



## ALGUNAS CONSIDERACIONES FISCALES SOBRE LA ECONOMÍA COLABORATIVA

Ana MARÍA DELGADO GARCÍA  
*Catedrática de Derecho Financiero y Tributario.*  
*Universitat Oberta de Catalunya*

Rafael OLIVER CUELLO  
*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.*  
*ESERP Business and Law School*

**RESUMEN:** La economía colaborativa, en el marco de la economía digital, está basada en la idea de compartir en vez de poseer. Es una realidad que aumenta de forma constante e imparable a una gran velocidad, pues utiliza plataformas electrónicas para compartir e intercambiar productos y servicios que, a su vez, se expanden en un abierto y claro desafío a las empresas tradicionales. Este fenómeno presenta, al mismo tiempo, muchas oportunidades pero también ciertos retos a los que debe darse una adecuada respuesta. Por ello, es preciso que esta actividad sea objeto de regulación, tanto a nivel nacional como internacional, a los efectos de preservar los derechos de todos los agentes implicados en la misma, al tiempo que se garantiza el cumplimiento de sus obligaciones, en especial, las fiscales.

El tratamiento fiscal de la economía colaborativa es complejo y no es único, pues depende del concreto tipo de iniciativa de que se trate y también del operador implicado. Además, en muchas ocasiones es un fenómeno que debe ser analizado desde el punto de vista de la fiscalidad internacional, ya que entran en concurrencia distintos ordenamientos tributarios nacionales, al tratarse de operaciones transnacionales. A estos efectos, resulta imprescindible establecer vías de colaboración entre las plataformas y las Administraciones Tributarias en materia de información y recaudación que aseguren la correcta aplicación del sistema tributario.

**PALABRAS CLAVE:** Economía colaborativa, consumo participativo, plataformas, regulación, fiscalidad.

### 1. INTRODUCCIÓN

En los últimos años estamos asistiendo a un cambio de paradigma marcado por el fenómeno creciente de la denominada economía colaborativa, esto es, un modelo de consumo que, basado en las tecnologías, permite acceder a determinados bienes y servicios de manera participativa a la vez que eficiente. Se trata de una realidad bastante novedosa y que tiene un significativo impacto tanto en la sociedad como en la economía y que afecta, en especial, a sectores relacionados con el turismo, como el



transporte, el alojamiento y la gastronomía. Además, lejos de ser una moda pasajera, se ha instaurado en nuestra sociedad incidiendo en la forma de entender el trabajo, la propiedad y las relaciones comerciales y modificando los hábitos de provisión y acceso a bienes y servicios.

A la ya apuntada novedad y trascendencia de la economía colaborativa, se suma su dinamismo y complejidad; por lo que constituye todo un desafío para los gobiernos y también para las empresas tradicionales, como anteriormente sucedió con el comercio electrónico. Así pues, es necesario que esta actividad sea objeto de regulación, tanto a nivel nacional como internacional (teniendo en cuenta el origen de dicha actividad y las características de los operadores que actúan en la misma), a los efectos de preservar los derechos de todos los agentes implicados en la misma, al tiempo que se garantiza el cumplimiento de sus obligaciones, en especial, las fiscales. En España no existe una regulación sistemática en esta materia ni se ha modificado ninguna regulación sectorial relacionada con la misma, así como tampoco se ha introducido ninguna medida tributaria dirigida de forma directa al fomento de este tipo de actividad económica.<sup>1</sup>

## 2. IMPACTO DE LA ECONOMÍA COLABORATIVA Y LA IMPORTANCIA DE LA FISCALIDAD

### 2.1. Características de la economía colaborativa

La economía colaborativa, en el marco de la economía digital, está basada en la idea de compartir en vez de poseer. Es una realidad que aumenta de forma constante e imparable a una gran velocidad, pues utiliza plataformas electrónicas para compartir e intercambiar productos y servicios que, a su vez, se expanden en un abierto y claro desafío a las empresas tradicionales. En efecto, la oferta y el consumo en este nuevo escenario no se plantean no como una simple posesión de bienes, sino como el acceso compartido a su disfrute y se caracteriza por la creación de productos duraderos y preparados para un uso intensivo (pues pueden ser utilizados por varias persona o bien a lo largo de la vida de un mismo consumidor o usuario) frente al consumo rápido y eliminación prematura de los productos en la sociedad de consumo.<sup>2</sup>

1 Únicamente se ha aprobado la Ley 5/2015, de 27 de abril, de fomento de la financiación empresarial, en la que se contempla el *crowdfunding* financiero.

