



UNIVERSIDADE DA CORUÑA

Facultad de Economía y Empresa

---

Trabajo de fin de grado

# La fiscalidad en la Economía Digital

*Un caso particular: Spotify*

Marta Méndez Barbeito

Tutores: Ignacio Fernández Fernández;

María Milagros Sieiro Constenla

Grado en Administración y Dirección de Empresas.

Curso académico 2022/2023

---

Trabajo de Fin de Grado presentado en la Facultad de Economía y Empresa de la Universidad de A Coruña para la obtención del Grado en Administración y Dirección de Empresas.

# Resumen

Este Trabajo de Fin de Grado tiene como objetivo el análisis de los retos que presenta la Economía Digital (en adelante, ED) en la fiscalidad internacional. A su vez, se pretende demostrar la necesidad de una transformación en el sistema fiscal actual.

En la nueva realidad económica caracterizada por la digitalización y la globalización de la economía, las normas fiscales clásicas presentan distorsiones impositivas al establecer un desalineamiento entre donde se llevan a cabo realmente las actividades económicas y dónde tiene lugar la imputación de los beneficios. Motivo por el cual se analizará la primera etapa de transformación fiscal (BEPS 1.0) haciendo hincapié en la Acción 1 y 7 del Plan *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS). Además, en esta etapa se mencionará la aplicación de la “Tasa Google” como posible solución a la pérdida de ingresos fiscales. Luego, se estudiará la segunda fase de la transformación fiscal (BEPS 2.0) o “*Two Pillar Project 2021*” donde tienen lugar grandes avances orientados a la adaptación del sistema fiscal internacional a la Nueva Economía o ED (Pilar I).

Finalmente, se pretende ejemplificar a través de una plataforma digital (Spotify) los modelos tributarios actuales de las MNEs especialmente digitalizadas y la necesidad de adecuarlos a la nueva realidad económica digital. Asimismo, se analiza para el ejemplo expuesto, la aplicación de la “Tasa Google” como posible solución a la elusión fiscal.

*Palabras clave: fiscalidad internacional; Economía Digital; Plan de Acción BEPS; MNEs; Presencia digital significativa; Establecimiento Permanente; Spotify.*

*Número de palabras: 16.183.*

# Abstract

The aim of this Final Degree Project is to study the challenges presented by the Digital Economy in international taxation. At the same time, it aims to demonstrate the need for a transformation of the current tax system.

In the new economic reality characterised by the globalisation and digitalisation of the economy, the classic tax rules present tax distortions by establishing a misalignment between where economic activities are actually carried out and where the imputation of the profits takes place. For this reason, a first stage of tax transformation (BEPS 1.0) will be analysed with an emphasis on Action 1 and 7 of the Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Plan. In addition, the application of the Google Tax as a possible solution to the loss of tax revenues will be mentioned in this stage. Then, the second phase of the tax transformation (BEPS 2.0) or "Two Pillar Project 2021" will be studied, where major developments are taking place aimed at adapting the international tax system to the Digital Economy (Pillar I).

Finally, it is intended to exemplify through a digital platform (Spotify) the current tax models of especially digitalised MNEs and the need to adapt them to the new digital economic reality. Likewise, for the example given, the application of the "Google Tax" is analyzed as a possible solution to tax avoidance.

*Key words: International Taxation; Digital Economy; Action Plan on BEPS; MNEs; Significant Digital Presence; Permanent Establishment; Spotify.*

# Índice

<b>1. Introducción .....</b>	<b>9</b>
<b>2. Contextualización de la Economía Digital. ....</b>	<b>11</b>
2.1. Economía Digital: concepto y características principales. ....	11
2.2. Modelos de negocio en la Economía Digital y sus consecuencias. ....	16
<b>3. Retos de la fiscalidad ante la Economía Digital.....</b>	<b>19</b>
3.1. El Plan BEPS.....	20
3.2. Análisis de la Acción 1: “Hacer frente a los desafíos fiscales que plantea la economía digital”.....	21
3.3. Otras acciones que afectan a la Economía Digital.....	24
<b>4. Establecimiento Permanente.....</b>	<b>25</b>
4.1. Concepto de Establecimiento Permanente según el MC de la OCDE.....	25
4.2. Antecedentes y evolución del concepto de Establecimiento Permanente. ....	28
4.3. Problemas que plantea en relación con los nuevos modelos de negocio. Su inadecuación en la Economía Digital. ....	29
4.4. Cambios introducidos en el concepto de Establecimiento Permanente por la Acción 7 del Plan BEPS. ....	30
4.5. El Establecimiento Permanente en la Economía Digital. ....	32
<b>5. Impuesto sobre determinados servicios digitales o “Tasa Google”. ....</b>	<b>34</b>
<b>6. Pilar I y Pilar II (BEPS 2.0). ....</b>	<b>35</b>
<b>7. Spotify. ....</b>	<b>38</b>
7.1. Introducción y tipo de servicio. ....	38
7.2. Tributación. ....	41
7.3. Aplicación del Impuesto sobre determinados Servicios Digitales en España. ....	45

**Conclusiones .....50**

**Bibliografía .....54**

**Anexos .....66**

**Anexo A: Ejemplos de medidas adoptadas por algunos Estados con el fin de restaurar el poder tributario del Estado de la fuente. ....66**

**Anexo B: Pilar II .....67**

**Anexo C: Tipos impositivos legales de determinados países donde se encuentran filiales del grupo.....69**

# Índice de abreviaturas

<b>A2A</b>	Administration to Administration
<b>A2C</b>	Administration to Consumer
<b>B2A</b>	Business to Administrations
<b>B2B</b>	Business to Business
<b>B2C</b>	Business to Consumer
<b>BEPS</b>	Base Erosion and Profit Shifting
<b>C2A</b>	Consumer to Administration
<b>C2B</b>	Consumers to Business
<b>C2C</b>	Consumer to Consumer
<b>CAF</b>	Comité de Asuntos Fiscales
<b>CEPAL</b>	Comisión Económica para la América Latina y el Caribe
<b>CEO</b>	Chief Executive Order
<b>ED</b>	Economía Digital
<b>EP</b>	Establecimiento Permanente
<b>GAFA</b>	Google, Amazon, Facebook, Apple
<b>GEFED</b>	Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital
<b>GloBe</b>	Global Anti-Base Erosion
<b>INCN</b>	Importe Neto de la Cifra de Negocios
<b>IS</b>	Impuesto sobre Sociedades
<b>ISDSD</b>	Impuesto Sobre Determinados Servicios Digitales
<b>MAUs</b>	Montly Active Users
<b>MCOCDE</b>	Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio
<b>MNEs</b>	Emerging Multinacional Enterprises

<b>OCDE</b>	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
<b>OTT</b>	Over The Top
<b>TME</b>	Tencent Music Entertainment
<b>TFDE</b>	Grupo de Trabajo sobre Economía Digital
<b>TIC</b>	Tecnologías de la Información y la Comunicación
<b>UNCTAD</b>	Conferencia de las Naciones Unidas para el Comercio y el Desarrollo
<b>UE</b>	Unión Europea

# Índice de figuras

Figura 1. La variación del tiempo medio diario empleado al uso de Internet en España, expresado en minutos.....	12
Figura 2. Volumen de transacciones de comercio electrónico efectuadas en España desde 2014 hasta 2021, expresado en millones. ....	13
Figura 3. Efectos de la red en Spotify. ....	15
Figura 4. Estimación del porcentaje de la población total en España que será usuario de Internet durante los próximos dos años. ....	15
Figura 5. Cifra de descargas de Apps para dispositivos móviles a nivel global, expresada en miles de millones. ....	18
Figura 6. Estructura de Spotify. ....	39
Figura 7. Evolución MAUs e ingresos totales.....	41
Figura 8. Estructura global de Spotify. ....	42
Figura 9. Gasto en publicidad de Spotify a nivel mundial entre 2015 y 2021. ....	47
Figura 10. Comparativa entre el tipo impositivo medio efectivo de las empresas digitales y las empresas tradicionales. ....	68



# Índice de tablas

Tabla 1. Criterios cuantitativos necesarios para establecer la presencia virtual significativa.....	33
Tabla 2. Elementos que componen el Pilar I.....	37
Tabla 3. Comparativa de Spotify Spain, S.L. y Spotify AB. ....	43
Tabla 4. Distribución del INCN en Spotify Spain, S.L. (en euros).....	44
Tabla 5. Requisitos para poder considerar a Spotify Spain S.L. un EP. ....	45
Tabla 6. Requisitos para poder aplicar el ISDSD a Spotify Spain, S.L. ....	49
Tabla 7. Aplicación ISDSD en Spotify Spain, S.L.....	50
Tabla 8. Ejemplos de medidas adoptadas por algunos Estados con el fin de restaurar el poder tributario del Estado de la fuente.....	66
Tabla 9. Tipos impositivos legales de determinados países donde se encuentran filiales del grupo.....	69

# 1. Introducción

La transformación digital de la economía ha provocado la aparición de grandes retos para la fiscalidad internacional. Su principal manifestación se presenta en las grandes multinacionales con la capacidad de realizar operaciones en diferentes Estados sin una presencia física imponible lo que ha propiciado que las empresas lleven a cabo prácticas elusivas. Además, los modelos de negocio han sido transformados por las innovaciones tecnológicas, aumentando en su estructura la importancia de los activos intangibles. Todo ello genera presión pública y la necesidad de una transformación sobre el actual sistema tributario europeo.

El objetivo del presente trabajo es estudiar los desafíos que presenta la ED y, examinar si los nuevos modelos de negocio son gravados de manera justa y equitativa en comparación con los modelos de negocio tradicionales. A su vez, se evalúa si la normativa fiscal actual es apropiada para la nueva realidad económica. Con este fin, se analizan las recomendaciones tanto de la OCDE como de la UE en relación con esta cuestión.

Se pretende demostrar la importancia y la necesidad de llevar a cabo una reforma integral en el sistema fiscal normativo que, concebido a principios del siglo XX, es inadecuado para lograr sus objetivos. Se necesita un marco fiscal moderno que aporte seguridad jurídica para que todos los agentes económicos puedan aprovecharse de la nueva dinámica de hacer negocio en igualdad de condiciones; es decir, ofreciendo las mismas ventajas fiscales entre las empresas digitales y las tradicionales y sin la capacidad de aprovecharse de lagunas tributarias.

En respuesta a lo anterior, en un contexto de globalización y transformación digital, la OCDE crea el Proyecto BEPS “*Base Erosion Profit Shifting*” en 2013 con el fin de establecer la equidad de la recaudación entre los Estados. Ha sido incorporado por más de 135 Estados y supone una primera etapa de la transformación fiscal llevada a cabo hasta ahora. Su finalidad es asegurar que la aplicación de las normas fiscales cumpla los principios de transparencia y coherencia buscando una tributación más equitativa por parte de las empresas. Para ello, se centra en las lagunas existentes en las normas fiscales internacionales que permiten a las MNEs desplazar sus beneficios a otros Estados donde la tributación sea más favorable.

Después de la publicación por parte de la OCDE de 15 informes finales sobre diferentes ámbitos de actuación, en 2019 la OCDE se adentra en un nuevo estudio, “*BEPS 2.0/Two Pillar Project*” orientado más hacia los desafíos que presenta la ED. Está compuesto por dos pilares; el Pilar I centrado en los desafíos de la ED con el objetivo de asegurar una mayor imputación de los beneficios en el Estado de la fuente y, el Pilar II que establece nuevas normas sobre un tipo impositivo mínimo global.

En definitiva, se analizará la importancia que representa la ED en la economía mundial y, la presión que ello supone para el sistema tributario. Con este fin, se ha dividido el trabajo en seis secciones. En primer lugar, empieza por contextualizar el concepto de ED y sus principales modelos de negocio presentes en el Informe de la Acción 1 del Plan BEPS. En segundo lugar, se analizan los desafíos a los que debe hacer frente la fiscalidad internacional ante la ED. La sección cuarta estudia el concepto de Establecimiento Permanente (en adelante, EP) centrándose en su inadecuación a la Nueva Economía. A continuación, se exponen tanto los cambios introducidos al concepto de EP en la Acción 7 del Plan BEPS como las soluciones propuestas por la OCDE centrándonos en la presencia virtual significativa y en la introducción de la “Tasa Google”. Mediante estas medidas se pretende reformular el concepto tradicional de EP con el objetivo de ajustarse mejor a la nueva realidad económica. En la sexta sección, se analizan los enfoques establecidos mediante el Pilar I y Pilar II para dar soluciones a los desafíos que plantea la ED. Mediante ellos se pretende conseguir una mayor imputación de los beneficios en el Estado de la fuente y una tasa impositiva mínima global del 15%. Finalmente, se trata un caso práctico centrado en Spotify, una plataforma *over the top* (OTT)<sup>1</sup> escogida como un claro ejemplo de cómo las compañías digitales han conseguido cambiar los modelos de negocio y consecuentemente, las formas de consumo (Segovia, 2022). A su vez, mediante este ejemplo, se pretende mostrar cómo tributan las grandes multinacionales con el sistema normativo actual y las pérdidas de ingresos fiscales producidas por la inadecuación de este a la nueva actividad económica.

---

<sup>1</sup> Se trata de plataformas que ofrecen servicios en línea sin la necesidad de un operador de red tradicional para su distribución (por ejemplo, servicios por cable). Destacamos Amazon Prime, Netflix, HBO, Youtube y Spotify.

## 2. Contextualización de la Economía Digital.

### 2.1. Economía Digital: concepto y características principales.

La digitalización de los bienes y servicios junto con la aparición de las Tecnologías de la Información y la Comunicación (TIC) ha ocasionado una serie de transformaciones en diversos ámbitos empresariales y sociales. Estos hechos han provocado la aparición de nuevos modelos de negocio caracterizados por la presencia de activos intangibles. En este contexto, se ha de analizar las transformaciones que han tenido lugar en el ámbito fiscal (Moreno, 2017, p. 97).

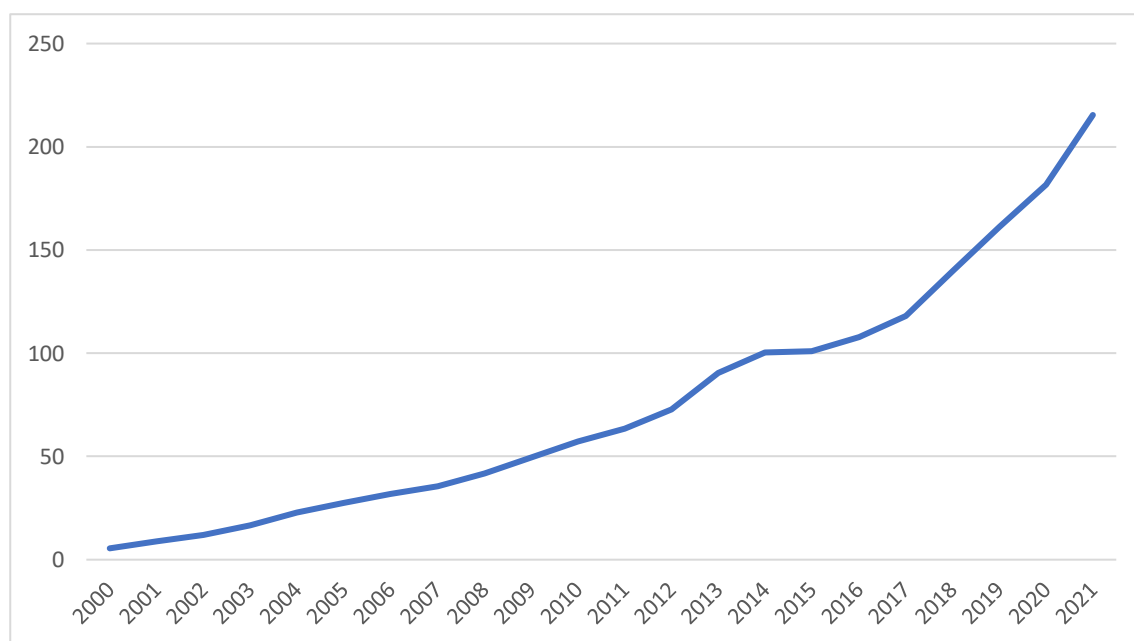
Los avances tecnológicos producidos tienen gran importancia en la economía ya que suponen una transformación de la misma, convirtiendo una economía tradicional o tangible en una nueva economía intangible, caracterizada por la interrelación entre los diferentes países y las TIC (Álamo, 2016). A su vez, esta transformación implica que los sistemas tributarios contemplen esta nueva dinámica de negocio y la necesidad de aclarar qué se entiende por “Economía Digital”.

No obstante, establecer una definición del concepto “Economía Digital” resulta complicado debido a su relación con el sector de las tecnologías donde se producen cambios constantemente lo que puede provocar que la definición aportada se quede obsoleta (Álamo, 2016). En esta línea, encontramos múltiples definiciones sobre la ED (Álamo, 2020; Ojeda et al., 2001). Las primeras alusiones al concepto pueden encontrarse en el informe “*The Emerging Digital Economy*” elaborado por el Departamento de Comercio de Estados Unidos en 1997 (Margherio, 1997). Posteriormente, Zimmerman y Koarner (2000) la definen como “una economía basada en la digitalización de la información y la comunicación”. Liebowitz (2002) y Brynjolfsson (2003) establecen que se trata de “una economía basada en las tecnologías digitales, donde se pueden incluir las redes digitales de comunicación, ordenadores, software, así como todas las tecnologías de información”. A su vez, la OCDE establece que la ED es “el resultado de un proceso de transformación desencadenado por las TIC” (OCDE, 2015).

