



CEU

# **Aspectos controvertidos de la tributación de las empresas de economía digital**

Ángela Nadal Pastor

Trabajo de Final de Grado en Dirección de Empresas

Facultad de Derecho, Empresa y Ciencias Políticas

Universidad Cardenal Herrera CEU

Tutor: José Oltra Cucarella

Moncada, 12 de junio de 2023



## Índice

<i>Diccionario de abreviaturas</i> .....	<b>3</b>
<i>Introducción</i> .....	<b>4</b>
<b>1. La Economía Digital</b> .....	<b>6</b>
1.1. Concepto .....	6
1.2. Modelos de negocio .....	22
<b>2. Problemas surgidos a raíz de la economía digital</b> .....	<b>28</b>
2.1. Carácter nacional de la legislación .....	29
2.2. Problemas en la definición de establecimiento permanente .....	29
2.3. Determinación del valor de los activos intangibles .....	33
2.4. Problemas en la clasificación de las rentas .....	35
<b>3. Medidas</b> .....	<b>37</b>
3.1. OCDE .....	38
3.2. Unión Europea aplicada en España .....	47
3.3. España .....	56
3.4. Propuestas del GEDEF .....	59
<b>Conclusiones</b> .....	<b>63</b>
<b>Fuentes de datos</b> .....	<b>65</b>
<b>Declaración personal para la presentación del trabajo fin de grado</b> .....	<b>70</b>



CEU

## **Diccionario de abreviaturas**

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

RIR: Regla de Inclusión de Rentas.

RPIG: Regla sobre Pagos Insuficientemente Gravados.

CSI: Cláusula de Sujeción a Impuestos.

USD: Dólar estadounidense.

ISD: Impuesto sobre Servicios Digitales.

UE: Unión Europea.

LIVA: Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

MCOCDE: Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio.

GEDEF: Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital de la OCDE.

EEUU: Estados Unidos.

URSS: Unión de Repúblicas Socialistas Soviéticas.

ECBS: Comité Europeo sobre Normas Básicas.

SET: Comité de Seguridad de las Transacciones Electrónicas.

TIC: Tecnologías de la Información y de la Comunicación.



# CEU

## **Introducción**

### ***Resumen***

El presente trabajo aspira a realizar un estudio sobre los cambios introducidos en nuestra economía a causa de la irrupción y desarrollo de las nuevas tecnologías entre ellas, internet. Concretamente se abordarán los avances relativos a la virtualidad y la internacionalización con la que operan las empresas actualmente, así como la aparición de nuevos productos y servicios de más difícil clasificación. Estas nuevas realidades suponen una serie de retos en el ámbito tributario, que ha debido actualizarse y crear nueva normativa tanto internacional como nacional para poder hacer frente a la nueva economía digital.

### ***Palabras clave***

Economía digital, internet, comercio electrónico, establecimiento permanente, activos intangibles, impuestos, OECD, BEPS, sistema de ventanilla única, servicios digitales.

### ***Abstract***

*This paper aims to carry out a study on the changes introduced in our economy due to the emergence and development of new technologies, including the internet. Specifically, it will address the advances related to virtuality and internationalization with which companies currently operate, as well as the emergence of new products and services of more difficult classification. These new realities pose a series of challenges in the tax field, which has had to be updated and create new norms both international and national to be able to face the new digital economy.*



# CEU

## **Keywords**

*Digital economy, internet, e-commerce, permanent establishment, intangible assets, taxes, OECD, BEPS, single window system, digital services.*

## **Objeto**

La proliferación de las nuevas tecnologías e internet ha hecho surgir una nueva “economía digital”, lo que ha supuesto un enorme cambio para la forma de actuar de las empresas, puesto que ahora gracias al comercio electrónico tienen la posibilidad de operar en muchos más lugares, ofreciendo servicios innovadores y sin la necesidad de estar presentes físicamente. A nivel tributario, este hecho ha supuesto todo un reto, puesto que una legislación basada en la presencialidad física como nexo fiscal ha debido reinventarse y legislar de acuerdo a la nueva realidad. El presente trabajo tratará de exponer los nuevos retos a los que se expone la legislación fiscal, así como las soluciones dadas y su idoneidad.

## **Metodología**

Para realizar el siguiente trabajo, se ha realizado un estudio y consulta de numerosas bases de datos, entre ellas VLex o Google Scholar, en las que se han obtenido numerosos documentos, artículos y libros.

Asimismo se han consultado las webs de varios organismos oficiales como la OCDE o la Unión Europea para el análisis de las medidas de las mismas. En el supuesto de legislación nacionales, se ha recurrido al BOE.

Tras la recopilación y lectura de toda la información se ha realizado un trabajo de síntesis de la misma para conectar los diferentes razonamientos de las mismas y extraer conclusiones.



## 1. La Economía Digital

Fue hace 30 años cuando nació lo que se conoce como “web” y hace 20 cuando surge el boom de las empresas online y el .com. <sup>1</sup> esto último fue en el año 1991, cuando la primera web se hizo pública y no únicamente reservada a conjunto selecto de científicos.

Esto es el inicio de lo que hoy se conoce como la “Nueva economía”, que *“trata de la adquisición, procesamiento, transformación y distribución del conocimiento y de la información. Siendo la globalización y liberalización de los mercados, la diseminación de las tecnologías de la información y la comunicación, los rasgos esenciales de la misma”*. <sup>2</sup>

A partir de 2001, los diferentes agentes se dieron cuenta que de este modo eran capaces de ofrecer un modelo de negocio a bajo coste, abierto permanentemente con reducido personal y con unas posibilidades infinitas de avance. Así cambiaron los modelos de negocio y fueron adaptándose a este tipo de oferta. <sup>3</sup> Actualmente este nuevo modelo avanza aún más con la inclusión del “bitcoin” y la inteligencia artificial.

### 1.1. Concepto

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante OCDE) afirma que se ha realizado una transición de la economía tradición a la economía digital, incluyendo esta última dentro del concepto de economía tradicional:

---

<sup>1</sup> ROMERO FRÍAS, E., “La transformación digital en perspectiva: lecciones de la nueva economía”, Revista Economistas Colegio de Valencia, nº. 39, 2022, p. 23

<sup>2</sup> ÁLAMO CERRILLO, R.; *La economía digital y el comercio electrónico. Su incidencia en el sistema tributario*, ed. Dykinson, Madrid, 2016, p.12

<sup>3</sup> Cfr. ROMERO FRÍAS, E., *op.cit.* p. 24



*“A medida que la economía digital integra la tecnología digital, resulta cada vez más difícil segmentar la economía digital. En otras palabras, al identificarse cada vez más y asociarse la economía digital a la economía propiamente dicha, es muy difícil, si no prácticamente imposible, disociar la una de la otra o dibujar una clara frontera entre la economía digital y el resto...”<sup>4</sup>*

Si bien la Unión Europea (en adelante UE), no propone una definición clara del concepto, sí que ejemplifica unos rasgos diferenciadores de la misma:

- Movilidad: la nueva economía ha hecho que aparezcan bienes digitalizables, aquellos que pueden circular por la red de manera libre sin encontrar ningún tipo de obstáculo.
- Efectos de red: las empresas requieren de menos infraestructura por lo que pueden reducir costes y por lo tanto disminuye el precio de los bienes y servicios que ofertan.
- Uso de datos: las tecnologías de la información y de la comunicación permiten que la recogida de datos sobre los consumidores sea más sencilla, por lo que al obtener más datos se pueden crear productos más personalizados y adaptados a los consumidores.<sup>5</sup>

La OCDE considera que la economía digital está compuesta por los mercados basados en el uso de las tecnologías digitales que facilitan el comercio de bienes y servicios a través del comercio electrónico.

---

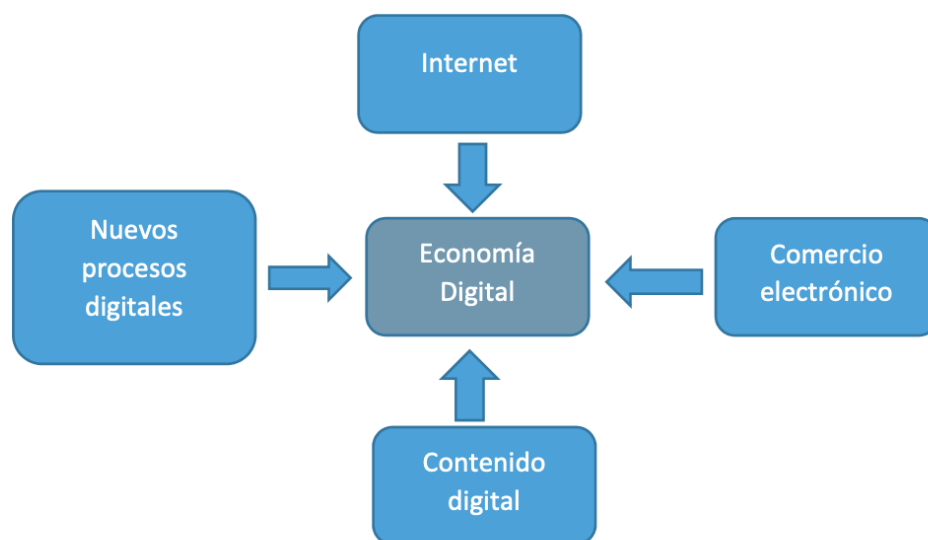
<sup>4</sup> OCDE, “Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios: Cómo abordar los desafíos fiscales de la economía digital”, OCDE Publishing, 2014, pp. 82-83.

<sup>5</sup> ÁLAMO CERRILLO, R.; *op.cit.* p. 16-17



Por lo tanto, se aprecia que no existe una definición única de la economía digital, pero dentro de todas ellas se puede observar la presencia de cuatro componentes principales, que se analizarán más en profundidad a continuación:

Figura 1: Componentes de la Economía Digital.



Fuente: Fundación EOI (2010): Sectores de la nueva economía 20+20. Disponible en: [http://www.eoi.es/blogs/20digital/files/2010/08/NUEVA\\_-ECONOMIA\\_2020\\_EOI\\_Econom%C3%ADa\\_Digital.pdf](http://www.eoi.es/blogs/20digital/files/2010/08/NUEVA_-ECONOMIA_2020_EOI_Econom%C3%ADa_Digital.pdf) Consultado: el 23 de abril de 2016.

### **1.1.1. Internet**

Internet nace a raíz de la Guerra Fría, el conflicto indirecto entre las dos superpotencias mundiales EEUU y la URSS. En ese momento el riesgo de un posible ataque de misil era constante y se necesitaba una forma de comunicación más rápida que las llamadas telefónicas. Es en ese momento cuando surge la idea de una red de ordenadores conectados entre sí, siendo este uno de los inicios de internet. En el año 1969 nació APARNET, una red sin nodos centrales que conectaba cuatro universidades estadounidenses: Universidad de California Los Ángeles (UCLA), Universidad de California

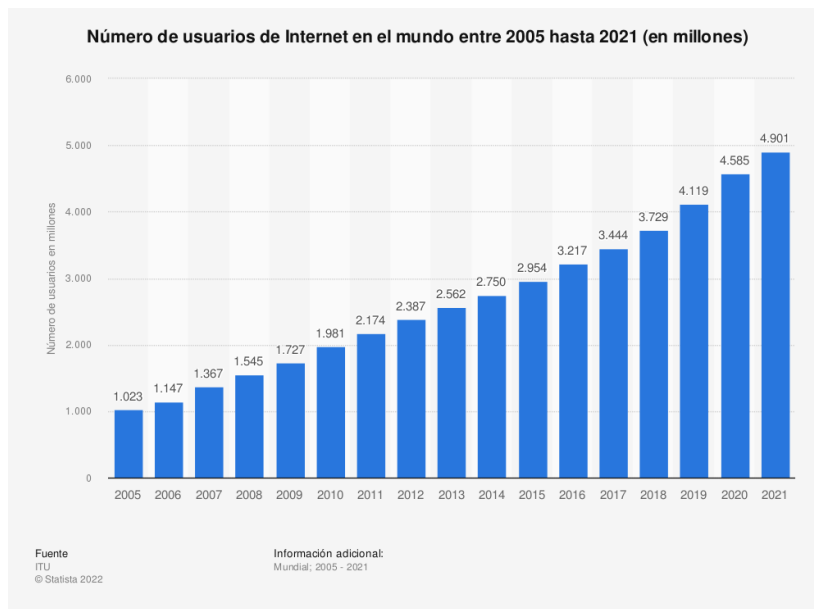




Santa Barbara (UCSB), Universidad de Utah y Stanford Research Institute (SRI). La primera transmisión tuvo lugar el 29 de octubre de 1969, entre UCLA y SRI. Fue todo un éxito y se internacionalizó vendiéndolo al Institute College of London.

Otro hito importante tiene lugar en 1982, con la primera definición de internet de carácter técnico, basada en el protocolo TCP/IP (Transfer Control Protocol/Internet Protocol).

Finalmente, la creación de internet suele establecerse al año siguiente, en 1983, cuando se separó la red militar de la civil. Su crecimiento fue exponencial, como se puede comprobar hoy en día y fue aún mayor con la creación de las webs en 1991.<sup>6</sup>



<sup>6</sup> ARANDA, V. T.; "Historia y evolución de Internet". Revista Autores científico-técnicos y académicos, nº 33, 2004, p. 22- 24

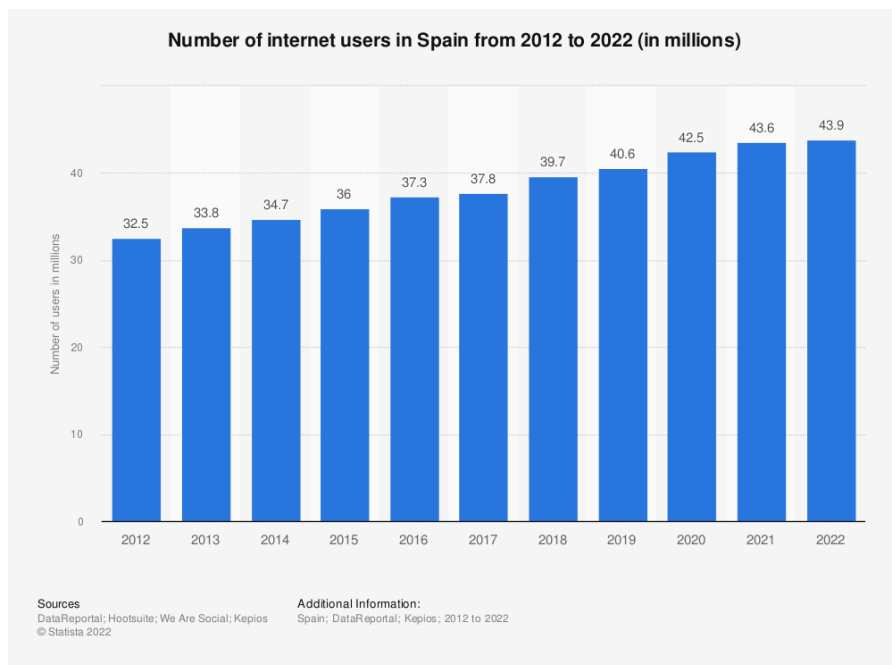


# CEU

*Número de usuarios de internet en el mundo entre 2005 y 2021 (en millones)*

*Fuente: Statista*

Hoy en día, como muestra el gráfico de arriba, internet es una herramienta mundialmente utilizada y cuyo uso va aun en aumento. Cada vez son más los usuarios que se conectan a la red y entre ellos, las empresas que se unen a esta.