2 El consumo sostenible ha sido reconocido por las Naciones Unidas, a partir de 1999, como un derecho básico del consumidor.



Por otro lado, la economía colaborativa puede suponer una forma alternativa de salir de la crisis económica, pues presenta un gran potencial de empleo, al tiempo que es una forma de equilibrar y hacer más sostenible a la economía de mercado. En este contexto, al igual que ocurre con los servicios, también los productos no sólo se venden sino que se alquilan, redistribuyen o comparten. De ahí que también se hable de consumo colaborativo o participativo, entendido como la forma tradicional de compartir, intercambiar, prestar, alquilar y regalar, redefinida a través de la tecnología y las comunidades, de manera que el servicio es más eficiente y escalable.

Dentro de la economía colaborativa pueden distinguirse diferentes iniciativas muy distintas: sistemas basados en productos en los que en vez de adquirir un producto, se paga por su uso durante un tiempo determinado; mercados de redistribución en los que se redistribuyen los bienes usados o adquiridos por un precio inferior al de mercado; y estilos de vida colaborativos que suponen que personas con intereses comunes se unen para compartir e intercambiar bienes menos tangibles, como pueden ser el tiempo y el espacio.<sup>3</sup>

## 2.2. Agentes implicados

En el ámbito de la economía colaborativa pueden distinguirse tres tipos de agentes que operan en la misma: los prestadores de servicios, los intermediarios y los usuarios. Los prestadores de servicios comparten activos, recursos y tiempo a través de internet o aplicaciones móviles. A su vez, pueden ser tanto particulares que ofrecen servicios de forma ocasional, remunerada o sin ánimo de lucro; o bien pueden ser prestadores de servicios a título profesional.

Por su parte, los intermediarios conectan a los prestadores con los usuarios, facilitando las transacciones entre ambos, de forma remunerada o no. La conexión se realiza a través de una plataforma en línea (plataforma colaborativa): a través de internet o mediante una aplicación móvil. Y, en relación con los usuarios, debe tenerse en cuenta que, en ocasiones, son al mismo tiempo productores y consumidores.<sup>4</sup>

## 2.3. Potencialidades y riesgos

Consciente del potencial de la economía colaborativa, pero también de los interrogantes que plantea, el Comité Económico y Social Europeo redactó un Dictamen

3 La economía colaborativa, según CAÑIGUERAL, está presente en cuatro bloques: el consumo colaborativo, el movimiento *Maker* y la *Peer production*, las finanzas participativas y el capital distribuido y el conocimiento abierto. CAÑIGUERAL BAGÓ, A. (2014). *Vivir mejor con menos: Descubre las ventajas de la nueva economía colaborativa*. Barcelona: Editorial Conecta. Págs. 33 a 37.

4 En este contexto, para aludir a esta doble condición de productores y consumidores, se utiliza el término “prosumidores”.



sobre esta materia, en 2014, titulado “Consumo colaborativo o participativo: un modelo de sostenibilidad para el siglo XXI” (2014/C 177/01). En este Dictamen, el Consejo advierte que “representa la complementación ventajosa desde el punto de vista innovador, económico y ecológico de la economía de la producción por la economía del consumo. Además, supone una solución a la crisis económica y financiera en la medida que posibilita el intercambio en casos de necesidad”. Y, en consecuencia, “puede representar una oportunidad para retomar la senda de un desarrollo sostenible en lo económico, humano en lo social, y armónico con el planeta en lo medioambiental”. Este Dictamen está en línea con la Estrategia Europa 2020, que propone un consumo de bienes y servicios acorde con un crecimiento inteligente, sostenible e integrador y, además, con incidencia en la creación de empleo, en la productividad y en la cohesión económica, social y territorial.<sup>5</sup>

