



# Tributación directa de la Economía Digital: Iniciativas UE

## Tax Alert

4 Abril 2018

[kpmgabogados.es](http://kpmgabogados.es)  
[kpmg.es](http://kpmg.es)



# Tributación directa de la Economía Digital:

## Iniciativas UE

**El 21 de marzo de 2018 se han dado a conocer importantes iniciativas de la Comisión europea para regular la fiscalidad directa en el Mercado Único Digital, el cual representa una de las diez prioridades políticas de la Comisión. Se enmarcan en una comunicación al Parlamento y al Consejo denominada “Time to establish a modern, fair and efficient taxation standard for the digital economy”.**

Se trata de tres documentos:

- [Propuesta de Directiva para introducir un nuevo concepto de “establecimiento permanente digital”](#). Incorpora tres [Anexos](#).
- [Propuesta de Directiva para introducir un nuevo impuesto sobre ciertos servicios digitales](#).
- [Recomendación para que los Estados miembros renegocien sus convenios de doble imposición](#).

Las dos propuestas de Directiva serán ahora sometidas a consulta al Parlamento europeo y su aprobación precisaría de unanimidad de los Estados miembros.

A reseñar que una semana antes, también en marzo de 2018, la OCDE ha publicado un *interim report* encargado en marzo de 2017 por el G20, sobre tributación de la economía digital, titulado “[Tax challenges Arising from Digitalisation](#)”. El documento, presentado al G20, no oculta la existencia de enfoques divergentes a la hora de abordar el problema por los 110 países participantes en el informe, y proyecta una actualización para 2019, tratando de intentar alcanzar un consenso en 2020.

### Antecedentes

Es una iniciativa europea que se produce seis meses después de la primera **Comunicación de la Comisión de 21 de septiembre de 2017**, impulsada tanto por el Consejo Europeo (octubre 2017) como sobre todo por el ECOFIN (diciembre 2017).

En aquella primera Comunicación se realizaba el siguiente diagnóstico:

- El mercado digital es importante, global, de crecimiento acelerado, con marcada tendencia monopolista u oligopolista y afecta a todos los negocios y todos los estratos de consumidores y clientes.
- El pago de impuestos de las grandes empresas multinacionales de economía digital es mínimo en la UE (estimado en menos de la mitad de la tasa fiscal efectiva de las compañías con modelos de negocio tradicionales: 9,5% frente al 23,2%), lo cual representa, en opinión de la Comisión, una ventaja competitiva y a la vez un problema para la sostenibilidad de los ingresos fiscales en la Unión.
- El sistema fiscal tradicional no puede afrontar el gravamen sobre beneficios para este sector. Y dicho esto, las empresas de la nueva economía necesitan un entorno estable y competitivo para consolidarse y avanzar, y un sistema tributario nuevo, moderno, justo, predecible y amigable.
- La UE aboga por un posicionamiento a nivel multilateral, auspiciado por la OCDE y el G20. Y se califican de indeseables las iniciativas unilaterales de los países, ya que pueden fragmentar el Mercado Único (incluso algunos Estados UE ya han comenzado a ponerlas en marcha o las tienen actualmente en estudio).

- La futura solución que se adopte habrá de asentarse en las estructuras fiscales tradicionales que han servido hasta el momento para coordinar los sistemas fiscales a nivel internacional, y no pretender para la economía digital modelos revolucionarios o de *ring-fence* frente al resto de sectores económicos. Pero adaptándolas, porque están basadas en un modelo de atribución de beneficios donde exista una presencia física de negocio (establecimiento permanente bajo el principio de empresa independiente y reglas de *arm's length basis*), bien diferente de la era digital que no requiere presencia física de los negocios y se basa en activos intangibles, tráfico de datos y knowledge.
- La idea básica es que **los beneficios han de ser gravados donde el valor sea creado (bajo el reto de incorporar a la cadena de valor los nuevos activos intangibles)**, y la respuesta al dónde (*nexus*) la dará una **redefinición de los conceptos de establecimiento permanente y de las reglas de atribución de beneficios.**

En este período de seis meses, la Comisión ha constatado de que los trabajos a nivel de la OCDE de desarrollo de la Acción 1 de BEPS, iniciados en 2015, van a ralentizarse al menos hasta 2020, y como considera que no puede esperarse, está dispuesta a que la UE sea un *first mover* y un ejemplo a la vez que un impulso para lo que debe ser una futura respuesta global para el problema. La UE trabajará junto a la OCDE en alcanzar la solución final, pero no está dispuesta a esperar.

