

---

# *La necesidad de un cambio tributario en materia de economía digital*

*The need for changes in taxation in regard to the digital economy*

El impacto económico y social de la economía digital tiene una repercusión no despreciable sobre los ingresos y gastos públicos, dando lugar a una disminución de los primeros como consecuencia de la facilidad de la deslocalización fiscal de empresas de carácter digital. Razón por la que hay que buscar nuevas alternativas de tributación en el marco de la economía digital, ante la ineficiencia de la aplicación de los sistemas tributarios tradicionales, donde ha quedado patente la no aplicación del principio de suficiencia tributaria. Por ello, en este trabajo se defiende la necesidad de realizar un exhaustivo análisis de la evolución legislativa de la tributación de la economía digital, en especial de las plataformas colaborativas, en busca de una fiscalidad adecuada al conjunto de la economía digital, que respete los principios básicos de tributación.

*Ekonomia digitalaren eragin ekonomiko eta sozialak diru-sarrera eta gastu publikoetan duen ondorioa ez da gutxietsi behar, lehenengoak gutxitu egiten baitira enpresa digitalen deslokalizazio fiskalaren erraztasunaren ondorioz. Arrazoi horrengatik bilatu behar dira, hain zuzen, tributazio aukerak ekonomia digitalaren esparruan, alferrekoa baita zerga-sistema tradizionalak aplikatzea, agerian geratu baita zerga-nahikotasunaren printzipioa ez dela aplikatzen. Horrenbestez, lan honetan ekonomia digitalaren tributazioaren lege-bilakaeraren azterketa zehatza egiteko beharra defendatzen da, plataforma kolaboratiboena, bereziki, ekonomia digital osoarentzat egokia izango den fiskalitatea bilatzeko, hain zuzen, tributazioaren oinarriko printzipioak errespetatuko dituen fiskalitatea.*

The digital economy has substantial economic and social repercussions on public revenue and spending: revenues decrease because of how easy it is for digital firms to delocate. New alternative forms of taxation need to be sought in the framework of the digital economy, given how inefficient the application of conventional taxes is and how clear it is that the principle of tax sufficiency is not met. This article argues that an exhaustive analysis needs to be conducted of the trend in tax legislation covering the digital economy, particularly as regards collaborative platforms, in an attempt to find a tax system suited to the digital economy as a whole that respects the basic principles of taxation.

## Índice

1. Introducción
2. Economía digital e implicaciones fiscales
3. Un nuevo paradigma tributario
4. Conclusiones

### Referencias bibliográficas

**Palabras clave:** elusión fiscal, economía digital, fiscalidad digital, impuesto sobre servicios digitales.

**Keywords:** tax avoidance, digital economy, digital taxation, Digital Services Tax.

**Nº de clasificación JEL:** H21, H30, K25.

Fecha de entrada: 06/03/2020

Fecha de aceptación: 13/07/2020

## 1. INTRODUCCIÓN

La adecuación de la fiscalidad al entorno económico y social actual es una necesidad para el conjunto de la sociedad, ya que el sostenimiento de un Estado de Bienestar adecuado tiene su prevalencia en unos ingresos y gastos públicos correlacionados, donde todos los obligados tributarios han de hacer frente a sus responsabilidades fiscales. Sin embargo, algunos sujetos pasivos eluden su responsabilidad tributaria como consecuencia de la digitalización de la economía. La elusión de las obligaciones tributarias es una causa directa de la inadecuación a la nueva realidad económica de los actuales sistemas tributarios. Estos no están diseñados para transacciones comerciales electrónicas ni para bienes intangibles, lo que da lugar a que empresas que desarrollan su actividad económica en el contexto digital eludan la normativa fiscal vigente en busca de una mayor rentabilidad.

---

\* Esta publicación se enmarca en el Proyecto de investigación «El cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias en la era post BEPS: nuevos retos», financiado por el Ministerio de Ciencia, Innovación y Universidades, a través del Programa Estatal de Generación de Conocimiento y Fortalecimiento Científico y Tecnológico del Sistema I+D+i, con nº de referencia PGC2018-097713-B-I00 (MCIU/AEI/FEDER, UE).

Aunque los problemas de tributación de la economía digital no son algo reciente, pues los mismos se llevan analizando desde hace más de dos décadas, sí que la expansión y relevancia económica de las plataformas digitales o colaborativas ha sido el detonante para que las autoridades tributarias internacionales, así como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico –en adelante, OCDE– y la Unión Europea –en adelante, UE– traten de establecer una nueva fiscalidad a la economía digital que evite los problemas de elusión fiscal.

Ello es consecuencia de la erosión de las bases imponibles de aquellos tributos que gravan la actividad empresarial, porque la actividad económica de las empresas se puede llevar a cabo en distintas jurisdicciones sin necesidad de disponer de un establecimiento permanente en ninguna de ellas, siendo únicamente necesario contar con una página web en la que compradores y vendedores puedan encontrarse y finalizar una transacción económica si así lo desean.

Los avances tecnológicos en la economía digital y, por tanto, en las transacciones comerciales electrónicas, han puesto de manifiesto que las decisiones tomadas al inicio de la revolución tecnológica comercial, cuando se hacía referencia al comercio electrónico, no son eficientes, siendo necesario un cambio. Al inicio de las transacciones comerciales electrónicas se consideró que lo más adecuado era llevar a cabo pequeñas modificaciones en los sistemas tributarios vigentes en ese momento, sin necesidad de establecer impuestos específicos a la actividad comercial electrónica, bajo la premisa de que así eran de aplicación tanto el principio de suficiencia como el de neutralidad. Sin embargo, el transcurrir de los años ha puesto de manifiesto una clara realidad, como es la erosión de la base imponible de los principales tributos que gravan la actividad empresarial, ya que las empresas de carácter digital pueden buscar emplazamientos con una fiscalidad favorable –deslocalización–, repercutiendo directamente y de manera negativa en los ingresos públicos de la jurisdicción donde la actividad económica tiene lugar.