Se destaca en este Dictamen que “los excesos del hiperconsumo han contribuido a crear una brecha de desigualdad entre regiones productoras y consumidoras donde, a consecuencia de ello, conviven antagónicamente la exclusión social y la obesidad, o el despilfarro y la precariedad. El consumo colaborativo o participativo puede suponer una herramienta de mercado complementaria con la que reiniciar y regenerar el mercado interior, saneándolo y haciéndolo más equilibrado y sostenible, siempre que cuente con estructuras fijas”. Y, por otro lado, “la propuesta del consumo colaborativo o participativo propicia también una salida a todos los colectivos más vulnerables y, especialmente, a aquellas familias con una situación económica difícil o que hayan podido ser excluidos de los canales convencionales de acceso al crédito para la adquisición de los bienes que necesitan, dadas las circunstancias sociales actuales. Pero también supone una opción para aquellos que, pudiendo acceder al mercado de bienes y servicios de forma normalizada, voluntariamente toman la decisión de no hacerlo, basada en el compromiso con sus valores personales”.

Frente al potencial de la economía colaborativa, son numerosos los desafíos que plantea y su complejidad requiere de la confianza y de la regulación nacional e internacional y de la ordenación de las prácticas existentes en este sector, a los efectos de preservar los derechos y obligaciones de todos los agentes implicados. Junto a esta regulación, es preciso, asimismo, identificar cuándo la economía colaborativa cubre necesidades sociales y cuándo constituye una actividad comercial. Precisamente, cuando se está en presencia de una actividad que tiene ánimo de lucro, la regulación debe ir encaminada, como se ha señalado, a “responsabilizar a los agentes operadores en el cumplimiento

5 Otras estrategias de la UE que afectan directa o indirectamente el espacio del consumo colaborativo, son la Comunicación relativa al “Plan de acción sobre consumo y producción sostenibles y una política industrial sostenible”, la Iniciativa de Innovación social de Europa, o la “Agenda Digital para Europa”.



de las normas de seguridad, publicidad, patentes y marcas, protección del consumidor, derecho de la competencia y... la normativa fiscal".<sup>6</sup>

Por ello, el Consejo concluye que la Comisión debería abordar esta materia, pues "la complejidad y trascendencia que acompañan a la emergencia del consumo colaborativo o participativo exige que las instituciones pertinentes, a partir de los estudios precisos, acometan regular y ordenar las prácticas que se desarrollan en su seno, de manera que puedan establecerse los derechos y responsabilidades de todos los agentes que en él operan. Por una parte, puede cubrir las necesidades sociales en casos de enfoque no comercial, y por otra, contribuir como actividad con ánimo de lucro, a generar empleo, cumpliendo con las normas fiscales, normas de seguridad, responsabilidad, protección del consumidor y demás normas imperativas".<sup>7</sup>

Haciendo eco de dicha recomendación, dos años más tarde, el 2 de junio de 2016, la Comisión Europea, en su Comunicación "Una agenda europea para la economía colaborativa" (COM 2016, 356 final) remarca el papel de la economía colaborativa como fuente de ingresos. Y, para ello, la Comisión facilita orientaciones sobre cómo debería aplicarse la legislación vigente de la Unión Europea a este sector. Además, aclara cuestiones clave a las que se enfrentan de la misma manera tanto los operadores del mercado como las autoridades públicas: el tipo de requisitos de acceso al mercado que pueden fijarse; criterios de determinación de responsabilidad en caso de que surjan problemas; medidas de protección de los usuarios, criterios para la determinación de la existencia de una relación de empleo; y la fiscalidad aplicable. Precisamente, la fiscalidad constituye, a todos los efectos, uno de los principales retos para el desarrollo de la economía colaborativa.

Respecto a esta última cuestión, la Comisión remarca que "como todos los demás participantes en la economía, los prestadores de servicios de la economía colaborativa deben pagar impuestos" y anima a los Estados miembros a que sigan simplificando y clarificando la aplicación de las normas fiscales a la economía colaborativa e indica que

6 RUIZ GARIJO, M. (2017). La economía colaborativa en el ámbito de la vivienda: cuestiones fiscales pendientes. *Lex Social*, vol. 7, nº 2. Pág. 56.