Aunque no se pueda establecer una definición clara de la ED, sí que podemos afirmar que todas las definiciones contienen los siguientes elementos: Internet (hardware<sup>2</sup> y redes de banda ancha<sup>3</sup>), comercio electrónico (*e-commerce* directo e indirecto), nuevos procesos y contenido digital (Apps y plataformas digitales) (Álamo, 2016). La Comisión Económica para la América Latina y el Caribe (en adelante, CEPAL) destaca además de los mencionados como elementos principales de la ED, a los usuarios finales (empresas, individuos y gobiernos) (Bercovich et al., 2013).

En lo referente al primer elemento de la ED; esto es, Internet, en la siguiente gráfica se puede observar un gran incremento en su utilización en los últimos 20 años (AIMC, 2022).

Figura 1. La variación del tiempo medio diario empleado al uso de Internet en España, expresado en minutos.



Fuente: AIMC (Spain).

En segundo lugar, el comercio electrónico es uno de los componentes más significativos de la ED. Doctrinalmente ha sido definido por diferentes autores. Para empezar, fue tratado por la Directiva 2000/31/CE sobre el comercio electrónico y por la OMC (Correa, 2006). A su vez, en el año 2000 la OCDE señala que se trata de “la compra o venta de bienes o servicios realizadas a través de internet mientras que, el pago y la entrega final pueden realizarse en línea o no”. Asimismo, la Conferencia de

<sup>2</sup> El hardware es el componente físico de un sistema informático.

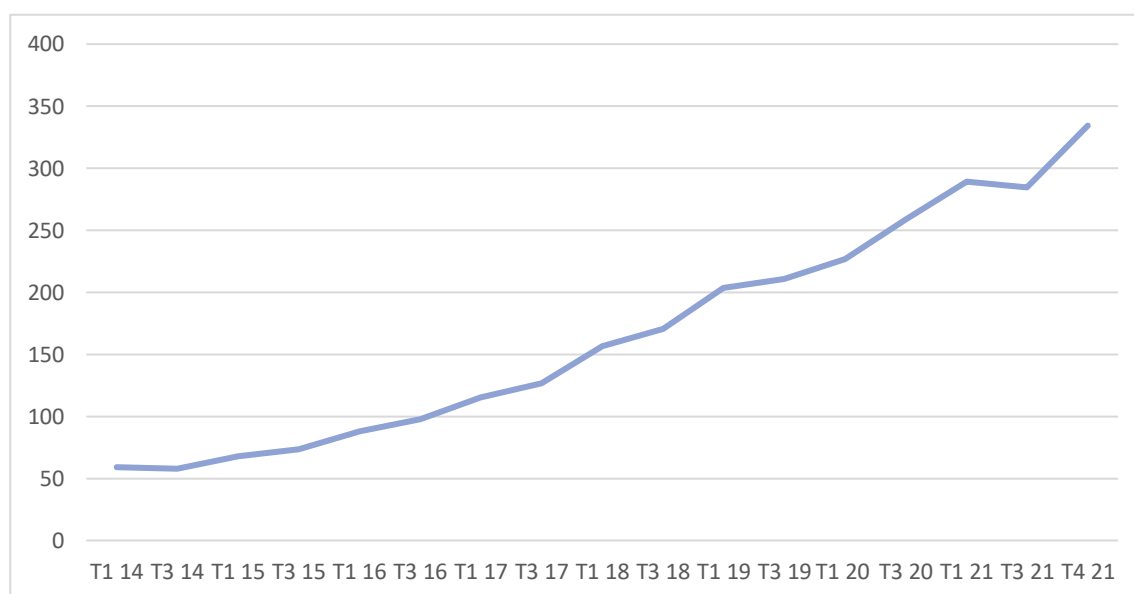
<sup>3</sup> Las redes de banda ancha son un tipo de red con suficiente capacidad para transportar información a gran velocidad.

las Naciones Unidas para el Comercio y el Desarrollo (UNCTAD) establece que, el *e-commerce* “engloba los bienes y servicios vendidos y comprados en línea, incluidas transacciones a través de empresas basadas en plataformas” (UNCTAD, 2017a).

Este *e-commerce* se ha visto favorecido por las ventajas que supone para los actores presentes en el mercado, destacando la reducción de los costes económicos, las nuevas oportunidades de negocio o una mayor eficiencia, entre otras (Álamo, 2016).

En la siguiente gráfica se muestra la evolución de las operaciones comerciales realizadas a través del comercio electrónico en España durante el período comprendido entre el 2014 y el 2021. Entre ellas destacan aquellas que se llevan a cabo a través de marketplaces (por ejemplo, Ebay) (Fletcher, 2022, p. 31; Orús, 2022b).

*Figura 2. Volumen de transacciones de comercio electrónico efectuadas en España desde 2014 hasta 2021, expresado en millones.*



*Fuente: CNMC.*

En tercer y último lugar, sobre los dos componentes restantes de la ED (nuevos procesos y contenido digital) se sostendrá aquí, un crecimiento similar al del comercio electrónico.

Por su parte, Pascual Parada Torralba destaca los siguientes elementos presentes en la ED (Parada, 2017, pp. 81-82):

- Infraestructuras de red<sup>4</sup>, es decir, el grado de conexión de la información digital.
- Nivel de interoperabilidad, en otras palabras, la comunicación existente entre los diferentes sistemas digitales.
- Administración Pública Digital debido a la gran importancia que tiene en la evolución de la ED. Un ejemplo sería la actualización y adaptación de la legislación a las necesidades de la era digital.
- Empresas y personas. Las primeras son quienes impulsan principalmente los nuevos modelos de negocio mientras que las segundas son quienes demandan la ED.

Esta transformación ha generado la necesidad de adaptar los modelos de negocio tradicionales a la era digital y al entorno económico actual. Para aprovechar las ventajas que aportan las TIC y reducir los costes, las empresas deben ajustar sus cadenas de suministro y su demanda, lo que les permite aumentar sus beneficios.

Como se ha comentado, resulta difícil dar una definición exacta al concepto de ED pero, es necesaria para adaptarlo al ámbito fiscal. A pesar de ello, sí que podemos establecer las principales características de la ED, presentes en todas las empresas digitales y muy relevantes en la fiscalidad (OCDE, 2015):

- **Movilidad** de los activos intangibles y usuarios. La transformación digital ha facilitado el acceso a un gran abanico de bienes y servicios de cualquier país y ha contribuido a la reducción de los costes de producción.
- **Uso masivo de datos.** Esto se debe a la facilidad de acceso a la información de bienes y servicios a través de la ED, la mayor capacidad de almacenamiento y procesamiento de datos y la reducción de los costes asociados con el almacenamiento de dicha información (Moreno, 2017, p. 102).
- **Efectos de la red.** En otras palabras, las elecciones de algunos usuarios pueden influir en la ganancia que otros usuarios reciben provocando sinergias de usuarios (Berry et al., 2019).

La capacidad de aumentar su valor a medida que más personas se convierten en usuarios es una característica fundamental para el éxito de muchas empresas digitales, tal como ocurre con la plataforma de música en *streaming*, Spotify. A medida que crece la base de usuarios de la plataforma, aumenta la capacidad para adquirir

---

<sup>4</sup> Las infraestructuras de red presentan un grado alto tanto en España como en la UE. Prueba de ello es el número de fibras ópticas y líneas móviles contratadas.

nuevos derechos de autor, lo que permite a la empresa ofrecer un mayor número de canciones y *podcasts*. La oferta de una mayor variedad de contenido la convierte en más atractiva para los usuarios lo que provoca un aumento de su valor en el mercado. En resumen, el valor de la plataforma de Spotify aumenta a medida que su base de usuarios y variedad de contenido crece, lo que la hace más atractiva para los nuevos clientes y aumenta su valor para los clientes existentes.

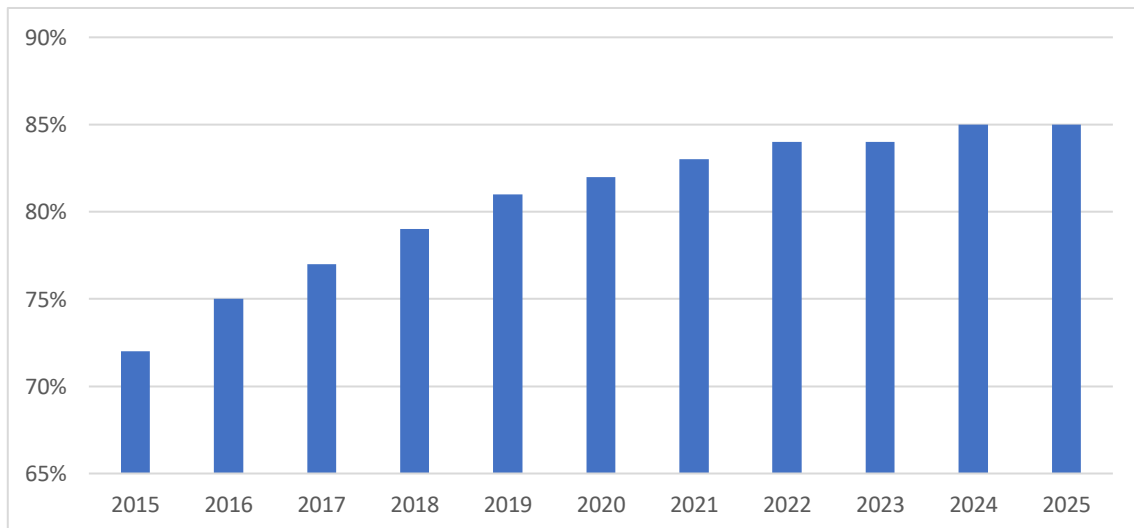
Figura 3. Efectos de la red en Spotify.



Fuente: Elaboración Propia (2023).

El crecimiento continuo del uso de internet intensifica los efectos de la red siendo capaz de llegar a más personas en menos tiempo. En la siguiente gráfica se muestra la previsión sobre los usuarios de Internet en España durante los próximos años.

Figura 4. Estimación del porcentaje de la población total en España que será usuario de Internet durante los próximos dos años.



Fuente: Elaboración propia a partir de Statista Digital Market Outlook (2022).

En él apreciamos como actualmente el 84% de la población es usuario de Internet y se espera que siga un ritmo creciente en los próximos dos años.

- **Se emplean modelos de negocio multilaterales** que permiten a las diversas partes del mercado operar a través de una plataforma, incluso si se encuentran en jurisdicciones diferentes.



- **Tendencia hacia situaciones monopolísticas u oligopolísticas.**
- **Volatilidad.** Esta característica se manifiesta en la rápida y constante evolución tecnológica junto con las escasas barreras de entrada que hay en los mercados digitales. En este contexto de cambio constante, resulta difícil para las empresas prever las tendencias del mercado y consecuentemente ajustar sus estrategias (OECD, 2015a, pp. 51-64).

Estas características propias de la ED llevan asociadas un conjunto de ventajas y desventajas para los actores del entorno económico. En primer lugar, entre las ventajas destacan: el acceso a una gran extensión de productos y servicios, la inmediatez y la disminución de los costes, que provoca a su vez, la reducción de los precios finales. En segundo lugar, en cuanto a las desventajas, la que presenta mayor importancia en este trabajo es la falta de adecuación de la normativa tributaria internacional actual a los nuevos modelos de negocio y a las características propias de la ED (OECD, 2016).

## 2.2. Modelos de negocio en la Economía Digital y sus consecuencias.

La transición de una economía tangible a una economía intangible implica la necesidad de diferenciar entre los nuevos modelos de negocio y los modelos de negocio tradicionales. A su vez, es importante traer a colación las implicaciones fiscales que provoca dicha transición y la gran importancia que tiene en las multinacionales permitiéndoles aumentar su capacidad de producción y modificar su tradicional modelo de negocio.

Como consecuencia de los continuos avances tecnológicos y la llegada de nuevos modelos de negocio, hay una tendencia a la hibridación de los modelos *on* y *off*, es decir, a la combinación del modelo tradicional con algún elemento novedoso derivado de la tecnología en algunos sectores de la economía (Parada, 2017, p. 90). Un ejemplo de ello son las *Concept Store*<sup>5</sup>.

El informe de la Acción 1 del Proyecto BEPS clasifica los distintos modelos de negocio de la ED en los siguientes (OCDE, 2014):

1. Comercio electrónico (*e-commerce*). Se trata de un intercambio de bienes y servicios mediante una plataforma en línea. Los consumidores solicitan los

<sup>5</sup> Las *Concept Store* consisten en tiendas físicas en las que se exponen los productos y, para poder adquirirlos, los clientes deberán entrar en su plataforma e-commerce.

productos o servicios a través de la plataforma pero, el pago y la entrega no tiene por qué ser realizado por esta vía (puede ser *on-line* u *off-line*). Esta clasificación es crucial para adaptar los sistemas tributarios actuales a estos nuevos modelos de negocio (Álamo, 2016).

Si atendemos a las diferentes partes que pueden participar en el modelo de negocio (Administraciones Públicas, empresas y consumidores), se distinguen los siguientes tipos de comercio electrónico (Jiménez Vargas, 2021, pp. 302-303):

- “Business to Business” o “B2B”.
- “Business to Consumer” o “B2C”.
- “Business to Administrations” o “B2A”.
- “Consumers to business” o “C2B”.
- “Consumer to Consumer” o “C2C”.
- “Consumer to Administration” o “C2A”.
- “Administration to Administration” o “A2A”.
- “Administration to Consumer” o “A2C”.

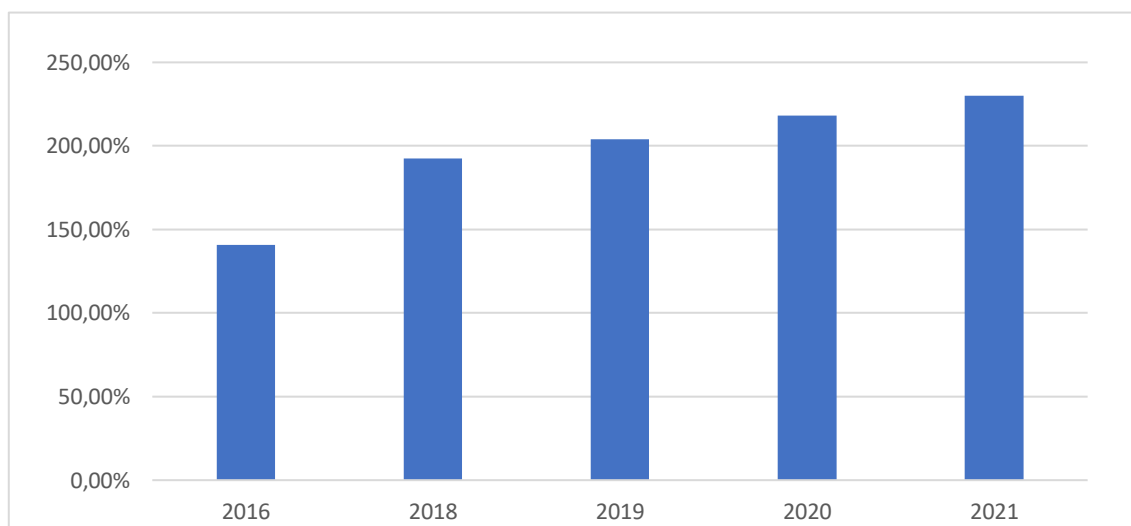
El comercio electrónico debe estar sujeto a impuestos al igual que el comercio convencional, teniendo en cuenta todas las transacciones electrónicas que generen valor. Sin embargo, los bienes y servicios intangibles no pueden ser controlados por las autoridades tributarias, por lo que es necesario analizar la tributación del comercio electrónico y adaptar las normas fiscales tradicionales a la nueva dinámica económica (Álamo, 2016).

2. Servicios de pago en línea. Consisten en facilitar un medio de pago seguro a través de Internet. En este modelo de negocio destaca la transformación sufrida en el año 2009 en el sector financiero donde cobran gran relevancia los servicios *Fintech*, palabra que proviene de los términos en inglés *Finance and Technology* y engloba la innovación y el desarrollo tecnológico en el campo de los productos y servicios financieros (CNMV, s. f.). Las empresas los utilizan para poder ofrecer a sus clientes servicios financieros basados en la tecnología e innovación.
3. Tiendas de aplicaciones (*App stores*). Son, por norma general, plataformas de venta minorista. Normalmente, las aplicaciones se asocian al modelo *freemium*; esto es, proporcionar de manera gratuita las funciones básicas de

la aplicación con la opción de pagar para obtener funciones adicionales (es el caso de Spotify que se comentará en el último punto del presente trabajo).

En la siguiente gráfica se muestra como la cifra de descargas de *Apps* para dispositivos móviles a nivel global ha crecido de forma continua de 2016 a 2021.

Figura 5. Cifra de descargas de *Apps* para dispositivos móviles a nivel global, expresada en miles de millones.



Fuente: Elaboración propia a través de Data.ai (2022).

4. *Cloud computing*<sup>6</sup>. Permite el acceso a un conjunto de recursos compartidos y almacenados en la nube desde cualquier dispositivo con acceso a internet (Gómez, 2017, pp. 267-268). En este modelo de negocio se acentúa el problema de la calificación de las nuevas rentas.
5. Negociación de alta frecuencia (*high-speed trading*). Se trata de operaciones que se caracterizan por su velocidad y agilidad en la ejecución gracias a la utilización de tecnologías avanzadas y algoritmos informáticos complejos para llevar a cabo órdenes de forma rápida y eficiente.
6. Plataformas participativas en red. Un ejemplo son las redes sociales que actuando de intermediarios permiten a los usuarios existentes en los mismos generar contenido y compartirlo.