*Número de usuarios de internet en España entre 2012 y 2022 (en millones)*

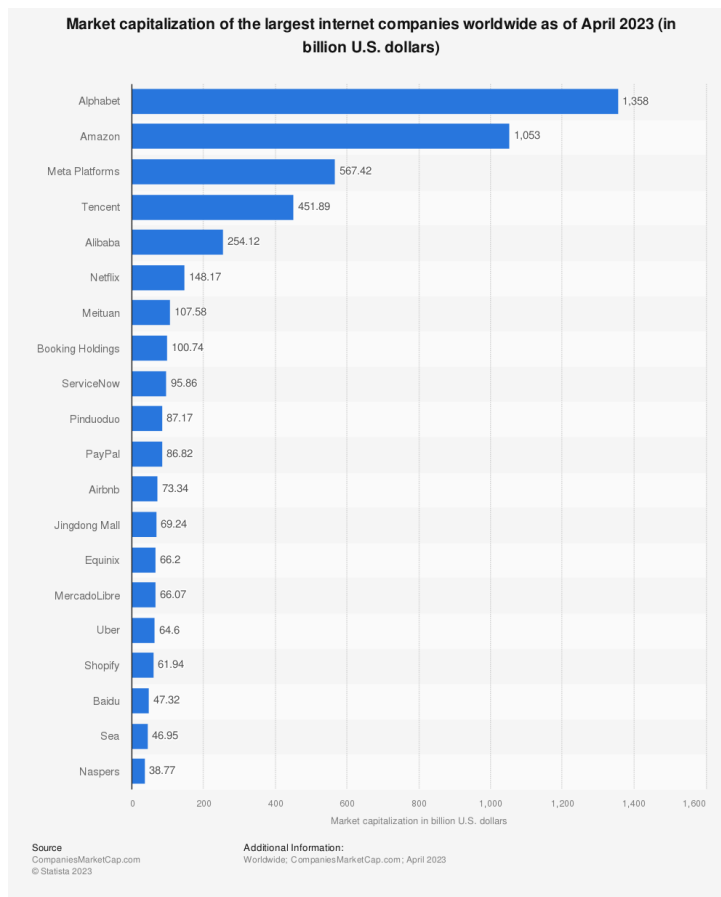
*Fuente: Statista*

La misma situación hallamos en España, donde la cifra de usuarios de internet también crece de manera anual, rozando los 44 millones en el año anterior.

Como ya se ha mencionado antes, numerosas empresas recurren a internet para comercializar sus productos, aumentar su presencia, expandir su red de



consumidores, etc., Estas empresas tienden a ser de naturaleza meramente digital y estar valoradas en cantidades enormes de dinero.



*Capitalización de mercado de las compañías de internet más grandes en abril de 2023 (en billones de USD)*

*Fuente: Statista*

Como se puede comprobar, la mayor parte de las empresas incluidas en este ranking responden a un nuevo concepto de empresa totalmente digital, que no tiene prácticamente soporte físico en los países en los que opera.



## **1.1.2. El comercio electrónico**

La OCDE define el comercio electrónico como aquel que *“incluye todas las transacciones comerciales, tanto entre organizaciones como entre individuos, que se basan en la transmisión y proceso de datos digitales, incluyendo el texto, el sonido, y las imágenes”*.<sup>7</sup>

También la Organización Mundial del Comercio (OMC), define, de una manera más simple, el comercio electrónico como *“la producción, publicidad, venta y distribución de productos a través de las redes de telecomunicaciones”*.<sup>8</sup>

La UE al comercio electrónico como *“un servicio más de la sociedad de la información, el cual engloba además de la contratación de bienes y servicios por vía electrónica, el suministro de información por dicho medio, las actividades de intermediación relativas a la provisión de acceso a la red, a la transmisión de datos por redes de telecomunicaciones, la realización de copia temporal de las páginas de Internet solicitadas por los usuarios, el alojamiento en los propios servidores de información, servicios o aplicaciones facilitados por otros o la provisión de instrumentos de búsqueda o de enlaces a otros sitios de Internet, así como cualquier otro servicio que se preste a petición individual de los usuarios –descarga de documentos, videos, música,...–, siempre que represente una actividad económica para el prestador”*.<sup>9</sup>

La Comisión Europea, en la Comunicación de la Comisión de las Comunidades Europeas al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social y al Comité de las regiones sobre Iniciativa Europea de comercio electrónico define: *“El comercio electrónico consiste en realizar electrónicamente transacciones comerciales; es cualquier actividad en la que*

---

<sup>7</sup> ÁLAMO CERRILLO, R.; *op. cit.* p.35

<sup>8</sup> *Íbid* p.36

<sup>9</sup> *Íbid* p.40



*las empresas y consumidores interactúan y hacen negocio entre sí o con las administraciones por medios electrónicos*".<sup>10</sup>

El Parlamento Europeo en su Informe de 4 de mayo de 1998, A4-0173/98, considera al comercio electrónico como: "*Todas las actividades relevantes realizadas por empresas, gobiernos o consumidores a través de redes electrónicas como Internet, incluyendo comercio, compras y ventas, contratación, publicidad y diversas actividades de comercialización*".<sup>11</sup>

Finalmente, el Observatorio Europeo de Información tecnológica, expone: "*El comercio electrónico es la realización de actividades empresariales que conduzcan a un intercambio de valor a través de las redes de telecomunicaciones*".<sup>12</sup>

Como se puede apreciar el comercio electrónico consta de muchas definiciones, pero lo que engloban todas es el componente virtual de las transacciones y la inclusión, en algunos casos, de algunas actividades más allá de la mera transmisión de bienes y servicios, incluyendo el tráfico de datos dentro del mismo.

Hay que diferenciar el e-commerce o comercio electrónico del e-business. Este último incluye al e-commerce en su definición y supone, aparte de los procesos de venta, transmisión de bienes, servicios e información, incluye el hecho de digitalizar todas las actividades de la empresa como son la administración, contabilidad, gestión de inventarios, etc.<sup>13</sup> El e-business supone ir un paso más allá del e-commerce con una integración más profunda de la empresa en las tecnologías.

---

<sup>10</sup> ÁLAMO CERRILLO, R.; *op.cit.* p.41

<sup>11</sup> Resolución sobre la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social y al Comité de las Regiones sobre una Iniciativa europea de comercio electrónico (COM (97)0157 - C4-0297/97) (A4-0173/98)

<sup>12</sup> ÁLAMO CERRILLO, R.; *op.cit.* p. 42

<sup>13</sup> MALCA, Ó.; Comercio electrónico. ed. Universidad del Pacífico, 2001, p. 33



El comercio electrónico tiene una serie de características que son las siguientes:

- Disponibilidad: el comercio electrónico permite una apertura 24 horas de sus servicios y portales, por lo que el consumidor puede acceder a ellas sin horarios.
- Estándares universales: permite la globalización del consumo, y comparar servicios, productos y bienes de todos los lugares, sometidos a unas características iguales.
- Variedad: el comercio electrónico trae consigo también una ampliación de los productos ofrecidos y de los consumidores atraídos por estos, siendo cada vez más heterogéneos.
- Interactividad: se permite el dialogo entre la marca y el consumidor.
- Densidad de la información: se reducen los costes de acceder a la información y además aumenta la rapidez y la facilidad para acceder a la misma.
- Personalización: se permite al consumidor incidir más en el diseño del producto y adaptarlo a sus gustos y necesidades.<sup>14</sup>
- Capacidad de adquirir activos en formato inmaterial: muchos bienes pueden adquirir por Internet, o prestar servicios a través de la red.
- Desintermediación: se pueden adquirir bienes sin necesidad de un intermediario, abaratando costes del producto.<sup>15</sup>

---

<sup>14</sup> BASANTES ANDRADE, A. V., GALLEGOS VARELA, M. C., GUEVARA VEGA, C. P., JÁCOME ORTEGA, A. E., POSSO ASTUDILLO, Á. M., QUIÑA MERA, J. A., & VACA ORELLANA, C. F.; Comercio electrónico, ed. Universidad Técnica del Norte, 2016, p. 25-27

<sup>15</sup> ÁLAMO CERRILLO, R.; *op.cit.* p. 43



# CEU

Se pueden clasificar el tipo de comercio electrónico en función de las partes que intervienen:

- a. B2B – Entre empresas.
- b. B2C – Entre empresa y cliente.
- c. B2A – Entre empresa y la administración.
- d. C2B – Entre cliente y empresa.
- e. C2C – Entre clientes.
- f. C2A – Entre clientes y administración.
- g. A2B – Entre administración y empresa.
- h. A4A – Entre administraciones.
- i. A2C – Entre administración y cliente.<sup>16</sup>

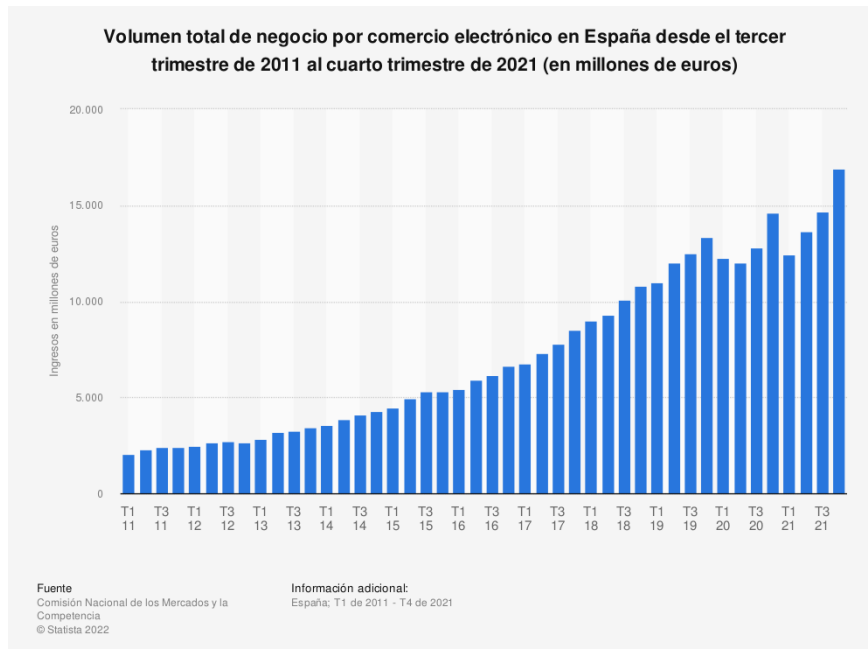
El comercio electrónico está creciendo considerablemente, tal y como muestra el siguiente gráfico:

---

<sup>16</sup> ÁLAMO CERRILLO, R.; *op.cit.* p. 48-50



CEU



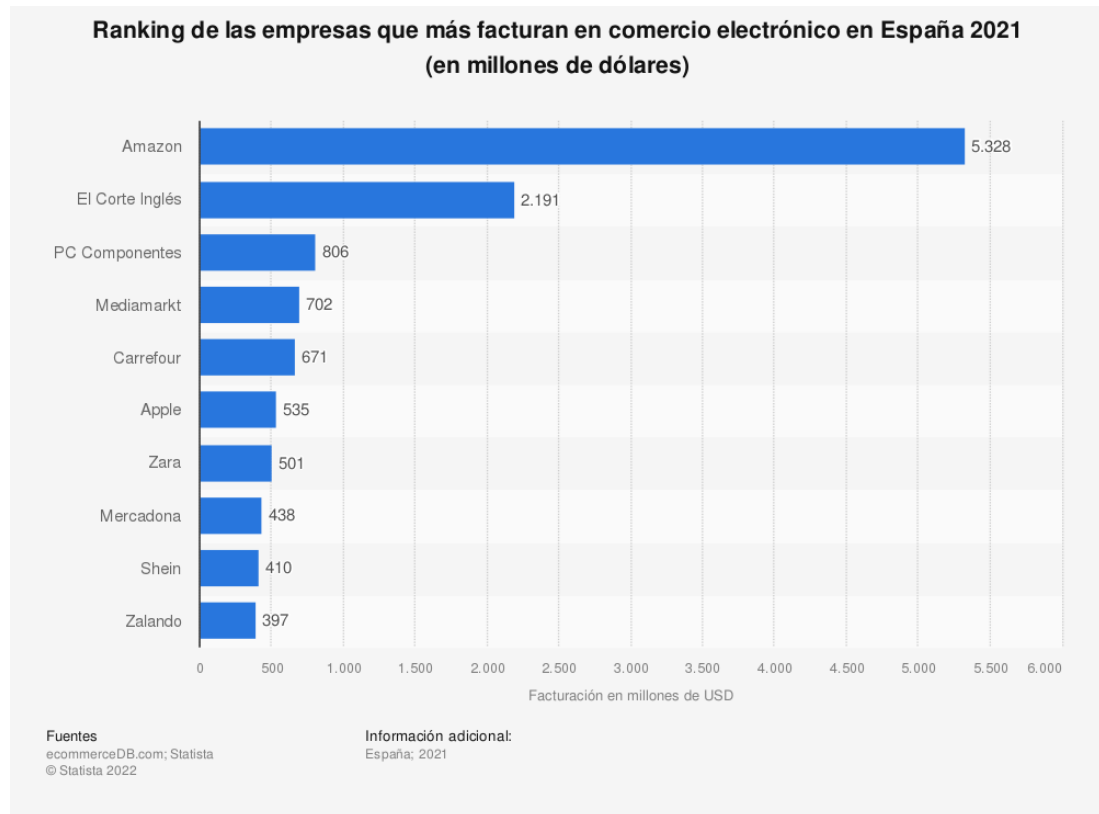
*Volumen total de negocio por comercio electrónico en España desde el tercer trimestre de 2011 al cuarto trimestre de 2021 (en millones de euros)*  
*Fuente: Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia a través de Statista.*

Como se puede comprobar, el volumen de negocio asociado al comercio electrónico ha aumentado desde 2.055,4 millones de euros el primer trimestre de 2011 a 16.916,18 millones cerrando el año 2021.





