

LOS IMPUESTOS SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS  
DIGITALES: ¿SON INCOMPATIBLES CON LAS NORMAS SOBRE  
AYUDAS DE ESTADO DE LA UNIÓN EUROPEA?

*DIGITAL SERVICES TAXES: ARE THEY INCOMPATIBLE WITH EU  
STATE AID RULES?*

*Rev. Boliv. de Derecho N° 33, enero 2022, ISSN: 2070-8157, pp. 482-511*



María CARRO  
PITARCH

**ARTÍCULO RECIBIDO:** 25 de noviembre de 2021

**ARTÍCULO APROBADO:** 30 de noviembre de 2021

**RESUMEN:** En un contexto de creciente digitalización de la economía, se han adoptado varios Impuestos sobre determinados Servicios Digitales por parte de algunos Estados miembros de la Unión Europea. Este artículo analiza su posible compatibilidad o incompatibilidad con las normas sobre ayudas de Estado, atendiendo a las condiciones de éstas y dando especial importancia a la noción de ventaja selectiva.

**PALABRAS CLAVE:** Impuesto sobre Servicios Digitales; ayudas de Estado; ventaja selectiva.

**ABSTRACT:** *In a context of increasing digitalization of the economy, several Taxes on certain Digital Services have been adopted by some EU Member States. This article analyzes their possible compatibility or incompatibility with State aid rules, considering all the conditions of the latter and giving special importance to the notion of selective advantage.*

**KEY WORDS:** *Digital Services Tax; State aid; selective advantage.*

**SUMARIO.-** I. INTRODUCCIÓN.- II. UN PROBLEMA GLOBAL SIN SOLUCIÓN GLOBAL: LAS PROPUESTAS (FALLIDAS) DE LA OCDE Y LA UE.- 1. Orígenes del debate sobre la fiscalidad de la economía digital en la OCDE.- 2. ¿Una solución regional? Propuesta de la Comisión a nivel de la Unión Europea.- III. ANÁLISIS DE LA POTENCIAL INCOMPATIBILIDAD DE LOS IMPUESTOS SOBRE SERVICIOS DIGITALES Y LAS NORMAS SOBRE AYUDAS DE ESTADO.- 1. Una aproximación al reto principal.- 2. Las condiciones para que los Impuestos sobre Servicios Digitales sean considerados ayudas de Estado.- IV. ACERCAMIENTO A LA NOCIÓN DE “VENTAJA SELECTIVA” PARA LOS IMPUESTOS SOBRE SERVICIOS DIGITALES.- 1. La definición de un sistema “normal” o de referencia.- 2. La posible derogación del sistema de referencia determinado.- 3. Las posibles justificaciones.- V. CONSIDERACIONES FINALES.

## I. INTRODUCCIÓN.

En la última década, la revolución de la economía digital ha afectado a todos los sectores y ha puesto de manifiesto la necesidad de reformar el “anticuado”<sup>1</sup> sistema fiscal internacional para responder a los nuevos modelos de negocio. Dada la magnitud de los cambios necesarios y los efectos de la globalización que requieren una solución común, el consenso sobre el camino a seguir se buscó, en un primer momento, a nivel internacional, concretamente en la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). En este sentido, cabe destacar el “abrumador consenso sobre la necesidad de remodelar el régimen fiscal internacional”<sup>2</sup>, pero también la falta de acuerdo sobre cómo hacerlo.

La ausencia de consenso a nivel internacional y el parón sufrido en las negociaciones en la OCDE con la Administración Trump, desencadenó la adopción de varias “acciones unilaterales y descoordinadas”<sup>3</sup>, tanto a nivel regional como nacional, conocidas como los Impuestos sobre determinados Servicios Digitales (ISD).

- 1 WILDE, M. DE; WISMAN, C.: “OECD Consultations on the Digital Economy: ‘Tax Base reallocation’ and ‘I’ll Tax if you Don’t’”, en: PISTONE, P.; WEBER, D.: *Taxing the Digital Economy: The EU Proposals and other insights*, IBFD, Amsterdam, 2019, pp. 1-23, p. 5. Las traducciones en el presente artículo son propias tanto de los autores extranjeros como de los documentos de la Comisión publicados únicamente en inglés.
- 2 SCHÖN, W.: “Ten questions about the Why and How to Tax the Digitalized Economy”, *Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance*, núm. 11, 2017, p. 1.
- 3 OCDE, *Base Erosion and Profit Shifting Project. Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, 2018* (en adelante, Informe Provisional 2018).

### • María Carro Pitarch

Profesora contratada predoctoral (ACIF 2021) en el Departamento de Derecho Internacional ‘Adolfo Mijaja de la Muela’ de la Universidad de Valencia. Egresada en el Máster de Derecho Europeo (LLM) del Colegio de Europa (Brujas, Bélgica) y del doble grado en Derecho y Administración y Dirección de Empresas de la Universidad de Valencia (Valencia, España). Correo electrónico: maria.carro@uv.es.

Las críticas contra estas medidas han sido múltiples: desde la perspectiva de los posibles riesgos que pueden suponer para la innovación de las empresas, el peligro de que el impuesto se traslade a los consumidores y, sobre todo, su potencial (in)compatibilidad con las libertades fundamentales en la Unión Europea (UE) y las normas sobre ayudas de Estado.

Los Estados miembros de la UE retienen la competencia en esta materia y tienen autonomía para diseñar sus propios sistemas fiscales en tanto en cuanto no creen distorsiones para la competencia ni afecten al comercio intracomunitario. No obstante, las normas sobre ayudas estatales pueden ser aplicables para controlar la fiscalidad, sin ser las mismas “una panacea que pueda utilizarse para subsanar todos los defectos de la legislación fiscal”<sup>4</sup>.

Este artículo trata de esclarecer la compatibilidad de los ISD propuestos y adoptados con las normas sobre ayudas de Estado, centrándose especialmente en el criterio de la “ventaja selectiva”. El enfoque seguido consiste en examinar paso a paso todas las condiciones requeridas para que un impuesto sea considerado como ayuda de Estado, apoyándose principalmente en la última jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE).