Por tanto, ante la ineficiencia de las decisiones tomadas en el pasado, donde la creación de tributos específicos para el comercio electrónico fue visto algo inadecuado por no respetar el principio de neutralidad tributaria, ahora se convierte en una opción válida para dar cumplimiento al principio de suficiencia tributaria. Es decir, la expansión de la actividad económica electrónica, y su no repercusión en los ingresos tributarios de las jurisdicciones, ha dado lugar a un giro en el posicionamiento tanto de la OCDE, la UE, las jurisdicciones y la doctrina ante la realidad tributaria de la economía digital, buscando distintas opciones de tributación que mermen las opciones de elusión fiscal de las que disponen las empresas de carácter digital. En cualquier caso, no debemos olvidar que las decisiones fiscales que se adopten en materia de economía digital han de ser consensuadas a nivel internacional, pues sin este consenso cualquier medida que se adopte será complementemente ineficiente como consecuencia de la globalización de la economía.

Ante el contexto tributario de la economía digital, trataremos de analizar las actuales propuestas de tributación de la economía digital, basadas principalmente en la modificación del actual concepto de establecimiento permanente en busca de un nuevo concepto que abarque tanto las características de los establecimientos permanentes tradicionales, ubicados físicamente en una jurisdicción, como los establecimientos permanente virtuales. Así como la propuesta de establecer un impuesto específico, Impuesto sobre Servicios Digitales, donde sea de aplicación el principio de suficiencia tributaria que permite el sostenimiento del Estado de Bienestar. Ambas propuestas han de ser analizadas con sumo detalle, pues la aprobación de las mismas tiene una gran incidencia en los recursos tributarios de todas las jurisdicciones y su eficiencia depende de que sean adoptadas a nivel internacional.

El análisis de la eficiencia del nuevo concepto de establecimiento permanente virtual, así como del Impuesto sobre Servicios Digitales, requiere de una contextualización previa. Para ello, en primer lugar, pondremos de manifiesto la importancia económica de la economía digital, así como sus especiales características y, por tanto, la transcendencia que tiene una correcta tributación de esta. Posteriormente, en segundo lugar, realizaremos un pequeño recordatorio sobre las distintas opciones de tributación que se consideraron adecuadas en los inicios de la actividad económica electrónica. Y ya, en tercer lugar, expondremos y analizaremos las actuales propuestas de tributación de la economía digital. Para, finalmente, exponer las principales conclusiones a las que hemos llegado con la elaboración del presente trabajo.

## 2. ECONOMÍA DIGITAL E IMPLICACIONES FISCALES

### 2.1. La importancia económica

El avance de la economía digital da lugar a efectos económicos y sociales no despreciables, lo que puede repercutir de manera positiva tanto en el crecimiento de la productividad como en el crecimiento de los distintos indicadores económicos y sociales de una jurisdicción. El aspecto social de la economía digital favorece la interacción entre los distintos agentes económicos, ya que las relaciones entre usuarios, tanto del sector público como privado, pueden verse favorecidas como consecuencia del uso de nuevas tecnologías. Esto repercute de manera directa en la importancia económica de la economía digital, ya que no se puede obviar que esta supone un impulso económico muy importante para el desarrollo de múltiples jurisdicciones, ya que en función de las estimaciones que se adopten<sup>1</sup> la economía digital supone entre el 4,55% y el 15,5% del PIB mundial, asimismo, genera en torno al 2% del empleo mundial (Naciones Unidas, 2019). En el ámbito de la Unión Europea, la economía digital ha crecido

---

<sup>1</sup> La cuantificación de la economía digital cuenta con múltiples dificultades, ya que en primer lugar no existe una única definición o concepto de economía digital, a lo que hay que añadir la falta de estadísticas fiables sobre sus componentes y dimensiones, con especial atención en aquellos países que se encuentran en desarrollo (Naciones Unidas, 2019).

más de un 160% en 2013 y 2014 y se espera que siga creciendo a un ritmo del 305% anual a lo largo de los próximos diez años, lo que implica un impacto económico de entre 3,4 y 9,8 billones de euros en el año 2025, siendo equiparable al 11% de la economía mundial (Business Europe, 2017). Y si nos detenemos en el caso español, la Asociación Española para la Digitalización (DigitalES) estima que en 2017 las actividades desarrolladas por empresas digitales generaron un total de 34.500 millones de euros de Valor Añadido Bruto a la economía española, sustentando más de 250.000 empleos totales, dando lugar a una recaudación de 9.000 millones de euros en impuestos y cotizaciones sociales (Deloitte, 2019).

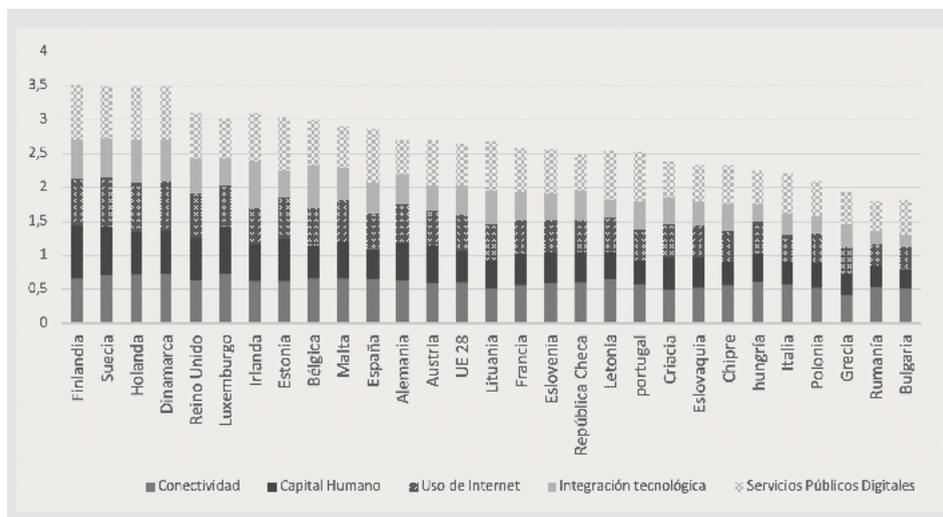
La cuantificación del impacto económico<sup>2</sup> requiere del estudio de diversos indicadores tecnológicos, como los usuarios de internet, la penetración de la banda ancha, el crecimiento de las ventas electrónicas..., entre otros, que mediante un análisis econométrico establezcan una relación directa entre el crecimiento de estos y el PIB de una jurisdicción. Uno de los índices que analiza la relación directa entre el PIB per cápita y la digitalización es el Índice de la Economía y la Sociedad Digitales –en adelante, Índice de digitalización DESI– desarrollado por la Comisión Europea. Este índice muestra el grado de competitividad de los Estados miembros en lo relativo a la Economía y Sociedad Digital. Combina y sintetiza los valores de hasta 44 indicadores relacionados con seis dimensiones sobre conectividad, capital humano, uso de servicios de internet, integración de la tecnología digital y servicios públicos digitales. En el cuadro nº 1 podemos observar el índice DESI para España y la UE, donde se observa que España ocupa la posición undécima atendiendo a los 28 países que conforman la Unión. Además, si observamos la evolución del DESI para España, podemos comprobar que este ha ido aumentando año tras año, tal y como puede observarse en el cuadro nº 1.