# CEU



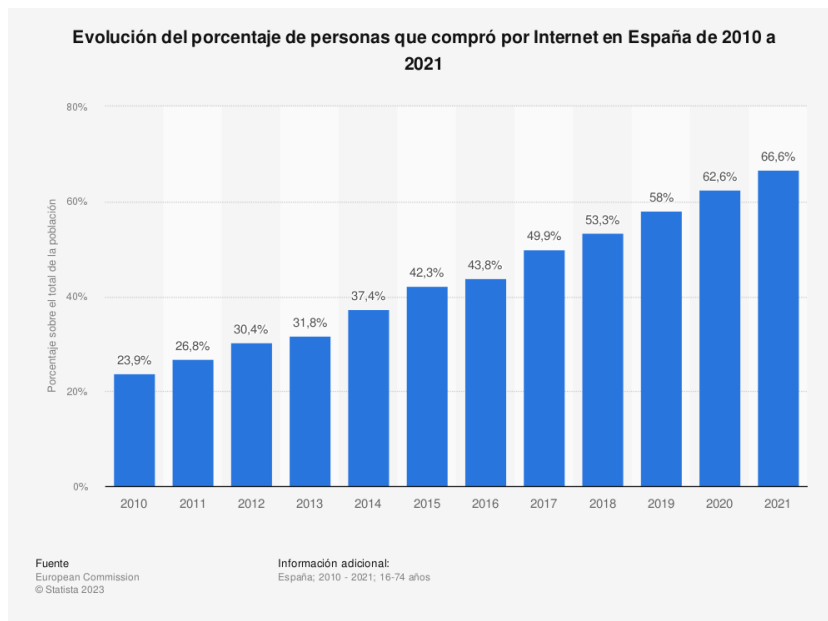
*Ranking de las empresas que más facturan en comercio electrónico en España en 2021 (en millones de dólares)*

*Fuente: Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia a través de Statista.*

Una vez analizado el aumento del volumen de facturación de las empresas de comercio electrónico en España, cabe destacar aquellas empresas que más facturan en España. Con Amazon a la cabeza, con una clara diferencia de casi 3.000 millones de dólares, se puede concluir analizando las cifras del gráfico que el comercio online tiene un volumen de negocio muy importante en nuestro país y que las empresas que incorporan este ranking, son en su mayoría empresas que combinan ambos formatos el online, como el offline. Esto nos demuestra que es cierto que el comercio puramente online tiene futuro y que cada vez crece más, pero el soporte físico sigue siendo una parte



esencial de nuestra sociedad. No obstante, la gran diferencia entre Amazon, que es puramente online, a las siguientes empresas del ranking, pone en entredicho la necesidad de un mercado offline para ser exitoso en ventas, aunque como se aprecia son los menos.



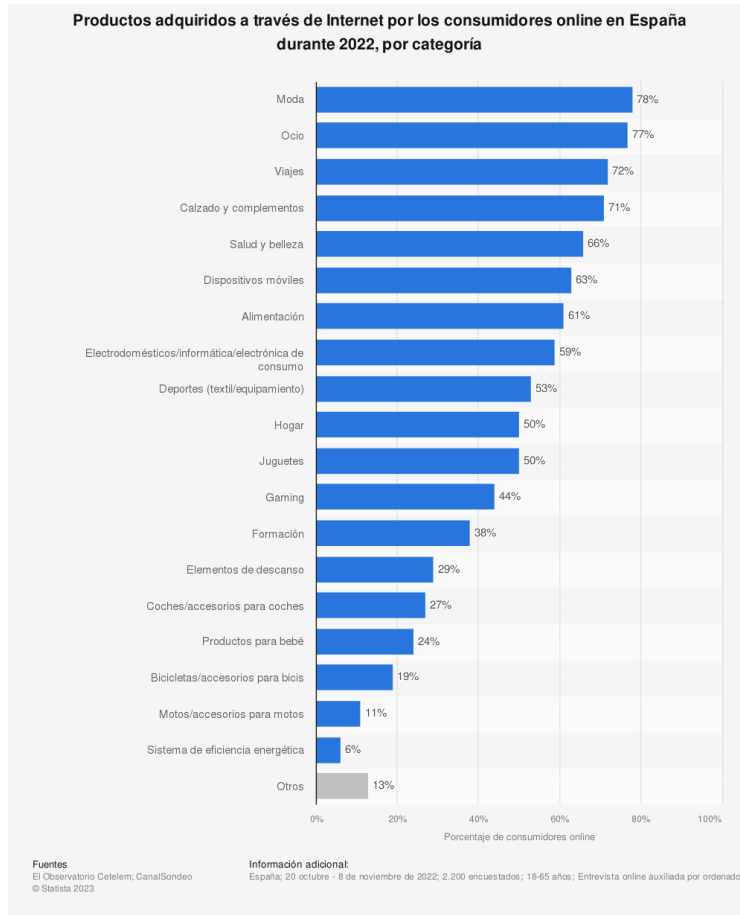
*Evolución del porcentaje de personas que compró por internet en España de 2010 a 2021*

*Fuente: Comisión Europea a través de Statista.*

El número de personas que compran por internet también ha aumentado en aproximadamente un 1,8% en los últimos 11 años, pasando de una cifra de 23,9% en 2010 a 66,6% en el año 2021. Esto demuestra como los usuarios son cada vez más participes del fenómeno del comercio electrónico, y se relaciona directamente con el aumento de la facturación, que mostraban gráficos anteriores. Cada vez más gente recurre al comercio online, lo que supone que este gane tanto en volumen como en valor.



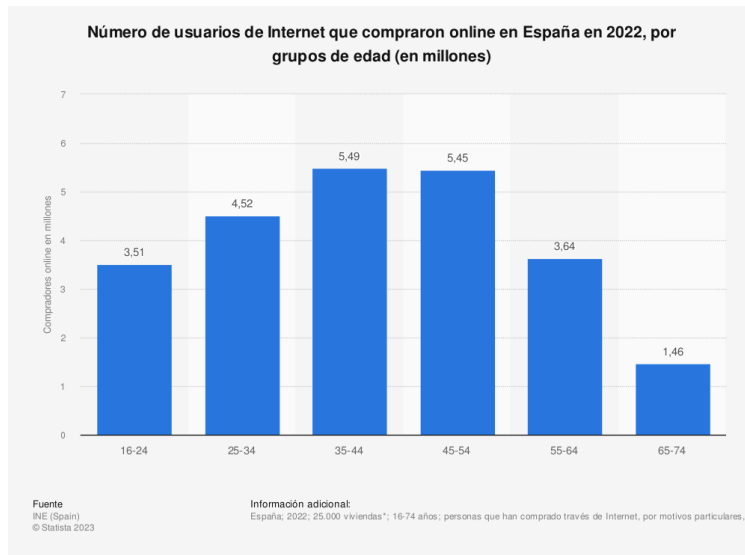
# CEU



*Productos adquiridos a través de Internet por los consumidores online en España durante 2022, por categoría.*

*Fuente: Statista*

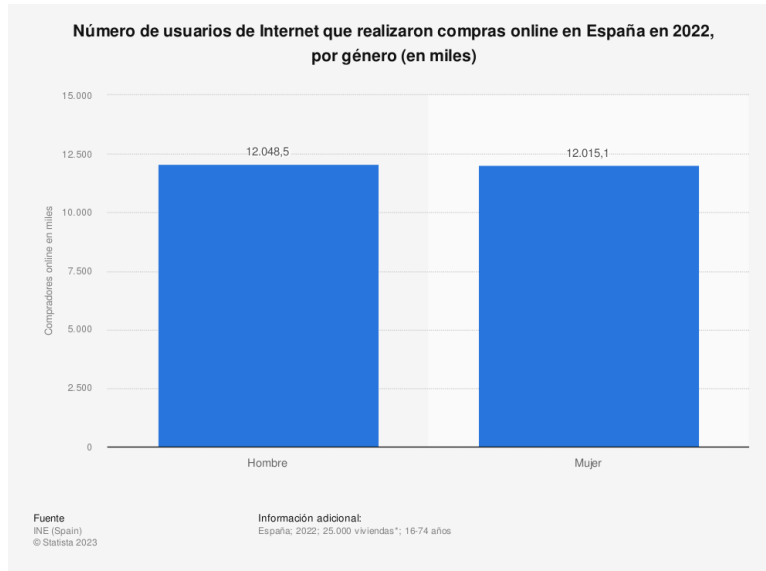
Los productos más consumidos por esta vía son los relativos al sector moda y belleza , con un 78 y 77%, seguidos de los viajes con un 72%. No obstante los dispositivos móviles, los siguen muy de cerca con un caso 63% de las ventas realizadas a través de internet.



*Número de usuarios de Internet que compraron online en España en 2022, por grupos de edad*

*Fuente: Statista*

Respecto a la distribución por edad, vemos que el mayor número de compradores se encuentra entre los rangos 35 a 44 años de edad y 45 a 54 años de edad. No obstante, los jóvenes entre 25 y 34 años y los de entre 16 a 24 años se encuentran en un porcentaje muy similar. Se debe analizar también que los jóvenes, a menudo con menor poder adquisitivo, realizan muchas compras a través de sus padres o adultos de referencia, por lo que los porcentajes lo que muestran en sí mismos es una tendencia de las generaciones más jóvenes al consumo online.



*Productos adquiridos a través de Internet por los consumidores online en España durante 2022, por género.*

*Fuente: Statista*

En lo relativo a la distinción por sexo, vemos que no hay diferencias, por lo que se puede concluir que tanto hombres, como mujeres consumen igual por internet.

### **1.1.3. Contenido digital**

La palabra contenido digital corresponde a “*un neologismo con el que se nombra a los mensajes multimodales transmitidos a través de las redes sociales virtuales*”.<sup>17</sup>

La nueva economía y el uso de las tecnologías ha permitido la creación y la difusión de contenidos de todo tipo, como videos, imágenes, mensajes de texto, audios, etc. dirigidos en todas las direcciones, tanto de empresas a

---

<sup>17</sup> GARCÍA, M. M. V., & MARULANDA, W. C.; "Contenidos digitales: aporte a la definición del concepto." Kepes, nº 17, 2020, p.259



particulares, como al revés, solo entre particulares. Una nueva cantidad de información está disponible en este nuevo concepto en el que vivimos. El contenido se comparte, llega cada vez más lejos y permite un despliegue de la información nunca antes visto. Con unos pocos inputs, se pueden obtener muchísimos outputs.

#### **1.1.4. Nuevos procesos digitales**

La nueva economía también provoca un cambio en los procesos digitales. Anteriormente, era común que fueran las empresas las que más interactuaban con el consumidor, siendo este un sujeto pasivo de la economía. Ahora, son ellos los que dirigen parte de esta comunicación, se convierten en una parte activa de todos los procesos, en los cuales intervienen y tienen un papel relevante.

Los nuevos procesos digitales involucran al consumidor de una manera total, haciéndolo formar parte de los mismos. Se diluyen las anteriores barreras y se opta por un modelo donde todos aportan. Esto implica la necesidad de nuevos profesionales, formados en este ámbito.<sup>18</sup>

#### **1.2. Modelos de negocio**

Un modelo de negocio es *“una configuración única de elementos que abarcan las metas, estrategias, procesos, tecnologías y estructura de la organización, concebidas para crear valor para los clientes y por ende, competir exitosamente en un mercado en particular. El modelo de negocio se manifiesta entre otras, en la proposición de valor principal, las fuentes de*

---

<sup>18</sup> MARÍN, J. Á. J.; "La era digital: nuevos medios, nuevos usuarios y nuevos profesionales". Revista Razón y palabra, nº 71, 2010 pp. 6-9



*rentabilidad, en cómo se genera la rentabilidad, los costes involucrados en generar esta rentabilidad, y en el plan y la trayectoria de crecimiento de la organización*".<sup>19</sup> No se debe confundir con la estrategia. Esta es la guía que se tiene para la toma de decisiones en la empresa y lograr un objetivo. La estrategia es el plan que determina el modelo de negocio a elegir.<sup>20</sup>

Dentro del ámbito del comercio digital, se pueden encontrar muchos y nuevos modelos de negocio no vistos anteriormente. Por ello, cabe hacer un pequeño análisis de la cuestión y así comprender la magnitud del cambio experimentado.

Generalmente, hasta hoy en día existía el modelo de negocio de tienda física en la que se ofrecen bienes y servicios. Se caracterizaba por un flujo de información relativamente lento y por inventarios de gran tamaño para evitar una ruptura de stock. Hoy en día ha cambiado la forma en que las empresas aportan valor a su cadena de producción, y también la forma en la que gestionan su cadena de suministro, puesto que con toda la información que tienen a su disposición pueden reducir el inventario de manera considerable.<sup>21</sup>

Se van a exponer varios modelos de negocio que han surgido gracias a la integración de las TIC.

Modelo de venta online: se trata de la venta de bienes y o servicios a través de las redes sociales.<sup>22</sup> La venta puede ser tanto de productos físicos y tangibles como de bienes intangibles. En el segundo supuesto, nos

---

<sup>19</sup> Cfr. SÁNCHEZ, J. I. L., & SANDULLI, F.; "Evolución de los modelos de negocios en internet: situación actual en España de la economía digital. Economía industrial", 2007, p. 219

<sup>20</sup> MARTÍNEZ, M. G.; "Estrategias de pago por contenidos de la prensa digital: Una aproximación teórica". Index. comunicación: Revista científica en el ámbito de la Comunicación Aplicada, 2(1), 2012, p. 93-94

<sup>21</sup> Cfr. SÁNCHEZ, J. I. L., & SANDULLI, F.; *op.cit.* p. 214- 217

<sup>22</sup> Cfr. CEREZO, P.; "En busca del modelo de negocio". Madrid: Evoca comunicación e imagen, 2017, p. 11-13



hallaremos ante el problema de la valoración de estos bienes, que se analizará más adelante.