## II. UN PROBLEMA GLOBAL SIN SOLUCIÓN GLOBAL: LAS PROPUESTAS (FALLIDAS) DE LA OCDE Y LA UE.

### I. Orígenes del debate sobre la fiscalidad de la economía digital en la OCDE.

La naturaleza expansiva y rápida de la transformación digital ha provocado cambios significativos en la economía y en la sociedad de todo el mundo. Los avances en este campo han derivado en una nueva forma de hacer negocios que tiene grandes implicaciones para los sistemas fiscales de todo el mundo. En particular, la digitalización ha facilitado la internacionalización de las empresas, lo que dificulta la asignación de sus beneficios. Además, ha aumentado la posibilidad de cambiar los beneficios a jurisdicciones de menor imposición, así como ha facilitado que las empresas multinacionales (EMN) vendan sus productos en jurisdicciones en las que tienen una presencia física mínima o nula<sup>5</sup>.

Las empresas que más se han beneficiado son las conocidas como los “Gigantes Tecnológicos”, que han estado disfrutando de grandes ventajas desde el punto de vista fiscal en comparación con las empresas tradicionales gracias a una intensa planificación fiscal<sup>6</sup>, especialmente porque los sistemas fiscales hasta ahora

4 SCHÖN, W.: “Ten questions”, cit., p. 23.

5 DEVEREUX, M. P.; VELLA, J.: “Implications of digitalization for international corporate tax reform”, *Oxford University Centre for Business Taxation*, 2017, pp. 5-7.

6 *Ibid.*, p. 3.

no habían previsto modelos de negocio con presencia física mínima o nula. Este problema tiene consecuencias globales y, por tanto, requiere una respuesta global que aún no se ha encontrado.

Cuando este problema se planteó por primera vez a nivel internacional, la OCDE trató de llegar a una solución común. Ya en 2013, la OCDE y el G-20 se reunieron con el objetivo de revisar el sistema fiscal internacional y adoptaron un Plan de Acción<sup>7</sup> con 15 acciones clave para hacer frente a la elusión fiscal. El objetivo era evitar las oportunidades existentes en ese momento de Erosión de la Base y Traslado de Beneficios (conocida por sus siglas en inglés, BEPS) a través del proyecto BEPS. Sin embargo, las medidas adoptadas “no supusieron un cambio radical”<sup>8</sup>, ya que mantuvieron inalterada la estructura subyacente del sistema fiscal internacional. En septiembre de 2013, desde la Comisión de Asuntos Fiscales, se creó un Grupo de Trabajo sobre la Economía Digital que reunía a países tanto de la OCDE como de fuera de ella para identificar los principales problemas derivados de la economía digital y posibles soluciones.

Su trabajo concluyó en el Informe Final de la Acción 1: 2015<sup>9</sup>, en el que se abordó, por un lado, la aplicación de las medidas previamente propuestas y, por otro, los principales retos de la economía digital en el corto plazo, sobre todo porque la economía en su conjunto estaba en proceso de digitalización y tratar de “cercharla” no era una solución viable<sup>10</sup>.

Posteriormente, la OCDE y el G-20 publicaron el Informe Provisional 2018<sup>11</sup> para tratar de solventar el malestar que la rápida digitalización estaba generando en la economía. En particular, se destacaron tres características principales de la economía digital que las normas fiscales tradicionales no trataban adecuadamente o no tenían en cuenta: i) la capacidad de algunas empresas para acceder y actuar en jurisdicciones con una presencia física mínima o nula; ii) la dependencia de los activos intangibles (en particular los activos de propiedad intelectual como, por ejemplo, los algoritmos para diversas plataformas); y iii) los datos y la participación de los usuarios, tanto activos como pasivos<sup>12</sup>.

Sin embargo, a los efectos de este artículo, es especialmente relevante el capítulo sexto sobre las “Medidas provisionales para hacer frente a los retos fiscales derivados de la digitalización”, en el que se destacaba que no se había llegado a un

7 OCDE, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, 2013.

8 DEVEREUX, M. P.; VELLA, J.: « Implications of digitalization », cit., p. 2.

9 OCDE, *Base Erosion and Profit Shifting Project. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy. Action 1: 2015 Report*, 2015.

10 *Ibid.*, p. 56.

11 *Informe provisional de 2018*, cit.

12 *Ibid.*, p. 24, párrs. 32-35.

consenso ni sobre su conveniencia ni sobre su necesidad<sup>13</sup>. En aquel momento (y todavía en la actualidad), un grupo de países estaba siendo objeto de una enérgica llamada a la acción para hacer frente a la digitalización de la economía, por lo que introdujeron los ISD; mientras que otros países se mostraban bastante inflexibles sobre los posibles riesgos y consecuencias negativas que tendría la inclusión de tales medidas, especialmente en lo que respecta a su impacto en la inversión, la innovación, el crecimiento y el bienestar, entre otros<sup>14</sup>.

En cualquier caso, parecía haber un entendimiento sobre los requisitos mínimos necesarios para estas medidas provisionales, que debían: (i) ser conformes con las obligaciones internacionales de un país; (ii) ser temporales; (iii) ser específicas; (iv) minimizar el exceso de imposición; (v) minimizar el impacto sobre las nuevas empresas, la creación de empresas y las pequeñas empresas en general; y (vi) minimizar el coste y la complejidad<sup>15</sup>.

Los trabajos continuaron y en 2019<sup>16</sup> se publicó un Programa de Trabajo con el objetivo de establecer la hoja de ruta. Para ello, se introdujeron propuestas bajo dos pilares: el primer pilar relativo a la asignación de los derechos de imposición y, el segundo pilar, centrado en el resto de las cuestiones derivadas de los BEPS<sup>17</sup>. La propuesta destacó, además, el aumento de las medidas fiscales unilaterales de varias jurisdicciones que consideran que los avances internacionales son escasos o lentos, y el correlativo aumento de la preocupación del Marco Inclusivo que estima que estas acciones están socavando el marco fiscal internacional actual y futuro<sup>18</sup>.