Cuadro nº 1. EVOLUCIÓN DEL DESI EN ESPAÑA

	España		Unión Europea
	Puesto	Puntuación	Puntuación
Desi 2019	11	56,1	52,5
Desi 2018	11	53,2	49,8
Desi 2017	13	49,1	46,9

Fuente: Comisión Europea.

<sup>2</sup> Incluso se puede distinguir entre dos impactos económicos distintos (DELOITTE, 2019), el primero de ellos es el impacto *narrow* que hace referencia a la aportación de las empresas digitales a la economía de una jurisdicción concreta, mientras que el segundo tipo es el impacto *broad* que analiza cómo contribuye la digitalización al desarrollo económico.

Gráfico nº 1. **ÍNDICE DE LA ECONOMÍA Y LA SOCIEDAD DIGITAL (2019)**

Fuente: Comisión Europea.

Las razones que dan lugar al crecimiento de la economía digital son múltiples, aunque a lo largo de los últimos años han ganado en importancia las plataformas digitales, ya que en 2017 el valor general de las empresas que disponen de una capitalización bursátil de más de 100 millones de dólares que operaban a través de plataformas se estimó en más de 7 billones de dólares, un 67% más que en 2015 (Naciones Unidas, 2019). Las razones de este rápido crecimiento las podemos relacionar con los efectos en red, a mayor número de usuarios de este más valor tiene la plataforma para todos, así como la capacidad que tiene la empresa de analizar los datos dejados por sus usuarios de forma gratuita y a través de los cuales puede aumentar su rentabilidad.

## 2.2. Implicaciones fiscales

La transición hacia una economía digital en detrimento de la economía tradicional supone un nuevo reto para la sociedad actual, ya que los modelos tradicionales de negocio pierden importancia en favor de las empresas de carácter digital. El cambio social y económico ya ha tenido lugar, pues tanto consumidores como empresas convivimos con las transacciones digitales sin que supongan algo novedoso. Sin embargo, las normas tributarias vigentes no han sido reformadas, o la modificación realizada ha sido mínima, por ello, dos principios fundamentales de los ordenamientos tributarios de un Estado se encuentran en entredicho, el principio de neutralidad y el principio de suficiencia tributaria, lo que hace peligrar el sostenimiento de lo que conocemos como Estado de Bienestar.

114

Los nuevos modelos de negocio comparten características con las empresas de carácter tradicional, aunque cuentan con peculiaridades propias que dan lugar a que las actuales normas tributarias no sean eficientes ante la economía digital. La primera característica a tener en cuenta es que los nuevos modelos de negocio han dado lugar a la aparición de un nuevo elemento de creación de valor que hasta el desarrollo de la economía digital carecía de repercusión económica alguna. Las empresas de carácter digital, mayoritariamente plataformas digitales, obtienen información de sus usuarios – edad, sexo, estado civil...– de manera gratuita, al ser necesario informar de los mismos durante el registro en la plataforma para poder acceder a los servicios ofertados por la misma. Los datos proporcionados por los usuarios suministran información de gran valor a las empresas digitales, porque en función de los gustos y preferencias de cada usuario insertará un tipo de publicidad u otro, lo que revierte de manera positiva sobre la misma. Además, esos datos almacenados por la empresa, y cedidos de manera gratuita por los usuarios, pueden ser vendidos a terceros cuya labor principal va a ser el análisis de estos, con el fin de obtener la máxima rentabilidad<sup>3</sup>, ya que en función de los resultados obtenidos podrán elaborar bienes y servicios que se ajusten en mayor medida a los perfiles de los usuarios. Y, como segunda característica propia de los nuevos modelos de negocio de carácter digital, podemos señalar la facilidad de deslocalización de estos. Esto es debido al poder prestar sus servicios de manera telemática a cualquier cliente independientemente de la ubicación de este y de la empresa, únicamente es necesario para desarrollar la transacción comercial un dispositivo electrónico y una conexión a internet.

Las características de la economía digital dan lugar a que los sistemas tributarios actuales sean ineficientes ante la economía digital, consecuencia de la obsolescencia de estos, al no recoger ni la tributación del valor de los datos ni un concepto de establecimiento permanente adaptado a las características de la economía digital que evite una deslocalización artificial de estos. Cuando los conceptos tributarios fueron diseñados, el simple hecho de pensar en bienes y servicios digitales era una utopía, pero esta ineficiencia de las normas tributarias, que se repite en las distintas jurisdicciones, da lugar a que las empresas que desarrollan su actividad en el ámbito de la economía digital puedan llevar a cabo una planificación fiscal agresiva, es decir, que busquen emplazamientos donde la carga tributaria a la que tienen que hacer frente sea lo más reducida posible, lo que se traduce en una maximización de su beneficio, pero en una merma de los ingresos fiscales de las jurisdicciones.

En definitiva, la ineficiencia y obsolescencia de los sistemas tributarios actuales tiene consecuencias negativas sobre los ciudadanos-contribuyentes, por no

---

<sup>3</sup> Las cifras que de la economía de datos ha generado en la UE son más de 300 mil millones de euros, lo que supone un 1,99% del PIB en 2016, y se espera que este valor alcance los 700 mil millones de euros para el año 2020, lo que supondría un 4% del PIB global de la UE (COMISIÓN EUROPEA, 2018).

aplicar el principio de suficiencia y poner en duda el principio de neutralidad tributaria<sup>4</sup>. Así, los ciudadanos pueden ver cómo se incrementa la tributación de rentas menos móviles, como pueden ser las rentas del trabajo, a la vez que ven mermados los bienes y servicios públicos. Por ello, tanto autoridades internacionales como la OCDE y la UE, así como distintas jurisdicciones trabajan de manera conjunta en la búsqueda de un consenso tributario internacional donde sean de aplicación los principios tributarios básicos para la economía digital sin perjudicar a la economía tradicional, ya que ambas son necesarias para el desarrollo económico y social. Aunque no se trata de una tarea sencilla esta es fundamental para un correcto desarrollo de la economía en su conjunto.