Modelo de Marketplace: un marketplace es una gran plataforma en la que diferentes empresas, tiendas o marcas pueden vender sus productos o servicios.<sup>23</sup> Hay dos tipos de marketplace:

- Modelo *out*: consiste en incorporarse a un Marketplace externo, que no es propiedad de la empresa. Suelen tener un gran número de productos muy variados por lo que el tráfico es abundante y además las empresas que operan en ellos suelen destinar una parte importante de presupuesto a la captación de clientes por lo que el tráfico se incrementa aún más. Como desventajas se podría ver la otra cara de la moneda del gran número de productos ofertados, que aumenta la competencia y que las comisiones cobradas para operar en ellos suelen ser elevadas. Uno de los modelos más conocidos es Amazon.
- Modelo *in*: se trata de habilitar una propia plataforma de venta, en la que se ofertan productos de otras marcas. El coste puede ser elevado al principio pero después puede generar mucho beneficio. Un ejemplo de este modelo es Scalpers, que en su página web oferta productos de otras marcas.<sup>24</sup>

Otra clasificación utilizada es la siguiente:

- Marketplace generalista: aquel en el que se encuentran productos de diferentes categorías.

---

<sup>23</sup> PALAU, D.; "¿Qué es un marketplace? Cómo funcionan, tipos y ejemplos" Cyberclick, 3 abril 2023 < <https://www.cyberclick.es/que-es/marketplace> > [Consulta: 2 de mayo de 2023]

<sup>24</sup> Cfr. AGUILAR, L.; "Qué es un marketplace: modelos 'In & Out'" VTEX, 25 enero 2022 < <https://vtex.com/es/blog/estrategia-es/que-es-un-marketplace-modelos-in-out/> >) [Consulta: 2 de mayo de 2023]





- Marketplace vertical o de nicho: especializado en una categoría determinada de productos.<sup>25</sup>

Modelos de agregación: son aquellos que permiten, como bien indica su nombre, la agregación de diferentes servicios e informaciones, y bajo pago o suscripción sus usuarios pueden tener acceso a ellos.<sup>26</sup>

Modelos de agencia: son aquellos que crean un departamento o a veces una empresa independiente encargada de generar contenidos relacionados con el negocio principal.<sup>27</sup>

Modelo de "brand licensing": se trata de aquel modelo que opera dejando a varios actores realizar transacciones a través del nombre de su marca, a cambio del pago de un canon.<sup>28</sup>

Modelo de pago de contenidos: dentro de este modelo se hallan todos aquellos negocios que ofrecen contenidos de diversa tipología, a veces a cambio de un pago. Dentro de este modelo nos encontramos:

- Modelos de gratuidad: son aquellos que ofrecen los contenidos de manera gratuita y obtienen sus ingresos a través de la publicidad.
- Modelo "freemium": uno de los mayores gigantes dentro de este ámbito es Spotify. Este modelo de negocio consiste en la oferta de una serie de contenidos de manera gratuita y con publicidad; pero la posibilidad de pagar por un contenido premium, de mayor calidad y con valor añadido.

---

<sup>25</sup> Cfr. PALAU, D.; "¿Qué es un marketplace? Cómo funcionan, tipos y ejemplos" Cyberclick, 3 abril 2023 < <https://www.cyberclick.es/que-es/marketplace> > [Consulta: 2 de mayo de 2023]

<sup>26</sup> Cfr. CEREZO, P.; "En busca del modelo de negocio". Madrid: Evoca comunicación e imagen, 2017, p. 5-6

<sup>27</sup> Cfr. *Íbid* p. 7-8

<sup>28</sup> Cfr. *Íbid* p. 9-10



- Modelo medido o “*metered model*”: este tipo de negocio ofrece la posibilidad de acceso gratuito a una serie de contenidos durante un tiempo limitado, y una vez sobrepasado ese tiempo, exige el pago por los mismos. La diferencia con el modelo “freemium” es que en este, es la plataforma la que decide que contenidos son premium, mientras que en el modelo medido, el propio usuario hará la elección de que contenidos quiere ver de forma gratuita.<sup>29</sup>
- Modelo de negocio cerrado o “*paywall*”: el usuario debe pagar para acceder a cualquier clase de contenido.<sup>30</sup>

Dentro de los modelos de pago, nos encontramos con el modelo de suscripción, que es aquel en el que el pago de los contenidos se realiza de manera recurrente, ya sea mensual o anual. Se trata de una especie de tarifa que se paga por un acceso continuado a los contenidos. Es combinable tanto con el modelo “*freemium*”, “*metered*” o “*paywall*”.

También cabe hablar del modelo de micro pagos, que se trata de una transacción a precio reducido, generalmente entre 1 y 5 euros, por la cual se accede a un algún tipo de contenido fraccionado.<sup>31</sup>

Otro ejemplo es el “pay per view” o pago por consumo, en el que se paga únicamente por aquello que se ve.<sup>32</sup>

---

<sup>29</sup> Cfr. MIGUEL, A. V., & ESPINA, C. D.; "Modelos de negocio y estrategia editorial: el caso del wsj. com." Revista de comunicación, nº 11, 2012, p. 115

<sup>30</sup> Cfr. MARTÍNEZ, M. G.; "Estrategias de pago por contenidos de la prensa digital: Una aproximación teórica". Index. comunicación: Revista científica en el ámbito de la Comunicación Aplicada, 2(1), 2012, p. 99-104

<sup>31</sup> Cfr. CELAYA, J.; Nuevos modelos de negocio en la era digital: Más allá de la gratuidad en Internet (Vol. 4). Dosdoce, ed. Liber, 2014 p. 50

<sup>32</sup> Cfr. *Íbid* p.72



Modelo de “barter product”: modelo en el que varias compañías se intercambian bienes y/o servicios entre ellas.<sup>33</sup>

Modelo de afiliación: “consiste en una relación comercial entre dos compañías por la cual el vendedor final de un producto o servicio ofrece una comisión a un tercero por cada cliente o venta que éste le haya facilitado”<sup>34</sup>.

Modelo de “cross-selling”: especializado en la venta de productos complementarios al producto que supone la línea principal de la compañía.<sup>35</sup> Por ejemplo, la venta de carcasas para móviles.

Modelo de dropshipping: es un modelo de negocio que pretende reducir costes a los minoristas. Se trata de un modelo de negocio en el que un intermediario, denominado “dropshiper”, se encarga de la parte de logística y distribución de un producto, mientras que el vendedor solo tiene que ocuparse de la promoción y venta. Los productos se guardan en los almacenes de los “dropshippers” que serán los encargados de distribuirlos una vez les llegue una orden de venta del fabricante. Este modelo se revitalizó a partir de la crisis económica de 2008, donde se buscó un recorte de los gastos por parte de las empresas, permite agrandar los canales de venta y distribución del negocio a bajo coste.<sup>36</sup>

Modelo de crowdfunding: hace referencia a un conjunto muy variado de esquemas para la financiación colectiva de proyectos por parte de las empresas. Se trata de un ejemplo de los modelos de implicación comunitaria, y permite la colaboración de la comunidad en la financiación de proyectos de

---

<sup>33</sup> Cfr. CEREZO, P.; "En busca del modelo de negocio". Madrid: Evoca comunicación e imagen, 2017, p. 10-11

<sup>34</sup> *Íbid* p. 13

<sup>35</sup> Cfr. *Íbid* p. 18

<sup>36</sup> VELLVÉ, F. J. S., & BURGOS, S. L. M.; "Dropshipping en el comercio electrónico: el caso español". Esic market, nº 49(160), 2018, p. 312



muy diversa índole, consiguiendo así la implicación en el proyecto. Hay varios sub-modelos dentro del crowdfunding:

- *“Donation-based”*: se basa en la recaudación de fondos para proyectos sociales.
- *“Reward-based”*: los usuarios reciben una recompensa a cambio de su colaboración económica.
- *“Lending o debt-based”*: se articula como una especie de préstamo colectivo entre los financiadores del proyecto y los creadores del mismo.
- *“Equity-based o crowdfinvesting”*: la colaboración monetaria supone la participación en el capital de la sociedad invertida.<sup>37</sup>

## **2. Problemas surgidos a raíz de la economía digital**

Como se puede comprobar, la economía digital ha provocado que la mayoría de las normas tributarias queden desfasadas y no sirvan para regular nuevas situaciones. El mayor problema ante el que se encuentran actualmente las autoridades fiscales y la recaudación de los Estados de la erosión de la base imponible por parte de las empresas, en concreto por empresas multinacionales de economía digital que actúan en diferentes países<sup>38</sup>. Gracias a estas normas obsoletas, las empresas pueden beneficiarse de tributaciones más bajas o incluso inexistentes.

---

<sup>37</sup> DE LAS HERAS BALLELL, R.; "El crowdfunding: una forma de financiación colectiva, colaborativa y participativa de proyectos". Revista Pensar en Derecho. Nº3, 2, 2013, p. 103-113

<sup>38</sup> OCDE, "10 preguntas sobre BEPS"



## **2.1. *Carácter nacional de la legislación***

Nos encontramos ante una legislación puramente nacional, prevista en épocas en las que el comercio internacional, y menos aún el comercio digital, era totalmente impensable.

Para poder gravar un actividad, las normas hasta la fecha consideran que se debe tener presencia física en ese país. Además, la mayoría de los países considera que se deben gravar los beneficios obtenidos en el extranjero en esos lugares, ya que están concebidas en épocas donde los beneficios provenían sobre todo de la venta de bienes tangibles.<sup>39</sup>

Tal y como se analiza en el marco del Plan de Acción BEPS, las actuales crisis financieras mundiales han provocado una falta de recursos en los Estados, por lo que deben financiarse con un mayor número de impuestos o unos tipos más elevados.<sup>40</sup>

Otros grandes perjudicados de estas acciones son los países en desarrollo. Estos suelen gozar de una imposiciones fiscales más bajas para poder atraer inversores.<sup>41</sup>

## **2.2. *Problemas en la definición de establecimiento permanente***

Este concepto aparece definido en el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio.<sup>42</sup>

---

<sup>39</sup> OCDE, "Enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía" Octubre 2021 p.13

<sup>40</sup> OCDE, "10 preguntas sobre BEPS"

<sup>41</sup> OCDE, "Enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía" Octubre 2021, p.15

<sup>42</sup> OECD (2019), Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio : Versión Abreviada 2017, OECD Publishing, Paris/Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, <https://doi.org/10.1787/765324dd-es>



En su artículo 5 se define el establecimiento permanente como el “*lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad*”.<sup>43</sup>

Este concepto se usa para que un Estado pueda gravar los beneficios de una empresa de otro Estado. Según los expertos, a esta definición le faltaría mencionar el carácter productivo de la actividad que se realiza en él.<sup>44</sup>

Por lo tanto hay tres características que definen el “establecimiento permanente”.

En primer lugar, debe ser un espacio de negocios (“*place of business*”), es decir, se deben llevar a cabo actividades económicas de la empresa, sea de manera exclusiva o no.<sup>45</sup> Para que el establecimiento pueda ser gravado, es necesario que verdaderamente exista una potestad de verdadero uso y explotación del mismo, si bien da igual el tipo de derecho que se tenga sobre el lugar, si arrendado o en propiedad.<sup>46 47</sup>

En segundo lugar, debe ser fijo (“*fixed*”), es decir, no requiere de un anclaje físico, sino que se centra en la finalidad con la que se instituyó tal lugar. Si la finalidad era establecerse de manera permanente o más indefinida, podrá ser calificado de establecimiento permanente; pero si la intención era temporal no. Esta noción puede cambiar con el tiempo y lo que era temporal pasar a convertirse en fijo y viceversa. Es decir, para poder determinar que existe un

---

<sup>43</sup> Artículo 5 OECD (2019), Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio : Versión Abreviada 2017, OECD Publishing, Paris/Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, <https://doi.org/10.1787/765324dd-es>

<sup>44</sup> Comentarios al artículo 5, párrafo 7 OECD (2019), Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio : Versión Abreviada 2017, OECD Publishing, Paris/Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, <https://doi.org/10.1787/765324dd-es> p. 120

<sup>45</sup> GARCÍA-OLÍAS JIMÉNEZ, C.; "El concepto tributario de Establecimiento Permanente". El concepto tributario de establecimiento permanente, 2011; p.230

<sup>46</sup> Comentarios al artículo 5, párrafo 12 OECD (2019), Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio : Versión Abreviada 2017, OECD Publishing, Paris/Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, <https://doi.org/10.1787/765324dd-es> p.121

<sup>47</sup> GARCÍA-OLÍAS JIMÉNEZ, C.; *op.cit.* p.230



establecimiento permanente se basa en la continuidad de las operaciones. Por lo general, el criterio utilizado por varios países suele ser que debe haber una duración mínima de 6 meses para poder hablar del mismo. No obstante, se admiten excepciones en supuestos puntuales. Por ejemplo, en el caso de operaciones de carácter discontinuo, en las que la actividad dura menos de 6 meses pero se realiza de manera recurrente durante una época del año; o en aquellos supuestos donde por su propia naturaleza la actividad no pueda durar más de 6 meses.<sup>48</sup>

Lo expuesto anteriormente se relaciona con la tercera y última característica que es que las actividades de la empresa se lleven a cabo a través de ese lugar fijo de negocios. No requiere que sea de forma ininterrumpida, pero sí de manera regular.