Las soluciones planteadas en este momento por la Comisión europea giran en dos ejes, una definitiva proyectada a medio-largo plazo, y una solución transitoria.

### Medidas a corto plazo: Un nuevo Impuesto Digital en la UE

A corto plazo, y de forma interina hasta que se alcance la solución definitiva, se plantea implantar en la UE, por Directiva, **un nuevo impuesto (Digital Services Tax-DST)** que grave los ingresos brutos (ventas) generados por muy determinados servicios digitales, englobados bajo el denominador común de que en ellos, el valor es creado a través de la interacción de los usuarios en la red. La razón es que se considera que existe actualmente un *gap* entre el valor originado por dichos servicios en

cada lugar y la capacidad de los Estados de identificarlo y gravarlo.

Es decir, el nuevo impuesto actuaría donde existe explotación de datos de usuarios que deriva finalmente en ingresos (**user value creation**), y donde de otro modo, sin esta realidad, los negocios y los respectivos ingresos no podrían existir.

El nuevo impuesto se aplicaría sobre los ingresos generados en la UE provenientes de actividades relativas a: **(i) actividades publicitarias online; (ii) transmisión de datos recibidos de usuarios de la red; (iii) explotación de plataformas digitales que favorezcan la interacción directa entre usuarios e intercambiar bienes y servicios (peer-to-peer sales apps or sites)**. No se verían afectadas por el nuevo impuesto otras actividades tan relevantes como la venta de contenidos digitales, medios de pago por internet, venta por internet (*B2C*) o crowdfunding o servicios financieros regulados.

Sólo serían destinatarias de este impuesto las grandes compañías que operen en la Unión Europea (*EU companies o non-EU*), cuyo volumen global de ingresos anual supere los 750 millones de euros y además cuyos ingresos por actividades digitales gravadas por el DST en la UE superen 50 millones de euros. Las compañías afectadas por el DST tendrían un número de identificación común a estos efectos en toda la Unión.

Gracias a estos umbrales se dejaría a las pequeñas compañías y *start-up* al margen de la medida.

El impuesto prevé un **3% flat rate** y generaría ingresos inmediatos en los Estados miembros donde se localicen los usuarios (incorporando reglas para determinar las reglas de localización), trataría de disuadir de la adopción de medidas unilaterales por los Estados miembros además de impedir arbitrajes indeseados entre jurisdicciones, y se calcula que puede tener un impacto recaudatorio moderado, de unos 5 mil millones de euros en toda la Unión.

Sería un impuesto de devengo anual con estructura de gestión sencilla (sin nuevos costes de cumplimiento para las empresas) por medio de autoliquidación, intensa colaboración entre Estados miembros, y *One-Stop-Shop* para que las empresas pudieran gestionar y recaudar los impuestos en un único Estado miembro (siendo la distribución recaudatoria un posterior ejercicio administrativo entre Estados).

Como se aprecia, no sería un impuesto sobre beneficios, sino sobre ventas (*excise tax*), casi parecido a un impuesto indirecto, que pagarían las compañías con independencia de su nivel de beneficios (o de pérdidas), donde el reto será que no se trasladase al cliente final. Por ello la Comisión pretende que sea considerado gasto deducible en la base imponible del impuesto sobre beneficios en la jurisdicción donde este se paga con independencia de dónde se haya contribuido el DST (no como crédito fiscal por doble imposición internacional), mitigando solo parcialmente situaciones de doble imposición. La Comisión considera que los Convenios no sean aplicables de manera que pudiesen limitar el alcance de este impuesto, atendiendo a su naturaleza, puesto que para que entrase dentro del ámbito de aplicación del Convenio tendría que ser un impuesto de naturaleza directa y sobre la renta; estas dos premisas no está claro que se cumplan.

Es importante destacar que la OCDE no es partidaria por consenso en este momento de este tipo de medidas, y que algunos países de la UE han mostrado su preocupación ante el DST. Evidentemente la reacción de EEUU será importante porque la mitad de las compañías afectadas están localizadas allí, sin olvidar todo el proceso propio de la UE para aprobar una directiva.

### Medidas a medio-largo plazo: redefinición del concepto de establecimiento permanente y de las reglas de precios de transferencia para la atribución de beneficios

La Comisión propone una nueva Directiva que persiga un *comprehensive corporate tax framework* que obligue a las grandes empresas a pagar impuesto sobre beneficios en cada Estado miembro donde tengan una **“presencia digital significativa (PDS)”**, si bien, y esto es importante, según el sistema normal aplicable para el impuesto sobre sociedades en cada jurisdicción.