### 3. UN NUEVO PARADIGMA TRIBUTARIO

#### 3.1. Contexto fiscal de la economía digital

La aparición del comercio electrónico hace poco más de dos décadas supuso una auténtica transformación de la economía, ya que los bienes y servicios intangibles dieron lugar a una nueva modalidad comercial, cuyo incremento ha sido imparable desde sus inicios, incluso en épocas de recesión económica, y con previsiones de crecimiento muy elevadas<sup>5</sup>. Las autoridades tributarias, nacionales e internacionales, fueron conscientes de la importancia de este y decidieron analizar las distintas opciones de tributación que podían ser aplicadas a las transacciones comerciales electrónicas.

Las opciones que fueron tenidas en cuenta para la tributación del comercio electrónico fueron tres: reformar los sistemas tributarios tradicionales para adaptarlos a las transacciones comerciales electrónicas, la creación de tributos específicos para la actividad comercial electrónica y, en tercer lugar, se barajó la posibilidad de que el comercio electrónico estuviera libre de impuestos. La última opción fue defendida porque, al no encontrarse sujeto a imposición, implicaría un mayor crecimiento de este, lo que repercutiría de manera positiva en el conjunto de la economía al aumentar la recaudación de manera indirecta por el incremento de las transacciones comerciales y la creación de nuevos puestos de trabajo. Sin embargo, finalmente fue descartada ya que ponía en duda la aplicación del principio de suficiencia tributaria<sup>6</sup>. La opción de crear tributos específicos inicialmente parecía una alternativa via-

---

<sup>4</sup> Determinadas actividades digitales se ven favorecidas fiscalmente como consecuencia de sus características en detrimento de las empresas tradicionales.

<sup>5</sup> El comercio electrónico creció en 2019 dos puntos porcentuales más que en 2018 en el marco de la Unión Europea, es decir, un 14%, que llevará su cifra de ingresos a 621.000 millones de euros, atendiendo al European Ecommerce Report 2019 elaborado por la Comisión Europea y disponible en: [https://www.ecommerce-europe.eu/wp-content/uploads/2019/07/European\\_Ecommerce\\_report\\_2019\\_freeFinal-version.pdf](https://www.ecommerce-europe.eu/wp-content/uploads/2019/07/European_Ecommerce_report_2019_freeFinal-version.pdf)

<sup>6</sup> Aunque Estados Unidos llegó a promulgar en 1998 la ley The Internet Tax Freedom Act, que dejaba libre de imposición determinadas actividades económicas que se desarrollaban mediante comercio electrónico.

ble, llegando a proponerse distintos tributos, entre los que destacó el *Bit Tax*<sup>7</sup>, aunque también fue descartado ya que en este caso podría no ser de aplicación el principio de neutralidad, al existir una tributación distinta entre el comercio tradicional y el comercio electrónico.

Por tanto, la opción de adaptar los sistemas tributarios a la economía digital fue la que se decidió llevar a la práctica porque parecía respetar el conjunto de principios básicos de tributación, en especial los de neutralidad y suficiencia, así como porque tenía una puesta en práctica más sencilla para el conjunto de jurisdicciones. No debemos obviar que para que la tributación de la economía digital sea eficiente debe existir el máximo consenso posible entre las jurisdicciones, pues si las normas entre Estados son distintas podremos encontrar vacíos legales que faciliten la elusión y el fraude fiscal, beneficiando a aquellos que llevan a cabo una planificación fiscal agresiva, pero perjudicando al conjunto de la sociedad.

En la búsqueda de una fiscalidad adecuada para la economía digital se pusieron a trabajar tanto instituciones internacionales como jurisdicciones, llevando a cabo distintos informes y análisis de esta, que buscaban la solución óptima. Todos ellos recomendaron pequeñas modificaciones en materia impositiva que adaptaban los tributos o conceptos tributarios a la realidad digital. En el ámbito de la UE y atendiendo a la imposición indirecta el principal impuesto afectado fue el Impuesto sobre el Valor Añadido –en adelante, IVA–, en el que se estableció que los bienes y servicios digitales tendrían una tributación en destino, con lo que se lograba una mayor neutralidad entre ambas modalidades comerciales y se evitaban pérdidas de recaudación no deseadas. Y atendiendo a la imposición directa, fue necesario adaptar el concepto de residencia fiscal y establecimiento permanente para adaptarlos a las características propias de la economía digital, pues los conceptos vigentes hasta ese momento daban lugar a que empresas digitales no quedaran sujetas a tributación por la obsolescencia de las normas tributarias.

Aunque se han llevado a cabo distintos cambios en materia de tributación, tanto empresarial como personal, para su adaptación a la economía digital, estos se han producido de manera muy lenta, al contrario que el avance de las nuevas tecnologías, por lo que el problema de la inadaptación de los sistemas tributarios, así como su ineficiencia sigue siendo un problema actual. Si bien las autoridades tributarias, internacionales y nacionales, se han dado cuenta que, ante la falta de decisiones de gran calado en materia tributaria, se está produciendo una erosión de la base imponible de los impuestos de carácter empresarial en aquellas jurisdicciones donde la

---

<sup>7</sup> El *Bit Tax* es un impuesto que gravaría las transacciones comerciales electrónicas en función del volumen de información digital transmitida de manera electrónica. Aunque el mismo no discrimina entre información personal ni profesional y, además, presentaba una limitación tecnológica no desdeñable, que es la posibilidad de comprimir archivos, y, por tanto, reducir el tamaño de los mismos, dando lugar a una tributación no ajustada a la realidad de la transacción comercial.

realidad económica tiene lugar, en beneficio de aquellos Estados que tienen una tributación fiscal ventajosa para las empresas, ya sean de carácter digital o no.

Por ello, tanto la OCDE como la UE tratan de desarrollar nuevas propuestas tributarias que reflejen el problema fiscal de la economía digital –pérdidas de recaudación–, así como dar soluciones más eficientes. Entre los proyectos de la OCDE podemos destacar el Plan BEPS –Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios–, que establece 15 acciones a llevar a cabo por las distintas jurisdicciones para evitar el traslado de beneficios empresariales, pudiendo destacar la Acción 1, dedicada en exclusiva a la economía digital, así como la Acción 7, centrada en el concepto de establecimiento permanente, y la Acción 12, en busca de evitar una planificación fiscal agresiva que merme la recaudación de las jurisdicciones, siendo necesario para su eficiencia el establecimiento de mecanismos de intercambio de información entre jurisdicciones. Mientras que la UE ha dado un fuerte impulso al Plan BICIS –Propuesta de base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades–, en busca de un nuevo concepto de establecimiento permanente válido para la economía digital, así como propone la creación de un impuesto específico para las plataformas digitales.