El G-20 ordenó la elaboración de informes sobre los proyectos del primer y segundo pilar del marco inclusivo, que se publicaron a finales de 2020. En el primero, la OCDE reiteró su compromiso de lograr un sistema de tributación más eficiente y acorde con los nuevos modelos de negocio, fuertemente dependientes de los factores digitales. Además, señaló que los derechos de imposición no deben determinarse únicamente por referencia a la presencia física y, para ello, proponen nuevas normas de nexo<sup>19</sup>.

El objetivo era tener una solución global en 2020 pero, en ese momento, Estados Unidos (EE. UU.), bajo la Administración Trump, había estado paralizando

---

13 *Ibid.*, p. 180.

14 *Ibid.*, pp. 180-181.

15 *Ibid.*, pp. 183-184.

16 OCDE, *Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, 2019.

17 OCDE, *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy - Policy Note, as approved by the Inclusive Framework on BEPS on 23 January 2019*, 2019.

18 OCDE, *Programme of Work*, cit., p. 7.

19 OCDE, *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Report on the Pillar One Blueprint*, 2020, pp. 65-70.

las negociaciones durante varios años<sup>20</sup>. Sin embargo, en 2021, 130 países (incluido EE. UU.) llegaron a un acuerdo sobre un impuesto mínimo global del 15%<sup>21</sup>. Este consenso implica a corto plazo que los ISD desaparecerán, como ya han indicado algunos gobiernos europeos. Pero, dada la línea temporal hasta la obtención del acuerdo parece prudente no descartar que los ISD bien continúen, bien entren en vigor durante los próximos años, siendo aún necesario analizar pues las cuestiones que pueden derivar de los mismos.

## 2. ¿Una solución regional? Propuesta de la Comisión a nivel de la Unión Europea.

Desde 2013, la UE estudia la forma de adaptar el sistema tradicional a la nueva economía digital. En primer lugar, creó el “Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital”<sup>22</sup>, que dio lugar a un informe publicado por la Comisión Europea en 2014<sup>23</sup>. El Parlamento Europeo continuó con esta labor y, en junio de 2016, publicó el “Informe sobre los retos fiscales en la economía digital”<sup>24</sup>.

En 2016, además, la UE adoptó la Directiva contra la elusión fiscal como parte del paquete contra la elusión fiscal, como respuesta a las medidas BEPS de la OCDE. Sin embargo, no abordó en su momento todas las cuestiones relevantes relacionadas con la actualización de los sistemas fiscales, especialmente para adaptarlos a la nueva era digital.

La Comisión, en 2017, publicó su Comunicación sobre “Un sistema fiscal justo y eficaz”<sup>25</sup>, en la que destacaba el estado poco preparado y débil de las normas fiscales para abordar las nuevas realidades derivadas de la digitalización. Para garantizar la sostenibilidad del sistema fiscal, propuso insertar “la fiscalidad de la economía digital en el marco general del impuesto de sociedades internacional”, y encontrar medidas provisionales que protegieran las bases impositivas de los Estados miembros, sin depender de medidas unilaterales que pudieran poner en peligro los resultados futuros de una solución común.

Con la paralización de las negociaciones internacionales en el seno de la OCDE, la Comisión presentó dos propuestas legislativas en 2018. Ambas se plantearon con líneas temporales muy diferentes: mientras que la primera era un plan a largo

20 THOMAS, L.: “Wanted: global digital tax push after pandemic, U.S. vote stall talks”, *Reuters*, 2020.

21 HARO, J. L.: “130 países blindan el impuesto mínimo global del 15% a las multinacionales”, *El economista*, 2021.

22 European Commission, Commission Decision of 22 October 2013 setting up the Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy, C (2013) 7082 final, 22.10.2013.

23 European Commission, Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy Report, 28.05.2014.

24 European Parliament, Tax Challenges in the Digital Economy, PE 579.002, 06.2016.

25 Comisión Europea, Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo ‘Un sistema impositivo justo y eficaz en la Unión Europea para el Mercado Único Digital’, COM (2017) 547 final, 21.09.2017.

plazo de reforma del sistema fiscal internacional, la medida provisional era, por su propia naturaleza, una solución a corto plazo para una materia considerada urgente.

La primera pretendía reformar las normas del impuesto sobre sociedades para que se graven los beneficios cuando las empresas tengan una presencia digital significativa en el territorio<sup>26</sup>. Los Estados miembros gravarían los beneficios generados en su territorio, lo que supondría un cambio en la asignación de beneficios, ya que permitiría la imposición de un impuesto incluso cuando una empresa no tenga presencia física en el territorio y, por lo tanto, las normas reflejarían en mayor medida cómo crean valor las empresas. El objetivo final, según la Comisión, era integrar esta medida en la Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades (BICIS) y ampliar su ámbito de aplicación<sup>27</sup>.

La segunda propuesta, y principal para este artículo, es la Directiva relativa al impuesto sobre determinados servicios digitales (DISD)<sup>28</sup>. Se adoptó esta medida provisional como respuesta a las acciones descoordinadas de varios Estados miembros que fragmentaban el mercado único y ponían en riesgo la futura adopción de una solución común.

A diferencia de la anterior, la DISD tiene un ámbito de aplicación específico, y sólo se aplicaría a los ingresos que no estaban siendo total o parcialmente gravados en el marco actual, y que se derivan de determinadas actividades digitales<sup>29</sup>. Los ingresos imposables son: i) la publicidad dirigida al usuario en una interfaz digital; ii) los servicios de intermediación a través de interfaces digitales multifacéticas; y iii) la transmisión de datos recogidos de los usuarios<sup>30</sup>.

El sujeto pasivo también es bastante limitado, ya que la entidad para ser gravada tiene que superar dos umbrales en el ejercicio correspondiente: i) tener unos ingresos totales a nivel mundial superiores a 750 millones de euros<sup>31</sup>; y ii) obtener

26 Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa, COM (2018) 147 final, 21.03.2018.

