéndose al tributo francés²⁴. La consecuencia final de esta tributación selectiva será una disminución de ventas y un gasto final en el consumidor de 665 millones en España, según cálculos efectuados en relación con el impuesto español no nato²⁵.

²¹ CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, Op. Cit. Pág. 32. Vid. también SANZ GADEA, Eduardo: "El Impuesto sobre Sociedades ante la globalización", Contabilidad y Tributación nº 425-426, 2018. Pág. 96 y ss.

²² Cabría agregar al grupo a España y su Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. El proyectado impuesto no sale adelante, de momento, habida cuenta la inestabilidad política del país donde el Gobierno saliente carecía de fuerza parlamentaria para impulsarlo. Sobre ese proyecto ha escrito CUBILES SÁNCHEZ-POBRE (pág. 34 y ss.) y también Alejandro MENENDEZ MORENO ("El nuevo impuesto sobre determinados servicios digitales. O la conjunción de dos enigmas: la informática y los impuestos". Quincena Fiscal nº 6. 2019) o Jesús Félix GARCÍA DE PABLOS ("El impuesto sobre determinados servicios digitales: la Tasa Google", Op. Cit.).

²³ Claro que, si la OCDE flaquea y no cumple este compromiso, la UE está dispuesta a lanzar su propio tributo digital comunitario definitivo, según ha hecho público la nueva presidenta de la Comisión Europea Ursula von der Leyen el 6 de septiembre.

²⁴ "Amazon repercutirá a sus clientes la "tasa Google" de Pedro Sánchez", El Mundo, edición de 2 de septiembre de 2019.

²⁵ GARCÍA DE PABLOS, Op. Cit. Pág. 65.

Las disensiones internas ya han llevado a que la UE se olvide del ISD y promueva ahora un IPD o Impuesto sobre la Publicidad Digital. Esa es la base de la propuesta franco-alemana que ya se ha plasmado en una Propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre la publicidad digital que grava los ingresos procedentes de la prestación de servicios de publicidad digital, hecha en Bruselas el 1 de marzo de 2019.

La Propuesta constata lo siguiente:

“Las normas actuales sobre tributación de las sociedades que se aplican a las empresas tradicionales se desarrollaron principalmente durante el siglo XX. Tales normas basan en la idea de que la imposición debe tener lugar allí donde se crea el valor. Sin embargo, la aplicación de las normas actuales a la economía digital ha llevado a un desajuste entre el lugar donde se gravan los beneficios y el lugar donde se crea valor, en particular en el caso de los modelos de negocio que dependen en gran medida de la participación de los usuarios. Por tanto, ha quedado patente que las actuales normas relativas al impuesto sobre sociedades destinadas a gravar los beneficios generados por la economía digital son inapropiadas y requieren una revisión.

Esa revisión constituye un elemento importante del Mercado Único Digital, dado que este último requiere un marco fiscal estable y moderno para que la economía digital estimule la innovación, acabe con la fragmentación del mercado y permita a todos cuantos participan en él aprovechar la nueva dinámica del mercado en condiciones justas y equilibradas”.

El futuro tributo se presenta en sociedad como un gravamen sobre la publicidad digital selectiva en el que se graven *“los ingresos procedentes de la prestación de servicios de publicidad digital en los que los usuarios contribuyan de forma significativa al proceso de creación de valor”*; o sea, *“los derivados de la inclusión en una interfaz digital de publicidad dirigida a los usuarios de dicha interfaz”*.

El lugar de imposición vendrá determinado, principalmente, por la dirección de Protocolo de Internet (IP).

Será un impuesto que se exigirá en cada territorio y no se habilita una ventanilla única para su gestión y cobro sino que cada Estado miembro en el que se ubique el sujeto pasivo se encargará de ello. También es importante señalar que se prevé el intercambio de información inmediato entre todos los estados miembros para obtener una imagen completa de cada sujeto pasivo a nivel de toda la UE.

.....

Quedamos, pues, a la espera de que en unos meses se implante un tributo digital global y que, mejor más pronto que tarde, se modernice la imposición sobre el beneficio de las sociedades para adaptarlo a la nueva economía digitalizada. En poco tiempo deben sucederse cambios trascendentales que nos reafirman en la convicción de que el mundo se somete a transformaciones tan veloces como radicales y no podemos permitirnos quedarnos atrás.