Es decir, las autoridades tributarias han pasado en tan solo dos décadas de rechazar la opción de crear tributos específicos para la actividad económica electrónica en base a la no aplicación del principio de neutralidad fiscal, a optar por los mismos. No adaptar los sistemas tributarios a la nueva realidad económica está dando lugar a una no aplicación del principio de suficiencia tributaria, por lo que consideran que ha llegado el momento de volverse a replantear la tributación de la economía digital. En definitiva, atendiendo a la erosión de la bases imponibles de los principales impuestos que afectan a la actividad empresarial como consecuencia de las facilidades que presentan determinadas empresas digitales, principalmente las plataformas digitales, y la puesta en práctica de una planificación fiscal agresiva, tanto la OCDE como la UE proponen un cambio de paradigma en materia de fiscalidad de la economía digital y plantean un nuevo concepto de establecimiento permanente virtual, así como el desarrollo de un impuesto específico para aquellas empresas que cumplan los requisitos establecidos. Con ello pretenden dar solución a los problemas de suficiencia tributaria, a la vez que no se produzcan problemas de neutralidad tributaria entre empresas de carácter digital y tradicional.

## 3.2. Nuevas propuestas de tributación

### 3.2.1. *Establecimiento permanente virtual*

La adecuación del concepto de establecimiento permanente es fundamental para evitar pérdidas de recaudación no deseadas, ya que el concepto actualmente vigente de establecimiento permanente y las características de la economía digital dan lugar a que empresas de carácter electrónico busquen aquellos emplazamientos don-

de la fiscalidad les supone un factor favorable, evitando aquellas jurisdicciones donde realmente está teniendo lugar la actividad económica. La deslocalización de empresas digitales tiene lugar porque el nexo de unión establecido en el concepto tradicional de establecimiento permanente no es válido para los bienes y servicios intangibles.

El Modelo de Convenio de Doble Imposición Internacional de la OCDE –MCDII de la OCDE– establece, en su artículo 5, que un establecimiento permanente es un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad. Sin embargo, las transacciones comerciales de bienes y servicios intangibles no requieren de un lugar fijo de negocios –lo que podríamos asimilar a un local comercial–, únicamente demandan una conexión a Internet. Por ello, una de las primeras decisiones que se tomaron en relación con el concepto de establecimiento permanente, y que dieron lugar a una modificación del artículo 5 del MCDII de la OCDE, es que la página web de una empresa no iba a tener la consideración de establecimiento permanente, en base a la intangibilidad de la misma, mientras que el servidor en el que se encuentra alojada la página web, al tratarse de un elemento fijo<sup>8</sup>, sí que podría ser considerado como establecimiento permanente de la empresa.

A pesar de la modificación del concepto de establecimiento permanente para su adecuación a la economía digital, las autoridades tributarias internacionales han sido conscientes de que esta adaptación no ha sido suficiente. Por ello, tanto la OCDE como la UE tratan de un buscar un nuevo nexo de unión que sea válido para la actividad económica electrónica<sup>9</sup>. Ante este reto fiscal nos encontramos actualmente, y la UE ha sido la primera en dar un paso al frente y desarrollar una Directiva en la que se establecen las normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa<sup>10</sup> con el objetivo de gravar los servicios digitales allí donde tienen lugar.

La Directiva de la UE pretende desarrollar y, por tanto, establecer un vínculo real entre la actividad económica electrónica y el territorio, con el objetivo de gravar

<sup>8</sup> El servidor se trata de un elemento fijo, si bien este no necesariamente tiene que estar ubicado en un mismo sitio durante un periodo concreto de tiempo para poder llevar a cabo su actividad principal. Es decir, se trata de un elemento móvil que en definitiva facilita la deslocalización empresarial, ya que lo puedes situar en cualquier lugar del mundo y realizar operaciones con cualquier jurisdicción sin que esto suponga una merma en el servicio prestado por la empresa.

<sup>9</sup> A la hora de establecer un nuevo nexo de unión para lograr una tributación más adecuada, la OCDE mediante su «Informe Intermedio» de 2018 lanza una propuesta de concepto de Establecimiento Permanente Virtual, pero no establece una definición del mismo. Se trata pues de una medida cauta, en la que insta a las distintas jurisdicciones a que estudien su propuesta para en el 2020 tomar una decisión consensuada. La UE ha sido más ambiciosa y ha desarrollado una propuesta de Directiva atendiendo a la presencia digital significativa.

<sup>10</sup> Comisión Europea (2018): Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa (COM (2018) 147 final), disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:52018PC0147&from=EN>

el beneficio obtenido en la jurisdicción donde la actividad económica tiene lugar<sup>11</sup>. Por tanto, atendiendo a las características de la economía digital la Comisión Europea entiende que existe una presencia digital significativa y, por tanto, existe un establecimiento permanente, cuando concurren alguno de los siguientes requisitos:

- Superar el umbral de los 7 millones de euros de ingresos en un Estado miembro.
- Tener más de 100.000 usuarios en un Estado miembro durante un ejercicio fiscal.
- En un ejercicio fiscal generar más de 3.000 contratos<sup>12</sup> de servicios digitales entre la sociedad y los usuarios.

La aplicación del criterio de presencia digital significativa<sup>13</sup> supone un cambio de criterio por parte de la Comisión Europea en relación con lo establecido en materia de tributación de la economía digital dos décadas atrás. La razón la encontramos en que el inmovilismo adoptado anteriormente dio lugar a una ineficiencia de los sistemas tributarios, no siendo de aplicación ni el principio de suficiencia tributaria ni en muchas ocasiones el de neutralidad, ya que las empresas de carácter tecnológico cuentan con mayores posibilidades de deslocalización fiscal como consecuencia de la obsolescencia de los sistemas tributarios. Por ello, la UE considera necesario que los beneficios<sup>14</sup> se imputen a aquella jurisdicción donde los mismos son generados e insta a los Estados miembros a que incorporen el concepto de presencia digital significativa en sus ordenamientos tributarios a partir del año 2020.