7 Para ello, el Consejo plantea a la Comisión las siguientes líneas de actuación. En un primer momento, compilando los derechos y principios básicos que ya están consagrados en el Derecho de la Unión Europea y protegen a los ciudadanos. Posteriormente, desarrollando estudios al respecto, a fin de detectar los obstáculos que puedan existir en el desarrollo de estas actividades y los problemas que se tendrían que solucionar, destacando el valor europeo que comportaría la adopción de una medida de ámbito europeo. Para ello, deberían dedicarse suficientes recursos financieros. Y también creando una base de datos y de intercambios de experiencias y buenas prácticas del consumo colaborativo o participativo, que sea de acceso a todos los consumidores. A la vez, podría crear campañas de sensibilización e información sobre el consumo colaborativo o participativo. En último lugar, debería proceder a la armonización de legislaciones de los problemas transfronterizos y los que aporten un valor añadido europeo al tema.



las plataformas colaborativas deberían prestar su total colaboración a las autoridades nacionales para registrar la actividad económica y facilitar la recaudación de impuestos. Además, identifica como aspectos trascendentales respecto del cumplimiento de las obligaciones fiscales “las dificultades para identificar a los contribuyentes y a los ingresos imponibles, falta de información sobre los prestadores de servicios, exacerbación de la planificación fiscal agresiva en el sector digital, diferencias de las prácticas fiscales en la UE e intercambio de información insuficiente”. Para ello, la Comisión entiende que los Estados “deben aplicar obligaciones fiscales similares desde el punto de vista funcional a las empresas que prestan servicios comparables. Aumentar la sensibilidad sobre las obligaciones fiscales, informar a los administradores fiscales sobre los modelos de empresa colaborativa, publicar orientaciones y aumentar la transparencia a través de información en línea podrían ser instrumentos para liberar el potencial de la economía colaborativa”.

### 3. ALGUNAS CONSIDERACIONES DESDE EL PUNTO DE VISTA FISCAL

El tratamiento fiscal de la economía colaborativa es complejo y no es único, pues depende del concreto tipo de iniciativa de que se trate (transporte, alojamiento, financiación, filantropía...) y también del operador implicado (plataforma, usuario o prestador del servicio). Además, en muchas ocasiones es un fenómeno que debe ser analizado desde el punto de vista de la fiscalidad internacional, ya que entran en concurrencia distintos ordenamientos tributarios nacionales, al tratarse de operaciones transnacionales.

Con carácter general, la explotación de una plataforma colaborativa supone una ordenación de medios materiales y personales que tiene la consideración de actividad económica si se realiza con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. Estas empresas deben tributar como cualquier otra empresa cuando se cobra una comisión o ingreso por los servicios prestados en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en el Impuesto sobre Sociedades, si se trata de una persona jurídica o el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, si se trata de una persona física. El problema en estos casos es el de la deslocalización, ya que normalmente no hay presencia física de la plataforma en los países de sus usuarios.

Por otra parte, las plataformas pueden actuar como potenciales colaboradoras de la Administración tributaria, ya que registran la actividad económica. Esta colaboración puede pasar, por ejemplo, por el establecimiento de deberes de información específicos, por el mecanismo de retención o bien por el establecimiento de un supuesto de responsabilidad tributaria.<sup>8</sup>

8 A este respecto, RUIZ GARIJO considera que podría crearse un nuevo supuesto de responsabilidad tributaria solidaria que permitiera dirigirse indistintamente contra la plataforma o contra la empresa o particular que presta sus servicios a través de la misma. En RUIZ GARIJO, M., cit., pág. 70.



Por su parte, existen dudas sobre cuál es la naturaleza de la actividad que realizan los particulares que mediante plataformas colaborativas prestan servicios u ofrecen bienes mediante contraprestación, pues la cuestión que debe aclararse es si las rentas obtenidas y los servicios prestados lo son en el ámbito de una actividad empresarial o profesional o no, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Valor Añadido. Difícilmente los particulares que intervienen en la economía colaborativa pueden tener esta consideración de empresario o profesional afectos a ambos tributos.<sup>9</sup>

En cualquier caso, se pueden identificar tres tipos de grandes problemas en materia de fiscalidad de la economía colaborativa. El primero de ellos radica en la incertidumbre surgida respecto de la normativa aplicable, produciéndose problemas de cumplimiento de las distintas obligaciones tributarias. Para evitarlo, es importante que se revise la normativa aplicable para crear condiciones de competencia equitativas para las empresas que prestan los mismos servicios y también lo es que se refuercen las actuaciones de información tributaria sobre este sector. Asimismo, la fiscalidad aplicable no debería desincentivar la participación en esta actividad económica, pues a veces dicha participación por parte de particulares es esporádica y, por otra parte, el beneficio generado es ínfimo o inexistente.