27 *Ibid.*, p. 6.

28 Propuesta de Directiva relativa al sistema común de un impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales, COM (2018) 148 final, 21.03.2018.

29 *Ibid.*, p. 7.

30 *Ibid.*, art. 3.1.

31 Esta cantidad no es arbitraria, sino que se fija reproduciendo las reglas de otras normas. En particular, es el umbral establecido en la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad, y también el umbral establecido en el art. 2 de la Propuesta de Directiva del Consejo relativa a una BICIS, Estrasburgo, 25.10.2016, 2016/0336 (CNS); tal y como se establece en MACCARO OSUNA, J. M.: "Los Equalization Levies sobre Servicios Digitales y art. 2 del Modelo de Convenio OCDE: ¿un caso de Treaty override?", en: NAVARRO FAURE, A. (dir.), *Retos del Derecho Financiero y Tributario ante los desafíos de la Economía Digital y la Inteligencia Artificial*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2021, pp. 69-92, en p. 74; European Commission, Commission Staff Working Document. Impact Assessment, accompanying the document Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate

más de 50 millones de euros de éstos dentro de la UE (art. 4.I DISD). El impuesto se aplicará con un tipo del 3% (art. 8 de la DISD), que se ha estimado generará más de 5.000 millones de euros de ingresos anuales para los Estados miembros.

Sin embargo, en marzo de 2019 el Consejo acordó interrumpir el procedimiento dados los problemas que habían surgido con algunos Estados miembros<sup>32</sup> y propuso una Directiva para un impuesto sobre la publicidad digital<sup>33</sup> (que también fue rechazada más tarde). El Consejo Europeo adelantó la futura introducción de un impuesto digital por parte de la Comisión antes de enero de 2023<sup>34</sup>, como parte de sus nuevas medidas para aumentar los recursos propios de la UE.

Durante la espera a la solución global, varios Estados miembros han adoptado impuestos unilaterales con el objetivo de cubrir el vacío legal del sistema fiscal internacional<sup>35</sup>. Estas medidas unilaterales pueden agruparse en tres categorías: i) impuestos sobre los servicios digitales (ISD); ii) impuestos sobre la publicidad digital (DAT); y iii) ajustes unilaterales de la definición de establecimiento permanente en las legislaciones nacionales<sup>36</sup>.

Centrando el debate en los ISD, éstos asumen “múltiples modelos de negocio digital”, y están muy influenciados por la propuesta de la DISD. Ejemplos de estos impuestos dentro de la UE son el francés, el italiano y el español ya en vigor; el checo en fase de aprobación y, antes de su retirada, el del Reino Unido<sup>37</sup>. Sin embargo, son considerables los problemas que estos impuestos generan, incluyendo posibles incompatibilidades en lo que se refiere a las libertades fundamentales consagradas en la UE y a las normas sobre ayudas estatales dentro de la UE.

---

taxation of a significant digital presence and Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services, SWD (2018) 81 final/2, 21.03.2018 (en adelante, Evaluación de impacto), I.20.4, p. 67.

- 32 En concreto, Irlanda, Suecia y Dinamarca expresaron su deseo de esperar a una solución a nivel de la OCDE para evitar posibles demandas y perjudicar a las economías basadas en la exportación. VALERO, J.: “The EU’s digital tax is dead, long live the OECD’s plans”, *Euractiv*, 2019.
- 33 Propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre la publicidad digital que grava los ingresos procedentes de la prestación de servicios de publicidad digital, Expediente Interinstitucional 2018/0073(CNS), 01.03.2019.
- 34 Consejo Europeo, Reunión especial del Consejo Europeo (17,18,19, 29 y 21 de julio de 2020)- Conclusiones, 21.07.2020, EUCO 10/20, p. 9. Posteriormente se reafirmó en el: Council of the European Union, Council conclusions on fair and effective taxation in times of recovery, on tax challenges linked to digitalisation and on tax good governance in the EU and beyond, 13350/20, 27.11.2020.
- 35 Entre otros, Francia ha señalado que los acuerdos multilaterales suelen prolongarse durante varios años (poniendo como ejemplo la “Convention multilatérale de l’OCDE résultant de l’action n° 15 du projet BEPS” que tardó más de cinco años en mostrar sus efectos). Por lo tanto, Francia consideró que era muy necesario actuar, aunque fuese de forma unilateral. Assemblée Nationale, Rapport fait au nom de la Commission des Finances, de l’Économie Générale et du contrôle budgétaire sur le projet de loi, après engagement de la procédure accélérée, portant création d’une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l’impôt sur les sociétés, n° 1737 (3 April 2019), pp. 29-30.
- 36 GERINGER, S.: “National digital taxes -Lessons from Europe”, *South African Journal of Accounting Research*, núm. 35 (1), 2021, p. 4.
- 37 *Ibid.* Para una visión general de todas las medidas nacionales presentadas en el mundo, véase: GRONDONA, V.; CHOWDHARY, A. M.; URIBE, D.: “Mesures nationales sur l’imposition de l’économie numérique”, *South Centre*, núm. 111, 2020, pp. 1-32.

En este artículo pretendo meditar sobre la posible compatibilidad de los futuros ISD dentro de la UE con las normas sobre ayudas de Estado y la posible argumentación para defender su conformidad con el marco legal de la UE.

### III. ANÁLISIS DE LA POTENCIAL INCOMPATIBILIDAD DE LOS IMPUESTOS SOBRE SERVICIOS DIGITALES Y LAS NORMAS SOBRE AYUDAS DE ESTADO.