El cambio en materia de tributación de la economía digital es claramente necesario ya que queda demostrada la ineficiencia de los actuales conceptos tributarios.

<sup>11</sup> Además, la UE también quiere que el concepto de presencia digital significativa sea integrado en el marco de la Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades -Proyecto BICIS-, de manera que este impuesto se aplique en el lugar donde se genera valor.

<sup>12</sup> Con respecto a la celebración de contratos para la prestación de servicios digitales: a) se considerará que un contrato es un contrato entre empresas si el usuario suscribe el contrato en el curso de sus actividades empresariales; b) se considerará que un usuario está situado en un Estado miembro en un periodo impositivo o si el usuario es residente a efectos del Impuesto sobre Sociedades en este Estado miembro en ese periodo impositivo o si el usuario es residente a efectos del Impuesto sobre Sociedades en un tercer país pero tiene un establecimiento permanente en ese Estado miembro en ese periodo impositivo.

<sup>13</sup> La Comisión Europea también determina qué actividades van a tener la condición de significativas a efectos de determinar la presencia digital significativa, y señala las siguientes: a) La recogida, el almacenamiento, el tratamiento, el análisis, el despliegue y la venta de datos a nivel usuario; b) La recogida, el almacenamiento, el tratamiento y el despliegue de contenido generado por el usuario; c) La venta de espacio publicitario en línea; d) La puesta a disposición de contenidos creados por terceros en un mercado digital; e) La prestación de cualquier servicio digital no enumerado en las letras a) a d).

<sup>14</sup> Tiene la consideración de beneficios imputables a la presencia digital significativa o en relación con la misma los que debería haber percibido si se tratara de una empresa separada e independiente que lleve a cabo actividades idénticas o similares, en condiciones idénticas o similares, en particular en sus tratos con otras partes de la empresa y teniendo en cuenta: las funciones desempeñadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos, a través de una interfaz digital.

Si bien la puesta en marcha de una nueva tributación, y más concretamente de la introducción del concepto de establecimiento permanente virtual no es una tarea sencilla, pues su aplicación requiere que sean modificados los Convenios de Doble Imposición suscritos por las distintas jurisdicciones, lo que necesita de un alto grado de consenso por parte de los Estados. La propia UE reconoce que la solución óptima para aplicar el concepto de presencia digital significativa sería desarrollar el Proyecto BICCIS, por lo que, si atendemos a la Resolución legislativa de 15 de marzo de 2018, sobre la propuesta de Directiva del Consejo relativa a una Base Imponible Común del Impuesto sobre Sociedades<sup>15</sup>, encontramos nuevos matices al concepto de presencia digital significativa, que nos llevan a un concepto más restrictivo que el establecido por la Comisión. Los criterios recogidos en la enmienda 40 de la Resolución son los siguientes:

«Si un contribuyente residente en una jurisdicción ofrece una plataforma digital – por ejemplo, una aplicación electrónica, una base de datos o un espacio de almacenamiento– o proporciona acceso a ella, o bien ofrece servicios de motor de búsqueda o servicios publicitarios en un sitio web o una aplicación electrónica, se considerará que dicho contribuyente posee un establecimiento permanente digital en un Estado miembro distinto de la jurisdicción en la que sea residente a efectos fiscales si el importe total de los ingresos del contribuyente o de la empresa asociada derivados de operaciones a distancia generados a partir de las plataformas digitales mencionadas en la jurisdicción en la que no sea residente supera la cifra de 5 millones de euros al año y si se cumple cualquiera de las siguientes condiciones:

- a) Que mensualmente al menos mil usuarios registrados domiciliados en un Estado miembro distinto de la jurisdicción en la que el contribuyente sea residente a efectos fiscales se hayan conectado a la plataforma digital del contribuyente o la hayan visitado.
- b) Que durante un ejercicio fiscal se hayan celebrado mensualmente al menos mil contratos digitales con clientes o usuarios domiciliados en la jurisdicción en la que el contribuyente no sea residente.
- c) Que el volumen del contenido digital recopilado por el contribuyente en un ejercicio fiscal represente más del 10% del total del contenido digital almacenado del grupo.

La Comisión estará facultada para adoptar actos delegados con arreglo al artículo 66 en lo referente a la modificación de la presente Directiva mediante ajustes de los factores mencionados en las letras a), b) y c) del presente apartado en función de los avances en los acuerdos internacionales.

<sup>15</sup> Se trata de una Resolución legislativa previa a la Directiva de presencia digital significativa, pero la misma establece sus propios criterios para considerar la existencia de una presencia digital significativa.

Los contribuyentes estarán obligados a facilitar a las autoridades tributarias toda la información pertinente para determinar su establecimiento permanente o establecimiento permanente digital de conformidad con el presente artículo».

La falta de consenso dentro de la UE a la hora de concretar los criterios que han de ser tenidos en cuenta para que se considere que existe un establecimiento permanente como consecuencia de su presencia digital significativa deja abierta la posibilidad de realizar ajustes a los mismos en función del devenir de la economía digital, con el fin de establecer unos criterios únicos y más eficientes. Ya que los criterios establecidos por la Comisión Europea pueden ser cuestionados. Atendiendo al umbral de ingresos de 7 millones de euros, las empresas pueden optar por dividir sus empresas –planificación fiscal–, y no cumplir este requisito, con lo que no se soluciona el problema de no aplicación del principio de suficiencia tributaria. Asimismo, si recurrimos al número de usuarios, 100.000 usuarios, estos pueden ser muchos o pocos en función de la población de una jurisdicción, dejando en entredicho el principio de neutralidad. Al igual que ocurre si atendemos al número de contratos, 3.000, ya que el número de contratos a veces tampoco es indicativo de la capacidad económica de la empresa. Por ello, quizá sea más adecuado establecer un porcentaje determinado en lugar de un número concreto (Sánchez Archidona, 2019a). En definitiva, es necesario madurar la propuesta de la presencia digital significativa, aunque se trata de un cambio necesario para adecuar los sistemas tributarios a la realidad económica.

### 3.2.2. *Impuesto sobre Servicios Digitales*

El establecimiento de un nuevo concepto de establecimiento permanente basado en la presencia digital significativa es una propuesta muy interesante que daría fin a muchos de los actuales problemas que presenta la tributación de la economía digital, pero la puesta en práctica de este es una tarea compleja. Ya que han de ser modificados tanto los conceptos tributarios vigentes en los actuales sistemas tributarios como los modelos de doble imposición suscritos entre las distintas jurisdicciones. Por ello, la UE ha llevado a cabo una propuesta alternativa, el Impuesto sobre Servicios Digitales –en adelante, ISD– más sencilla de llevar a la práctica y dirigida especialmente a aquellos negocios digitales que plantean mayores problemas tributarios –deslocalización de las bases imponibles–, las plataformas colaborativas.