Un segundo bloque de problemas tributarios a resolver tiene que ver con la calificación. En primer lugar, deben identificarse los hechos reveladores de capacidad económica en cada una de las posibles manifestaciones de la economía colaborativa, teniendo en cuenta los principios de igualdad tributaria y de neutralidad.<sup>10</sup> Como ha señalado algún autor, ello “exigirá que sean objeto de un adecuado y proporcionado tratamiento tributario que impida, por un lado, que bajo tal etiqueta se propicie la elusión del gravamen correspondiente a operaciones de naturaleza empresarial, a rentas de diversa naturaleza o a consumos que no se diferencien significativamente de los que se producen en el mercado tradicional de bienes y servicios, pero también, por otro, que se penalicen indebidamente experiencias innovadoras de carácter esencialmente cooperativo o incluso solidario, en las que no afloran beneficios económicos significativos o que generan externalidades positivas merecedoras de un tratamiento fiscal de incentivo”.<sup>11</sup>

9 No obstante, en el sector de alquiler de inmuebles, a efectos del IVA, el arrendador, en principio, es sujeto pasivo del impuesto. Ahora bien, con carácter general, el arrendamiento de viviendas, incluidos los garajes y anexos accesorios y los muebles arrendados conjuntamente con ellas, está exento del IVA (art. 20. Uno. 23º de la Ley 37/1992, del IVA).

10 En la citada Comunicación “Una agenda europea para la economía colaborativa” se propugna la idea de neutralidad que ha de inspirar la fiscalidad de este sector, al objeto de que las normas tributarias no generen distorsiones en la competencia.

11 MONTESINOS OLTRA, S. (2016). “Los actores de la economía colaborativa desde el punto de vista del Derecho tributario”. *Economía Industrial*, nº 402, pág. 47.



Y, en segundo lugar, los operadores intervinientes en la economía colaborativa no siempre son de fácil encaje en algunos conceptos tributarios pues pueden actuar al mismo tiempo como prestadores de servicios y como usuarios, con o sin ánimo de lucro, de forma habitual o no. Así sucede con los conceptos de empresario y profesional, a efectos la calificación y cuantificación de las rentas en la imposición sobre la renta y a efectos de la distinción entre tráfico jurídico civil y mercantil en la imposición sobre el consumo.

Por último, el tercer bloque de problemas viene dado por la existencia de numerosas plataformas que operan a nivel transnacional y por la masificación de actos y negocios con repercusiones tributarias que se generan en la economía colaborativa y que dificultan su fiscalización por parte de la Administración y pueden dar lugar a situaciones de fraude fiscal; si bien el potencial del uso de la tecnología de las plataformas y la función medidora que desarrollan ofrecen oportunidades para un mayor control y un cumplimiento más ágil de las posibles obligaciones tributarias. Además, no hay que olvidar que la tecnología, de hecho, mejora la trazabilidad de las transacciones. A estos efectos, resulta imprescindible establecer vías de colaboración entre las plataformas y las Administraciones tributarias en materia de información y recaudación que aseguren la correcta aplicación del sistema tributario.

En particular, se ha establecido una obligación específica de este tipo, con fines de prevención del fraude fiscal, en el art. 54 ter del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, introducido por la modificación operada por el Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre. Esta nueva obligación de información periódica afecta a las personas o entidades, en particular, las plataformas colaborativas, que intermedien en la cesión del uso de viviendas con fines turísticos, y comprende a la identificación del cedente y del cesionario del uso de tales viviendas situadas en territorio español.

Ahora bien, como se ha señalado anteriormente, es importante la conjugación de tales medidas de lucha contra el fraude fiscal con medidas de carácter preventivo (como puede ser reforzar la información sobre las obligaciones fiscales que corresponden a los usuarios y a los prestadores de servicios colaborativos). Por otro lado, debe buscarse un equilibrio entre las medidas de lucha contra el fraude fiscal y una Administración tributaria eficiente, si estamos en presencia de manifestaciones de riqueza ínfimas o inexistentes.