#### I. Una aproximación al reto principal.

La fiscalidad es una materia compleja en el seno de la UE, principalmente porque los Estados miembros conservan su soberanía para establecer su sistema fiscal preferido. Esto implica que los Estados miembros gozan de una gran discrecionalidad. Sin embargo, esta libertad no está exenta de límites, como ha establecido la jurisprudencia en repetidas ocasiones: también entra en el “ámbito de aplicación de la normativa relativa al control de las ayudas de Estado”, por lo que el Estado miembro “debe ejercer su competencia en materia fiscal de conformidad con el Derecho de la Unión”, absteniéndose “de adoptar, en ese contexto, cualquier medida, que pueda constituir una ayuda de Estado incompatible con el mercado interior”<sup>38</sup>.

Esta obligación se mantiene independientemente de que el impuesto en cuestión sea de naturaleza directa o indirecta. La DISD (con base jurídica en el art. 113 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, TFUE) y los ISD de los Estados miembros se autodenominan impuestos indirectos. Si bien su verdadera naturaleza no está clara, y la doctrina lo ha entendido como directo, indirecto, e incluso híbrido<sup>39</sup>; el impuesto ha de cumplir con la legislación y la jurisprudencia sobre ayudas estatales.

Se han planteado numerosas críticas contra la adopción de los ISD desde su inicio. Entre ellas, la existencia de un gran riesgo de traslado del impuesto a los consumidores<sup>40</sup>. Además, los impuestos unilaterales (de los Estados miembros) o regionales (de la UE) pueden implicar represalias de otros países<sup>41</sup>. Por otra parte, algunos autores han argumentado que centrar la atención en los ISD reduce el interés en las negociaciones de la reforma del sistema fiscal internacional en todo el mundo<sup>42</sup>. Sin embargo, este último argumento no parece del todo cierto, ya que

38 Sentencia de 14 de febrero de 2019, *Reino de Bélgica c. Comisión Europea*, asuntos acumulados T-131/16 y T-263/16, ECLI:EU:T:2019:91, párr. 63.

39 Para más información sobre la discusión de la verdadera naturaleza del impuesto, véase: MACARRO OSUNA, J. M.: “Los Equalization Levies”, cit., p. 81.

40 BAUER, M.: “Digital Service Taxes as Barriers to Trade: Case Study”, *International Trade Barrier Index*, 2019, p. 6.

41 Éste fue el caso cuando se introdujo por primera vez la ISD francesa, y Estados Unidos tomó represalias. *Ibid.*, p. 6.

42 *Ibid.*, p. 7.

los ISD se han presentado desde el principio como medidas provisionales, dejando la puerta abierta a futuras soluciones a largo plazo.

Por lo tanto, una vez aclarado el origen de las ISD y establecidos los principales problemas en su adopción, así como dejando de lado las posibles deficiencias que puedan derivarse de la redacción de los impuestos tal y como se han presentado, y su posible incompatibilidad con el Derecho de la UE en otras materias, nos centraremos únicamente en su compatibilidad con las normas sobre ayudas estatales.

Para ello es necesario, en primer lugar, recordar el art. 107 del TFUE, que establece que “(...) serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones”.

Es indiscutible que cuando un Estado miembro establece algunas exenciones fiscales, éstas pueden proporcionar una ventaja selectiva. Sin embargo, el TJUE también ha constatado que la imposición de un impuesto también puede conferir una ventaja selectiva y, por tanto, estar prohibida en virtud del art. 107 TFUE, cuando dicho impuesto favorece a determinadas empresas o productos al no someterlos a él. En este sentido, la Saga *British Aggregates* confirma que “un impuesto que no se aplica a todos los productos competidores inclina el nivel de competencia a favor de los productos no gravados”<sup>43</sup>.

En relación con los ISD, el problema tiene dos vertientes: por un lado, se plantea la cuestión de si la propuesta de DISD puede considerarse una ayuda de Estado y, por otro, si las medidas nacionales adoptadas podrían considerarse como tales, especialmente en tanto en cuanto la mayoría de ellas toman inspiración en la DISD.

Respecto a la primera parte de la problemática, la propuesta de la DISD, de haber sido aprobada, no habría sido considerada como ayuda de Estado según la jurisprudencia del TJUE<sup>44</sup>. En este sentido, el Tribunal General (TG), en la sentencia *Deutsche Bahn*<sup>45</sup> estableció que cuando los Estados miembros transponen disposiciones de la Unión, están cumpliendo su obligación de aplicar

43 NICOLAIDES, P.: *State Aid Uncovered: Critical Analysis of Developments in State Aid 2019*, Lexxion, Berlín, 2019, p. 141.

44 MORENO GONZÁLEZ, S.: “Impuestos sobre determinados Servicios Digitales y ayudas de Estado: una reflexión provisional”, en: NAVARRO FAURE, A.: “Retos del Derecho Financiero”, cit., pp. 93-131, p. 101.

45 Sentencia de 5 de abril de 2006, *Deutsche Bahn*, T-351/02, ECLI:EU:T:2006:104, párr. 102. En este caso, la ley alemana transpuso la Directiva 92/81 que eximía a determinados hidrocarburos del impuesto especial, y *Deutsche Bahn* (una empresa ferroviaria alemana) alegó que esto constituía una ayuda de Estado.

las normas establecidas en el Tratado y, por tanto, “la disposición controvertida no es imputable al Estado alemán”<sup>46</sup>. Siguiendo el mismo razonamiento, si se hubiera aprobado la DISD (o entrara en vigor la nueva Directiva que se encuentra en fase de preparación por la Comisión), la transposición de esta medida por parte de los Estados miembros nunca podría tener la consideración de ayuda de Estado, ya que “dicha medida no puede ser imputada a los Estados miembros (sino que procede de un acto del legislador de la Unión)”<sup>47</sup>.

Además, la vicepresidenta ejecutiva de la Comisión Europea, Margrethe Vestager, apoyó públicamente las medidas adoptadas por algunos Estados miembros (los ISD), aunque admitió que sería preferible una solución conjunta. Lo interesante es que argumentó que los ISD no se considerarán ayudas de Estado, ya que “la Comisión Europea no apoyaría medidas que contravinieran la legislación de la UE”<sup>48</sup>. Por lo tanto, parece poco probable que la Comisión inicie un procedimiento para investigar este tipo de impuestos<sup>49</sup>.