<sup>6</sup> Computación en la nube.

7. Publicidad en línea (*online*). Se trata de una publicidad diferente a la convencional presentando ventajas ante esta<sup>7</sup>. Un ejemplo de la misma serían los anuncios en los motores de búsqueda.

A su vez, Pascual Parada clasifica las empresas digitales en función de dos modelos de negocio. En primer lugar, las empresas de valor que proporcionan un valor real, valor que sus clientes estarían dispuestos a pagar. Ejemplos de este tipo de empresas digitales son: Rock Sports<sup>8</sup>, Influecity<sup>9</sup> y Exovite<sup>10</sup>, todas ellas basadas en su modelo de negocio de valor. Y, en segundo lugar, las empresas de volumen que basan su modelo de negocio en la cantidad de usuarios que utilizan su producto. Ejemplos de estas empresas son Wallapop y Twitter (Parada, 2017, p. 85-86).

La aparición de los nuevos modelos de negocio como consecuencia de la ED provoca nuevos procesos de creación de valor y plantea diferentes retos fiscales en cuanto a la conexión, la asignación y distribución de los beneficios, así como la calificación de los ingresos obtenidos (Gutiérrez, 2019). En la ED, suele ser difícil determinar como se debe distribuir la base imponible entre los lugares en los que se llevan a cabo las actividades económicas y se crea valor. Por este motivo, es posible obtener ingresos en un Estado sin tener presencia física en él permitiendo que esos ingresos tributen en el Estado de residencia. Este hecho puede hacer que las empresas utilicen la ED como una estrategia para conseguir una tributación más favorable, lo que les daría una ventaja competitiva.

### 3. Retos de la fiscalidad ante la Economía Digital.

---

<sup>7</sup> Entre las ventajas de la publicidad en línea destacan: un mayor alcance y facilidad para la segmentación del público aportando anuncios más personalizados para el público objetivo.

<sup>8</sup> Rock Sports es una empresa española cuya finalidad es ofrecer servicios de estadística y *Big Data* de diferentes juegos para casas de apuestas. Su modelo de negocio consiste en la reinversión de los beneficios en el negocio.

<sup>9</sup> Influecity es una empresa que ofrece servicios de influencers a través de un *marketplace*.

<sup>10</sup> Exovite es una empresa dedicada a la fabricación a través de tecnología de impresión 3D de elementos ortopédicos personalizados.

### 3.1. El Plan BEPS

El Plan “*Base Erosion and Profit Shifting*” (BEPS) nace en un contexto de globalización y transformación digital. Fue creado por la OCDE y los países que forman el G20 en julio de 2013 (OECD, 2013). Su objetivo principal es hacer frente tanto a las prácticas de evasión como elusión fiscal realizadas por las MNEs y garantizar la tributación de los beneficios en los Estados a los que realmente les pertenecen (Schulte Sasse et al., 2020).

El principal problema se encuentra en la capacidad de las MNEs de minorar de forma artificial sus bases imponibles (en adelante, BI) y trasladar los beneficios a países donde la tributación es más favorable (Rodríguez Losada, 2018, pp. 33-37). Tiene gran impacto ya que la UE estima que mediante estas prácticas se pierden alrededor de 70 mil millones de euros (European Commission, 2018). Aquí es donde se encuentran empresas vinculadas con la ED como pueden ser Spotify o Apple que, con grandes volúmenes de facturación, su recaudación fiscal es irrisoria.

Es importante destacar que, aunque estas prácticas pueden parecer ilegales, la mayoría de ellas no lo son. Sino que, las empresas multinacionales, buscan la manera de beneficiarse de lagunas existentes en las normas fiscales. Por ende, es necesario modernizar dichas normas obsoletas para conseguir una reducción de los problemas BEPS y ajustarlas a la Nueva Economía (OCDE, s. f.).

El Proyecto BEPS representa un hito significativo en la historia de la cooperación internacional en materia fiscal (OECD, 2013). En consecuencia, se han elaborado un total de 15 acciones para combatir la evasión fiscal, fortalecer la coherencia de las normas fiscales internacionales actuales y mejorar la transparencia y seguridad.

Podemos afirmar que el Plan BEPS se desarrolla en tres fases (Cruz Padial, 2016):

- a) Establecer las 15 acciones que componen el Plan.
- b) Realizar un informe para cada una de estas acciones fijando a su vez, el plazo para llevarlo a cabo.
- c) Y, por último, incorporar las conclusiones obtenidas a los ordenamientos internos de los países.

Se pretende conseguir una tributación armonizada e igualitaria en los Estados acabando a su vez, con las denominadas *statless incomes*<sup>11</sup>. Para ello, es imperativo que se restablezca la tributación a los lugares a los que pertenecen los derechos de gravamen realmente. En definitiva, debemos adaptar los sistemas tributarios actuales a la nueva realidad económica caracterizada por la digitalización (OCDE, 2015, p. 9; BEPS Acción 13. Informes país por país, 2017; OCDE, 2017).

En el siguiente apartado nos centraremos en la Acción 1 “Abordar los retos de la economía digital para la imposición”. Posteriormente, se expondrá la Acción 7 “Impedir la elusión artificial del estatuto de establecimiento permanente” debido a su importancia en el contexto de la ED así como distintas acciones que pueden influir y estar relacionadas con la misma.

### 3.2. Análisis de la Acción 1: “Hacer frente a los desafíos fiscales que plantea la economía digital”.

El objetivo de la Acción 1 es “hacer frente a los desafíos fiscales que plantea la economía digital” caracterizados por la desterritorialización de la actividad económica (*El Plan BEPS: G-20, OCDE y UE.*, 2017, p. 67). Para afrontarlos, se publicó en 2014<sup>12</sup> un primer informe sobre la ED donde se identifican los distintos retos que surgen a raíz de los nuevos modelos de negocio y las posibles soluciones para resolverlos.

Asimismo, la Comisión Europea ha manifestado la necesidad de “un marco fiscal moderno para aprovechar las oportunidades del sector digital, garantizando al mismo tiempo una fiscalidad justa” y logrando un “Mercado Único Digital europeo” que permita gravar los beneficios en los Estados donde realmente se crea valor mediante su comunicado el 21 de septiembre de 2017. En ella se establecen los diferentes desafíos que plantea la ED apoyándose en la Acción 1 del Plan BEPS.

El problema que plantea la ED se centra en el desalineamiento entre la actividad económica y el lugar donde se imputan los beneficios obtenidos. Es aquí donde surge la erosión de las BIs y la no tributación o tributación más favorable de determinadas rentas. Esto hace necesaria la revisión de las normas fiscales actuales en el ámbito de la ED, por tres motivos fundamentales: los desafíos que plantea la aplicación de las normas vigentes a la ED, las estrategias llevadas a cabo por las grandes MNEs y, las posibles soluciones para hacer frente a los desafíos planteados.

---

<sup>11</sup> Rentas sin Estado.

<sup>12</sup> En 2014 se publica el Informe provisional y en 2015, el Informe Final.

En primer lugar, estos desafíos interrelaciones entre ellos, se derivan de la aplicación de las normas existentes a una nueva realidad y giran entorno a las siguientes cuestiones tanto en lo referente a la imposición directa (A, B y C)<sup>13</sup> como indirecta (D) (OCDE, 2014, pp. 24-26; Olbert & Spengel, 2017):

- A. La determinación de un nexo fiscal, punto de conexión o criterio de sujeción. Se trata de analizar si para los nuevos modelos de negocio son válidas las reglas de conexión vigentes basadas en un criterio de nexo territorial caracterizado por la presencia física. Esto, tal y como se ha indicado, no está claro en el caso de la ED, y esta ausencia de nexo puede provocar situaciones de inequidad y elusión fiscal por parte de las MNEs.
- B. Tratamiento fiscal de los datos y la respectiva atribución de valor. Este desafío se deriva del uso que las empresas digitales hacen de los datos y como consecuencia, el valor de los mismos y la capacidad que tienen de utilizarlos en su cadena de valor.
- C. La calificación de las rentas procedentes de los nuevos modelos de negocio<sup>14</sup>.
- D. En relación a los impuestos indirectos, el desafío principal es la recaudación del IVA en operaciones B2C cuando los consumidores adquieren bienes o servicios de empresas extranjeras sin presencia física en ese territorio. (*El Plan BEPS: G-20, OCDE y UE.*, 2017, p. 76).

Las características propias de la ED junto con los nuevos modelos de negocio caracterizados por la presencia de activos intangibles, acentúan los desafíos mencionados.

Cabe salientar que en el momento en que se redactaron las normas fiscales internacionales, la forma de trabajar de las empresas no residentes en el Estado de la fuente era muy diferente a como es ahora. De hecho, anteriormente cuando las empresas querían crecer en otros mercados y realizar su actividad económica en un Estado de la fuente, era necesario que contasen con una presencia física (A). Con la incorporación de las TIC y las nuevas prácticas comerciales, este modelo de negocio tradicional queda obsoleto. Por tanto, la no necesidad de tener presencia física en los modelos de negocio actuales representa un desafío para la regulación fiscal internacional.

---

<sup>13</sup> Denominados “broader tax challenges”.

<sup>14</sup> Por ejemplo, la robótica o la computación en la nube.

En segundo lugar, algunas de las estrategias que realizan las MNEs para conseguir este desplazamiento de los beneficios a lugares más favorables son (Cruz Padial, 2016):

- A. Reducir la tributación en el Estado de la fuente reduciendo a su vez, la presencia significativa en ese Estado y, con ello, conseguir evitar la calificación como EP. Para conseguirlo, las MNEs emplean distintos métodos, por ejemplo:
- a) Pueden fragmentar las operaciones entre diferentes entidades del grupo con el objetivo de tener un carácter auxiliar o preparatorio cada una de ellas para que así, no se les pueda establecer la calificación de EP y no tengan que tributar en dicho Estado.
  - b) En el caso de ser calificado como EP, podría limitarse las funciones de este y así, atribuirle menor beneficio. Esto se consigue transfiriendo activos intangibles propios del negocio a Estados cuya tributación es menor o incluso nula y, poder alegar que el beneficio debe atribuírsele a esas jurisdicciones.
  - c) Establecer filiales en el Estado de la fuente dedicadas sólo a actividades de marketing y promoción. Es el caso de Spotify que, se explicará con más detalle a continuación.
- B. *Treaty shopping*<sup>15</sup>, práctica que consiste en establecer un negocio en un país que tenga un tratado fiscal favorable con otro Estado, con el objetivo de reducir su carga impositiva o aprovecharse de beneficios fiscales que ofrece el tratado. Por tanto, es una práctica que impide que se graven los beneficios en los lugares a los que legítimamente pertenecen.
- C. Reducir la tributación en el Estado de residencia de la matriz. Para conseguirlo, las multinacionales llevan a cabo diversas estrategias, entre ellas, se puede reducir la tributación del Estado si se atribuye los activos de mayor valor y los riesgos a otras entidades del grupo. También, se puede conseguir esta reducción en el Estado de residencia si éste tiene exenciones de rentas de fuente extranjera o ante la ausencia de reglas de Transparencia Fiscal.

---

<sup>15</sup> El *treaty shopping* es traducido como “compras de tratados” y consiste en una práctica llevada a cabo con el fin de conseguir una elusión fiscal mediante un mal uso de los Convenios de Doble Imposición.



Y, en tercer lugar, las soluciones propuestas en el ámbito de la fiscalidad directa por el Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital (GEFED)<sup>16</sup> para hacer frente a los desafíos comentados son las siguientes (OCDE, 2014, pp. 158-162):

- A. Modificación de las excepciones al concepto de EP. Motivo de ello es la evolución de la economía propiciando la posibilidad de que algunas actividades antes consideradas auxiliares, sean ahora, con los nuevos modelos de negocio, actividades esenciales.
- B. Nuevo nexo en base a una “presencia económica significativa”, es decir, establecer un nexo alternativo que sea capaz de dar respuesta a las actividades digitales.
- C. Modificación del concepto de EP sustituyéndolo por el concepto de “presencia económica significativa” para que así pueda responder a la naturaleza de la ED.
- D. Retención en la fuente sobre determinados tipos de transacciones digitales.
- E. Aplicación del impuesto sobre las transacciones electrónicas o “Bit tax” pudiendo deducirse dicho impuesto del IS con la finalidad de garantizar la equidad entre las empresas tradicionales y las digitales.

Estas soluciones al igual que los desafíos que presenta la ED, deben ser evaluadas bajo los principios fiscales aplicables al comercio electrónico: principio de neutralidad, de eficiencia, de certeza y de simplicidad, de efectividad y de justicia y de flexibilidad (OCDE, 2014).

Sentado lo anterior, el objetivo de la Acción 1 es resolver los desafíos planteados por la ED (los cuales pueden verse modificados debido a la propia naturaleza de la ED) para lo que es necesario el compromiso internacional y una mayor transparencia fiscal<sup>17</sup>.

### 3.3. Otras acciones que afectan a la Economía Digital.

Es importante analizar las soluciones del resto de acciones debido a la interrelación existente entre ellas (Pujalte Méndez-Leite, 2018). Sobre todo en lo

---

<sup>16</sup> El GEFED es el órgano auxiliar del Comité de Asunto Fiscales (CAF) creado con el objetivo de elaborar el informe en el que se identificasen los retos que la ED supone para la fiscalidad internacional y cómo resolverlos.

<sup>17</sup> La mayor transparencia fiscal está garantizada con los Informes País por País y por la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021.

concerniente a la Acción 1, caracterizada por su transversalidad al estar conectada con el resto de problemas y soluciones de las diferentes acciones que componen el Plan (Moreno, 2017, p. 100).

Por un lado, en cuanto a la solución propuesta de restablecer el sometimiento a gravamen en el Estado de la fuente, se han de tener en cuenta las siguientes dos acciones: la Acción 6 que consiste en impedir el abuso de los CDI y, la Acción 7 que trata de impedir la no aplicación de manera fraudulenta o desleal del concepto de EP (OCDE, 2014, p. 126).

Por otro lado, la fiscalidad en el Estado de residencia o en la jurisdicción de la matriz, se conseguirá mediante la Acción 3 a través de un reforzamiento del régimen de transparencia fiscal internacional (Acción 3: CFC, “controlled foreign companies”) (*El Plan BEPS: G-20, OCDE y UE.*, 2017).

En cuanto a los desafíos para someter a gravamen los Estados de la fuente y de residencia se incluyen las medidas propuestas por el Plan BEPS en la Acción 2 (“neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos”), la Acción 4 (“limitar la erosión de la base imponible mediante deducciones de intereses y otros pagos financieros”), la Acción 5 (“lucha contra las prácticas fiscales perniciosas”) y las Acciones 8 a 10 (“garantizar que los resultados de los precios de transferencia sean coherentes con la creación de valor”) (OCDE, 2014, pp. 128-129). Estas últimas, Acciones 8 a 10, concretan la importancia que tienen para la ED los intangibles, el uso de datos y la propagación de las cadenas de valor globales (Moreno, 2017, p. 108).

Así pues, se espera que algunos resultados obtenidos a través de otras acciones del Plan BEPS puedan dar respuesta a los problemas señalados en la Acción 1 ya que, en realidad, en la Acción 1 no se exponen problemas nuevos sino, problemas agravados por la ED (*El Plan BEPS: G-20, OCDE y UE.*, 2017, p. 74).

## 4. Establecimiento Permanente

### 4.1. Concepto de Establecimiento Permanente según el MC de la OCDE.

Uno de los principales retos a los que se enfrenta la ED es la determinación de un nexo o punto de conexión que sea apropiado a los modelos de negocio digitales y que permita atribuir las rentas al Estado de la fuente. Esto se recoge en la Acción 7 del Plan BEPS bajo el título: “Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente”.

El EP es el concepto que se utiliza en fiscalidad internacional para permitir el gravamen en la fuente de beneficios generados en un país distinto al de la residencia del empresario. Es fundamental el concepto de EP para determinar la potestad tributaria entre los diferentes Estados (*El Plan BEPS: G-20, OCDE y UE.*, 2017, p. 109).

Así pues, el concepto de EP se encuentra definido en el artículo 5 del MCOCDE y se utiliza “para determinar el derecho que tiene un Estado contratante para gravar los beneficios de una empresa del otro Estado contratante” (OCDE, 2010, p. 119). Ahora bien, el artículo 7 del MCOCDE establece que “un Estado contratante no podrá gravar los beneficios de una empresa del otro Estado contratante excepto cuando esta realice su actividad por medio de un establecimiento permanente situado en aquel”. Sentado lo anterior, la única excepción que existe para que un Estado pueda someter a gravamen los beneficios obtenidos por una empresa extranjera que opera en su Estado solo sería posible cuando esa empresa extranjera disponga en ese Estado de un EP y, sólo podrá gravar la parte de los beneficios atribuibles a ese Estado (*El Plan BEPS: G-20, OCDE y UE.*, 2017).

A este respecto, el apartado 1 del artículo 5 establece que se trata de “*un lugar fijo de negocios*” en el que una empresa realiza parte de su actividad o incluso toda. De esta definición se pueden extraer tres notas fundamentales; en primer lugar, con *lugar de negocios* se refiere a donde se encuentren sus instalaciones. En segundo lugar, este lugar tiene que ser *fijo*, es decir, debe situarse en una ubicación en la que se establezca cierto grado de permanencia y, por tanto, no tenga un carácter temporal (OCDE, 2010, p. 100). No obstante, en situaciones en las que la naturaleza del negocio requiere que éste se lleve a cabo en un período corto de tiempo, es posible constituir EP igualmente. A pesar de ello, lo normal es adoptar que no se constituye EP si su duración es inferior a 6 meses. Y, en tercer lugar, en este “lugar de negocios” deben realizarse actividades económicas de la empresa (Jiménez, 2011).