#### 4. LA POSICIÓN DE LA OCDE Y LA UNIÓN EUROPEA ANTE LA FISCALIDAD DE LA ECONOMÍA DIGITAL

Conscientes de la percepción generalizada la mayoría de las empresas de la economía digital obtienen beneficios sin pagar sus impuestos en el lugar en el que se generan, tanto la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) como la Unión Europea han se han ocupado del tema y han adoptado una serie de medidas.





#### 4.1. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos

A partir de unos trabajos previos sobre el establecimiento permanente, la OCDE impulsa, junto con el G20, desde el año 2013, el proyecto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), dado que la erosión de las bases imponibles y la transferencia de beneficios es un problema mundial que requiere soluciones globales.<sup>12</sup> El plan de acción BEPS, publicado en octubre de 2015, contiene medidas para mejorar la coherencia de los estándares impositivos internacionales, reforzar su focalización en la sustancia económica y garantizar un entorno fiscal de mayor transparencia.<sup>13</sup> Ello implica cambios en materia de convenios tributarios bilaterales, incluyendo: un estándar mínimo con el fin de prevenir la búsqueda del tratado más favorable o *treaty shopping*; la revisión de las normas sobre el traslado de beneficios, que determinan el tratamiento fiscal de las transacciones intragrupo; el enfoque sobre el sustrato de las transacciones en lugar de su forma legal; la actualización del marco de evaluación de los efectos potencialmente perniciosos de los regímenes preferenciales introducidos por los gobiernos, haciendo especial hincapié en el régimen y estándares impositivos aplicados a la propiedad intelectual.

Su acción 1 se centra en la economía digital, si bien no ha producido resultados satisfactorios hasta el momento. El informe de la acción 1, a pesar de plantear una serie de medidas, no recomienda ninguna de ellas, a la espera del resultado de las restantes acciones del proyecto BEPS, y asume el compromiso de publicar otro informe en el año 2020.

- 12 BEPS hace referencia a la erosión de la base imponible y al traslado de beneficios propiciados por la existencia de lagunas o mecanismos no deseados entre los distintos sistemas impositivos nacionales de los que pueden servirse las multinacionales, con el fin de hacer desaparecer beneficios a efectos fiscales, o bien de trasladar beneficios hacia ubicaciones donde existe escasa o nula actividad real, si bien goza de una baja imposición, derivando en escasa o nula renta sobre sociedades.
- 13 Las quince acciones contempladas por el proyecto BEPS son las siguientes: Acción 1: hacer frente a los desafíos fiscales que plantea la economía digital. Acción 2: neutralizar los efectos de los dispositivos híbridos. Acción 3: reforzar las normas sobre transparencia fiscal internacional. Acción 4: limitar la erosión de la base imponible vía deducción de intereses y otros pagos financieros. Acción 5: incrementar la eficiencia de las medidas para contrarrestar las prácticas fiscales perjudiciales, teniendo cuenta la transparencia y la sustantividad. Acción 6: impedir el abuso de los convenios para evitar la doble imposición. Acción 7: impedir la evitación deliberada de la condición de establecimiento permanente. Acciones 8 a 10: garantizar que los resultados en materia de precios de transferencia tengan correspondencia con la creación de valor. Acción 11: establecer métodos para la recopilación y análisis de datos sobre erosión de la base imponible, traslado de beneficios y medidas para abordar esta cuestión. Acción 12: requerir a los contribuyentes que comuniquen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva. Acción 13: nuevo análisis de la documentación sobre precios de transferencia. Acción 14: hacer más efectivos los mecanismos para la resolución de controversias (procedimientos amistosos). Y Acción 15: desarrollar un instrumento multilateral para la aplicación de las medidas desarrolladas.



En efecto, en el informe final “*Adressing the tax challenges of the digital economy, Action-1*”, de octubre de 2015, la OCDE constató la necesidad de responder a las consecuencias de la digitalización en el terreno de la noción del establecimiento permanente, aceptando la idea de “*significant economic presence*” o bien mediante la creación de figuras tributarias novedosas, en forma de nuevos supuestos de “*withholding tax*” o de impuestos sobre determinadas operaciones para compensar la menor tributación de las empresas inmersas en la economía digital.