Existe la posibilidad de que una empresa tenga varios establecimientos permanentes, si desarrolla su actividad en varios lugares distintos y ambos tienen relevancia y constituyen un aporte para su actividad económica.<sup>49</sup>

Se exceptuarán de estar sujetos a tributación las actividades cuando se realicen a través de un tercero por cuenta ajena de este,<sup>50</sup> si bien si este recibe instrucciones precisas o un control estricto sí que se considerará que existe un establecimiento permanente.<sup>51</sup> De esto se puede deducir lo siguiente, que

---

<sup>48</sup> Comentarios al artículo 5, párrafos 28-34, OECD (2019), Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio : Versión Abreviada 2017, OECD Publishing, Paris/Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, <https://doi.org/10.1787/765324dd-es> p. 126-127

<sup>49</sup> Comentarios al artículo 5, párrafo 22. OECD (2019), Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio : Versión Abreviada 2017, OECD Publishing, Paris/Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, <https://doi.org/10.1787/765324dd-es>. p.124

<sup>50</sup> OCDE, "Action 7. Permanent establishment status" OCDE. < <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action7/> > ) [Consulta: 24 de abril de 2023]

<sup>51</sup> GARCÍA-OLÍAS JIMÉNEZ, C.; *op.cit.* p. 234



cuando exista un agente dependiente, también se podrá hablar de un establecimiento permanente.<sup>52</sup>

Además, para solventar el problema de la tributación de servicios, ya que si no existía un establecimiento permanente no se podía tributar en tal país, se estableció que la presencia de las personas físicas en determinados países podría considerarse como establecimiento permanente. Para ello es necesario que la persona esté presente al menos 183 días en un periodo de 12 meses y que más del 50% de la actividad de esa empresa se corresponda con los servicios prestados por la persona en tal Estado. También se puede gravar cuando una persona presta servicios a otra, si cumple el periodo de 183 días en 12 meses y los servicios son prestados en relación con un proyecto con personas físicas presentes y que prestan servicios en otro estado.<sup>53</sup>

En nuestra normativa interna se regula en el artículo 13 del Real Decreto Legislativo 5/2004.<sup>54</sup> Delimita el concepto de establecimiento permanente cuando una persona física o entidad:

- Disponga de instalaciones de trabajo de cualquier índole.
- Realice en ellas toda o parte de su actividad.
- O cuando actúe por medio de un agente autorizado para contratar en nombre y por cuenta del contribuyente, y cuyos poderes sean ejercicios de manera habitual.<sup>55</sup>

---

<sup>52</sup> GARCÍA-OLÍAS JIMÉNEZ, C.; "El concepto tributario de Establecimiento Permanente". El concepto tributario de establecimiento permanente, 2011; p. 233

<sup>53</sup> *Íbid* p.234-235

<sup>54</sup> Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. «BOE» núm. 62, de 12/03/2004.

<sup>55</sup> Artículo 13 Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. «BOE» núm. 62, de 12/03/2004.





La definición y las notas características del establecimiento permanente son las mismas tanto en la legislación internacional como nacional, como se puede apreciar. La legislación nacional se aplicara en defecto de convenio que regule o determine las características del establecimiento permanente.<sup>56</sup>

Respecto al comercio electrónico nos hallamos ante el problema de la falta de tangibilidad de los mismos. Como se puede observar, el concepto de establecimiento permanente se relaciona fuertemente con una presencia física, y justo eso es lo que le falta a esta serie de actividades, que en numerosas ocasiones actúan en ciertos lugares sin presencia física solo de manera virtual. Por ejemplo, una web de comercio online que vende en un país distinto al cual tiene su sede física.

Por lo tanto, la pregunta es si las actuales normas fiscales son adecuadas para determinar el nexo que hace surgir la obligación de tributar, o si por el contrario, esta determinación hace que queden sin gravar una gran parte de actividades de comercio online.

### **2.3. Determinación del valor de los activos intangibles**

En este punto nos hallamos ante un problema que afecta directamente a precios de transferencia o también conocidos como *transfer pricing*.

Este apartado hace referencia a las transacciones llevadas a cabo entre las diferentes sucursales de las empresas multinacionales. Las empresas pueden realizar estas transacciones estableciendo unos precios de los activos que eviten el surgimiento de beneficios, por los cuales deberían tributar. Por ejemplo, si una empresa tiene que vender madera a otra sucursal de su misma

---

<sup>56</sup> PADIAL, I.C.; HIDALGO, G.S.A.; "Economía digital, establecimiento permanente y presencia digital significativa: Tras las conclusiones del informe del GEFED". Quincena Fiscal nº18, 2017, p. 70



empresa y la venta se realiza por un valor de 2000 euros, cuando el coste real de los materiales es de 1400, los hallaríamos antes un beneficio de 600 euros. Lo que muchas empresas realizan es que valorarían esa madera a 2000 euros, de manera que el beneficio sería nulo a efectos fiscales y por lo tanto no había necesidad de tributar.

Para ello, la solución propuesta es la de valoración de los activos a precio de mercado, es decir, aquel que se hubiera acordado por personas o partes independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia.

Este valor de mercado es sencillo de determinar en el aspecto de activos tangibles. De hecho, nuestra legislación nacional lo regula y establece diversos métodos de valoración en el artículo 18 de la Ley del Impuesto de Sociedades.<sup>57</sup>

El problema surge con los activos intangibles. Se denominan intangibles a *“un bien que no es un activo físico ni un activo financiero, que puede ser objeto de propiedad o control para su uso en actividades comerciales, y cuyo uso o transmisión sería remunerado si se produjera en una operación entre empresas independiente en circunstancias comparables”*.<sup>58</sup>

La identificación de un elemento como intangible no puede depender de elementos externos y no controlables por la empresa.<sup>59</sup> La OCDE establece dos tipos de intangibles:

- Intangibles de la mercadotecnia: un intangible relacionado con actividades de la mercadotecnia o marketing, que contribuye a la

---

<sup>57</sup> Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. «BOE» núm. 288, de 28/11/2014

<sup>58</sup> OECD (2016), Garantizar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor, Acciones 8 a 10 – Informes finales 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, p. 75

<sup>59</sup> OECD (2016), Garantizar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor, Acciones 8 a 10 – Informes finales 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, p. 76



explotación comercial de un producto o servicio y/o tiene un valor promocional importante para el producto afectado.<sup>60</sup>

- Intangibles de la comercialización: un intangible que se utiliza en actividades comerciales como la producción de un bien o la prestación de un servicio, así como un derecho intangible que es en sí mismo un activo comercial transferido a clientes o utilizado en la operación de un negocio.<sup>61</sup>

Esta serie de activos no son fácilmente valorables debido a su propia naturaleza. Cada uno de ellos es prácticamente diferente de los otros y no se pueden establecer clasificaciones claras en lo que respecta al valor. Por ejemplo, podemos hallarnos ante dos patentes, pero esto no provoca que inmediatamente tengan el mismo valor, sino que dependerá de las condiciones de las mismas; mayor o menor duración, que abarca, alcance geográfico. Esto determinará el precio de las mismas como se explicará más adelante.

## **2.4. Problemas en la clasificación de las rentas**

Anteriormente, en la época del comercio puramente físico, era mucho más sencillo calificar las rentas y saber a qué tipo de impuesto estaban sometidas. Hoy en día la transmisión sin un soporte físico de los mismo puede generar dudas ante la naturaleza del mismo bien. Por lo tanto, si no se conoce cuál es la naturaleza de bien, difícilmente va a poder ser gravado.

---

<sup>60</sup> OCDE, Glossary of Tax Terms <<https://www.oecd.org/fr/ctp/glossaryoftaxterms.htm#l> > [Consulta: 24 de abril de 2023]

<sup>61</sup> OCDE, Glossary of Tax Terms <<https://www.oecd.org/fr/ctp/glossaryoftaxterms.htm#l> > Consulta: 24 de abril de 2023]



Este problema subyace también en los convenios de doble imposición, puesto que tienden a realizar una descripción de los tipos de rentas considerados y de esta manera se relacionan con un tipo de tributación. Definiciones muy laxas o demasiado concretas podrían provocar la inclusión o exclusión generalizada de muchos tipos de rentas.<sup>62</sup>

Nos hallamos ante un sistema que no llega a transferir bienes, propiamente dichos, sino que se entregan poderes de disposición sobre derechos o realidades intangibles.

La LIVA ya ha realizado un gran avance en esta materia regulando lo siguiente. El artículo 8.1 LIVA afirma que, “*se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes*”; mientras que el artículo 11.1 LIVA dispone: “*A los efectos del Impuesto sobre el valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes*”. Por tanto, de manera subsidiaria, estas rentas podrían ser gravadas teniendo la consideración de prestaciones de servicios. Se trata de una solución práctica a un problema actual, si bien no del todo concreta pero a efectos materiales resolutive.

El problema también se relaciona cuando se presentan rentas obtenidas por la transmisión de bienes o prestación de servicios a través de un medio digital. Estos beneficios se pueden clasificar como “beneficios empresariales” o “cánones” por lo que su tratamiento fiscal sería muy diferente. Es por ello que la OCDE apuesta por el principio de neutralidad, intentando dar un tratamiento

---

<sup>62</sup> CATINOT, S., CAMPAGNALE, N. P. y PARRONDO, A. J., “Comercio electrónico. La tributación y caracterización de las rentas en el Modelo de Convenio de la OCDE”, Boletín Impositivo de la DGI, agosto 2000 p.17



uniforme a estas rentas y además establece una relación de 26 categorías de típicas de transacciones de comercio electrónico para ayudar a clarificar este problema, de manera que así sea más fácil poder identificarlas y darles un tratamiento fiscal adecuado.<sup>63</sup>

### 3. Medidas

Existe el debate sobre cómo debería ser la regulación del comercio electrónico. Si se debería optar por una auto-regulación por el sector privado que interviene en él o si debería entrar en este ámbito el sector público. La falta de un espacio físico sobre el que ejercer la soberanía se muestra como un gran problema para ello, si bien ideas como el interés público, el interés de los consumidores y el orden público podrían ser argumentos a favor para su regulación.<sup>64</sup>

La realidad es que hoy en día se cuentan con mecanismos de regulación gubernamentales, tanto de ámbito nacional como internacional. Es más propio del ámbito norteamericano la auto regulación, con empresas como TRUST-e, una organización totalmente privada que busca reconducir la actitud de los operadores de la red. Sigue el mecanismo de certificaciones que se pueden mostrar en la página web de aquel que las consigue. También existen algunas asociaciones privadas dentro del ámbito europeo como el Comité Europeo sobre Normas Básicas (ECBS) y el Comité de Seguridad de las transacciones electrónicas (SET). El ECBS elabora normas sobre pagos electrónicos y el SET ha elaborado un marco de referencia internacional para garantizar la validez de los pagos en Internet.

---

<sup>63</sup> CATINOT, S., CAMPAGNALE, N. P. y PARRONDO, A. J., *op.cit.* p. 19 -27

<sup>64</sup> VARGAS-GÓMEZ URRUTIA, M.; "Recientes iniciativas y propuestas para la reglamentación del comercio electrónico". Revista de la contratación electrónica (RCE), nº 4, 2000, p.28



El problema de estos sistemas de carácter privado es que carecen de la soberanía y el poder coactivo de los sistemas gubernamentales, por lo que, pese a ser muy positivos, siguen requiriendo de respaldo intergubernamental o gubernamental en sus actividades.<sup>65</sup>

En el siguiente trabajo se va a profundizar sobre algunas de las medidas establecidas por algunos de los grandes organismos internacionales y nacionales.

### **3.1. OCDE**

Uno de los mayores avances en el marco de la tributación de las empresas de comercio online es el Plan de Acción BEPS. Se trata de una serie de “Acciones” llevadas a cabo por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. Establece 15 Acciones y cada una afecta a una materia diferente. Son las siguientes:

- Acción 1: Economía digital.
- Acción 2: Mecanismos híbridos.
- Acción 3: Normativa sobre transparencia fiscal internacional.
- Acción 4: Deducciones de intereses.
- Acción 5: Prácticas fiscales perniciosas.
- Acción 6: Abuso de convenios fiscales.
- Acción 7: Establecimientos.
- Acción 8 – 10: Precios de transferencia.
- Acción 11: Análisis de datos sobre BEPS.
- Acción 12: Planificación fiscal agresiva.
- Acción 13: Documentación sobre previos de transferencia.

---

<sup>65</sup> VARGAS-GÓMEZ URRUTIA, M.; *op.cit.* p. 32-35



- Acción 14: Resolución de controversias.
- Acción 15: Instrumento Multilateral.

Se desarrollarán más en profundidad la acción 1, referida a las medidas concretas contra este tipo de fraude fiscal, la 7 enfocada en la re-definición del concepto de establecimiento permanente y la 8-10 que hablan sobre *transfer pricing* o precios de transferencia.

### **3.1.1. Acción 1**

La acción uno del Plan de Acción BEPS se basa en dos pilares los cuales establecen una serie de medidas para evitar la erosión de la base imponible.

#### Pilar 1

Por un lado, el Pilar 1 se exploran alternativas determinar la reasignación de derechos fiscales, tratándose de normas de “nexo y atribución de beneficios”.<sup>66</sup> Busca una distribución, más justa de los beneficios y los derechos de imposición entre los países con respecto a las empresas multinacionales más grandes.<sup>67</sup>

Para ello divide los beneficios de las empresas que sean susceptibles de ser sujetos a tributación en dos grupos:

- Importe A: este importe refiere al 25% de los beneficios residuales, que son aquellos que superan el 10% de los ingresos. Se trata de una cantidad extra que deberá ser sometida a un tratamiento especial que evitará el fraude.
- Importe B: la cantidad restante, se aplicará el principio de plena competencia.

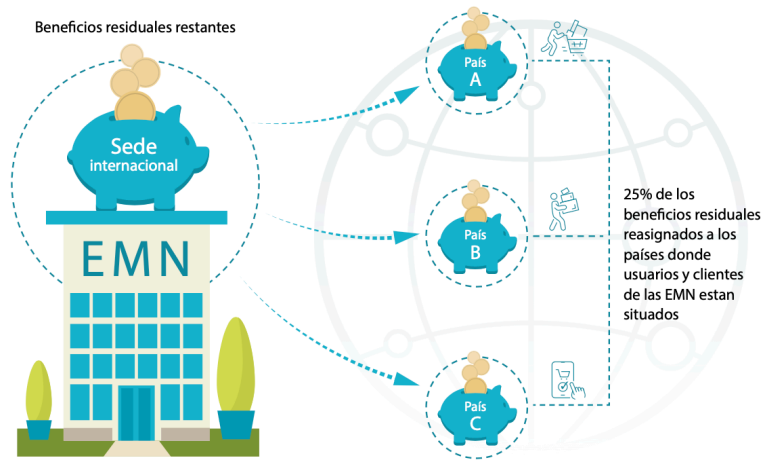
---

<sup>66</sup> OCDE, "Folleto Marco Inclusivo sobre BEPS de la OCDE y el G-20" 2018, p.2

<sup>67</sup> OCDE, "Enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía" Octubre 2021, p.4



# CEU



Las cantidades del importe A deberán tributar en aquel lugar donde se utilicen o se consuman los bienes o servicios<sup>68</sup>, es decir, se aplica el principio de destino. Para evitar la doble imposición se creará un mecanismo específico para la resolución de controversias<sup>69</sup>.