Existen determinados supuestos en los que se considera que una empresa está operando en un Estado distinto al de su residencia a través de un EP<sup>18</sup> (El Plan *BEPS: G-20, OCDE y UE.*, 2017, p. 110):

- La empresa tiene en otro Estado “un lugar fijo de negocio” en el que realiza su actividad (toda o parte de ella) siempre y cuando, esta actividad no tenga carácter preparatorio o auxiliar (cfr. apartado 1 artículo 5 MCOCDE). Es decir, se necesita un espacio que esté disponible para poder llevar a cabo la actividad económica (OCDE, 2010, pp. 120-130).
- Si la empresa realiza obras de construcción, éstas deben tener una duración que exceda los doce meses (cfr. apartado 3 artículo 5 MCOCDE) (OCDE, 2010, pp. 131-134).

En los comentarios de la OCDE se establecen ciertos abusos que pueden llevar a cabo las empresas mediante el fraccionamiento de los contratos en varias partes con el fin de atribuirle a cada una de esas partes una duración inferior a 12 meses que a su vez, se atribuyen a distintas sociedades que forman un mismo grupo y poder así, evitar la consideración de EP. Es en la Acción 7 del Plan BEPS donde se va a tratar de eludir estos casos abusivos de fragmentación de contratos.

- En el caso de que la empresa actúe con un agente autorizado para contratar en nombre y por cuenta del contribuyente no residente y lo haga con habitualidad (OCDE, 2010, pp. 142-148). Este agente no puede ser independiente y la actividad que lleve a cabo no puede tener carácter preparatorio o auxiliar (cfr. apartado 5 y 6 artículo 5 MCOCDE). En relación con el agente, el Plan BEPS también introducirá ciertos cambios.
- Por último, se considera que una empresa opera mediante un EP en un Estado distinto al de su residencia cuando la empresa presta servicios con presencia física y temporal o en el caso de estar en un contexto de comercio electrónico, cuando se hace uso de equipos informáticos. Es el

---

<sup>18</sup> En el apartado 2 del artículo 5 del MCDI se señalan algunos ejemplos de EP como pueden ser las fábricas, sedes de dirección, talleres o minas que, para tener tal consideración deben cumplir las condiciones establecidas en las definiciones de EP.

único punto que no se ha visto modificado por el Plan BEPS (*El Plan BEPS: G-20, OCDE y UE.*, 2017, p. 110).

Cabe salientar que en el apartado 4 del artículo 5 del MCOODE, se mencionan excepciones a la definición general de EP. Estas excepciones se caracterizan por su carácter preparatorio o auxiliar y de esta forma, como expusimos en el primer apartado, no se pueden gravar las actividades si tienen este carácter. Un ejemplo relevante en el ámbito de los modelos de negocio digitales son los lugares fijos de negocios que se utilizan únicamente con fines publicitarios. Sin embargo, esta situación plantea la problemática de la posibilidad de que actividades antes consideradas con carácter auxiliar o preparatorio, sean actividades esenciales en los nuevos modelos de negocio.

## 4.2. Antecedentes y evolución del concepto de Establecimiento Permanente.

El origen del concepto de EP se sitúa en el siglo XIX y se encuadra en uno de los conceptos más conflictivos y a la vez importantes de la fiscalidad internacional. De acuerdo con normativa internacional actual, las rentas se gravan únicamente en el país de residencia de la empresa excepto si, la empresa opera a través de un EP en el Estado de la fuente (Moreno, 2017, p. 119).

Anteriormente, las empresas que querían llevar a cabo su actividad en un Estado debían contar con presencia física, es decir, un lugar fijo de negocios. La aparición de las TIC ha hecho que no sea necesaria esa presencia física para llevar a cabo la actividad económica. En tal contexto se plantea la problemática de si las normas fiscales actuales son idóneas en el ámbito de la ED debido a la posibilidad de desterritorializar la actividad económica. Como consecuencia, estamos ante un conjunto de rentas que al no tener nexo para sujetarlas a gravamen, terminan tributando en territorios con nula o menor tributación (Cruz Padial & Sánchez-Archidona, 2017).

Expuesto lo anterior, el concepto de EP ha quedado obsoleto, lo que ha obligado a la OCDE a intentar adaptarlo a la era digital (Romero Flor & Collado Yurrita, 2020).

### 4.3. Problemas que plantea en relación con los nuevos modelos de negocio. Su inadecuación en la Economía Digital.

En el contexto económico actual, el concepto tradicional de EP se ha visto anticuado y a su vez obligado a mantenerse en sintonía con la nueva realidad. Por esta razón, uno de los mayores retos es determinar si las actividades que llevan a cabo los nuevos modelos de negocio pueden calificarse como producidas a través de un EP.

El principal problema a este respecto se centra en si el requisito exigible de “fijeza” o presencia física en el Estado de la fuente, necesario para la consideración de EP sigue teniendo la misma relevancia en una economía caracterizada por la presencia digital o virtual y no por la física (García Novoa, 2001, pp. 9-12).

Ante esta problemática, el Proyecto BEPS ha ayudado a establecer un concepto de EP en sintonía con el contexto económico actual caracterizado por el uso de las TIC y la digitalización. (*El Plan BEPS: G-20, OCDE y UE.*, 2017, p. 110).

En primer lugar, el Proyecto BEPS ha discutido sobre la consideración de EP en las páginas web y equipos informáticos o servidores llegando a la conclusión de considerar sólo a los servidores como EP (OCDE, 2014, p. 183). El motivo de poder considerar al servidor como EP es su carácter temporal y espacial mientras que, en general se descarta que, las páginas web sean consideradas EP por su falta de tangibilidad. Sin embargo, excepcionalmente para poder considerar a una página web un EP, ésta debe estar localizada donde el servidor mientras que, para poder considerar al servidor un EP, debe ser calificado como un *lugar fijo de negocios* y, por tanto, cumplir con su carácter espacial y temporal<sup>19</sup> (Álamo et al., 2018, pp. 276-277).

La consideración de EP es muy importante ya que, las multinacionales pueden llevar a cabo prácticas para deslocalizar la actividad de la empresa mediante sus páginas web. A pesar de ello, debemos analizar cada caso de manera individual para poder calificar una página web como EP o no.

Y, en segundo lugar, el Proyecto BEPS ha introducido cambios que afectan a la forma de interpretar el “lugar fijo de negocios” en cuanto a las exclusiones por actividades auxiliares o preparatorias e incluyen una cláusula anti-fragmentación de

---

<sup>19</sup> El carácter temporal consiste en localizarse en un lugar durante un período determinado de tiempo.

actividades para evitar el abuso de esta norma. También incorporan cambios en relación a los conceptos de agentes dependientes e independientes que se comentará a continuación. (*El Plan BEPS: G-20, OCDE y UE.*, 2017, p. 110).

En definitiva, el Plan BEPS señala la importancia del concepto de EP y la necesidad de actualizarlo para evitar prácticas elusivas y evasivas. A continuación, se tratarán los principales cambios que formula el Plan BEPS sobre el concepto de EP.

#### 4.4. Cambios introducidos en el concepto de Establecimiento Permanente por la Acción 7 del Plan BEPS.

Como ya se ha expuesto, el concepto tradicional de EP ha quedado obsoleto y es necesario su adaptación a una economía cada vez más digital y global (Mas Hernández & Reol, 2017). Por tanto, el Proyecto BEPS ha planteado cambios en relación a la definición de EP con el objetivo de ponerle fin a los abusos a los que estaba sometido: por ejemplo, la fragmentación de contratos o de actividades (Hernández, 2016).

Los principales cambios introducidos a la definición del artículo 5 del MCOCDE son (Otaola Ubieta, 2017, pp. 194-212):

En primer lugar, en el apartado 3 se introduce una cláusula anti-abusiva para impedir la fragmentación de contratos. Se trata de impedir que las empresas fraccionen sus contratos con el fin de conseguir una duración inferior a 12 meses y poder así, no ser calificados como EP (*El Plan BEPS: G-20, OCDE y UE.*, 2017, p. 112).

En segundo lugar, en relación al apartado 4, los cambios que se han introducido giran entorno al carácter de auxiliar o preparatorio que ahora se exige en todas las excepciones al EP. Es decir, se debe comprobar si se cumple la condición de auxiliar o preparatorio en todas y cada una de las actividades para que puedan ser excepcionadas de la condición de EP. Este cambio es de gran relevancia ya que, actividades antes consideradas como auxiliares o preparatorias, con esta nueva redacción pueden dejar de serlo. El principal objetivo es impedir que se haga un uso abusivo de las excepciones al concepto de EP, práctica propia de las MNEs debido a su facilidad para modificar sus estructuras y, consecuentemente, beneficiarse de ventajas fiscales (*El Plan BEPS: G-20, OCDE y UE.*, 2017, p. 113).

En línea con lo anterior, una de las prácticas recurrentes a las que debe hacer frente el Plan BEPS es la fragmentación de las actividades con el objetivo de que cada una de ellas se pueda acoger a las excepciones y tenga carácter preparatorio y, por tanto, no constituya un EP. Para ello, se ha introducido una cláusula anti-fragmentación (El Plan BEPS: G-20, OCDE y UE., 2017, p. 115; OECD, 2015b, pp. 16-17),

Además, en este apartado se ha incluido un nuevo párrafo mediante el que, para analizar las actividades llevadas a cabo por una empresa extranjera en el Estado de la fuente a la hora de establecer la existencia o no de EP, hay que analizar también las actividades realizadas por otras empresas relacionadas con la misma<sup>20</sup> (OECD, 2015b, pp. 16-17). De este modo, en el caso de que haya empresas relacionadas y de que realicen actividades complementarias y además, una de ellas se considere EP, la otra debe considerarse también. Puede suceder que, ninguna de las actividades sean consideradas EP pero que juntas excedan del carácter de preparatorio o auxiliar y sí constituyan un EP (*El Plan BEPS: G-20, OCDE y UE.*, 2017, p. 118).

En tercer lugar, los apartados 5 y 6 del artículo 5 del MCOCDE relativos al agente dependiente e independiente también han sufrido cambios con el proyecto BEPS recogidos en la Acción 7.

En líneas generales, el MCOCDE expone que no se considerará que una empresa tiene un EP cuando realice sus actividades en el Estado contratante por medio de un agente independiente<sup>21</sup>. A este respecto, el Plan BEPS ha abordado diversas estrategias cuyo fin era evitar la aplicación del apartado 5; esto es, la apreciación de un EP al existir un agente dependiente, así como el problema de los “acuerdos de comisionista<sup>22</sup>” que, consistía en reemplazar filiales que actuaban como distribuidores por comisionistas, permitiendo así reducir el beneficio gravable. Por tanto, la empresa extranjera de esta manera puede vender sus productos sin tener un EP al actuar a través de un comisionista tributando sólo por la comisión que recibe.

En 2003 se introdujo un nuevo párrafo para que no se atendiese a la literalidad del apartado 5 y que no se aplicase este apartado únicamente a los agentes que suscribían contratos en nombre de la empresa sino también, aquellos otros que

---

<sup>20</sup> “Empresas estrechamente relacionadas” en el mismo lugar o en distintos lugares del mismo Estado

<sup>21</sup> El MCOCDE establece cuáles son las características fundamentales del agente independiente: independencia jurídica, económica y funcional.

<sup>22</sup> Permiten a la empresa extranjera operar mediante el comisionista (en nombre del comisionista pero por cuenta de la empresa) sin constituirse con un EP.



estuviesen vinculados a la misma, aunque no fuesen llevados a cabo en nombre de la empresa.

Asimismo, se han modificado los apartados que definen al agente dependiente e independiente. Por un lado, en lo que respecta al agente dependiente han de establecerse simultáneamente la conducta requerida por el agente (conclusión de contratos o desempeñar el papel principal que conduzca a la conclusión de estos con habitualidad) y una determinada implicación del mismo para la empresa extranjera (contratos a nombre de la empresa o que afecten a los bienes de la misma) para poder determinar un EP. Hasta ahora, para la existencia de un EP se exigía que el comisionista llevase a cabo la conclusión de los contratos mientras que, a esta actuación se añade cualquiera actuación en la que el no residente (comisionista) pueda obtener una venta. De este modo, se consigue evitar los “acuerdos de comisionista”.

Por otro lado, en lo que respecta al agente independiente se ha excluido de este concepto aquella persona que actúa exclusivamente por cuenta de una o más empresas con las que esté relacionada (volumen de venta con esas empresas supera el 90%). Por tanto, si no se puede calificar como agente independiente, habrá un EP. Esta modificación permite solventar casos conflictivos en relación con filiales de las empresas.

Expuesto lo anterior, la Acción 7 del Plan BEPS ha introducido cambios al concepto de EP que sitúan en una posición más favorable y con mayor ámbito de actuación a la Administración Tributaria.

Siendo ello así, el Informe final de la Acción 7 conviene “una orientación adicional” sobre el artículo 7 del MCOODE en cuanto a su aplicación a los EPs ya que, la existencia de un EP supone un primer paso para gravar los beneficios de las MNEs pero, a mayores, se deben establecer reglas que permitan determinar los beneficios obtenidos por el EP (OECD, 2018).

## 4.5. El Establecimiento Permanente en la Economía Digital.

Las transformaciones producidos por la incorporación de las TIC junto con la globalización han propiciado a la desaparición del nexo físico en un territorio determinado debido principalmente a las características propias de la ED (Peña, 2021). Es por ello que, la ausencia de presencia física para llevar a cabo la actividad económica, conlleva la realización de prácticas elusivas en el Estado de la fuente y,

surge así, la necesidad de extender el alcance del concepto de EP a la ED y poder incluir en el la presencia virtual significativa (Romero Flor & Collado Yurrita, 2020).

La *presencia digital y económica significativa* constituye uno de los retos a los que tiene que hacer frente la ED para someter a gravamen los beneficios obtenidos por sociedades no residentes vía web y es la alternativa propuesta tanto por la OCDE como por la Directiva de la Comisión Europea ante el concepto obsoleto de EP (Romero Flor & Collado Yurrita, 2020).

El GEFED ha intentado dar diferentes soluciones al problema (OCDE, 2014, pp. 156-160). Estas son: modificar la definición de EP, introducir un nuevo nexo basado en una “*presencia digital significativa*” o aplicar una retención en la fuente a las transacciones digitales y la introducción del *Bit tax* o impuesto sobre las transacciones electrónicas (Cruz Padial & Sánchez-Archidona, 2017; Carbajo, 2000).

De este modo, centrándonos en la segunda solución propuesta, la OCDE establece que “una empresa dedicada a ciertas actividades digitales totalmente desmaterializadas cuenta con una presencia fiscalmente imponible en otro país en caso de tener una presencia virtual significativa en la economía de este país”. A su vez, se entiende que hay “*presencia virtual significativa*” cuando se cumplen dos criterios (OCDE, 2014, p. 158). Por un lado, un criterio cualitativo que se refiere a la prestación de servicios digitales a través de un interfaz digital. Y, por otro lado, un criterio cuantitativo que se aplica cuando la empresa dedicada a actividades digitales sobrepase unos umbrales específicos señalados en la siguiente tabla (Romero Flor & Collado Yurrita, 2020).

*Tabla 1. Criterios cuantitativos necesarios para establecer la presencia virtual significativa.*

<b>Ingresos derivados de la prestación de servicios digitales localizados en dicho Estado durante el ejercicio impositivo.</b>	>7.000.000 euros
<b>Número de usuarios.</b>	>100.000
<b>Número de contratos empresariales (B2B) para ofrecer servicios digitales.</b>	>3.000

*Fuente: Elaboración propia.*

Al fin y al cabo, lo que se pretende es una reasignación más equitativa de las potestades tributarias en la ED mediante diferentes vías de tributación.

## 5. Impuesto sobre determinados servicios digitales o “Tasa Google”.

La introducción de un nuevo impuesto sobre determinados servicios digitales (en adelante, ISDSD) o, lo que es lo mismo, la *equalization levy*<sup>23</sup>, es una de las medidas mencionadas en el Informe Final de la Acción 1 con el fin de hacer frente a los retos fiscales que surgen con la ED (Rodríguez Losada, 2020, p. 18). Este impuesto recae sobre determinados servicios digitales: publicidad en línea, transmisión de datos e intermediación en línea que sucesivamente serán objeto de un mayor análisis<sup>24</sup>.

Su principal objetivo es gravar a entidades no residentes que obtienen importantes beneficios en una jurisdicción en la que, según las normas fiscales tradicionales no podrían ser gravados. En otras palabras, se trata de un instrumento capaz de someter a gravamen las rentas obtenidas por entidades digitales no residentes y sin EP en dicho Estado. Aún así, para asegurar la equidad, el TFDE recomienda en el Informe que, este impuesto se aplique a aquellas empresas con presencia económica significativa y desprecie a las empresas pequeñas y medianas. Para ello, la UE establece dos umbrales para que la entidad sea gravada (cfr. artículo 4 DISDSD), por un lado, el volumen de negocios consolidado a nivel mundial debe superar los 750 millones de euros y, por otro lado, el importe de los ingresos obtenidos en la UE durante ese ejercicio debe ser superior los 50 millones de euros. El tipo impositivo aplicable es del 3% (Carro Pitarch, 2021).

Se presenta como una medida a corto plazo y provisional mientras no se llegue a un consenso internacional entre las otras soluciones propuestas<sup>25</sup>. De esta forma, se aseguraría la atribución de los ingresos procedentes de servicios digitales obtenidos en la UE al Estado donde se encuentra el usuario que lleva a cabo las transacciones y, por tanto, donde se crea el valor.