Sin embargo, improbable no significa imposible, y siempre puede ocurrir que la cuestión sobre la existencia de incompatibilidad con las normas sobre ayudas estatales provenga de las jurisdicciones nacionales a través de una cuestión prejudicial planteada al TJUE (art. 267 TFUE).

La consecuencia de la imposición de un ISD como los propuestos y adoptados es que, en principio, afectaría de manera favorable a aquellas empresas que no están sujetas al impuesto por no ser empresas digitales; a las que, aunque ofrecen servicios digitales no entran en las categorías que se gravan y, a las que ofrecen los servicios digitales gravados pero cuyos ingresos no alcanzan los umbrales establecidos por las normas<sup>50</sup>. Otro problema radica en este último grupo, ya que se ha afirmado que los ISD favorecen a las Pequeñas y Medianas Empresas (PYMES), creando una diferencia de trato entre ellas y las EMN (extranjeras). Sin embargo, es necesario realizar un análisis más profundo para determinar realmente si las tres supuestas diferencias de trato están probadas.

46 *Ibid.* Esta posición ha sido ratificada posteriormente por la Sentencia de 23 de abril de 2009, *Sandra Puffer c. Unabhängiger Finanzsenat*, C-460/07, ECLI:EU:C:2009:254; Sentencia de 2 de diciembre de 2009, *Comisión Europea c. Irlanda*, C-89/98 P, ECLI:EU:C:2009:742; Sentencia de 10 de diciembre de 2013, *Comisión Europea c. Irlanda*, C-272/12 P, ECLI:EU:C:2013:812.

47 KOFER, G.; SINNIG, J.: “Equalization Taxes and the ‘EU’s Digital Service Tax’”, *Intertax* núm. 47 (2), 2019, p. 196; PINTO NOGUEIRA, J. F.: “The compatibility of the EU Digital Services Tax with EU and WTO Law: *Requiem Aeternam Donate Nascenti Tributo*”, en: PISTONE, P.; WEBER, D.: “Taxing the digital economy”, cit., pp. 254-255.

48 CFE’s Tax Top 5: “Key Tax News of the Week, CFE Tax Advisers Europe”, 2020.

49 MORENO GONZÁLEZ, S.: “Impuestos sobre”, cit., p. 119.

50 SIOTA ÁLVAREZ, M.: “El Impuesto sobre Servicios Digitales: reflexiones críticas a propósito del modelo italiano”, en: NAVARRO FAURE, A.: “Retos del Derecho Financiero”, cit., pp. 207-226, p. 223.

## 2. Las condiciones para que los Impuestos sobre Servicios Digitales sean considerados ayudas de Estado.

Una vez establecida la primera problemática sobre la DISD, es necesario pasar a los ISD unilaterales que se han adoptado y se están adoptando. Para considerar si pueden ser considerados ayudas de Estado y, por tanto, potencialmente prohibidos por la legislación de la UE, debemos establecer si cumplen los criterios determinados en el Tratado y la jurisprudencia. Como cada ISD es diferente, el test que aquí se desarrollará tendría que adaptarse a las especificidades de cada uno. No obstante, dado que las características más controvertidas son comunes (herencia de la DISD), las analizaremos en conjunto.

En este sentido, la jurisprudencia se basa en la concurrencia de cuatro condiciones acumulativas<sup>51</sup>: i) la existencia de una intervención del Estado (mediante la concesión directa de la ayuda y a través de recursos estatales); ii) la intervención ha de poder obstaculizar o afectar al comercio entre los Estados miembros; iii) la existencia de una ventaja selectiva para los beneficiarios; y iv) que dicha medida falsee o amenace con falsear la competencia.

En cuanto a la primera condición, una medida tiene que ser financiada “directa o indirectamente mediante recursos estatales”<sup>52</sup> y ser imputable al Estado<sup>53</sup>. La Comisión ha señalado que su transferencia “puede revestir diversas formas” y que, como establece la jurisprudencia, “es suficiente con que el Estado no haya percibido ingresos”<sup>54</sup>.

Así, aplicado esto al caso de los ISD, por un lado, la medida es adoptada mediante ley por los Estados miembros, siendo en consecuencia imputable a los mismos; y, por otro lado, el impuesto sólo afectará a las entidades cuya actividad esté comprendida en el ámbito de aplicación anteriormente explicado y que superen los umbrales establecidos, no recaudando los Estados como consecuencia los ingresos de las demás empresas. Como ha considerado anteriormente el TJUE, incluso las medidas que no suponen una transferencia positiva de recursos del Estado, pero que colocan “a los beneficiarios en una situación financiera más favorable que a los restantes contribuyentes constituyen una ayuda de Estado”<sup>55</sup>.

51 Sentencia de 7 de noviembre de 2019, *Asociación Española de la Industria Eléctrica (UNESA) y otros c. Administración General del Estado*, asuntos acumulados C-105/18 a C-113/18, ECLI:EU:C:2019:935, párr. 58.

52 Art. 107 (1) TFUE; Comisión Europea, Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, O.J. 2016/C 262/01, 19.07.2016 (en adelante, Comunicación de la Comisión), párr. 38.

53 *Ibid.*

54 *Ibid.*, párr. 51.

55 Sentencia de 15 de noviembre de 2011, *Comisión y España c. el Gobierno de Gibraltar y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte*, asuntos acumulados C-106/09 P y C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732, párr. 72.

Por lo tanto, se cumple la primera condición para considerar los ISD como ayudas estatales.

En segundo lugar, es necesario considerar si los efectos del ISD en cuestión dan lugar a una intervención que pueda obstaculizar o afectar al comercio entre los Estados miembros<sup>56</sup>. A este respecto, hay que hacer dos precisiones: por un lado, el TJUE ha admitido que no es necesario que el efecto sea “real”, sino que también puede considerarse cuando la medida es susceptible de producir tal efecto sobre el comercio<sup>57</sup>; y, por otro lado, puede considerarse que existe el efecto en cuestión aunque los beneficiarios de la medida no “participen directamente en intercambios comerciales transfronterizos”<sup>58</sup>. Esto ocurre porque las empresas favorecidas pueden aumentar o mantener sus niveles de actividad, dificultando la penetración en el mercado de las no beneficiarias<sup>59</sup>. Así, es obligatorio un examen de “los efectos previsibles sobre la competencia (...) y los efectos reales de la ayuda”<sup>60</sup>, que no pueden ser presumidos o hipotéticos.