Respecto al importe B, se agilizará y facilitará la aplicación del principio de plena competencia.

Además, se prohíbe la creación de Impuesto sobre Servicios Digitales, ya que lo que pretende es un adaptación de los actuales impuestos, no crear más.<sup>70</sup>

## Pilar 2

Por otro lado, el Pilar 2, intenta abordar las cuestiones que quedaron pendientes del proyecto BEPS de la OECD y el G-20, se trabajará en el diseño

---

<sup>68</sup> OCDE, "Enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía" Octubre 2021, p.6

<sup>69</sup> OCDE, "Enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía" Octubre 2021, p.7

<sup>70</sup> OCDE, "Enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía" Octubre 2021, p. 4 y 7





de normas tributarias que garanticen que los grupos multinacionales queden sujetos a un nivel de tributación mínima.<sup>71</sup>

Para ello se crean diversas normas, tanto de carácter nacional como internacional.

En primer lugar, las dos norma de carácter nacional son las siguientes:

- Regla de Inclusión de Rentas (RIR): esta norma impone u impuesto complementario cuando los ingresos de una entidad integradora estén sujetos a baja tributación.<sup>72</sup>
- Regla sobre Pagos Insuficientemente Gravados (RPIG): esta medida niega las deducciones o exige un ajuste equivalente en la medida que los ingresos sujetos a baja tributación de una Entidad integradora no esten sujetos a imposición en función de un RIR.<sup>73</sup> Es decir, se trata de una medida supletoria a la RIR, de manera que ninguna empresa pueda escaquearse de su obligacion de contribuir.

En segundo lugar, se crea una regla para los convenios fiscales, conocida como Cláusula de Sujeción a Impuestos o CSI. Se trata de una medida que pretende imponer una tributación minima en todos los estados que forman parte del instrumento multilateral<sup>74</sup>, de manera que ninguno de los países se convierta en una especie de paraíso fiscal.

El porcentaje acordado para ello es del 15%<sup>75</sup>, si bien existe controversia sobre porque no se ha decidido una cantidad más elevada cuando la media

---

<sup>71</sup> OCDE, "Folleto Marco Inclusivo sobre BEPS de la OCDE y el G-20" 2018, p.1

<sup>72</sup> OCDE, "Enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía" Octubre 2021, p.1

<sup>73</sup> OCDE, "Enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía" Octubre 2021, p.1

<sup>74</sup> OCDE, "Enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía" Octubre 2021, p.8

<sup>75</sup> OCDE, "Enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía" Octubre 2021, p.9



entre los países que están dentro de los acuerdos ronda el 20% o superior. Esto, afirma la OCDE que es debido a la falta de consenso que había con algunos países, no dispuestos a imponer más gravamen, cuando se trata de una de las ventajas sobre las que pueden atraer inversión extranjera a sus países.<sup>76</sup>

Se aceptan exclusiones en ciertos países para determinadas actividades, como por ejemplo la construcción de un hotel o la inversión en una fábrica.<sup>77</sup>



Para llevar a cabo todo esto, la OCDE firmó en 2022 un convenio multilateral.

## Impacto de las medidas

En virtud de estas medidas, se espera un aumento considerable de la recaudación por parte de los países que implementen estas medidas.

Respecto al pilar 1, se espera que se reasignen al menos 125.000 millones de USD de beneficios. Mientras que el segundo pilar espera generar unos ingresos tributarios de 150.000 millones de USD al año.

<sup>76</sup> OCDE, "10 preguntas sobre BEPS" p.2

<sup>77</sup> OCDE, "Enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía" Octubre 2021, p.15



## Conclusión

En resumen, las medidas propuestas en la acción 1 de los BEPS de la OCDE proponen una serie de medidas que permitan la reasignación de los beneficios tributarios, enfocándose principalmente en países en vías de desarrollo y la creación de una tributación mínima en todos los países, de manera que desaparezcan los paraísos fiscales de nula o muy baja tributación. Con ello se espera un gran reasignación de beneficios y un incremento considerable de la recaudación tributaria.

### **3.1.2. Acción 7**

La acción 7 de los BEPS refiere a establecer una nueva definición para el concepto de establecimiento permanente, de manera que se suplan los problema de falta de sujeción por la intangibilidad de los servicios.

En lo relativo al comercio electrónico, el modelo sigue una definición aun algo obsoleta, pues se fija en el criterio de tangibilidad del establecimiento permanente, de ahí que es recomendable lo expuesto anteriormente del principio de destino.

Se considera que una “web site” al no tener carácter tangible no puede ser considerado como un lugar fijo de negocios, pero el servidor utilizado (donde se almacena la información de la web) al ser algo de verdad tangible sí que tendría esta consideración.<sup>78</sup> Así se recoge en el párrafo 42 del MCOCDE.<sup>79</sup>

---

<sup>78</sup> GARCÍA-OLÍAS JIMÉNEZ, C.; *op.cit.* p. 230-231

<sup>79</sup> PADIAL, I.C.; HIDALGO, G.S.A.; *op.cit.* p. 69



## Impacto

Por lo tanto, nos hallamos ante una definición aun obsoleta para la nueva realidad que ahora se vive. Porque como bien se sabe, existen empresas que operan de manera frecuente y congregan volumen de operaciones dentro de estados en los que no tienen establecimiento permanente al carecer de sede física. Por ejemplo, en el caso de *“Amazon, cuya sede física radica en Seattle, EE.UU, y posee webs independientes en numerosos países, entre ellos, España. El hecho de que ofrezca una página web española a los compradores en España no significa, dada la configuración actual del establecimiento permanente, que esas rentas que genera la página web vayan a ser gravadas en España ya que, aunque un usuario en España compre en esa página web, seguirá siendo una operación en “la nube” cuyos productos finales son entregados a través de servicios de mensajería contratados. Sin embargo, actualmente nadie dudaría que Amazon-España interviene significativamente en la vida económica española y que podría ser considerada como poseedora de presencia digital significativa”*.<sup>80</sup>

### **3.1.3. Acciones 8-10**

Estas acciones refieren a los precios de transferencia o transfer pricing. El problema surge con los activos intangibles, como ya se ha expuesto anteriormente. Para ello se propone aplicar el principio de competencia, recogido en el en el apartado 1º del artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario:

*“Cuando las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que sería acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido*

---

<sup>80</sup> (PADIAL, I.C.; HIDALGO, G.S.A.; *op.cit.* p. 72-73.



*obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y someterse a imposición en consecuencia.”<sup>81</sup>*

Con ello se pretende evitar la arbitrariedad de los precios. La aplicación de este precepto consiste en comparar entre los precios de transferencia fijados en una transacción vinculada concreta y una de las mismas características pero proveniente de una relación comercial entre entidades independientes que no se ven afectadas por nada más que por la competencia y exigencia mismas del mercado en el que actúan.

Por lo tanto, lo que se pretende hacer por la OCDE es lo siguiente Se establecen un valoración *ex ante* de la transacción, con una estimación de beneficios. Hay varios criterios a tener en cuenta para la determinación del precio de los activos intangibles:

- Comparabilidad de los intangibles o derechos intangibles: como su nombre indica, consiste en comparar la transmisión con otra de un activo similar. No obstante, presenta el problema de la unicidad de los intangibles y como estos pueden variar significativamente.
- Exclusividad: si el intangible pes de uso exclusión o puede ser usado por terceros, la exclusividad le da más valor al intangible.
- Alcance y duración de la protección legal: a mayor protección legal mejor el valor del intangible. Puede evitar la entrada de competidores.
- Alcance geográfico: no es lo mismo un intangible a nivel mundial que a nivel regional o nacional, puesto que el alcance del primero será

---

<sup>81</sup> OECD “Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations” 2010, OECD 2010, c1, p. 33.



muchísimo mayor y por lo tanto el valor o los beneficios asociados también.

- Vida útil: hasta cuanto tiempo puede servir el activo intangible. Por ejemplo, muchos activos intangibles como las patentes tienen fecha de caducidad.
- Fase de desarrollo: el mayor o menor grado de desarrollo del intangible, si de verdad está probado que puede suponer un beneficio a la actividad de la empresa o son meras intenciones. Por ejemplo, en el ámbito farmacéutico, si una empresa está empezando a estudiar un componente o si por el contrario ya tiene un producto químico desarrollado.
- Derechos a mejoras, revisiones y actualizaciones: es importante saber si se tiene derecho a mejorar o modificar el activo, sino hay riesgo de obsolescencia.
- Expectativa de beneficios futuros: las expectativas son un componente importante en la determinación del precio de un bien, incluidos los intangibles. A mayor expectativa, mayor valor se le dará al activo.

Una vez realizada esta, se debe determinar el valor *a posteriori*. Si estos difieren, se deberán igualar y someter a tributación, especialmente en el supuesto en el que el valor *ex ante* sea inferior al calculado a posteriori. De esta manera, basándose en la casuística se puede valorar la veracidad de la operación, y en el caso de que esta falte, que se realicen los ajustes necesarios.<sup>82</sup>

---

<sup>82</sup> OECD (2016), Garantizar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor, Acciones 8 a 10 – Informes finales 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, p. 103



## Impacto

Con esta medida se consigue evitar el fraude en las relaciones entre empresas relacionadas entre sí. De esta manera, había beneficios que podían ser ocultados con valoraciones fraudulentas de los costes y valores de las transacciones. Así, se impone un mecanismo generalizado de valoración y corrección de estos valores de manera que los posibles beneficios salgan a la luz y sean sometidos a tributación.

### **3.2. Unión Europea aplicada en España**

La situación en los países de la Unión Europea ha experimentado un gran avance en los últimos años. En concreto, este trabajo pretende centrarse en las reformas en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido, puesto que se trata de un impuesto de carácter europeo, creado en por el francés Maurice Lauré.<sup>83</sup> Por lo tanto, es necesario que la UE regule su aplicación, más que en el ámbito internacional. Se debe recalcar que toda la normativa que existía hasta la fecha no abarcaba algunas nuevas realidades que estaban surgiendo. En especial, se recalca el aspecto de como someter a tributación los rendimientos obtenidos en países donde las empresas no tenían presencia física.<sup>84</sup>

La UE inició su reforma con la Directiva 2006/112/CE por la Directiva 2008/8/CE, de 12 de febrero de 2008, y se trasladó a nuestro ordenamiento de la siguiente manera. Cabe recordar que se analizará la legislación nacional

---

<sup>83</sup> GARCÍA NOVOA, C.; "IVA y economía digital". Taxlandia, 24 enero 2023 < <https://www.politica-fiscal.es/equipo/cesar-garcia-novoa/iva-y-economia-digital> > [Consulta: 25 de abril de 2023]

<sup>84</sup> GARCÍA NOVOA, C.; "IVA y economía digital". Taxlandia, 24 enero 2023 < <https://www.politica-fiscal.es/equipo/cesar-garcia-novoa/iva-y-economia-digital> > Consulta: 25 de abril de 2023]



puesto que la directiva solo propone una serie de directrices generales, si bien son los estados los que deben materializar estas indicaciones.

La nueva regulación se inició con los servicios de telecomunicaciones, que son definidos por la LIVA de la siguiente manera:

*“3.º Servicios de telecomunicación: aquellos servicios que tengan por objeto la transmisión, emisión y recepción de señales, textos, imágenes y sonidos o información de cualquier naturaleza, por hilo, radio, medios ópticos u otros medios electromagnéticos, incluyendo la cesión o concesión de un derecho al uso de medios para tal transmisión, emisión o recepción e, igualmente, la provisión de acceso a redes informáticas.”<sup>85</sup>*

Finalmente, estas modificaciones, que a continuación se detallarán se ampliaron a los servicios prestados por vía electrónica, definidos por la LIVA de la siguiente manera:

*“4.º Servicios prestados por vía electrónica: aquellos servicios que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la compresión numérica y el almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos y, entre otros, los siguientes:*

- a) El suministro y alojamiento de sitios informáticos.*
- b) El mantenimiento a distancia de programas y de equipos.*
- c) El suministro de programas y su actualización.*

---

<sup>85</sup> Artículo 69.3.3º Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. «BOE» núm. 312, de 29/12/1992





# CEU

*d) El suministro de imágenes, texto, información y la puesta a disposición de bases de datos.*

*e) El suministro de música, películas, juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio.*

*f) El suministro de enseñanza a distancia.*

*A estos efectos, el hecho de que el prestador de un servicio y su destinatario se comuniquen por correo electrónico no implicará, por sí mismo, que el servicio tenga la consideración de servicio prestado por vía electrónica”.*<sup>86</sup>

La ley 28/2014<sup>87</sup>, establece una serie de modificaciones respecto a la tributación de estos servicios. En concreto establece:

- Una nueva norma de localización.
- Dos nuevos regímenes especiales de IVA (sistema de ventanilla única).

### **3.2.1. Nueva norma de localización**

Anteriormente, los servicios TRE prestados por empresas tenían dos localizaciones distintas en función del proveedor:

---

<sup>86</sup> Artículo 69.3.4º Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. «BOE» núm. 312, de 29/12/1992

<sup>87</sup> Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras. «BOE» núm. 288, de 28 de noviembre de 2014, páginas 97098 a 97160 (63 págs).



- Si el proveedor era un empresario de la UE, se gravaba en el país del proveedor.
- Si el empresario era un empresario de fuera de la UE, el servicio se gravaba donde estuviese localizado el destinatario.<sup>88</sup>

Con la reforma establecida por la Ley 28/2014, adaptando lo dispuesto en la Directiva 2006/112/CE por la Directiva 2008/8/CE, de 12 de febrero de 2008, se establece una nueva norma de localización a efectos de la tributación de las prestaciones de telecomunicaciones, radiodifusión televisión y servicios prestados por vía electrónica (a partir de ahora denominados TRE).