Sin embargo, esta medida ha sido objeto de críticas por parte de algunos expertos que sostienen que su implementación puede afectar negativamente a la innovación, a

---

<sup>23</sup> Gravamen de ecualización.

<sup>24</sup> Vid. apartado 7.3.

<sup>25</sup> Vid. Anexo A.

la inversión y al crecimiento de las empresas digitales y resaltan la necesidad de que este tipo de medidas se lleven a cabo de manera coordinada a nivel internacional para evitar distorsiones.

En cuanto a los riesgos de doble imposición entre el ISDSD y el IS, los EM permitirían a las empresas, deducir el ISDSD satisfecho como gasto en su base imponible del IS en el Estado de residencia independientemente de donde se paguen ambos impuestos (Rodríguez Losada, 2020, p. 37).

## 6. Pilar I y Pilar II (BEPS 2.0).

Como ya se ha comentado, en el 2015 la OCDE y el G20 han elaborado un total de 15 informes finales (BEPS 1.0) como primer paso a la necesaria reforma en la fiscalidad internacional. El principal motivo que impulsó este proyecto fue la creciente preocupación pública y política por la elusión fiscal de las MNEs. A pesar de ser un gran avance, sigue presentando lagunas que permiten a las empresas obtener ingresos en un Estado sin tributar en él mediante el IS (Calderón, 2022).

El Plan BEPS 1.0 ha supuesto un hito histórico en las normas de fiscalidad internacional clásicas ayudando a modernizar el sistema y dar paso a un nuevo marco de fiscalidad internacional que se plasma mediante dos pilares (BEPS 2.0). Actualmente, 137 países se han unido a este acuerdo (que suponen el 90% del PIB mundial) y se prevé que las normas existentes en ellos se apliquen a partir de 2023 (OCDE, 2021a).

El principal objetivo que se pretende lograr es la estabilización del sistema de fiscalidad internacional que se ha visto amenazado por el contexto actual caracterizado por la ED (Calderón Carrero, 2022a, 2022b, 2022c).

En 2019 la OCDE publicó el *“Programa de Trabajo para el Desarrollo de una Solución de Consenso a los Desafíos Fiscales Derivados de la Digitalización de la Economía”* centrado en la fiscalidad de la ED y los desafíos que la misma presenta.

Finalmente, se abre una nueva etapa (BEPS 2.0) el 8 de octubre en 2021 cuando la OCDE publicó la *“Declaración sobre la solución de dos pilares para abordar los*

*desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía*". En él se puede diferenciar el Pilar I y el Pilar II (Calderón Carrero, 2022a, 2022b, 2022c). El primero, trata los desafíos más generales presentes en la ED; la asignación de mayores poderes tributarios en los Estados donde tiene lugar la actividad económica, nuevas normas sobre el establecimiento de un nexo y la asignación de los beneficios (Quiñones, 2021; Sánchez-Archidona, 2020). En lo que respecta al segundo, el Pilar II establece normas de imposición mínima global<sup>26</sup> (Sánchez-Archidona, 2020, pp. 48-50). Estas nuevas normas han sido aprobadas en diciembre de 2022 y serán aplicadas a partir del 2023 (OCDE, 2021b). En esta línea se ha aprobado el 15 de diciembre de 2022 la Directiva (UE) 2022/2523 como garantía de un nivel mínimo global de imposición dirigido tanto a las grupos MNEs como nacionales (Ministerio de Hacienda y Función Pública, 2023). Los EM de la UE transpondrán la Directiva a sus legislaciones internas antes del 31 de diciembre de 2023 (Ministerio de Hacienda y Función Pública, 2023; pwc, 2022).

Para conseguir sus objetivos, el Pilar I se compone de tres elementos: importe A, importe B y procesos que ayuden a mejorar la seguridad fiscal. A pesar de no haber llegado a ningún acuerdo, el Pilar I conforma una base sólida para futuros pasos (OECD, 2020).

Para que sea aplicable el nuevo derecho de gravamen (*Amount A*) a las jurisdicciones de mercado es necesario que se cumpla un "test de actividad" que consiste en valorar realmente en qué jurisdicción se lleva a cabo la actividad económica, aunque no haya presencia física. Se trata de gravar los nuevos modelos de negocio especialmente digitalizados [entre ellos se ha de destacar los "*Automated Digital Services*"<sup>27</sup> (ADS) y los "*Consumer Facing Business*"<sup>28</sup> (CFC)].

En la siguiente tabla se muestran los elementos que componen el Pilar I y las condiciones necesarias para su aplicación (OECD, 2020):

---

<sup>26</sup> Vid. Anexo B.

<sup>27</sup> ADS: son servicios digitales y automatizados como pueden ser los servicios de anuncios *online*, las plataformas de redes sociales o los servicios de *cloud computing*.

<sup>28</sup> CFB: actividad económica que adquiere los beneficios mediante la venta de bienes y servicios pudiéndose beneficiar de la digitalización económica.

Tabla 2. Elementos que componen el Pilar I.

IMPORTE A	IMPORTE B	SEGURIDAD Y CERTEZA FISCAL
<p>Se trata de un nuevo derecho de imposición aplicado sobre una parte residual<sup>29</sup> (25% sobre el 10% de los ingresos) de las ganancias calculadas a nivel de grupo de la MNE que será reasignado a la jurisdicción donde realmente se encuentren los usuarios y clientes de la MNE.</p> <p>Con su introducción deben suprimirse los impuestos sobre los servicios digitales.</p>	<p>Es una cantidad fija de o y por actividades de comercialización marketing distribución.</p>	<p>Mediante determinados mecanismos de prevención y resolución de discrepancias se pretende mejorar y la seguridad fiscal.</p>
<p>Este importe se aplicaría a las empresas con un volumen de negocios anual &gt; 20.000 millones de euros<sup>30</sup> y una rentabilidad superior al 10%<sup>31</sup>.</p>		
<p>Se establecerá un nuevo nexo (“<i>special purpose nexus rule</i>”) para permitir atribuir el Importe A a un Estado donde la MNE obtenga al menos 1 millón de euros siempre y cuando se cumplan los requisitos expuestos anteriormente<sup>32</sup>.</p> <p>Ahora bien, en caso de jurisdicciones pequeñas (PIB &lt; 40.000 millones) el nexo disminuirá a 250.000 euros.</p>		

Fuente: Elaboración propia a partir de la Declaración sobre el enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía de la OCDE (2021).

Con los requisitos expuestos en la *Amount A*, el Pilar I tendrá su aplicación sobre las 100 MNEs más grandes, entre ellas destacan, Apple, Microsoft e Intel. Ahora bien, la implementación de este Pilar debe ir acompañada de la eliminación de los impuestos unilaterales de los servicios digitales<sup>33</sup> (Deloitte, 2023).

<sup>29</sup> La parte residual es el beneficio que supere el 10% de los ingresos.

<sup>30</sup> Se espera poder reducir la facturación a 10.000 millones en el 2031 como pronto siempre y cuando, haya tenido éxito la implementación de la *Amount A*.

<sup>31</sup> Beneficio antes de impuestos.

<sup>32</sup> Con la incorporación de la regla “*special purpose nexus rule*” se sustituye la regla basada en la existencia de un EP o EP virtual o digital.

<sup>33</sup> Vid. Anexo A.

En definitiva, el Pilar I es un modelo complejo cuya aplicación práctica requiere de un mayor estudio (Quiñones, 2021). Por tanto, lo que se pretende a través de los dos pilares es lograr la estabilización en la fiscalidad internacional mediante un sistema tributario más justo y equitativo. Para conseguirlo se necesita un consenso tanto nacional como internacional y una mayor coordinación y cooperación fiscal.

## 7. Spotify.

### 7.1. Introducción y tipo de servicio.

En los siguientes apartados se tratará de aplicar la teoría expuesta anteriormente a un caso práctico. En él se analizará la inadecuación del sistema tributario existente a la nueva realidad económica así como la aplicación del ISDSD en España.

En primer lugar, se presenta el modelo de negocio de la plataforma elegida. A continuación, se estudiará la tributación de la empresa y la aplicación del ISDSD en España.

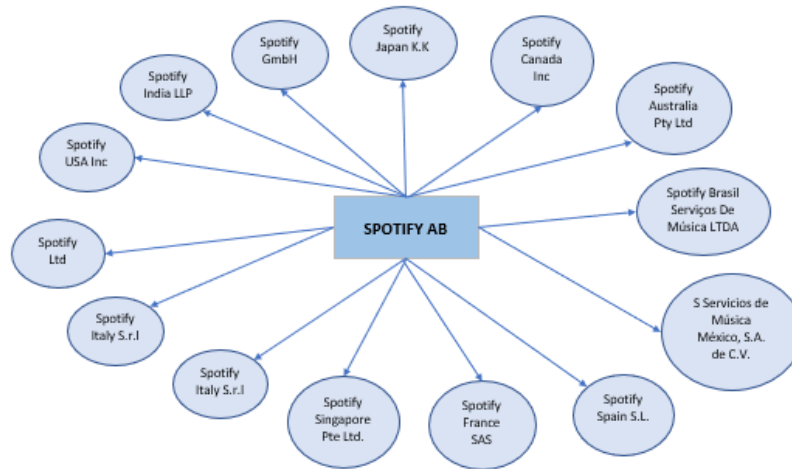
En cuanto al origen de la plataforma, Spotify nace en 2008 con sede en Estocolmo y con domicilio social en Luxemburgo<sup>34</sup> (United States Securities and Exchange Commission, 2021; Thelen, 2017). A su vez, está presente a través de sus filiales en diferentes países como muestra la siguiente figura<sup>35</sup> (Spotify, 2022).

---

<sup>34</sup> Reino Unido junto con Suiza, Países Bajos y Luxemburgo, son denominados según el Tax Justice Network el “eje de la evasión fiscal”.

<sup>35</sup> Vid. Anexo C.

Figura 6. Estructura de Spotify.



Fuente: Elaboración propia a través del Informe 20-F.

Como ya se ha comentado, las empresas digitales tienen la capacidad de operar como empresas globales en diferentes países, centralizando sus funciones a nivel global y no local, sin necesidad de tener una filial o, presencia física en el país en el que desarrollen la actividad económica (Cruz Padial, 2017). Así lo afirma el Informe de 2017 sobre las Inversiones en el Mundo de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Comercio y el Desarrollo (UNCTAD). En él se establece que un 70% de las ventas de las MNEs se producen en el extranjero, estando sólo presentes el 40% de sus activos en el Estado de la fuente (UNCTAD, 2017b).

Spotify es un servicio conocido como “el gran gigante de la música” que ofrece un amplio catálogo de contenido en *streaming*<sup>36</sup>. Permite a los usuarios acceder a un extenso abanico de música y *podcasts*<sup>37</sup> de manera gratuita en su versión *freemium*<sup>38</sup> y en línea, sin necesidad de que, el usuario haya tenido que descargar previamente el servicio (Flórez-Acero, 2016). Así pues, Spotify se ajusta a los nuevos modelos de negocio que han surgido como consecuencia de la ED.

La estrategia competitiva de Spotify ha ido evolucionando a lo largo de los años en busca de un modelo de negocio rentable, siendo su objetivo inicial combinar el

<sup>36</sup> Oxford define *streaming* como la “tecnología que ofrece la posibilidad de ver y oír contenidos que se transmiten desde internet u otra red sin la necesidad de descargar previamente los datos al dispositivo desde el que se visualiza”.

<sup>37</sup> *Podcasts*: contenido grabado en audio y transmitido en línea. Servicio presente en Spotify desde 2019.

<sup>38</sup> Modelo de negocio híbrido empleado por Spotify que combina el servicio básico gratuito (*free*) con ventajas de ser *premium*.



alma de los CDs y vinilos con lo instantáneo. Esto suponía un gran cambio en la industria de la música, cambio necesario para poder estar en sintonía con el nuevo mundo digital (Haug & Sorensen, 2022).

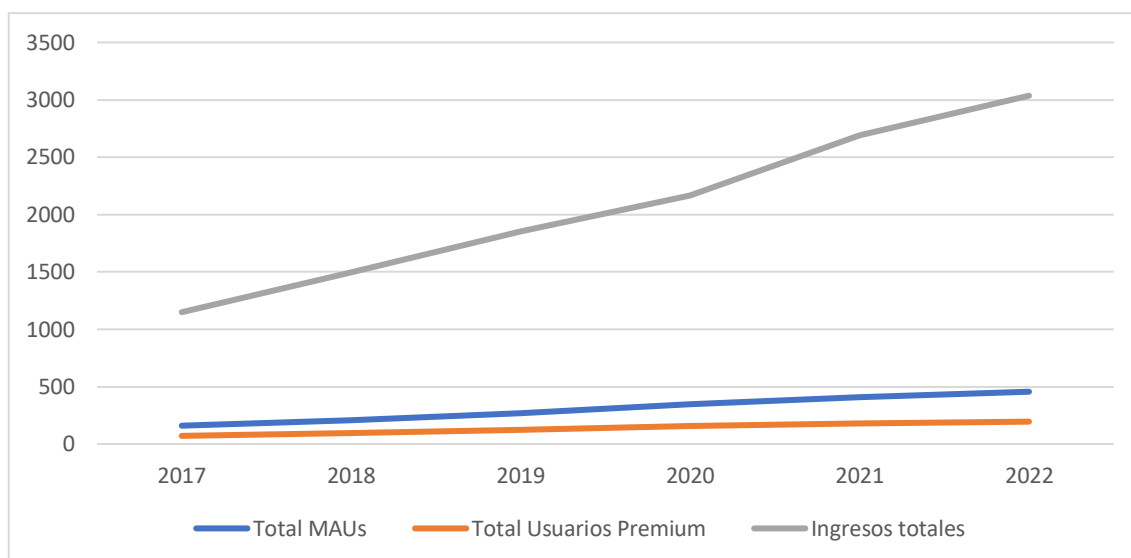
Actualmente Spotify cuenta con diferentes planes disponibles lo que le permite caracterizarse como un modelo de negocio rentable, estos son: *premium* para estudiantes (ventajas de ser usuario *premium* a un precio especial para los estudiantes), *premium* duo (dos cuentas con las ventajas de *premium*), *premium* familiar (permite 6 cuentas independientes de personas que vivan juntas) y Spotify *Free* (música con anuncios y sólo disponible en modo aleatorio) (Spotify, 2022).

Mientras que, con el plan *premium* (plan de pago) tienes la posibilidad de escuchar lo que quieras, cuando quieras, sin anuncios y sin la necesidad de estar conectado, con el plan *free* (plan gratuito) tienes la posibilidad de escuchar música pero con anuncios y solo en el modo aleatorio. Este modelo de negocio basado en el plan *free* permite que, todo el mundo conozca el servicio sin ningún coste y una vez satisfechos, puedan pasarse al modelo *premium*, siendo esta una de las estrategias competitivas de Spotify.

La plataforma genera sus ingresos a través de los planes que componen su modelo de negocio. Por un lado, el plan *free* obtiene los beneficios a través de la publicidad presente entre las canciones. Y, por otro lado, el plan *premium* los consigue gracias a los usuarios que pagan una cuota mensual por el servicio.

Desde sus inicios, Spotify lleva a cabo una estrategia de expansión agresiva, es decir, aumentar las ventas sin la necesidad de modificar su actividad económica, introduciendo descuentos o campañas publicitarias lo que le ha permitido conseguir un gran volumen tanto de usuarios como de ingresos (Umaschi, 2019). En el gráfico 6 se muestra la evolución de los *Monthly Active Users* (MAUs), de los usuarios *premium* y de los ingresos en millones de euros.

Figura 7. Evolución MAUs e ingresos totales



Fuente: Elaboración propia a partir de los resultados trimestrales de Spotify AB.

En 2021, Spotify anuncia su intención de expandirse internacionalmente, llegando a más de 80 mercados nuevos. Su fin es conseguir una audiencia y una plataforma global y mantener su estrategia de expansión agresiva.

## 7.2. Tributación.

Spotify tiene su domicilio fiscal en Estocolmo, desde donde se dirigen y toman las decisiones bajo el nombre de Spotify AB. Asimismo, está presente en diferentes países a través de sus filiales. En ellas, como muestra el Anexo C, se llevan a cabo acciones de promoción y ventas actuando como agentes independientes de la matriz aunque existen excepciones en las que algunas filiales llevan a cabo más actividades y no solo de publicidad y marketing.

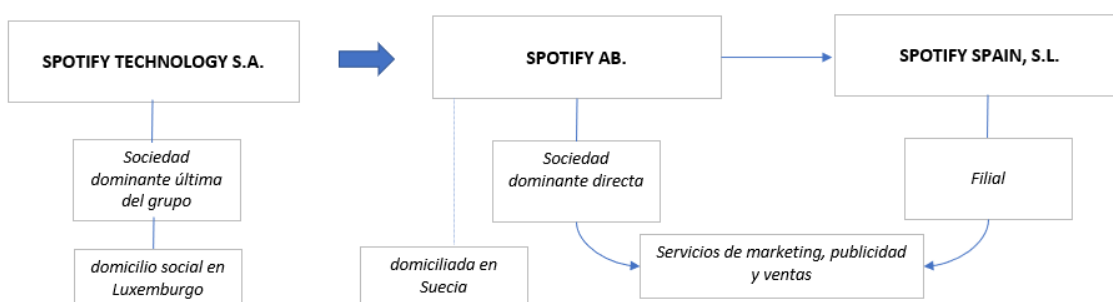
Por tanto, debido a las actividades que se llevan a cabo en la matriz y en las filiales, se establece una relación de comisionista por cuenta propia y, por esta razón, no se pueden imputar a un EP (cfr. artículo 5.6 MCOCDE). Como consecuencia, las filiales deberán facturar los servicios prestados por las acciones de promoción y ventas, es decir, por los servicios publicitarios. Sin embargo, las cuotas satisfechas por los usuarios de la filial no serán gravadas por ella sino que, los beneficios se imputan a la matriz lo que provoca una pérdida de recaudación en el Estado donde se encuentran los usuarios<sup>39</sup>. Como ya se ha comentado, las propias características de la

<sup>39</sup> Estrategia de centralización de las operaciones de Spotify.