La proliferación y crecimiento de las plataformas colaborativas da lugar a que estas busquen emplazamientos donde la carga tributaria a la que tienen que hacer frente sea lo más reducida posible en busca de la maximización de su beneficio como consecuencia directa de las características que tiene el nuevo modelo de negocio. Lo que supone una ventaja para la empresa es claramente un inconveniente para el sector público que ve como sus ingresos se ven mermados por la deslocalización empresarial y por la falta de adecuación de los sistemas tributarios a las características de la economía digital. Y se insiste en la idea de que el ISD es un impuesto pensado y diseñado específicamente para las plataformas colaborativas, porque el

mismo será de aplicación para aquellos ingresos generados por actividades en las que los usuarios de estas plataformas digitales desempeñan un papel importante en la creación de valor, valor complicado de grabar atendiendo a los sistemas tributarios actuales.

El ISD se ha configurado como un impuesto indirecto, hecho que puede ser cuestionado, ya que realmente grava los ingresos imposables<sup>16</sup>, no haciendo referencia alguna al beneficio empresarial, razón por la que su carácter indirecto puede cuestionarse y pensar que se trata de un impuesto directo. Los ingresos gravados serán los siguientes<sup>17</sup>:

- Generados por la venta de espacios publicitarios en línea.
- Generados a partir de las actividades de intermediarios digitales que permitan a los usuarios interactuar con otros usuarios y que puedan facilitar la venta de bienes y servicios entre ellos.
- Generados a partir de la venta de datos obtenidos de información aportada por los usuarios.

El lugar de imposición del ISD será aquel Estado miembro de la UE en el que los usuarios de los servicios digitales estén situados a lo largo del periodo impositivo, no siendo de relevancia el lugar donde se encuentre ubicado el prestador de servicios. El tipo impositivo que se aplicará será del 3% a la proporción de ingresos imposables obtenidos en un Estado miembro determinado<sup>18</sup>. Y el sujeto pasivo del ISD serán aquellas empresas de carácter digital que cumplan los siguientes requisitos:

- El importe total de los ingresos mundiales que haya comunicado en relación con el ejercicio financiero considerado supere los 750.000.000 €.
- El importe total de los ingresos imposables que haya obtenido dentro de la Unión Europea durante el ejercicio financiero considerado supere los 50.000.000 €.

Al igual que se puede cuestionar el carácter indirecto del ISD también puede ser discutible el hecho que no se grave el beneficio empresarial y sí los ingresos imponi-

<sup>16</sup> Los ingresos imposables se reconocerán a efectos de la presente Directiva como obtenidos en el momento que sean exigibles, independientemente de que los importes correspondientes hayan sido efectivamente pagados o no.

<sup>17</sup> Recogidos en el artículo 3 de la Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales COM (2018) 148 final.

<sup>18</sup> El ISD será exigible al día siguiente de la finalización del periodo impositivo, y tendrá que ser abonado en los 30 días siguientes laborables. Igualmente, los Estados miembros podrán imponer obligaciones en materia de contabilidad, registros y cualquier otro aspecto que garantice el pago efectivo del impuesto y sirva como medida de lucha contra la evasión, la elusión y el fraude fiscal.

bles, ya que el impuesto no tiene en cuenta los gastos necesarios en los que hay que incurrir para obtener los ingresos, circunstancia que sí ocurre cuando se trata del Impuesto sobre Sociedades. Asimismo, también podemos preguntarnos si este impuesto da lugar a una doble tributación, ya que podría estar gravando una renta que ya se encuentra sujeta a tributación por el impuesto societario. En definitiva, daría cumplimiento al principio de suficiencia tributaria, pero estaría incumpliendo el de neutralidad tributaria.

La Unión Europea a pesar de los inconvenientes que presenta el ISD considera que es una opción adecuada, ya que el mismo va a ser de carácter transitorio y con la misión de paliar los efectos negativos de la erosión de las bases imponibles de los actuales sistemas tributarios, hasta que el nuevo concepto de establecimiento permanente virtual sea desarrollado de manera adecuada y puesto en marcha en las distintas jurisdicciones. Es por ello, que distintos Estados, tanto dentro como fuera de la UE tratan de implantar impuestos similares al ISD en tu territorio.

#### 4. CONCLUSIONES

La erosión de las bases imponibles como consecuencia de los nuevos modelos de negocios digitales es una realidad incuestionable, que deja de manifiesto la obsolescencia de los sistemas tributarios y marca el inicio de un cambio en la tributación de la economía digital. Aunque inicialmente se optó por no gravar las transacciones comerciales electrónicas de manera específica en base al respeto del principio de neutralidad tributaria, actualmente es necesario un cambio de criterio en el que prime el principio de suficiencia tributaria.

El modelo de negocio de las plataformas colaborativas ha existido siempre, pero sin que fuera necesaria una empresa digital que acercara a los usuarios, por lo que el impacto de la economía colaborativa entre particulares tenía un impacto mínimo en el conjunto de la economía. Sin embargo, la profesionalización de la economía colaborativa y su crecimiento en base a la red de Internet han dado lugar a un nuevo modelo de negocio que cuando se estudió y analizó la fiscalidad del comercio electrónico, no fue tenido en cuenta, y, por tanto, tampoco su repercusión económica, así como las facilidades de deslocalización que encuentran las plataformas colaborativas.

Por tanto, tras dos décadas de inmovilismo por parte de las administraciones tributarias internacionales en materia de fiscalidad de la economía digital, en base a los estudios realizados previamente, dichas instituciones se han dado cuenta que las decisiones tomadas inicialmente de acuerdo a las circunstancias económicas y sociales de aquel momento ya no son válidas para el contexto económico y social actual. Por ello, es necesario un replanteamiento de la fiscalidad de la economía digital, donde se aúnen el cumplimiento de los distintos principios básicos de tributación, en especial el principio de suficiencia tributaria, necesario para seguir basando la sociedad actual en el Estado de Bienestar.