En relación con los ISD, los ingresos imponibles (especialmente en el caso de la publicidad dirigida al usuario, así como los servicios de intermediación por interfaces digitales) no tienen, por naturaleza, una audiencia restringida localmente. Por lo tanto, defender que no existe un potencial efecto de los ISD en el comercio es bastante improbable que tenga éxito<sup>61</sup>.

En tercer lugar, y considerando el último requisito, éste se centra en si dicha medida falsea o amenaza con falsear la competencia<sup>62</sup>, dejando la condición más controvertida para ser analizada por separado en el siguiente apartado. Estos dos criterios suelen analizarse en conjunto<sup>63</sup>, aunque el TJUE generalmente centra su razonamiento en el criterio relativo a la “ventaja selectiva”.

El TJUE considera que el último criterio se cumple cuando la medida “es probable que mejore la posición competitiva del beneficiario frente a otras

---

56 Art. 107 (1) TFUE.

57 Sentencia de 14 de enero de 2015, *Eventech c. The Parking Adjudicator*, C-518/13, ECLI:EU:C:2015:9, párr. 65; Sentencia de 8 de mayo de 2013, *Libert y otros*, asuntos acumulados C-197/11 y C-203/11, ECLI:EU:C:2013:288, párr. 76.

58 Comunicación de la Comisión, cit., párr. 191.

59 *Eventech*, cit., párr. 67.

60 Sentencia de 6 de julio de 1995, *AITEC y otros c. la Comisión*, asuntos acumulados T-447/93, T-448/93 y T-449/93, ECLI:EU:T:1995:130, párr. 141.

61 En este sentido, la Comisión sólo ha considerado que el efecto en el comercio sería hipotético y, por tanto, no constitutivo de una ayuda de Estado, cuando se trataba de productos culturales que, por razones geográficas o lingüísticas tenían una audiencia restringida (lo cual no es el caso de los ISD). Comunicación de la Comisión, cit., párr. 197 (d).

62 Art. 107 (1) TFUE.

63 Comunicación de la Comisión, cit., párr. 186.

empresas con las que compite<sup>64</sup>. Así, se incluye cuando la ventaja concedida libera a la empresa de los gastos que normalmente tendría<sup>65</sup>.

En el caso de los ISD, podríamos entender que normalmente no hay gastos para las empresas no gravadas y, por tanto, nada cambiaría. Sin embargo, añadir un nuevo impuesto al régimen fiscal de las empresas supone un coste suplementario para las empresas sujetas al ISD, lo que distorsiona la competencia regular y, por tanto, el último criterio también se cumple.

#### IV. ACERCAMIENTO A LA NOCIÓN DE “VENTAJA SELECTIVA” PARA LOS IMPUESTOS SOBRE SERVICIOS DIGITALES.

No se discute en la doctrina que los dos primeros y el último criterio exigido puedan cumplirse cuando se habla de los ISD; sino el criterio clave de la “ventaja selectiva”. El TJUE considera que “una medida mediante la cual las autoridades públicas conceden a determinadas empresas una exención tributaria que, aunque no implique una transferencia de fondos estatales, *coloque a los beneficiarios en una situación financiera más favorable* que los restantes contribuyentes, constituye una ayuda de Estado<sup>66</sup>. Para establecer la “selectividad” es “preciso examinar si, en el marco de un régimen jurídico concreto, una medida estatal puede favorecer a ‘determinadas empresas o producciones’ en el sentido del art. 87 CE, apartado I [art. 107 TFUE, ap. I], *en relación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por el referido régimen*”<sup>67</sup>.

Así, cuando existe una ventaja comparativa que favorece a una parte de los contribuyentes (independientemente de si son reales o potenciales), para no situarse en el ámbito de las normas sobre ayudas estatales los Estados miembros están obligados a no tratar con parcialidad a algunas de las empresas<sup>68</sup>. Sin embargo, el único acuerdo alcanzado en relación con este criterio se limita a esta idea porque, fuera de él, hay muchas “ambigüedades terminológicas y diferencias de fondo”<sup>69</sup>. Sobre todo, porque los conceptos de “ventaja” y “selectividad” se confunden a menudo e incluso el TJUE suele analizarlos conjuntamente o centrándose sólo en la selectividad de la medida en cuestión.

64 *Ibid.*, párr. 187.

65 Sentencia de 3 de marzo de 2005, *Heiser*, C-172/03, ECLI:EU:C:2005:130, párr. 55.

66 Sentencia de 7 de marzo de 2012, *British Aggregates Association c. Comisión Europea*, T-210/02 RENV, ECLI:EU:T:2012:110, párr. 46 (*énfasis añadido*).

67 *Ibid.*, párr. 47 (*énfasis añadido*).

68 SCHÖN, W.: “Tax Legislation and the Notion of Fiscal Aid: A review of 5 Years of European Jurisprudence”, en: RICHELLE, I.; SCHÖN, W.; TRAVERSA, E.: *State Aid Law and Business Taxation*, Springer, Berlín, 2016, pp. 3-26, p. 7.

69 *Ibid.*

La acción para determinar una “ventaja” se define como un “ejercicio de evaluación comparativa o de referencia” (“*benchmarking*”)<sup>70</sup>. No todas las ventajas son *per se* selectivas, de modo que si se conceden a todas las empresas (“medidas generales”), no hay selectividad y, por lo tanto, el art. 107 TFUE no es aplicable<sup>71</sup>. En relación con los impuestos, el TJCE ha reconocido que la reducción de la carga fiscal de una empresa debe considerarse una ventaja porque deja a esas empresas en una posición más favorable<sup>72</sup>. En el caso de los ISD, podría argumentarse que las empresas que no cumplen los criterios establecidos obtienen una ventaja frente a las que entran en su ámbito de aplicación y están gravadas.