ED aumentan las probabilidades de erosión de las BIs y traslado de los beneficios (Ávalo, 2020).

Spotify Spain, S.L. forma parte del grupo de empresas controladas por Spotify Technology, S.A. mediante su sociedad dominante directa Spotify AB (United States Securities and Exchange Commission, 2021). A continuación se muestra la estructura global de Spotify.

Figura 8. Estructura global de Spotify.



Fuente: Elaboración propia a través del Informe 20-F<sup>40</sup> y las cuentas anuales de Spotify Spain, S.L.

Si acudimos al Registro Mercantil podemos conocer lo que factura Spotify Spain, S.L. como también los impuestos que paga la filial. En la siguiente tabla se muestra una comparativa entre la filial y la matriz en relación al INCN, el resultado del ejercicio y el IS.

<sup>40</sup> Nos permite ver una imagen fiel y global de la sociedad mediante sus cuentas consolidadas.

Tabla 3. Comparativa de Spotify Spain, S.L. y Spotify AB.

	Spotify Spain, S.L.		Spotify AB	
	2020	2021	2020	2021
<b>Importe Neto de la Cifra de Negocios<sup>41</sup></b>	8.005.591	10.704.465	7.880.000.000	9.668.000.000
<b>Resultado antes de impuestos</b>	87.126	-825.266	-709.000.000	249.000.000
<b>Impuesto sobre beneficios<sup>42</sup></b>	-102.343	-149.538	128.000.000	-283.000.000
<b>Resultado después de impuestos</b>	-15.217	-924.804	-581.000.000	-34.000.000

Fuente: Elaboración propia a través de las cuentas anuales de Spotify AB y Spotify Spain, S.L.

A partir de la tabla se puede observar una gran diferencia entre el beneficio fiscal obtenido por Spotify AB durante el año 2020 y el gasto obtenido en el año 2021. Este cambio significativo se debe a la disminución en la cuenta de impuestos diferidos debido a la baja no realizada en el valor razonable de su inversión a largo plazo en *Tencent Music Entertainment Group* (TME) (Fuster Signes, 2020). No solo la inversión en TME ha provocado un aumento en el gasto fiscal sino también la compensación basada en acciones del año 2021 que ha generado un gasto fiscal de 48 millones de euros mientras que, en el año 2020 fue de 18 millones de euros.

A su vez, los beneficios facturados en España en el 2021 a través de Spotify Spain, S.L. son un porcentaje pequeño (0.11%) en comparación con lo obtenido por la plataforma en su conjunto. También apreciamos como el INCN del 2020 al 2021 ha aumentado en un 34% siendo su principal actividad los servicios de *Advertising*<sup>43</sup>. Prueba de ello es la siguiente tabla en la que se analiza como la mayoría de ingresos obtenidos por Spotify Spain, S.L. se atribuyen a España ya que, aproximadamente el 79% del INCN de la sociedad corresponden a *Advertising*.

<sup>41</sup> En adelante, INCN.

<sup>42</sup> La tasa fiscal de Luxemburgo para el año 2021 es de 24,94% (siendo el CIT 18,19% y el MBT 6,75%).

<sup>43</sup> Publicidad.

Tabla 4. Distribución del INCN en Spotify Spain, S.L. (en euros).

	2021	2020
<b>Suscripciones Premium</b>	2.245.005	1.971.450
<b>Advertising</b>	8.459.460	6.034.141
<b>TOTAL</b>	10.704.465	8.005.591

*Fuente: Elaboración propia a partir de las cuentas anuales de Spotify Spain, S.L.*

Como se ha expuesto anteriormente, al establecer esta estructura de agentes independientes entre la matriz y la filial, según la normativa internacional vigente, Spotify no puede constituir un EP en España. Por ende, las filiales tributarán donde se encuentren por el IS pero, sólo por los beneficios obtenidos por sus actividades de promoción y ventas, es decir, por los contratos que lleve a cabo de marketing y publicidad. La cifra resultante de estos beneficios es menor que la que tendría lugar si Spotify Spain, S.L. contase con un EP pudiendo imputar las suscripciones de los usuarios a la filial.

Cabe resaltar que Spotify AB no cumple las condiciones para ser residente en territorio español a efectos del IS (cfr. artículos 7 y 8 LIS) y, por ello, tampoco puede ser contribuyente del IS en España.

Sin embargo, como ya se ha expuesto antes, la única excepción que existe para que un Estado pueda someter a gravamen los beneficios obtenidos por una empresa extranjera que opera en su Estado es cuando esa empresa extranjera dispone en ese Estado de un EP (*El Plan BEPS: G-20, OCDE y UE., 2017*).

En la siguiente tabla se muestran los motivos por los que, con la actual normativa internacional, Spotify no cuenta con un EP en España. Así pues, los ingresos obtenidos por las suscripciones de los usuarios tributan en su totalidad en Estocolmo.

Tabla 5. Requisitos para poder considerar a Spotify Spain S.L. un EP.

Requisitos <sup>44</sup> para poder considerarse como EP	Spotify Spain, S.L.
“Lugar <b>fijo</b> de negocios en el que una empresa realice parte o toda su actividad” (cfr. artículo 5 MCOCDE 2014).	No se cumple el criterio de “fijeza” en el caso analizado ya que una página web no se puede considerar EP. En caso de tener un servidor situado en España sí podría considerarse EP.
	Además, los inmuebles localizados en territorio español no constituyen EP por sí solos.
	Se lleva a cabo actividades económicas basadas principalmente en la publicidad (cfr. artículo 5.4).
Agente <b>dependiente</b> que <b>no</b> realice actividades auxiliares o preparatorias.	No se cumple ya que, estamos ante una estructura de comisionista por cuenta propia que desarrolla actividades accesorias.

Fuente: Elaboración propia a partir del Artículo 5 del MCOCDE y Documentos de Trabajo 3/2018.

### 7.3. Aplicación del Impuesto sobre determinados Servicios Digitales en España.

Una de las soluciones propuestas por el GEFED en el ámbito de la fiscalidad directa es establecer un impuesto sobre las transacciones electrónicas o *Bit Tax* con un tipo impositivo del 3% (OCDE, 2014, p. 162). Este impuesto tiene un carácter indirecto y su objetivo es gravar todas las prestaciones derivadas de servicios digitales cuando existe una intervención de usuarios presentes en territorio español (Agencia Tributaria, 2023).

La pandemia vivida en 2020 ha propiciado una mayor contratación de servicios digitales, entre ellos, Spotify (Retamal Opazo, 2021). Por este motivo, es importante clarificar cómo gravan estos servicios digitales y la importancia de este impuesto.

En este apartado nos centraremos en España y en la plataforma elegida para explicar la aplicación del ISDSD. En un contexto donde la tributación de las grandes

<sup>44</sup> Artículo 13 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes; Artículo 5 MC OCDE y; Artículo 5 del Convenio de Doble Imposición entre España y Suecia.

MNEs, especialmente las GAFA<sup>45</sup>, tenía gran importancia debido a su baja cuantía al lado de la obtención de grandes beneficios, es cuando se publica el Anteproyecto de la Ley sobre el ISDSD que tiene lugar en 2018 (Arenas Somoza, C., 2021).

El problema que surge aquí y que ya se ha expuesto se centra en cómo las empresas son capaces de aprovecharse de su estructura para que, los beneficios obtenidos en España mediante sus filiales sean gravados por otras empresas situadas en territorios donde la tributación es más baja. Es decir, estas empresas hacen uso de estrategias elusivas con el fin de conseguir una tributación más favorable (Arenas Somoza, C., 2021). En nuestro caso, Spotify, con un modelo de negocio basado en una relación de comisionista por cuenta propia, con sede en Estocolmo, donde la tributación es más baja (20,6%) que en España (25,0%), se aprovecha para gravar en España (tributación superior), un número de actividades reducido, concretamente, aquellas relacionadas con la promoción y las ventas.

El IDSD entró en vigor en España el 16 de enero de 2021 estando todavía en proceso su desarrollo reglamentario. El principal motivo de la incorporación de este impuesto es la tributación inferior a lo que deberían por parte de las empresas de la ED y la inadecuación del IS a los nuevos modelos de negocio.

A pesar de caracterizarse por ser un impuesto indirecto con el objetivo de gravar a todas aquellas empresas no residentes que no puedan ser calificadas como EP, sí que grava en cierta medida la capacidad económica de los contribuyentes ya que se aplica sólo a determinadas empresas que alcanzan unos umbrales específicos (Arenas Somoza, C., 2021).

En opinión de Carlos Somoza, con este impuesto surgen conflictos de doble imposición derivados de la aplicación simultánea del IS y del ISDSD y por someter a empresas no nacionales por los servicios digitales que ofertan en España y, a su vez, gravadas por impuestos indirectos donde residen.

Según el artículo 5 de la Ley 4/2020 sobre Determinados Servicios Digitales, estarán sujetas a este impuesto las “prestaciones de servicios digitales realizadas por los contribuyentes en el territorio español”. Bajo esta definición, son gravadas los

---

<sup>45</sup> Término utilizado para hacer referencia al conjunto de empresas más poderosas dentro del ámbito de las empresas digitales, los “Gigantes Tecnológicos”. Estas empresas son Google, Amazon, Facebook y Apple.

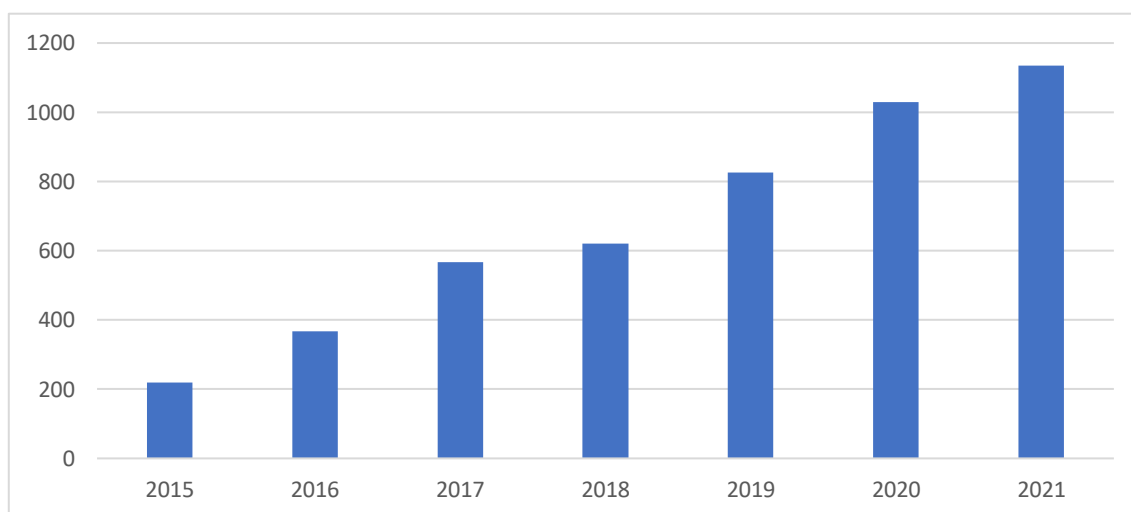
servicios relativos a la publicidad en línea, la transmisión de datos y la intermediación en línea<sup>46</sup>.

El objetivo perseguido con los servicios de publicidad en línea es gravar tanto las aplicaciones como las páginas web que transmitan publicidad diseñada en función del usuario al que se dirigen.

Analizando los resultados del cuarto trimestre del 2021 de Spotify AB, podemos apreciar un gran impulso en las suscripciones y en los resultados publicitarios. En cuanto a los ingresos, han aumentado más de lo esperado derivado sobre todo por los ingresos de publicidad creciendo un 40% hasta 394 millones de euros de los 2.689 millones de euros que han obtenido de ingresos durante el cuarto trimestre. Por tanto, los ingresos por publicidad suponen un 15% de los ingresos totales.

Pues bien, en la siguiente gráfica se aprecia el gran crecimiento del gasto en publicidad de Spotify a nivel mundial entre 2015 y 2021 y su clara tendencia a que continúe creciendo (Orús, 2022a).

*Figura 9. Gasto en publicidad de Spotify a nivel mundial entre 2015 y 2021.*



*Fuente: Elaboración propia a partir de la página corporativa de Spotify.*

Cabe salientar que según la ley 4/2020, sólo la publicidad que sea personalizada es susceptible de ser sometida a gravamen. Por tanto, toda aquella publicidad no personalizada queda excluida. Aunque resulta complicado establecer cuando un anuncio de publicidad en línea está personalizado, podemos apreciar como Spotify si cuenta con este tipo de publicidad ya que, mediante diferentes algoritmos, sabe cuáles

<sup>46</sup> El hecho imponible está constituido por: publicidad *online*, servicios de intermediación *online* y transmisión de datos.



son los gustos de sus clientes y qué ofrecer para que estos estén más satisfechos. De esta forma, Spotify ofrece un radar de novedades personalizado a cada usuario, el resumen anual individualizado así como recomendaciones personalizadas.

El segundo de los servicios mencionados son los servicios de intermediación en línea, definidos por la propia ley como aquellos “puestos a disposición de los usuarios de una interfaz digital multifacética permitiendo interactuar con distintos usuarios y facilitando la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios, o que les permita localizar a otros usuarios e interactuar con ellos”.

Por último, los servicios de transmisión de datos que son definidos por la ley 4/2020 como “los de transmisión con contraprestación de aquellos datos obtenidos de los usuarios que hayan sido generados por las actividades de estos en las interfaces digitales”. En este caso, el objetivo del impuesto es gravar la generación de valor derivado de la obtención de datos a través de diferentes interfaces digitales así como *cookies*<sup>47</sup> o páginas web.

En relación al lugar donde se entienden realizadas las prestaciones de los servicios digitales, el artículo 7 de la ley 4/2020 establece que serán realizadas “en el territorio objeto de aplicación del impuesto cuando en él se encuentre algún usuario”. De esta forma, los servicios de publicidad en línea serán gravados en el lugar donde se encuentre el dispositivo en el que aparezca la publicidad; los servicios de intermediación en línea en el territorio donde se encuentre el dispositivo en el que se lleve a cabo un interfaz digital (por ejemplo, en el caso de alquiler de departamentos usando la aplicación *Airbnb*, se entenderá gravado en España si se concluye la actividad mediante un dispositivo situado en España; en el caso de Spotify, se entenderá gravado en España si se realiza la prestación de servicio mediante un dispositivo situado en España) o donde se encuentre el dispositivo utilizado para acceder a la interfaz digital y; los servicios de transmisión de datos, cuando la generación de datos tiene lugar mediante un dispositivo que se encuentra en ese territorio.

Por tanto, son los usuarios los que determinan el punto de conexión entre el hecho gravado y el territorio donde se aplica el impuesto. Pero la problemática con el punto de conexión surge en cómo establecer la ubicación exacta del usuario o de su

---

<sup>47</sup> *Cookies*: Instrumento que permite que los sitios web guarden información sobre las visitas hechas por los usuarios.

dispositivo. Si acudimos a la ley 4/2020 (cfr. artículo 7.4), ésta supone una presunción estableciendo que el lugar donde se encuentre un dispositivo será el de su dirección IP<sup>48</sup> salvo prueba en contrario. A pesar de ser un indicador adecuado para su fin, es posible llevar a cabo estrategias que permitan ocultarlo o falsearlo (Arenas Somoza, C., 2021).

Como consecuencia, se aprecia la gran dificultad de establecer un nexo así como localizar dónde se produce el hecho imponible a través de la Ley 4/2020. Por tanto, a pesar de ser una de las soluciones propuestas por el GEFED, en la práctica este impuesto sigue generando controversias.

Para aplicar este impuesto sobre Spotify Spain, S.L. deben cumplirse los umbrales establecidos en la ley y que se muestran a continuación en la Tabla 6. Si se cumplen, debemos considerar que constituye hecho imponible tanto los servicios de publicidad en línea como las suscripciones de los usuarios consideradas servicios de intermediación en línea o de transmisión de datos. Las suscripciones de los usuarios se pueden considerar servicios de intermediación en línea porque los usuarios interaccionan compartiendo canciones o listas de reproducción y, se considerarían servicios de transmisión de datos porque Spotify se aprovecha de datos para ofrecer a sus clientes sus preferencias y la posibilidad de realizar búsquedas personalizadas. Por tanto, se consideraría que las suscripciones que tienen lugar en España, deberían estar gravadas por este impuesto en este territorio.

Tabla 6. Requisitos para poder aplicar el ISDSD a Spotify Spain, S.L.

		<b>Spotify AB<sup>49</sup></b>
<b>INCN en el año natural anterior.</b>	≥ 750.000.000	9.668.000.000
<b>Importe total de los ingresos obtenidos en España derivados de prestaciones de servicios digitales.</b>	≥ 3.000.000	10.704.465

Fuente: *Elaboración Propia.*

<sup>48</sup> *Internet Protocol* o Protocolo de Internet es un término utilizado para referirse a un indicador que contiene un conjunto de letras y/o números que indica una localización de un equipo informático, es decir, se utiliza para localizar a un usuario presente en la red.