En marzo de 2018 la OCDE ha publicado un informe intermedio, titulado “*Tax Challenges Arising from Digitalisation*”, ante la inminente aprobación por parte de la Comisión de un paquete de medidas en este campo. En este nuevo informe, la OCDE, a pesar de que continúa sin recomendar ninguna medida y reconoce que no hay acuerdo en este sentido entre los Estados, analiza las ventajas e inconvenientes de las distintas medidas posibles, con indicaciones sobre cómo deben de ser en el caso de que un Estado decida aplicarlas, y, además, valora positivamente los cambios generados en las empresas de economía digital, derivados de la adopción del resto de acciones del proyecto BEPS.

## 4.2. La Unión Europea

Por su parte, la Comisión Europea, el 21 de septiembre de 2017 publicó su Comunicación sobre un sistema tributario justo y eficaz en la Unión Europea para el Mercado Único Digital, en conexión con la adopción del paquete IVA ese mismo año.

Recientemente, la Comisión Europea ha aprobado el 21 de marzo de 2018 un paquete de medidas sobre la fiscalidad de la economía digital: una comunicación al Parlamento Europeo y al Consejo; una propuesta de Directiva sobre el establecimiento permanente digital, que la Comisión considera como una solución integral a largo plazo; una Recomendación relativa al establecimiento permanente digital; y una propuesta de Directiva sobre un impuesto a los servicios digitales, el denominado “*Google tax*”, constituyendo para la Comisión la solución provisional, a corto plazo, para afrontar el problema de forma rápida.<sup>14</sup>

En la Comunicación, titulada “*Time to establish a modern, fair and efficient taxation standard for the digital economy*”, la Comisión remarca los desafíos de adaptar las normas existentes del impuesto sobre sociedades al escenario actual y reconoce la necesidad de un nuevo marco fiscal acorde con los modelos de negocios digitales. La Comisión concluye que es imprescindible una solución internacional a los desafíos de gravar la economía digital, solución que supone un desafío, dada la naturaleza compleja del problema y la gran variedad de actores y cuestiones que deben abordarse.

14 La voluntad de la Comisión es que ambas directivas sean aplicables desde el 1 enero de 2020.



Por su parte, la Propuesta de Directiva sobre el establecimiento permanente digital, será de aplicación a todos los contribuyentes que estén sujetos al impuesto sobre sociedades en uno o más Estados miembros y a entidades residentes fuera de la UE.<sup>15</sup> En dicha propuesta se establecen tanto reglas de determinación de la existencia de un establecimiento permanente digital como consecuencia de una "presencia digital significativa" como reglas de atribución de beneficios al mismo.

A estos efectos, se entiende que se está en presencia de un establecimiento permanente como consecuencia de la presencia digital significativa si se cumplen uno o más de los siguientes criterios: si la proporción de los ingresos totales obtenidos en el ejercicio que resulten del suministro de servicios digitales a usuarios situados en el Estado miembro sea superior a 7 millones de euros; si el número de usuarios de uno o más de esos servicios digitales que se encuentran en ese Estado miembro en el ejercicio es superior a 100.000; y si el número de contratos para el suministro de dicho servicio digital que concluyen en ejercicio por usuarios ubicados en ese Estado miembro excede de 3.000.

Respecto de los criterios de atribución de los beneficios a este establecimiento permanente, debe efectuarse un análisis funcional. En este punto, se entienden como económicamente significativas las siguientes actividades, con carácter abierto: la recopilación, almacenamiento, procesamiento, análisis, despliegue y venta de datos a nivel de usuario; la recopilación, el almacenamiento, el procesamiento y la visualización del contenido generado por el usuario; la venta de espacios publicitarios *online*; la puesta a disposición de contenido creado por terceros en un mercado digital; y el suministro de cualquier servicio digital no incluido anteriormente.<sup>16</sup>