A partir de su entrada en vigor, el 1 de enero de 2015, todos los servicios TRE tributarán en el lugar en el que se encuentre el destinatario, independientemente de si este es un consumidor final u otro empresario o profesional, e independientemente de que el prestador sea empresario o no de la UE.<sup>89</sup> De esta manera se aplica de manera rotunda el principio de destino, pretendiendo, principalmente, que no perjudicar la competitividad de las empresas europeas.<sup>90</sup> Esto es debido a que anteriormente, si se establecía la sede del proveedor como lugar de tributación, y esta estaba localizada en un país con menor tributación la competitividad de estas empresas era mayor al soportar menos costes fiscales. Esta norma anticipaba las futuras medidas de la OCDE, explicadas antes, recogidas especialmente en el Pilar 1.<sup>91</sup>

---

<sup>88</sup> DELGADO GARCÍA, A.M.; "Nueva regulación del IVA en el comercio electrónico" en Revista de Internet, Derecho y Política, nº20, junio 2015, p. 110

<sup>89</sup> *Ibid* p.110

<sup>90</sup> GARCÍA NOVOA, C.; "IVA y economía digital". Taxlandia, 24 enero 2023 < <https://www.politicafiscal.es/equipo/cesar-garcia-novoa/iva-y-economia-digital> > [Consulta: 27 de abril de 2023]

<sup>91</sup> GARCÍA NOVOA, C.; "IVA y economía digital". Taxlandia, 24 enero 2023 < <https://www.politicafiscal.es/equipo/cesar-garcia-novoa/iva-y-economia-digital> > [Consulta: 27 de abril de 2023]



Las normas establecidas en la LIVA para localizar los servicios se recogen en los artículos 69, con las normas generales, y en el artículo 70, que contiene ciertos supuestos especiales.

Por un lado si el destinatario es un profesional, se deberán atender a diferentes situaciones en función de si su localización está en el Territorio de Aplicación del Impuesto (TAI) que es España o en otro lugar.

- Si el destinatario se encuentre en el TAI, la prestación se entiende realizada en el TAI, es decir, en España.
- Si el destinatario es sujeto pasivo del IVA localizado en el TAI, la operación se localiza en el TAI tanto si el prestador reside o no ahí.
- Si el destinatario se encuentra en otro país de la UE y el prestador en el TAI, se localiza el servicio en sede del destinatario.
- Si el destinatario se encuentra fuera de la UE, y el prestador en el TAI, se localiza el servicio fuera de la UE, por lo que no hay que repercutir el IVA.

En resumen, como se puede comprobar, prima el principio de destino y siempre se localizan las actividades en sede del destinatario, independientemente de las demás condiciones de la operación.

En el supuesto de que el destinatario sea un particular también se aplica directamente el principio de destino, y se repercute el IVA en el Estado de consumo.<sup>92</sup> No obstante, existen varias presunciones para poder identificar el lugar en el que se encuentra el consumidor:

- Si se requiere la presencia física del prestador en el lugar de la prestación de consumo, por ejemplo un router de wifi o un cibercafé, se

---

<sup>92</sup> DELGADO GARCÍA, A.M.; *op.cit.* p.112



# CEU

presume que el destinatario está en la ubicación de este y por lo tanto se tributa en ese lugar.

- Si se prestan los servicios a bordo de un buque, avión o tren destinado al transporte de pasajeros, se ubicará en el lugar de partida del buque.
- Si hace falta la instalación de una línea terrestre, por ejemplo con el teléfono fijo, el lugar es el de instalación del mismo.
- Si el servicio se presta por redes móviles, se considerará el lugar el del país identificado por el código de teléfono móvil nacional de la tarjeta SIM. Es decir, si se tiene un número de teléfono español, aunque se resida en otro estado miembro de la UE durante un tiempo, el número al ser español hará que se considere el servicio prestado en España aunque temporalmente no sea así.
- En el supuesto de operaciones vinculadas a bienes inmuebles, el lugar será donde este radique.

Todas estas presunciones pueden ser refutadas con tres elementos de prueba no contradictorios que demuestren que el consumidor tiene el domicilio en otro lugar.<sup>93</sup>

---

<sup>93</sup> Artículo 24 quinquies Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. «DOUE» núm. 77, de 23 de marzo de 2011, páginas 1 a 22 (22 págs.)



### **3.2.2. Nuevos regímenes especiales de IVA**

La nueva ley<sup>94</sup> establece dos nuevos tipos de regímenes de tributación, conocidos como el sistema de mini ventanilla única o mini one-stop shop o MOSS.<sup>95</sup>

Este sistema se puede resumir de la siguiente manera. Los empresarios de carácter internacional prestan servicios en distintos países de la UE, por lo que en función del principio de destino deberían tributar en cada uno de ellos. No obstante, la logística para poder llevar a cabo tal volumen de operaciones es enorme, por lo que se simplifica el sistema ofreciendo la posibilidad de elegir un único lugar de tributación (la ventanilla única) y redirigir todas las tributaciones a este lugar. Dentro de este sistema hay dos sub-sistemas en función de si el empresario es de fuera o dentro de la Unión Europea.

- Régimen exterior a la Unión: regulado en el artículo 163 octiesdecies de la LIVA, establece que el empresario deberá elegir un estado miembro de identificación para declarar su actividad. En este país deberá presentar las declaraciones-liquidaciones trimestrales del IVA, ingresar el impuesto correspondiente y mantener un registro de operaciones. Además deberá entregar factura cuando el destinatario se encuentre establecido o tenga su residencia en este territorio. No tiene derecho a la deducción de cuotas soportadas por adquisición o

---

<sup>94</sup> Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras.«BOE» núm. 288, de 28 de noviembre de 2014, páginas 97098 a 97160 (63 págs.)

<sup>95</sup> DELGADO GARCÍA, A.M.; "Nueva regulación del IVA en el comercio electrónico" en Revista de Internet, Derecho y Política, nº20, junio 2015 p.114



importación de bienes relacionados con los servicios electrónicos prestados, pero si podrá tener derecho a la devolución de las mismas.<sup>96</sup>

- Régimen de la Unión: se regula en el artículo 163 univicies de la LIVA. Se aplicará a empresarios que presten servicios electrónicos dentro de la UE, pero que los países donde se encuentren los destinatarios no sean aquellos donde se localice el empresario. Para ello, el empresario podrá elegir como lugar de tributación aquel donde tenga su sede o algún establecimiento permanente. Esta elección vincula al empresario, que no la podrá revocar y tendrá una validez mínima de 3 años naturales, incluido el año natural de la opción ejercitada.<sup>97</sup>

### **3.2.3. Algunos aspectos controvertidos: economías colaborativas y de plataforma**

Si bien las medidas expuestas anteriormente han resultado eficaces para la atracción de tributación y la simplificación de los procesos de declaración y recaudación aun existía controversia con algún tipo de empresas, las economías de plataformas y las economías colaborativas o *gig economy*.

Respecto a la economía de plataforma, que son “*se puede definir como la actividad económica y social facilitada por plataformas digitales o marcos tecnológicos. Estas plataformas suelen funcionar como intermediarios que reúnen grupos y promueven intercambios económicos y sociales*”<sup>98</sup>.

Por otro lado, la economía colaborativa se define como “*los nuevos sistemas de producción y consumo de bienes y servicios surgidos a principios de este*

---

<sup>96</sup> DELGADO GARCÍA, A.M.; *op.cit.* p.114

<sup>97</sup> *Íbid* p. 115-116

<sup>98</sup> CETEM, "Tecnología empresarial: ¿qué es la economía de plataformas?" CETEM, 9 noviembre de 2020, < <http://www.cetem.es/actualidad/tecnologica/i/2640/378/tecnologia-empresarial-que-es-la-economia-de-plataformas> > [Consulta: 25 de abril de 2023]



*siglo gracias a las posibilidades ofrecidas por los avances de la tecnología de la información para intercambiar y compartir dichos bienes y/o servicios, que permiten reducir las asimetrías informativas y los costes de transacción que afectan a dichas actividades, a la vez que permiten incrementar la escala en que se llevan a cabo y realizarlas de forma diferente a la tradicional".<sup>99</sup> Dentro de este tipo de plataformas hay empresas como *Airbnb*, *Wallapop*, *Vinted* o *Uber*.*

Se plantea la cuestión de hasta qué punto estas empresas que son meramente intermediarios o sí que tienen un papel activo y por ello tienen obligaciones respecto a la Administración Tributaria.

La tributación de estas plataformas se hace por medio del concepto de servicios de intermediación en línea con operación subyacente,<sup>100</sup> no obstante con el IVA se plantean ciertas dudas.

No se sabe si realmente desarrollan una verdadera actividad económica o son simplemente empresas de intermediación. La jurisprudencia en este punto es contradictoria. Por ejemplo, la sentencia del Tribunal de Luxemburgo de 19 de diciembre de 2019 (asunto C-390/18), en el caso *Airbnb Ireland*, afirma que Airbnb no puede ser considerada como un agente inmobiliario y que por lo tanto no debe darse de alta como tal. Esta misma línea siguen nuestro Tribunal Supremo en la STS de 23 de julio de 2020<sup>101</sup> al derogar el artículo 54 ter del Real Decreto 1065/2007, sobre el deber de las plataformas de alquiler turístico de informar a la Administración Tributaria.

---

<sup>99</sup> ALFONSO SÁNCHEZ, R.; "Economía colaborativa: un nuevo mercado para la economía social" CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa, no 88, Diciembre 2016, p. 235

<sup>100</sup> Artículo 4.7 Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. «BOE» núm. 274, de 16 de octubre de 2020, páginas 88569 a 88580 (12 págs.)

<sup>101</sup> STS 1106/2020 de 23 de julio de 2020



No obstante, recientemente el Tribunal de Justicia de la UE determina que pese a su naturaleza de intermediarios, sí que existen ciertos deberes de información, lo que pone en tela de juicio su consideración puramente de intermediarios. Así lo conforma la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 20 de diciembre de 2017, en el asunto *Asociación Profesional Élite Taxi contra Uber Systems Spain*<sup>102</sup> que determina que no solamente prestan servicios con o intermediarios.

Por lo tanto, vemos que cada vez se tiene más en cuenta el papel de estas economías colaborativas y de plataformas como verdaderos actores de la economía y no como verdaderos intermediarios, por lo que su papel es relevante y fundamental. La UE ya contempla en la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021 obligaciones de información para estas plataformas.

Es por ello, que ante esta actual controversia, las medidas implementadas de tributación en destino, las nuevas exigencias de colaboración de las plataformas, reforzadas con la tendencia a considerar cada vez más que sí realizan una verdadera actividad y el régimen de ventanilla única son factores que puede colaborar todavía más en la actualización del IVA a la situación actual del comercio online.

### **3.3. España**

En España se ha materializado su acción con la Ley sobre el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales.<sup>103</sup> Esta ley pretende abarcar la

---

<sup>102</sup> STJUE (Gran Sala) de 20 de diciembre de 2017, asunto Asociación Profesional Élite Taxi contra Uber Systems Spain (asunto C-434/15)

<sup>103</sup> Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. «BOE» núm. 274, de 16 de octubre de 2020, páginas 88569 a 88580 (12 págs.)





transformación digital de la economía y adecuar la normativa fiscal a ello. Reconoce la obsolescencia de las normas clásicas del impuesto de sociedades, no aplicables en muchos supuestos de comercio digital, y además así integrar los avances establecidos por la OCDE, anteriormente expuesto.

Su objeto se recoge en el primer artículo de la ley:

*“El Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales es un tributo de naturaleza indirecta que grava, en la forma y condiciones previstas en esta Ley, las prestaciones de determinados servicios digitales en que exista intervención de usuarios situados en el territorio de aplicación del impuesto.”<sup>104</sup>*

Se sujetan a este impuesto las prestaciones de servicios digitales que se realicen en el territorio de aplicación del mismo<sup>105</sup>, que es el Estado español<sup>106</sup>.

El tipo impositivo es del 3% <sup>107</sup> y su devengo es cada vez que se realicen las operaciones gravadas.<sup>108</sup>

Para ser contribuyente del mismo, hay que ser persona jurídica y la herencias yacentes, que el primer día del periodo de liquidación cumpla ambos requisitos :

- El importe neto de su cifra de negocios en el año natural anterior supere 750 millones de euros.

---

<sup>104</sup> Artículo 1 Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. «BOE» núm. 274, de 16 de octubre de 2020, páginas 88569 a 88580 (12 págs.)

<sup>105</sup> Artículo 5 *Íbid*

<sup>106</sup> Artículo 2 *Íbid*

<sup>107</sup> Artículo 11 *Íbid*

<sup>108</sup> Artículo 9 *Íbid*



- Que el importe total de sus ingresos que derivan de las actividades sujetas a imposición por el ISD supere 3 millones de euros.<sup>109</sup>

Se gravaran las actuaciones en el momento que uno de los usuarios este situado en el ámbito territorial del impuesto, esto será cuando:

- Si se trata de publicidad en línea, que la publicidad aparezca en dispositivos situados en España.
- En el caso de los servicios de intermediación en líneas, cuando la conclusión del servicio se lleve a cabo en un dispositivo situado en el ámbito de aplicación del impuesto.
- En los servicios de transmisión de datos, cuando se haya accedido a los mismos por un dispositivo que se encontraba en territorio español.<sup>110</sup>

Por lo tanto, se aprecia que se basa en el criterio del lugar donde se preste el servicio, aplicando así el principio de destino.

## Impacto

Este nuevo impuesto pretende cubrir las lagunas que existían en el anterior régimen tributario, de manera que no haya actividades que se vean excluidas de tributar debido a que no “encajan” en los impuestos ya definidos.

---

<sup>109</sup> Artículo 8 Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. «BOE» núm. 274, de 16 de octubre de 2020, páginas 88569 a 88580 (12 págs.)

<sup>110</sup> Artículo 7 *Íbid*



### **3.4. Propuestas del GEDEF**

Vista la falta de eficacia de la medida por la OCDE, se quieren exponer alguna serie de propuestas alternativas que podrían ser adoptadas en este ámbito, de la mano del Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital (en adelante GEDEF). Para ellos algunas soluciones propuestas son:

- Creación de un nuevo concepto de “establecimiento permanente digital”.
- Establecer una retención de salida sobre las transacciones digitales.
- Gravar el volumen de datos utilizados en un país (*bit tax*).