<sup>49</sup> Artículo 8 LISDSD: “En caso de que el grupo supere dichos umbrales tendrán la consideración de contribuyentes todas y cada una de las entidades que formen parte del mismo, en la medida en que realicen el hecho imponible, con independencia del importe de los ingresos a que se refiere la letra b) de dicho apartado que les correspondan”.

Por tanto, los beneficios de estas operaciones se gravarían con un tipo impositivo del 3% sobre el INCN junto con lo que deben repercutir en concepto de IS. En consecuencia, con la incorporación de este impuesto, como muestra la tabla 7, en la filial de España se gravarían las actividades de publicidad y ventas añadiendo además, las suscripciones de los usuarios mediante el ISDSD que, en caso contrario, serían gravadas por la matriz en Suecia.

Tabla 7. Aplicación ISDSD en Spotify Spain, S.L.

<b>INCN total Spotify Spain, S.L.</b>	<b>INCN correspondiente a Advertising</b>	<b>INCN correspondiente a las suscripciones</b>
10.704.465	8.459.460	2.245.005
<i>Tratamiento fiscal</i>	Spotify Spain, S.L. factura los servicios de promoción y ventas en concepto de IS + la publicidad personalizada en concepto de ISDSD.	Los beneficios obtenidos por las suscripciones de los usuarios se imputan a la matriz. Sin embargo, las suscripciones de los usuarios en España quedan gravadas por el ISDSD.

Fuente: Elaboración Propia.

## Conclusiones

Puede concluirse, a partir del análisis que se ha hecho, que la digitalización avanza a pasos agigantados suponiendo un mayor peso en la economía global. Los cambios producidos en el entorno económico provocan que la empresa tenga la necesidad de adaptarse a ellos, con el fin de lograr nuevas oportunidades que le permitan conseguir a su vez mayor competencia empresarial.

La transformación sufrida por la digitalización y la globalización supone grandes dificultades para la fiscalidad internacional que se ven acentuadas por las características propias de la ED (entre ellas destacamos la movilidad o el uso de datos) y por la creación de nuevos modelos de negocio (*e-commerce*, *app stores*, *cloud computing*...) caracterizados por la presencia de activos intangibles. De igual modo, el beneficio de las empresas está cada vez más orientado hacia el mundo

digital provocando a su vez un mercado más competitivo y permitiendo a las MNEs desarrollar sus operaciones a nivel global sin la necesidad de tener una presencia física en las jurisdicciones donde operan. Por todo lo expuesto, los sistemas tributarios deben avanzar hacia un “sistema fiscal justo, eficaz y moderno para la Economía Digital” con el objetivo de responder a esta nueva realidad económica.

El avance de la ED, provoca una desterritorialización de la actividad económica que junto con la facilidad de las MNEs para modificar sus estructuras tanto productivas como de distribución y venta, incita a la realización de prácticas elusivas (fragmentar las operaciones entre diferentes entidades del grupo, el *treaty shopping*...).

Ante este contexto, en el año 2013 la OCDE ha llevado a cabo iniciativas como el Plan de Acción BEPS “Base Erosion Profit Shifting” con el objetivo de dar una solución a los desafíos que plantea la ED. Este Plan consta de 15 acciones orientadas a hacer frente a las prácticas llevadas a cabo por las MNEs que aprovechan las lagunas presentes en la normativa fiscal existente para conseguir una reducción en su carga impositiva. En la Acción 1 “hacer frente a los desafíos fiscales que plantea la economía digital” se establecen los retos que presenta la ED, entre los que destaca, la necesidad de actualizar el concepto de EP. En esta línea, la Acción 7 “Impedir la elusión artificial del estatuto de establecimiento permanente” trata de adaptar este concepto a la era digital.

Lo que se pretende a través del Plan BEPS es aumentar la potestad tributaria en el Estado de la fuente ya que, con la normativa actual, las empresas son gravadas en el Estado de residencia y no donde realmente obtienen los beneficios. Es cierto que, con la aparición de la ED, es complicado establecer dónde se crea valor y, por tanto, a qué Estado se deben atribuir los ingresos obtenidos.

Entre las soluciones propuestas por la OCDE (TFDE) destacan; la introducción de un impuesto indirecto sobre determinados servicios digitales y la actualización del concepto de EP a la Nueva Economía introduciendo la “presencia digital significativa”. Ambas requieren un gran consenso y armonización entre los Estados el cual es muy difícil de conseguir y hasta la fecha no se ha producido. Cabe salientar que la solución basada en la “presencia económica significativa” reclama una modificación de los CDI mientras que, esto no sería necesario con la solución basada en la incorporación de un nuevo impuesto sobre servicios digitales (Avi-Yonah, 2016).

La creación de un nuevo impuesto sobre los servicios digitales es una medida transitoria establecida con el fin de gravar de manera igual a las empresas residentes

y extranjeras y ha sido sometida a diversas críticas. Entre ellas, lo han considerado como una medida discriminatoria al centrarse en unos servicios específicos y pudiendo provocar un bloqueo en el desarrollo digital.

La UE también ha llevado a cabo trabajos sobre la fiscalidad internacional en la ED en los que propone una “presencia digital significativa” que permita gravar a las empresas aunque no estén presentes físicamente en ese Estado así como, la introducción de un impuesto sobre los servicios digitales del 3% sobre los ingresos anuales brutos obtenidos en la UE que deberían imputarse al Estado donde se crea valor; esto es, en donde se encuentren los usuarios de dicho servicio digital.

Las medidas propuestas pretenden garantizar un mayor poder tributario por parte de las jurisdicciones de mercado sobre las empresas digitales garantizando así, la igualdad y la competencia leal con las empresas tradicionales. Además, con estas iniciativas se intenta poner en sintonía la fiscalidad con el nuevo contexto económico global.

Aún así, la Comisión Europea y la OCDE siguen en busca de una solución a nivel global para gravar la ED. Pero, debido a la dificultad para conseguir el consenso internacional, algunos EM se han adentrado en la creación unilateral y provisional de impuestos sobre servicios digitales orientadas a restaurar el poder tributario en la fuente y ser capaces de reducir los desafíos planteados por la ED<sup>50</sup>.

Surge una nueva etapa a partir del 2016 y hasta el 2019 (BEPS 2.0) provocando una transformación sustancial en el marco de la fiscalidad internacional con el mismo objetivo: la estabilización del sistema de fiscalidad internacional (Calderón Carrero, 2022a, 2022b, 2022c). La segunda etapa se centra en el enfoque en base a dos pilares. En primer lugar, el Pilar I que establece un nuevo derecho de imposición sobre las jurisdicciones de mercado (*Amount A*), un retorno fijo para determinadas actividades de marketing y distribución (*Amount B*) y un conjunto de procedimientos para la mejora de la seguridad jurídica. Y, el Pilar II que consiste en la aplicación de un impuesto mínimo aprobado en diciembre del año 2022 y que será aplicable a partir del 2023.

Con la exposición de Spotify, se pretende demostrar la inadecuación del sistema tributario a la nueva realidad económica. Inadecuación manifestada en la capacidad de las MNEs para llevar a cabo su actividad económica sin tener presencia física

---

<sup>50</sup> Vid. Anexo A.

imponible. Centrándonos en el caso en cuestión, en primer lugar, Spotify AB no cumple las condiciones para poder ser residente en territorio español (cfr. artículo 7 LIS) y, consecuentemente, no puede ser contribuyente del IS en España. En segundo lugar, debido a las actividades que figuran como objeto social de Spotify Spain, S.L. en España, no se podría considerar que constituye un EP con la normativa actual (cfr. artículo 5 del MCOCDE). Por este motivo, los ingresos obtenidos por la suscripción de los clientes a la plataforma en España, se atribuyen al Estado donde se encuentra la matriz (Estado de residencia), es decir, en Estocolmo, mientras que, la filial de España tributaría por las actividades de marketing y publicidad.

Ahora bien, con la introducción del ISDSD en España, a Spotify Spain, S.L. se le han de atribuir tanto las actividades de publicidad y ventas como las suscripciones de los usuarios por constituir hecho imponible a efectos de la Ley 4/2020.

A pesar de haber conseguido avanzar en la lucha contra la evasión fiscal, el Plan BEPS ha sido sometido a diversas críticas como la falta de uniformidad en la aplicación de las normas.

En definitiva, el conjunto de argumentos que se han expuesto permiten afirmar que la ED tiene todavía gran recorrido y se está convirtiendo en una parte esencial de la economía global, absorbiendo cada vez un mayor peso lo que implica seguir analizando su impacto en el ámbito fiscal. De aquí en adelante, se ha de prestar atención a los pasos que lleve a cabo tanto la UE, como los Estados en sus ordenamientos tributarios internos como también, la OCDE.

# Bibliografía

- Agencia Tributaria. (2023). Tax Agency: Tax on Certain Digital Services. [https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/en\\_gb/declaraciones-informativas-otros-impuestos-tasas/impuesto-sobre-determinados-servicios-digitales.html](https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/en_gb/declaraciones-informativas-otros-impuestos-tasas/impuesto-sobre-determinados-servicios-digitales.html)
- AIMC. (2022). Marco general de los medios de comunicación. <https://ipmark.com/wp-content/uploads/Marco-General-de-los-Medios-en-Espana-2022-AIMC.pdf>
- Álamo, R. (2016). *La Economía Digital y el Comercio Electrónico. Su incidencia en el sistema tributario*. Dykinson.
- Álamo, R. (2020). La necesidad de un cambio tributario en materia de economía digital. *Ekonomiaz: Revista vasca de economía*, 98, 108-125. <https://dialnet-unirioja-es.accedys.udc.es/servlet/articulo?codigo=7694313>
- Álamo, R., Martín Rodríguez, J. M., Albaladejo Sobolewski, E. I., & Martínez Giner, L. A. (2018). *Documentos de trabajo 3/2018. Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: Reflexiones y propuestas de futuro*. [https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/93850/1/03\\_DocTrabajosIEF\\_Mcdonalds\\_2018.pdf](https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/93850/1/03_DocTrabajosIEF_Mcdonalds_2018.pdf)
- Anteproyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales* (2018).
- Ávalo, L. (2020). *El futuro está en movimiento: Economía digital y precios de transferencia*. LinkedIn. <https://www.linkedin.com/pulse/el-futuro-est%C3%A1-en-movimiento-econom%C3%ADa-digital-y-precios-luciana-%C3%A1valo/?originalSubdomain=es>

- Avi-Yonah, R. (2016). Three steps forward, one step back? Reflections on “google taxes” and the destination-based corporate tax. *Nordic Tax Journal*, (2), 69-76. <https://doi.org/10.1515/ntaxj-2016-0007>
- Berry, S., Gaynor, M., & Morton, F. S. (2019). Do Increasing Markups Matter? Lessons from Empirical Industrial Organization. *Journal of Economic Perspectives*, 33(3), 44-68. <https://doi.org/10.1257/jep.33.3.44>
- Bercovich, N., Fernández, A., Hofman, A., Jordán, V., Peres, W., Porcile, G., Rojas, F., Stojkovic, G., Stumpo, G., & Sunkel, G. (2013). *Economía digital para el cambio estructural y la igualdad*. [https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/35408/1/S2013186\\_es.pdf](https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/35408/1/S2013186_es.pdf)
- Bray, S. (2022). Corporate Income Tax Rates in Europe. *Tax Foundation*. <https://taxfoundation.org/corporate-tax-rates-europe-2022/>
- Calderón Carrero, J. M. (2022a). Reflexiones sobre la reforma del sistema fiscal internacional a través de los proyectos BEPS 1.0 & 2.0 (Primera Parte). *Análisis Tributario*, 410, 2.
- Calderón Carrero, J. M. (2022b). Reflexiones sobre la reforma del sistema fiscal internacional a través de los proyectos BEPS 1.0 & 2.0 (Segunda Parte). *Análisis Tributario*, 411, 2.
- Calderón Carrero, J. M. (2022c). Reflexiones sobre la reforma del sistema fiscal internacional a través de los proyectos BEPS 1.0 & 2.0 (Tercera Parte). *Análisis Tributario*, 412, 2.
- Calderón, J. M. (2022). La transformación del marco fiscal internacional resultante de la Reforma Fiscal Global. *Civitas. Revista española de derecho financiero*, 193, 13-66.
- Carbajo, D. D. (2000). Reflexiones sobre comercio electrónico y fiscalidad. *Navarra y la sociedad del conocimiento: actas del congreso*. 201-214.



<https://www.navarra.es/NR/rdonlyres/A9E2F1DC-194F-42CE-A9F5-C8AF054D34AD/79593/carbajo.pdf>

Carro Pitarch, M. (2021). Los impuestos sobre determinados servicios digitales. ¿Son incompatibles con las normas sobre ayudas de Estado de la Unión Europea?. *Revista Boliviana de Derecho*. 33, 482-511.

CNMV. (s. f.). ¿Qué es Fintech?

[https://www.cnmv.es/DocPortal/Publicaciones/Fichas/GR03\\_Fintech.pdf](https://www.cnmv.es/DocPortal/Publicaciones/Fichas/GR03_Fintech.pdf)

*Communication from the commission to the european parliament and the council. A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market*, (2017).

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX%3A52017DC0547>

*Communication from the commission to the european parliament and the council. Time to establish a modern, fair and efficient taxation standard for the digital economy*, (2018).

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52018DC0146>

*Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social y al Comité de las Regiones, Iniciativa europea del comercio electrónico*, (1997).

<https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:1997:0157:FIN:ES:PDF>

Correa, F. J. N. (2006). La fiscalidad internacional del comercio electrónico. *Crónica tributaria*. 120/2006. 11-135.

[https://economistas.es/Contenido/REAF/gestor/120\\_Nocete.pdf](https://economistas.es/Contenido/REAF/gestor/120_Nocete.pdf)

Cruz Padiá, I. (2016). La Economía Digital en BEPS: una síntesis. *Nueva fiscalidad*. 2. 33-65. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5563700>

Deloitte. (2023). El Marco Inclusivo de la OCDE alcanza un acuerdo político sobre la tributación de la economía digitalizada y un impuesto mínimo global.

<https://www2.deloitte.com/es/es/pages/legal/articles/marco-inclusivo-ocde.html>



- Flórez-Acero, G. D. & Sánchez-Bernal, D. (2016). El nuevo modelo de distribución musical: del vinilo a Spotify. En G. D. Flórez-Acero, D. Sánchez-Bernal & D. Montenegro-Reyes. Evidencia digital, distribución musical y derecho de consumo: discusiones desde el derecho (pp. 29-45). Universidad Católica de Colombia. <https://repository.ucatolica.edu.co/items/d0d63d97-6131-4fc5-93d4-aa94d1fdc419>
- Fuster Signes, S. (2020). Análisis Tencent Music Entertainment Group (TME). <https://www.linkedin.com/pulse/an%C3%A1lisis-tencent-music-entertainment-group-tme-salva-fuster-signes/?originalSubdomain=es>
- Fletcher, H. (2022). *The future shopper report 2022*. Wunderman Thomson. <https://www.gorillagroup.com/binaries/content/documents/website/pages/trending-content-pages/download-the-future-shopper-report-2022/download-the-future-shopper-report-2022/website%3Apdf>
- García Novoa, C. (2001). Consideraciones sobre la tributación del comercio electrónico (II). *Quincena fiscal*, 16, 9-22. <https://dialnet-unirioja.es/accedys.udc.es/servlet/articulo?codigo=229388>
- Gómez, J. Á. (2017). Calificación fiscal de las rentas originadas en modelos de negocio de economía digital: Cloud computing e impresión en 3D. En *Tendencias y Desafíos Fiscales de la Economía Digital*. Aranzadi, S.A.U.
- Gutiérrez, E. Q. (2019). La imposición directa ante la economía digital. *Cuadernos de formación*, 24/2019. [https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/24\\_08.pdf](https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/24_08.pdf)
- Haug, H., & Sorensen, P. (2022). *The Playlist*. Netflix. [netflix.com](https://www.netflix.com)
- Hernández, J. M. (2016). Acotando el abuso del EP: medidas adoptadas en el marco de BEPS. *Crónica Tributaria*, 189-207.

Instrumento de Ratificación de España del Convenio entre España y Suecia para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el capital y Protocolo anejo, firmado en Madrid el 16 de junio de 1976. [https://www.boe.es/eli/es/ai/1976/06/16/\(1\)](https://www.boe.es/eli/es/ai/1976/06/16/(1))

Jiménez, C. (2011). El concepto tributario de «Establecimiento Permanente». *Actualidad jurídica Uría Menéndez*. 1, 229-235.

Jiménez, M. (10 de noviembre de 2021). Spotify entra en números rojos en España tras ingresar un 15% menos. *Cinco Días*. [https://cincodias.elpais.com/cincodias/2021/11/09/companias/1636485484\\_694136.html](https://cincodias.elpais.com/cincodias/2021/11/09/companias/1636485484_694136.html)

Jiménez Vargas, P. J. (2021). *Los cambios y desafíos que plantea la fiscalidad de la economía digital en el contexto internacional*. 13(2), 289-328.

*Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales.*

*Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.*

Margherio, L. (1997). *The Emerging Digital Economy*. Secretariat for Electronic Commerce. <https://cibermemo.files.wordpress.com/2014/10/the-emerging-digital-economy.pdf>

Mas Hernández, J., & Reol, T. (2017). El planteamiento del problema: Reglas del siglo XIX para un mundo de economía digital. En *El Plan de Acción sobre Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios (BEPS)* (pp. 67-81).