PDS es un concepto nuevo asimilable como *taxable nexus* al de establecimiento permanente (EP), y alternativo al de presencia física para los **negocios digitales**, tal y como los mismos son definidos en la propuesta de Directiva y sus anexos. Son considerados negocios digitales la venta de software, ventas y mantenimientos de páginas web, transacciones automáticas por internet, servicios de almacenamiento de datos en remoto, descargas de imágenes, libros,

prensa, música, películas, juegos, información en general, publicidad on-line, servicios de buscadores, etc. Y son excluidos servicios relacionados con noticias de radio y TV, telecomunicaciones, servicios que se plasmen en un soporte físico (impresiones, CDs, DVDs,...), servicios profesionales online (abogados, consultores financieros), e-learning, helpdesks, etc.).

**Cuando haya PDS se considerará que existe un EP en el Estado miembro** a efectos de los impuestos sobre beneficios, adicional y no excluyente a cualquier otra definición que pudiera concurrir en los EP bajo normativa interna o de la Unión.

Existirá PDS en un Estado miembro en un determinado período impositivo cuando el negocio desarrollado consista total o parcialmente en proveer negocios digitales a través de un *digital interface* (página web o aplicación móvil), y además se alcance en dicha jurisdicción fiscal **al menos uno de los siguientes umbrales**: (i) ingresos por servicios digitales a usuarios allí localizados que superen 7 millones de euros anuales (dineros o en especie, por ejemplo permutas de bienes y servicios); (ii) número de accesos de usuarios allí localizados que superen los 100.000 al año; (iii) más de 3.000 contratos online (*B2B*) en el año.

Como se ve, será clave identificar el lugar donde operan los usuarios de los servicios digitales susceptibles de constituir PDS, siendo el criterio para los casos (i) y (ii) una simple regla de localización de los equipos (IP o criterios técnicos de geolocalización cuando se consideren más exactos), y la residencia fiscal del usuario para la regla (iii).

La propuesta de la Comisión, alineada al consenso actual de la OCDE, pasa también por adaptar las tradicionales políticas de precios de transferencia de la OCDE a esta nueva realidad económica y proponer un *profit allocation process* a esta figura PDS, similar a la tradicional imputación de beneficios a EP, bajo criterios de empresa independiente según asignación de riesgos, funciones y activos comprometidos (*profit split method* como sistema preferente).

El objetivo es establecer una ecualización del beneficio de los servicios digitales en cada Estado miembro donde concurra un caso de PDS, teniendo en cuenta **nuevos parámetros en el análisis funcional que se utilice para medir la creación de valor en la economía digital, como el tráfico de datos o de número de usuarios**, incluso en los muchos casos donde la presencia digital así medida no esté relacionada con *people functions* u otros activos físicos situados en el mismo Estado miembro.

Esto es la clave del debate, alcanzar un consenso acerca del *nexus* territorial en la creación de valor de un negocio digital, donde dicho valor es creado de forma compleja gracias a factores especiales como son una combinación de algoritmos, el uso de una marca reconocida, knowledge y operativa de ventas y marketing, y también por el **user data**.

Se considera significativo el valor de mercado asignable a nuevos intangibles como los datos masivos de los usuarios (ante el avance de las técnicas de *data analytics*), y su contribución a la creación de valor. Representa un nuevo patrón a tener en cuenta en la cadena de valor, y así por ejemplo, cuando millones de usuarios comparten sus preferencias en una página web, facultan una publicidad selectiva que puede originar importantes ingresos a quienes exploten este servicio, y que por tanto deben tributar tomando en consideración dónde están dichos usuarios cuyos datos han aportado valor al negocio.

Este enfoque tributario podría ser aplicado a todas las compañías (incluso de fuera de la UE) que pongan de manifiesto una PDS en al menos un Estado de la UE y tengan actividad *cross-border*. Pero una dificultad será que cuando se trate de **países no UE con convenios de doble imposición suscritos con Estados miembros** (p.ej. EEUU), la medida sería contraria al convenio, y por tanto inaplicable. Esto va a suponer un problema que puede retrasar la viabilidad de la iniciativa. Por ello, la Comisión ha elaborado unas **Recomendaciones** para que los Estados miembros traten de adaptar su red de convenios bilaterales al nuevo modelo, actuando en un doble frente: cambiando la definición de establecimiento permanente para adaptarlo al de PDS (art. 5 del Modelo OCDE) e incorporando las nuevas reglas de atribución de beneficios cuando exista PDS, para considerar, como se ha comentado, la contribución de los

usuarios y de los datos a la creación de valor (arts. 7 y 9 del Modelo OCDE).