Finalmente, la Propuesta de Directiva sobre un impuesto temporal sobre los servicios digitales (*Digital Services Tax*) aspira a establecer un impuesto temporal aplicable a los servicios digitales a un tipo del 3% sobre los ingresos brutos (ventas) obtenidos en la UE de una serie de actividades, que tiene en común que el valor es creado mediante la interacción de los usuarios en la red. Por consiguiente, no se grava el beneficio obtenido por tales empresas, sino las ventas. Tales actividades son, en particular, las siguientes: la publicidad *online*; la puesta a disposición de los usuarios de una web (interfaz digital

15 Salvo que una entidad sea residente a efectos fiscales en una jurisdicción tercera que tiene un convenio de doble imposición con el Estado miembro en el que hay presencia digital significativa. Ante estos supuestos, la Recomendación propone a los Estados miembros que modifiquen sus Convenios para incluir este establecimiento permanente digital. Ello provoca que la aplicación práctica de esta futura Directiva sea limitado, pues difícilmente se modificarán convenios con algunos países como Estados Unidos.

16 Para calcular los beneficios atribuibles al establecimiento permanente, se debe aplicar el método de "profit split", salvo que el contribuyente pueda demostrar que existe un método alternativo más apropiado, teniendo en cuenta el análisis funcional.



de múltiples lados) que permita a usuarios encontrar a otros usuarios e interactuar con ellos, y que también pueda facilitar la provisión de bienes o servicios directamente entre usuarios; y la transmisión de los datos recopilados sobre los usuarios y generados a partir de las actividades digitales de los usuarios.

Respecto a las entidades sujetas al impuesto, serían las que cuenten con ingresos superiores a 750 millones de euros e ingresos en la UE superiores a 50 millones de euros, con independencia de si están establecidas en un Estado miembro o en una jurisdicción tercera. En este punto, se fijan normas relativas al lugar de gravamen, basadas en la ubicación de los usuarios del servicio sujeto (localización de los equipos o la residencia fiscal, en función de los casos). Además, a los efectos de tratar posibles casos de doble imposición cuando los ingresos están sujetos al mismo tiempo a este nuevo tributo y al impuesto sobre sociedades y para evitar que el gravamen se acabe trasladando a los usuarios finales, los Estados miembros deberían permitir a las empresas deducir el nuevo tributo como un coste en el impuesto sobre sociedades. El devengo del impuesto sería anual y la idea es que la gestión del mismo resulte sencilla mediante un sistema de autoliquidación y con la colaboración de los Estados miembros y un sistema *One-Stop-Shop* que permita a las empresas gestionar y recaudar el impuesto en un único Estado.

Dado que ambas propuestas de directivas han de ser adoptadas, en su caso, por unanimidad y teniendo en cuenta el objeto de las mismas, no parece fácil su aprobación, teniendo en cuenta, además, los intentos no exitosos de la OCDE en materia del establecimiento permanente digital.

## 5. BIBLIOGRAFÍA

- ALGUACIL MARÍ, M.P. (2016). “Perfiles tributarios de las cooperativas de freelance. El ejemplo Factoo.es”, *Economía Industrial*, nº 402.
- ANTÓN ANTÓN, A. y BILBAO ESTRADA, I. (2016). “El consumo colaborativo en la era digital: un nuevo reto para la fiscalidad”, *Documento de Trabajo, IEF*, nº 26.
- CAÑIGUERAL BAGÓ, A. (2014). *Vivir mejor con menos: Descubre las ventajas de la nueva economía colaborativa*. Barcelona: Editorial Conecta.
- MONTESINOS OLTRA, S. (2016). “Los actores de la economía colaborativa desde el punto de vista del Derecho tributario”, *Economía Industrial*, nº 402.
- MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. (2015). “El tratamiento fiscal del *crowdfunding*”, *Quincena Fiscal*, nº 14.
- PASTOR DEL PINO, M.C. (2017). “Economía colaborativa: situación, problemas tributarios y vías de actuación”, *Crónica Tributaria*, nº 164.
- RUIZ GARIJO, M. (2017). “La economía colaborativa en el ámbito de la vivienda: cuestiones fiscales pendientes”, *Lex Social*, vol. 7, nº 2.



VAQUER FERRER, F.A. (2016). “Establecimiento permanente y economía digital. Especial referencia a las empresas intermediadoras en el ámbito del turismo colaborativo”, *Bitácora Millennium Derecho Internacional Privado*, nº 3.