Mena Roa, M. (2021, julio 29). Spotify alcanza los 365 millones de usuarios mensuales activos. Statista. <https://es-statista-com.accedys.udc.es/grafico/19793/usuarios-activos-y-de-pago-de-spotify>

Ministerio de Hacienda y Función Pública. (2023). *Documento sometido a consulta pública previa sobre la transposición al Derecho español de la Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo de 15 de diciembre de 2022 relativa a la garantía de un nivel mínimo global*

*de imposición para los grupos de empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud de la Unión.*

Moreno González, S. (2017). Capítulo III. Los desafíos fiscales de la economía digital en y después del plan BEPS. Especial referencia al problema del nexó. En José Ángel Gómez Requena, Saturnina Moreno González (dir.), *Tendencias y desafíos fiscales de la economía digital* (pp. 97-142). Aranzadi.

<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6301328>

Obra, A. R. del A., Meléndez, A. P., Tarrés, C. S., & Vergés, J. M. V. (2001). La economía digital y su impacto en la empresa: Bases teóricas y situación en España. *Boletín Económico de ICE*, 2705, Art. 2705.

<http://www.revistasice.com/index.php/BICE/article/view/2670>

OCDE. (s. f.). *10 preguntas sobre BEPS*. <https://www.oecd.org/ctp/10-preguntas-sobre-beps.pdf>

OCDE. (2000). *The OECD definitions of internet and e-commerce transactions*. <https://www.oecd.org/sti/ieconomy/2771174.pdf>

OCDE. (2014a). *Proyecto de la OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios. Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital*. <https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf>

OCDE. (2014b). *BEPS Acción 7: Impedir la elusión artificiosa del estatuto de Establecimiento Permanente (EP)*.

OCDE. (2015). *Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Informes finales 2015*. <file:///C:/Users/Usuario/OneDrive/Escritorio/SEXTO/TFG/FUENTES%20INTERNET/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>

- OCDE. (2017). *BEPS Acción 13. Informes país por país. Manual para la implementación efectiva*. <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-accion-13-guia-sobre-el-uso-apropiado-de-la-informacion-contenida-en-los-informes-pais-por-pais.pdf>
- OCDE. (2021a). *Enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía*. <https://www.oecd.org/tax/beps/puntos-destacados-enfoque-de-dos-pilares-para-abordar-los-desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion-de-la-economia-octubre-2021.pdf>
- OCDE. (2021b). *La OCDE presenta las normas modelo del Segundo Pilar para facilitar la aplicación interna del impuesto mínimo global del 15 %*. <https://www.oecd.org/tax/la-ocde-presenta-las-normas-modelo-del-segundo-pilar-para-facilitar-la-aplicacion-interna-del-impuesto-minimo-global-del-15-por-ciento.htm>
- OECD. (2001). *Taxation and Electronic Commerce: Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions*. <https://doi.org/10.1787/9789264189799-en>
- OECD. (2013). *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. <https://doi.org/10.1787/9789264202719-en>
- OECD. (2014). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*. [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2014\\_mtc\\_cond-2014-en#page96](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2014_mtc_cond-2014-en#page96)
- OECD. (2015a). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1. 2015 Final Report*. <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en>
- OECD. (2015b). *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7. 2015 Final Report*. <https://doi.org/10.1787/9789264241220-en>
- OECD. (2016). *New Forms of Work in the Digital Economy*. <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/5jlwnklt820x->

[en.pdf?expires=1676898965&id=id&accname=guest&checksum=74DA96FB78F07B2728519DFF42246CB7](#)

OECD (2017). *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: Versión Abreviada 2017*. [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada-2017\\_765324dd-es](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada-2017_765324dd-es)

OECD. (2018). *Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, BEPS Action 7*.

OECD. (2020). *Tax Challenges Arising from Digitalisation. Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*. <https://doi.org/10.1787/beba0634-en>

OECD. (2021). *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*. <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.pdf>

Olbert, M., & Spengel, C. (2017). International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted?. *World Tax Journal* <https://www.ottimoacademy.it/wp-content/uploads/2021/01/Scarica-il-file-PDF-sugli-aspetti-fiscali-nelleconomia-digitale-44-pagine..pdf>

OMC. (2020). *Un informe de la OMC examina el papel del comercio electrónico durante la pandemia de COVID-19*. [https://www.wto.org/spanish/news\\_s/news20\\_s/rese\\_04may20\\_s.htm](https://www.wto.org/spanish/news_s/news20_s/rese_04may20_s.htm)

Otaola Ubieta, I. (2017). Acción 7: Impedir la elusión artificiosa del Estatuto de Establecimiento Permanente. En *El Plan de Acción BEPS: una reflexión obligada* (pp. 191-215). <https://static.fundacionic.com/2017/06/22115258/plan-de-accion-beps--una-reflexion-obligada.pdf>

- Orús, A. (2022). *Gasto en publicidad de Spotify a nivel mundial entre 2015 y 2022*. Statista. <https://es-statista-com.accedys.udc.es/estadisticas/1118291/gasto-en-publicidad-de-spotify-en-el-mundo/?locale=es>
- Orús, A. (2022). *Número total de transacciones de comercio electrónico en España del primer trimestre de 2014 al cuarto trimestre de 2021*. Statista. <https://es-statista-com.accedys.udc.es/estadisticas/1120048/transacciones-trimestrales-del-comercio-electronico-en-espana/?locale=es>
- Padial, I., & Sánchez-Archidona Hidalgo, G. (2017). Economía digital, Establecimiento Permanente y presencia digital significativa: Tras las conclusiones del Informe del GEFED. *Quincena fiscal*, 15, 13-30.
- Parada, P. (2017). Emprendimiento digital y nuevas oportunidades de negocio. En *Tendencias y Desafíos Fiscales de la Economía Digital*. Aranzadi.
- Peña, N. L. R. (2021). Big data e inteligencia artificial: Una aproximación a los desafíos éticos y jurídicos de su implementación en las administraciones tributaria. *Ius et scientia*, 7(1), Art. 1. <https://doi.org/10.12795/IETSCIENTIA.2021.i01.06>
- Pujalte Méndez-Leite, H. (2018). Evolución de las propuestas de la OCDE y de la Unión Europea sobre la fiscalidad directa de la economía digital (2010-2018). *Revista de fiscalidad internacional y negocios transnacionales*, 9, 39-68.
- Pwc. (2022). *EU Member States give final approval to proposed Pillar Two Directive*.
- Quiñones, T. (28 de enero de 2021). La OCDE y la fiscalidad digital: Aspectos clave del Pilar 1. *KPMG Tendencias*. <https://www.tendencias.kpmg.es/2021/01/la-ocde-y-la-fiscalidad-digital-aspectos-clave-del-pilar-1/>
- Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes*. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2004-4527>



- Retamal Opazo, T. M. (2021). *Impuestos a los servicios digitales*. <http://dspace.usalca.cl/bitstream/1950/12555/3/2021A000287.pdf>
- Rodríguez Losada, S. (2018). *The Impact of Beps on Digital Economy: An Analysis of Action 1*. Francis Lefebvre. Atelier.
- Rodríguez Losada, S. (2020). Al hilo de la creación de impuestos sobre servicios digitales: Sugerencias de la OCDE, propuestas de la UE y soluciones adoptadas en algunos Estados. En *Tributación de la economía digital*.
- Romero Flor, L. M., & Collado Yurrita, L. M. (2020). *Tributación de la economía digital*. Atelier.
- Sánchez-Archidona, G. (2020). *La tributación de los servicios digitales en la Unión Europea y España*. Aranzadi.
- Schulte Sasse, K., Watrin, C., & Weiß, F. (2020). The alignment between reported profits and real activity in times of the BEPS Action Plan. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 40, 100330. <https://doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2020.100330>
- Segovia, A. (2022). Continuidad, cambio y ruptura en las Industrias Culturales. *Revista de Estudios de Comunicación*, 27(53), 13-16. <https://doi.org/10.1387/zer.24084>
- Somoza, C. A. (2021). *Análisis del nuevo impuesto sobre determinados servicios digitales (IDSD) en España*.
- Spotify Advertising. (2021). *Lo más destacado para las marcas sobre las ganancias de Spotify en el tercer trimestre de 2021*. Spotify Advertising. <https://ads.spotify.com/es-MX/insights-y-noticias/spotify-third-quarter-2021-earnings/>
- Tax Justice Network (9 de marzo de 2021). La clasificación de paraísos fiscales muestra que los países que establecen las normas fiscales mundiales hacen lo posible para ayudar a las empresas a ignorarlas. <https://taxjustice.net/press/la-clasificacion-de->

paraisos-fiscales-muestra-que-los-paises-que-establecen-las-normas-fiscales-mundiales-hacen-lo-posible-para-ayudar-a-las-empresas-a-ignoralas/

Thelen, C. (2017). *País abierto y dinámico, Luxemburgo ha consolidado una merecida reputación internacional como socio fiable e innovador, al brindar a las empresas y a los inversores un entorno propicio para su expansión.*  
<https://luxembourg.public.lu/dam-assets/publications/economie-du-luxembourg/economia-luxemburgo-es.pdf>

Umaschi, S. (2019). *La transición digital en la industria de la música: Caso Spotify.*  
<http://repositorio.udes.edu.ar/jspui/handle/10908/16735>

UNCTAD. (2017a). *Informe sobre la economía digital.* [https://unctad.org/system/files/official-document/der2021\\_es\\_0.pdf](https://unctad.org/system/files/official-document/der2021_es_0.pdf)

UNCTAD. (2017b). *Informe sobre las Inversiones en el Mundo.*  
[https://unctad.org/system/files/official-document/wir2017\\_overview\\_es.pdf](https://unctad.org/system/files/official-document/wir2017_overview_es.pdf)

UNCTAD. (2021). *Informe sobre la economía digital 2021.*  
[https://unctad.org/system/files/official-document/der2021\\_es\\_0.pdf](https://unctad.org/system/files/official-document/der2021_es_0.pdf)

United States Securities and Exchange Commission. (2021). *Form 20-F.*  
[https://s29.q4cdn.com/175625835/files/doc\\_financials/2021/AR/2021-Spotify-AR.pdf](https://s29.q4cdn.com/175625835/files/doc_financials/2021/AR/2021-Spotify-AR.pdf)

Zimmermann, H.-D. (2000). *Understanding the Digital Economy: Challenges for new Business Models.* [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2566095](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2566095)

# Anexos

## Anexo A: Ejemplos de medidas adoptadas por algunos Estados con el fin de restaurar el poder tributario del Estado de la fuente.

En la siguiente tabla se pretende mostrar algunos ejemplos de países que han avanzado de manera independiente al Informe Final de la Acción 1 del Plan BEPS con el fin de abordar los desafíos fiscales que plantea la ED en el ámbito de la fiscalidad directa (Rodríguez Losada, 2020). Se trata de medidas a corto plazo mientras la comunidad internacional no llegue a un consenso (Romero Flor & Collado Yurrita, 2020).

Tabla 8. Ejemplos de medidas adoptadas por algunos Estados con el fin de restaurar el poder tributario del Estado de la fuente.

<b>India</b>	Introducción de una <i>equalization levy</i> sobre los rendimientos por publicidad <i>online</i> que se atribuyen a la India por empresas digitales no residentes.
<b>Italia, Francia, España y Reino Unido</b>	Introducción de nuevos impuestos sobre las transacciones digitales:
	- Italia: <i>l'imposta sui servizi digitali</i> (web tax).
	- Francia: <i>taxe sur les services numériques</i> .
	- España: Impuesto sobre servicios digitales.
	- Reino Unido: <i>Digital Services Tax</i> .

Fuente: Elaboración propia a partir de *Tributación de la economía digital*.

## Anexo B: Pilar II

Más de 135 miembros del Marco Inclusivo se reunieron para establecer una solución de dos pilares publicada el 20 de diciembre de 2021 por la OCDE, capaz de reformar las normas fiscales internacionales y poder garantizar que las multinacionales apliquen un tipo impositivo mínimo en cada una de las jurisdicciones en las que desarrollen su actividad. Se trata de un impuesto complementario que actuará en aquellas jurisdicciones en las que el tipo efectivo sea inferior al 15%. Estas nuevas normas han sido aprobadas en diciembre de 2022 y serán aplicadas a partir del 2023 (OCDE, 2022).

De esta forma, el objetivo de las normas GloBe es garantizar que los grandes grupos multinacionales paguen una cuantía mínima de impuestos sobre los beneficios generados en las diferentes jurisdicciones en las que se desarrolla su actividad. Este objetivo se consigue estableciendo un impuesto complementario (diferencia entre la tasa impositiva efectiva y la tasa mínima) sobre los beneficios que obtengan en una jurisdicción gravados a una tasa impositiva efectiva inferior a la tasa mínima (15%).

El Capítulo 1 de las Reglas GloBe define cuáles son los grupos multinacionales<sup>51</sup> que están sujetos a dichas reglas. Así, estarán sometidas a ellas, las empresas multinacionales que tengan unos ingresos anuales de 750 millones en al menos dos de los cuatro ejercicios fiscales inmediatamente anteriores al ejercicio fiscal en cuestión. En el caso analizado, los ingresos obtenidos por Spotify según los resultados durante el último cuatrimestre de 2021 fueron de 2.689 millones de euros, siendo los de 2020 de 2.168 millones de euros, los de 2019 de 1.855 millones de euros y los de 2018 de 1.495 millones de euros. Superando, por tanto, los 750 millones de euros.

Suecia, país en el que se encuentra la sede de Spotify, está sometido a un tipo impositivo del 20,6% inferior al tipo impositivo promedio (21,8% si nos centramos solo en los países europeos) pero, superior a la tasa efectiva mínima del 15%. En consecuencia, no sería aplicable el Pilar II a Spotify.

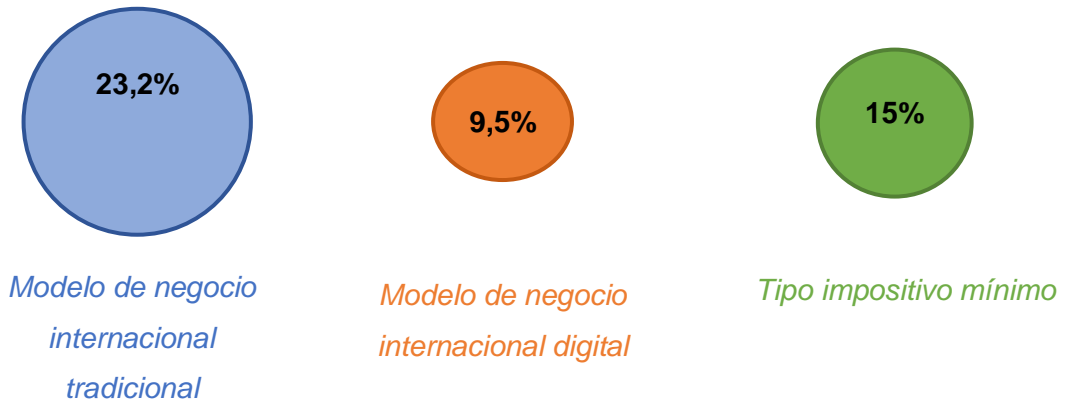
Es necesario mostrar la importancia de la aplicación del tipo impositivo mínimo (Pilar II) puesto que, la UE afirma que los beneficios provenientes de los modelos de negocio internacionales digitales están gravados a un tipo impositivo del 9,5% frente a

---

<sup>51</sup> Grupo multinacional será cualquiera que incluya al menos una entidad o establecimiento que no se encuentre en la jurisdicción de la entidad matriz.

un 23,2% de los modelos de negocio internacionales tradicionales como muestra la siguiente figura.

*Figura 10. Comparativa entre el tipo impositivo medio efectivo de las empresas digitales y las empresas tradicionales.*



*Fuente: Elaboración Propia.*

## Anexo C: Tipos impositivos legales de determinados países donde se encuentran filiales del grupo.

En la siguiente tabla se muestran algunas filiales del grupo Spotify junto con el tipo impositivo presente en ese país donde se localizan (*Form 20-F*, 2021; Bray, 2022).

Tabla 9. Tipos impositivos legales de determinados países donde se encuentran filiales del grupo.

País	Tipo impositivo	Razón social	Actividades principales
Suecia	20.6%	Spotify AB	Empresa principal <sup>52</sup>
Alemania	29.9%	Spotify GmbH	Ventas, marketing y otros servicios de apoyo
Francia	25.0%	Spotify France SAS	Ventas, marketing y otros servicios de apoyo
España	25.0%	Spotify Spain SL	Ventas, marketing y otros servicios de apoyo <sup>53</sup>
Italia	24.0%	Spotify Italy S.r.l	Ventas y marketing
Reino Unido	19.0%	Spotify Ltd	Ventas, marketing, I+D y atención al cliente
EEUU	21.0% <sup>54</sup>	Spotify USA Inc	Empresa principal en EEUU
Australia	30.0%	Spotify Australia Pty Ltd	Ventas y marketing
Japón	30.62%	Spotify Japan K.K	Ventas y marketing
India	39.94%	Spotify India LLP	Ventasy marketing
Singapur	17.0%	Spotify Singapore Pte Ltd	Ventas y marketing

Fuente: Elaboración propia a partir del último informe de la Tax Foundation de Estados Unidos y la lista de las filiales de Spotify Technology S.A. a 21 de diciembre de 2021.

<sup>52</sup> *Principal operational office*. Matriz de Spotify donde se dirigen y toman las principales decisiones del grupo.

<sup>53</sup> El objeto social se basa en la actividad de comercialización y venta de diferentes productos multimedia a través de la red (Internet) y venta de servicios publicitarios.

<sup>54</sup> EEUU aprueba una reducción del IS de 14 puntos en el 2017, pasando de un 35% a un 21%.