La Comisión proyecta la entrada en vigor de esta Directiva para períodos impositivos que comiencen a partir de **1 de enero de 2020**, y propugna integrar en un futuro las disposiciones de esta nueva Directiva en la **Directiva CCCTB**, aunque esta segunda deberá ser adaptada ya que tiene un alcance diferente (sólo grandes multinacionales) y no prevé actualmente un nuevo concepto de establecimiento permanente.

Supone un gran reto, y será necesario conocer los avances que va a intentar realizar por otra parte la OCDE, en un camino que no se vislumbra sencillo, pero que será necesario recorrer.

# Contactos

**Julio Cesar  
García**  
Socio  
KPMG Abogados  
Tel. 91 456 59 08  
[juliocesargarcia@kpmg.es](mailto:juliocesargarcia@kpmg.es)

**Montserrat  
Trape**  
Socia  
KPMG Abogados  
Tel. 93 253 29 36  
[mtrape@kpmg.es](mailto:mtrape@kpmg.es)

**Carolina  
del Campo**  
Socia  
KPMG Abogados  
Tel. 91 456 82 03  
[cdelcampo@kpmg.es](mailto:cdelcampo@kpmg.es)

# Oficinas de KPMG en España

## A Coruña

Calle de la Fama, 1  
15001 A Coruña  
**T:** 981 21 8241  
**Fax:** 981 20 02 03

## Alicante

Edificio Oficentro  
Avda. Maisonnave, 19  
03003 Alicante  
**T:** 965 92 0722  
**Fax:** 965 22 75 00

## Barcelona

Torre Realia  
Plaça de Europa, 41  
08908 L'Hospitalet de Llobregat  
Barcelona  
**T:** 932 53 2900  
**Fax:** 932 80 49 16

## Bilbao

Torre Iberdrola  
Plaza Euskadi, 5  
48009 Bilbao  
**T:** 944 79 7300  
**Fax:** 944 15 29 67

## Girona

Edifici Sèquia  
Sèquia, 11  
17001 Girona  
**T:** 972 22 0120  
**Fax:** 972 22 22 45

## Las Palmas de Gran Canaria

Edificio San Marcos  
Dr. Verneau, 1  
35001 Las Palmas de Gran Canaria  
**T:** 928 33 2304  
**Fax:** 928 31 91 92

## Madrid

Torre de Cristal  
Paseo de la Castellana, 259 C  
28046 Madrid  
**T:** 91 456 3400  
**Fax:** 91 456 59 39

## Málaga

Marqués de Larios, 12  
29005 Málaga  
**T:** 952 61 1460  
**Fax:** 952 30 53 42

## Oviedo

Ventura Rodríguez, 2  
33004 Oviedo  
**T:** 985 27 6928  
**Fax:** 985 27 49 54

## Palma de Mallorca

Edifici Ca'n de Segura  
Avda. del Comte de Sallent, 2  
07003 Palma de Mallorca  
**T:** 971 72 1601  
**Fax:** 971 72 58 09

## Pamplona

Edificio Iruña Park  
Arcadio M. Larraona, 1  
31008 Pamplona  
**T:** 948 17 1408  
**Fax:** 948 17 35 31

## San Sebastián

Avenida de la Libertad, 17-19  
20004 San Sebastián  
**T:** 943 42 2250  
**Fax:** 943 42 42 62

## Sevilla

Edificio Menara  
Avda. Buhaira, 31  
41018 Sevilla  
**T:** 954 93 4646  
**Fax:** 954 64 70 78

## Valencia

Edificio Condes de Buñol  
Isabel la Católica, 8  
46004 Valencia  
**T:** 963 53 4092  
**Fax:** 963 51 27 29

## Vigo

Arenal, 18  
36201 Vigo  
**T:** 986 22 8505  
**Fax:** 986 43 85 65

## Zaragoza

Centro Empresarial de Aragón  
Avda. Gómez Laguna, 25  
50009 Zaragoza  
**T:** 976 45 8133  
**Fax:** 976 75 48 96