#### **3.4.1. Creación de un nuevo concepto de “establecimiento permanente digital”**

Para ello, el GEDEF habla de que *“una empresa con «actividades digitales totalmente desmaterializadas» cuenta con una presencia fiscalmente imponible en otro país en caso de tener una «presencia virtual significativa» en la economía de ese país”*.<sup>111</sup>

El concepto “actividades digitales totalmente desmaterializadas” hace referencia aquellas actividades que necesitan un mínimo de elemento físicos para poder llevar a cabo su actividad y que toda se realiza sin necesidad de presencia en el país en el cual actúan. Algunos criterios que proponen para determinarlas son:

1. *“La actividad principal de la empresa se basa enteramente o en su mayor parte en bienes y/o servicios digitales.*

---

<sup>111</sup> OCDE, *Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital*, 2014 p. 157



# CEU

2. *No entran en juego actividad o elemento físico alguno en la creación de los bienes y servicios o en su entrega y prestación, respectivamente, aparte de la existencia, uso o mantenimiento de servidores y sitios web u otras herramientas informáticas, así como la recopilación, procesamiento y comercialización de datos geolocalizados.*
3. *Los contratos se celebran generalmente a distancia, a través de Internet o por teléfono.*
4. *Los pagos se efectúan exclusivamente mediante tarjetas de crédito u otros medios de pago electrónicos gracias a formularios en línea en los sitios web correspondientes o a plataformas vinculadas o integradas en los mismos.*
5. *Los sitios web representan el único medio utilizado para relacionarse con la empresa; no intervienen ninguna tienda o agencia física en las actividades principales, a excepción de las oficinas situadas en los países en que se encuentren la matriz o la compañía explotadora.*
6. *Todos o la mayor parte de los beneficios son imputables a la entrega de bienes o prestación de servicios digitales.*
7. *El cliente no tiene en cuenta el domicilio legal o residencia fiscal y la ubicación física del vendedor, que no influyen en sus elecciones.*
8. *El uso efectivo del bien digital o la prestación del servicio digital no precisan de una presencia física o de la utilización de un*



*producto material distinto de un ordenador, dispositivos móviles u otras herramientas informáticas”.*<sup>112</sup>

Por lo tanto, cuando estas actividades sobrepasen ciertos umbrales, se podrá hablar de presencia virtual significativa. Es decir, es cuando la empresa, sin llegar a tener presencia física, sí que incide en la vida económica de un país. En concreto el GEDEF propone los siguientes criterios:

1. *“Se firme a distancia un número significativo de contratos de suministro de bienes o servicios digitales totalmente desmaterializados entre la empresa y un cliente residente en ese país a efectos fiscales.*
2. *Los bienes o servicios digitales de la empresa se utilicen o consuman, en gran medida, en dicho país.*
3. *Los clientes situados en ese país efectúen pagos sustanciales en favor de la empresa como contraprestación por las obligaciones contractuales derivadas del suministro de bienes o servicios digitales en cuanto parte de la actividad principal de la empresa en cuestión.*
4. *Una sucursal de la empresa ubicada en dicho país desarrolle actividades secundarias, como es el caso de funciones de asesoramiento y comercialización dirigidas a los clientes residentes del país en cuestión estrechamente vinculadas a la actividad principal de la empresa”.*<sup>113</sup>

En conclusión, la resolución al problema de la falta de establecimiento permanente sería sustituir la idea de establecimiento permanente por el concepto de presencia significativa de manera que se podría hacer tributar a

---

<sup>112</sup> OCDE, *Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital*, 2014 p.157

<sup>113</sup> *Ibid* p. 158



las empresas, siguiendo el principio de destino arriba expuesto, en aquellos lugares donde operen aun sin un establecimiento físico.

### **3.4.2. Establecer una retención de salida de las transacciones digitales**

Para ello, se propone que sean las autoridades financieras que operan en estas transacciones las que recojan el determinado impuesto, con la idea de no gravar más aun a los consumidores. De esta manera, se podría recaudar dejando de lado el concepto de establecimiento permanente.<sup>114</sup>

### **3.4.3. “Bit tax” o gravar el volumen de datos utilizados en un país.**

Como bien indica su nombre, supondría someter a tributación la cantidad de banda ancha que utiliza una empresa en determinado país. Por lo tanto, a mayor uso de banda o de bytes, se entiende que más transacciones o de carácter más pesado, por lo tanto más grandes, se están realizando por lo que la propuesta es gravar ese uso, de manera que los gravámenes serían proporcionales a la explotación en tal país.<sup>115</sup>

### Impacto

Estas medidas no han sido todavía llevadas a la práctica, si bien, desde su estudio se pueden contemplar como algunas de las opciones más realistas y eficaces a la hora de gravar las empresas de comercio digital, pues dejan de lado todas las exigencias de presencialidad física que no termina de superar la normativa actual.

---

<sup>114</sup> OCDE, *Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital*, 2014 p. 159-160

<sup>115</sup> *Ibid* p. 160



## Conclusiones

Tras la información expuesta en las páginas anteriores, se pueden extraer las siguientes conclusiones:

1. El comercio electrónico es una realidad cada vez más presente y desarrollada que provoca disrupciones dentro de los modelos económicos y legales clásicos.
2. El uso de internet es cada vez mayor, especialmente durante la última década, siendo los jóvenes los que dominan este ámbito.
3. El comercio electrónico se caracteriza por generar nuevos modelos de negocio que difieren de los modelos tradicionales, generando mayor tráfico y reducción de costes.
4. El comercio electrónico genera una serie de problemas en el ámbito legal tributario, debido a que las normativas actuales son obsoletas para regular una nueva realidad que carece de tangibilidad y de espacios físicos de actuación.
5. Las acciones BEPS de la OCDE proponen una serie de medidas eficaces en el ámbito de regular la tributación justa e igual en todos los países, si bien todavía están demasiado atrasadas en el ámbito del establecimiento permanente.
6. Las propuestas del GEDEF podrían llegar a ser una solución innovadora para resolver los problemas de la falta de espacio físico donde operen las empresas, dejando de lado el nexo fiscal del establecimiento permanente y basándose en la presencia digital significativa.



# CEU

7. La normativa europea de ventanilla única permite la simplificación de la tributación y favorece la declaración de las rentas obtenidas al someter toda la tributación en un único país.
8. El principio de destino favorece la competitividad de las empresas europeas, al obligar a todos aquellos agentes que operen en territorio europeo a gravar sus rentas.
9. El Impuesto sobre Servicios Digitales constituye una solución eficaz para gravar aquellas rentas que no era posible clasificar de acuerdo a los esquemas tributarios actuales, evitando la evasión de pagos fiscales.





## Fuentes de datos

### ***Bibliografía***

ÁLAMO CERRILLO, R.; *La economía digital y el comercio electrónico. Su incidencia en el sistema tributario*, ed. Dykinson, Madrid, 2016.

BASANTES ANDRADE, A. V., GALLEGOS VARELA, M. C., GUEVARA VEGA, C. P., JÁCOME ORTEGA, A. E., POSSO ASTUDILLO, Á. M., QUIÑA MERA, J. A., & VACA ORELLANA, C. F.; *Comercio electrónico*, ed. Universidad Técnica del Norte, 2016.

CELAYA, J.; *Nuevos modelos de negocio en la era digital: Más allá de la gratuidad en Internet* (Vol. 4). Dosdoce, ed. Liber, 2014.

MALCA, Ó.; *Comercio electrónico*. ed. Universidad del Pacífico, 2001.

### ***Artículos de revista***

ALFONSO SÁNCHEZ, R.; "Economía colaborativa: un nuevo mercado para la economía social" CIRIEC-España, *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, no 88, Diciembre 2016, pp. 231-258.

ARANDA, V. T.; "Historia y evolución de Internet". *Revista Autores científico-técnicos y académicos*, nº 33, 2004, pp. 22-32.

DE LAS HERAS BALLELL, R.; "El crowdfunding: una forma de financiación colectiva, colaborativa y participativa de proyectos". *Revista Pensar en Derecho*. Nº3, 2, 2013, pp. 101-123.

DELGADO GARCÍA, A.M.; "Nueva regulación del IVA en el comercio electrónico" en *Revista de Internet, Derecho y Política*, nº20, junio 2015 páginas 108-120.

GARCÍA, M. M. V., & MARULANDA, W. C.; "Contenidos digitales: aporte a la definición del concepto." *Kepes*, nº 17, 2020, pp. 256-276.



- GARCÍA-OLÍAS JIMÉNEZ, C.; "El concepto tributario de Establecimiento Permanente". El concepto tributario de establecimiento permanente, 2011; pp. 229-235.
- MARÍN, J. Á. J.; "La era digital: nuevos medios, nuevos usuarios y nuevos profesionales". Revista Razón y palabra, nº 71, 2010.
- PADIAL, I.C.; HIDALGO, G.S.A.; "Economía digital, establecimiento permanente y presencia digital significativa: Tras las conclusiones del informe del GEFED". Quincena Fiscal nº18, 2017, pp. 59-88.
- ROMERO FRÍAS, E., "La transformación digital en perspectiva: lecciones de la nueva economía", Revista Economistas Colegio de Valencia, nº. 39, 2022, pp.23-25.
- SÁNCHEZ, J. I. L., & SANDULLI, F.; "Evolución de los modelos de negocios en internet: situación actual en España de la economía digital. Economía industrial", 2007, pp. 213-229.
- VARGAS-GÓMEZ URRUTIA, M.; "Recientes iniciativas y propuestas para la reglamentación del comercio electrónico". Revista de la contratación electrónica (RCE), nº 4, 2000, pp. 25-67.
- VELLVÉ, F. J. S., & BURGOS, S. L. M.; "Dropshipping en el comercio electrónico: el caso español". Esic market, nº 49(160), 2018, pp.311-337.
- MARTÍNEZ, M. G.; "Estrategias de pago por contenidos de la prensa digital: Una aproximación teórica". Index. comunicación: Revista científica en el ámbito de la Comunicación Aplicada, 2(1), 2012, pp. 91-112.
- MIGUEL, A. V., & ESPINA, C. D.; "Modelos de negocio y estrategia editorial: el caso del wsj. com." Revista de comunicación, nº 11, 2012, pp. 110-128.
- OCDE, "Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios: Cómo abordar los desafíos fiscales de la economía digital", OCDE Publishing, 2014, pp. 82-83.



## **Legislación**

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. «BOE» núm. 288, de 28/11/2014.

Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras. «BOE» núm. 288, de 28 de noviembre de 2014, páginas 97098 a 97160 (63 págs.).

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. «BOE» núm. 312, de 29/12/1992.

Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. «BOE» núm. 274, de 16 de octubre de 2020, páginas 88569 a 88580 (12 págs.).

Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. «BOE» núm. 62, de 12/03/2004.

Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. «DOUE» núm. 77, de 23 de marzo d de 2011, páginas 1 a 22 (22 págs.)

Resolución sobre la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social y al Comité de las Regiones



CEU

sobre una Iniciativa europea de comercio electrónico (COM (97)0157 - C4-0297/97) (A4-0173/98).

OECD (2019), Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio : Versión Abreviada 2017, OECD Publishing, Paris/Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, <  
<https://doi.org/10.1787/765324dd-es>.>

### ***Jurisprudencia***

STJUE (Gran Sala) de 20 de diciembre de 2017, asunto Asociación Profesional Élite Taxi contra Uber Systems Spain (asunto C-434/15).  
STS 1106/2020 de 23 de julio de 2020.

### ***Webgrafía***

AGUILAR, L.; "Qué es un marketplace: modelos 'In & Out'" VTEX, 25 enero 2022 < <https://vtex.com/es/blog/estrategia-es/que-es-un-marketplace-modelos-in-out/> >

CETEM, "Tecnología empresarial: ¿qué es la economía de plataformas?" CETEM, 9 noviembre de 2020. <  
<http://www.cetem.es/actualidad/tecnologica/i/2640/378/tecnologia-empresarial-que-es-la-economia-de-plataformas> >

GARCÍA NOVOA, C.; "IVA y economía digital". Taxlandia, 24 enero 2023 <  
<https://www.politicafiscal.es/equipo/cesar-garcia-novoa/iva-y-economia-digital> >

PALAU, D.; "¿Qué es un marketplace? Cómo funcionan, tipos y ejemplos" Cyberclick, 3 abril 2023 < <https://www.cyberclick.es/que-es-marketplace> >

### ***Documentos organismos oficiales***

OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, OECD 2010, c1, p. 33.



CEU

CATINOT, S., CAMPAGNALE, N. P. y PARRONDO, A. J., "Comercio electrónico. La tributación y caracterización de las rentas en el Modelo de Convenio de la OCDE", Boletín Impositivo de la DGI, agosto 2000.

OCDE, "10 preguntas sobre BEPS"

OCDE, "Action 7. Permanent establishment status" OCDE. <

<https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action7/>>

OCDE, "Enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía" Octubre 2021.

OCDE, "Folleto Marco Inclusivo sobre BEPS de la OCDE y el G-20" 2018.

OCDE, Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital, 2014.

OCDE, Glossary of Tax Terms

<<https://www.oecd.org/fr/ctp/glossaryoftaxterms.htm#l>>.

OECD (2016), Garantizar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor, Acciones 8 a 10 – Informes finales 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios.

### **Otros**

CEREZO, P.; "En busca del modelo de negocio". Madrid: Evoca comunicación e imagen, 2017.



CEU

## **Declaración personal para la presentación del trabajo fin de grado**

Dña. Ángela Nadal Pastor con DNI 49264440-G, estudiante del Grado en Dirección de Empresas en la Universidad CEU Cardenal Herrera, como autor/a del Trabajo de Fin de Grado titulado:

*“Aspectos controvertidos de la tributación de las empresas de economía digital”*

Declara que se trata de un trabajo original e inédito elaborado íntegramente en todas sus partes y contenidos por su persona. Asimismo, constata que conoce la regulación relativa al plagio que puede conllevar, además de penalización en la evaluación del trabajo, las medidas disciplinarias dispuestas en la regulación de la Universidad, sin perjuicio de las responsabilidades dimanantes de la legislación vigente en España y Europa.

Por otra parte, y en virtud del Art. 6. Propiedad intelectual de la Normativa General para Trabajos Fin de Grado y Trabajo Fin de Master de la Universidad, el autor del presente trabajo autoriza a la Universidad CEU Cardenal Herrera para la difusión pública de este trabajo a los efectos de consulta por terceros y/o a la exposición pública del mismo, todo ello siempre que tenga lugar sin ánimo de lucro y sin menoscabo de sus derechos de autor.