Las nuevas propuestas de tributación de la economía digital centran su atención en disminuir los efectos negativos de la misma en los ingresos públicos, es decir, en evitar que las empresas de carácter digital, especialmente aquellas que operan mediante plataformas digitales, erosionen las bases imponibles de aquellas jurisdicciones donde realmente está teniendo lugar la transacción comercial. Por ello, centran su interés en determinar la existencia de un establecimiento permanente en base a la presencia digital significativa. Ya no es necesario disponer de un establecimiento físico, ni como punto de venta ni como centro de trabajo, en un territorio concreto para llevar en él una actividad económica importante, ya que todas las operaciones se realizan a través de la web de la empresa. Además hay que sumar el valor de la información que los usuarios proporcionan a la empresa y que esta puede usar con fines lucrativos, ya sea en su propio beneficio o cediendo los datos a terceros.

La determinación de un nuevo nexo de unión que sea válido para fijar un nuevo concepto de establecimiento permanente es una solución óptima que daría solución al principio de suficiencia tributaria. El principio de neutralidad es más complejo de determinar si se aplica de manera correcta, ya que al establecer límites y criterios para considerar que una empresa tiene una presencia digital significativa en un territorio determinado, puede poner en práctica una planificación fiscal agresiva, y dar al traste con ambos principios tributarios. A ello hay que añadir su compleja puesta en práctica al tener que ser modificados los sistemas tributarios de todas las jurisdicciones así como los modelos de doble imposición suscritos por estas. Por ello, la UE propone una medida tributaria mucho más sencilla de llevar a la práctica, como es la creación del ISD. Al igual que ocurre con el concepto de presencia digital significativa, da solución al principio de suficiencia, y la aplicación del principio de neutralidad queda en duda.

En cualquier caso, organizaciones internacionales, OCDE y UE, así como jurisdicciones parecen estar de acuerdo que es el momento de cambiar el paradigma fiscal de la economía digital en busca de una mayor eficiencia de este, donde prime la suficiencia tributaria sobre la neutralidad. Si bien, para primar la eficiencia es necesario que se establezca un consenso internacional importante, pues sin el mismo, cualquier medida que se adopte será ineficiente.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BUSINESS EUROPE (2017): «Building a European Data Economy», disponible en: [https://www.business-europe.eu/sites/buseur/files/media/position\\_papers/internal\\_market/2017-04-26\\_building\\_a\\_european\\_data\\_economy.pdf](https://www.business-europe.eu/sites/buseur/files/media/position_papers/internal_market/2017-04-26_building_a_european_data_economy.pdf) (16/07/2019).
- CARVAJO VASCO, D. (2016): «La lucha contra la planificación fiscal agresiva y las obligaciones de información tributaria», *Crónica Tributaria*, nº 158, págs. 109-128.
- COMISIÓN EUROPEA (2014): DIRECTIVA 2014/107/UE DEL CONSEJO de 9 de diciembre de 2014 que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad, Disponible en: <https://www.boe.es/doue/2014/359/L00001-00029.pdf>
- (2016): Directiva del Consejo relativa a una base imponible común del impuesto sobre sociedades, disponible en: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/es/TXT/?uri=COM:2016:0685:FIN>
- (2018): Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo: Es el momento de instaurar un marco fiscal moderno, justo y eficaz para la economía digital, disponible en: <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/ES/COM-2018-146-F1-ES-MAIN-PART-1.PDF>
- (2018): «Hacia un espacio común europeo de datos», COM (2018) 232 final.
- DELOITTE (2019): «el impacto de la digitalización en España. contribución de las empresas digitales a la economía española», disponible en: <https://www.digitales.es/wp-content/uploads/2019/08/digitales-contribucion%20a%20la-economia%20digital-espana.pdf>
- ESCRIBANO, E. (2019): «The taxation of profits of digital enterprises: solutions from the (re)interpretation of the permanent establishment concept and from its amendment. A comparative analysis vis-à-vis between the proposals of the OECD and the European Unión», *Crónica Tributaria*, nº170.
- GARCÍA PRATS, F.A. (2015): Los límites a la planificación fiscal agresiva y al abuso de las normas tributarias, *Revista Técnica Tributaria*, nº 110, págs. 121-144.
- GÓMEZ REQUENA, J.A.; MORENO GONZÁLEZ, S. (2017): «Adapting the Concept of Permanent Establishment to the Context of Digital Commerce: From fixity to Significant Digital Economic Presence», *Intertax*, vol. 45, núm. 11.
- MORENO GONZÁLEZ, S. (Dir.) (2017): «Tendencias y desafíos fiscales de la economía digital», Aranzadi.
- NACIONES UNIDAS (2019): «Informe sobre la economía digital 2019. Creación y captura de valor: repercusiones para los países en desarrollo», disponible en: [https://unctad.org/es/PublicationsLibrary/der2019\\_overview\\_es.pdf](https://unctad.org/es/PublicationsLibrary/der2019_overview_es.pdf).
- NOCETE CORREA, F.J. (2016): «¿Es posible una planificación fiscal lícita y socialmente responsable en la UE? Acerca del concepto europeo de planificación fiscal agresiva», *Quincena fiscal*, Nº 5, 2016, págs. 113-149.
- OCDE (2013): «Erosión de la base imponible y traslado de beneficios», disponible en: <http://www.oecd.org/ctp/beps-actions.htm>
- (2015): Proyecto OCDE/G20 de Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios, disponible en: <https://www.oecd.org/ctp/beps-nota-explicativa-2015.pdf>
- (2018): «Tax challenges arising from digitalisation -Interim Report 2018-», Disponible en: <http://www.oecd.org/ctp/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report-9789264293083-en.htm>
- PARLAMENTO EUROPEO (2018): Pleno-Diciembre 2018 «Una fiscalidad justa para la economía digital», disponible en: [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/ATAG/2018/630327/EPRS\\_ATA\(2018\)630327\\_ES.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/ATAG/2018/630327/EPRS_ATA(2018)630327_ES.pdf)
- (2018): Resolución Legislativa de 15 de marzo de 2018, sobre la Propuesta de Directiva del Consejo relativa a una Base Imponible Común del Impuesto sobre Sociedades, BICIS. COM (2016) 685 final.
- SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G. (2019a): «El establecimiento permanente «virtual» en la Unión Europea: criterios no coincidentes entre el consejo y las bicis», *Fórum Fiscal*, nº 255.
- (2019b): «Unilateralismo fiscal en el siglo XXI», *Revista Quincena Fiscal*, nº 1/2019.