El criterio “más decisivo”<sup>73</sup> para establecer la posible incompatibilidad con las normas sobre ayudas estatales de los ISD es el elemento de la “selectividad”. El TJUE, para establecer que un impuesto es selectivo, sigue un *test* de tres pasos. En primer lugar, identifica un “régimen común o ‘normal’ aplicable en el Estado miembro de que se trate”. En segundo lugar, trata de demostrar si existe una excepción a dicho régimen, “en la medida en que introduce diferenciaciones entre operadores económicos que, con respecto al objetivo asignado al sistema fiscal de dicho Estado miembro, se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable”<sup>74</sup>. En tercer lugar, una vez comprobado que el impuesto o la medida en cuestión cumple los requisitos anteriores, el TJUE valora si pueden estar justificados “en la naturaleza o la economía general del sistema en el que se inscriben”<sup>75</sup>, al tiempo que examina el cumplimiento del principio de proporcionalidad<sup>76</sup>.

### I. La definición de un sistema “normal” o de referencia.

No cabe duda de que una exención fiscal suele otorgar una ventaja selectiva que puede justificarse de acuerdo con la lógica o el objetivo del impuesto. Sin embargo, se plantea la cuestión de si también un impuesto puede considerarse selectivo<sup>77</sup>.

70 NICOLAIDES, P.: “State Aid [2019]”, cit., p.141.

71 LANG, M.: “State Aid and Taxation: Selectivity and Comparability Analysis”, en RICHELLE, I.; SCHÖN, W.; TRAVERSA, E.: “State Aid Law”, cit., pp. 27-37, p. 28.

72 Sentencia de 15 de diciembre de 2005, *República Italiana c. Comisión de las Comunidades Europeas*, C-66/02, EU:C:2005:76, párr. 78; Sentencia de 15 de marzo de 1994, *Banco Exterior de España SA y Ayuntamiento de Valencia*, C-387/92, EU:C:1994:100, párr. 14; y Sentencia de 9 de octubre de 2014, *Ministerio de Defensa y Navantia c. Concello de Ferrol*, C-522/13, EU:C:2014:2262, párr. 23.

73 Conclusiones de la Abogada General Kokott en el asunto C-66/14, *Finanzamt Linz / Bundesfinanzgericht, Außenstelle Linz*, ECLI:EU:C:2015:242, presentadas el 16 de abril de 2015, párr. 114.

74 Sentencia de 8 de septiembre de 2011, *Paint Graphos y otros*, asuntos acumulados C-78/08 a C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, párr. 49.

75 *Ibid.*, párr. 64.

76 *Ibid.*, párr. 75.

77 NICOLAIDES, P.: “State Aid [2019]”, cit., p. 141. La respuesta la dio anteriormente el TJCE en el caso *British Aggregates Saga* con la imposición de una tasa medioambiental a determinados áridos.

Según lo establecido por el TJUE, el primer paso consiste en determinar el “sistema normal” o de referencia con el que comparar la nueva medida impuesta. Para ello es necesario comparar la supuesta ventaja con la fiscalidad “normal”. Sin embargo ¿qué se considera “normal”? Cuando se trata de una exención fiscal, el parámetro de comparación es el impuesto; pero, cuando se trata de un impuesto *ex novo* con “un alcance excesivamente reducido”<sup>78</sup>, el parámetro de comparación es imperceptible o inexistente.

Cuando una situación como ésta se presentó ante el TJUE en el asunto *Kernkraftwerk Lippe-Ems*, el Tribunal razonó que el impuesto sobre el combustible nuclear introducido por Alemania no podía compararse con el sistema fiscal general sobre la producción de energía, sino como una aplicación autónoma del principio “quien contamina paga” para los residuos nucleares<sup>79</sup>. El TJUE entendió que la medida introducida con un objetivo específico e impuesta a un sector concreto no debía compararse con el marco fiscal general.

Pasando a los impuestos sobre el volumen de negocios, el TJUE ha abierto recientemente la puerta a lo que algunos entienden como una posible defensa de los ISD<sup>80</sup>. En el asunto *Hungría c. Comisión Europea*<sup>81</sup>, relativo al impuesto húngaro de 2014 sobre el volumen de negocios derivado de la difusión o publicación de anuncios, la Comisión y el TG debatieron ampliamente sobre este asunto, hasta que el TJUE ratificó la decisión de éste último<sup>82</sup>.

La Comisión, siguiendo la jurisprudencia de *Gibraltar*, entendió que el impuesto introducido por Hungría se basaba en algunos elementos (a saber, los tipos impositivos progresivos aplicables a una base imponible basada en el volumen de negocios) que habían sido concebidos de forma arbitraria para favorecer a determinadas empresas<sup>83</sup>. El tipo progresivo introducido sometía a las distintas empresas a diferentes niveles de imposición en función de su tamaño (en concreto, pasaba de un tipo del 0% a otro del 50%), dejando de gravar a las empresas con un “menor nivel de volumen de negocios (a las empresas más pequeñas)”<sup>84</sup>, en detrimento de las demás (de mayor tamaño).

78 NICOLAIDES, P.: “State Aid [2019]”, cit., p.141.

79 Sentencia de 4 de junio de 2015, *Kernkraftwerk Lippe-Ems*, C-5/14, ECLI:EU:C:2015:354, párrs. 73-79.

80 La noción de ISD se trae a colación más de quince veces para argumentar la defensa del impuesto húngaro contra las consideraciones de la Comisión. Conclusiones de la Abogada General Kokott en el asunto C-596/19 P, *Comisión Europea c. Hungría*, ECLI:EU:C:2020:835, presentadas el 15 de octubre de 2020.

81 Sentencia de 27 de junio de 2019, *Hungría c. Comisión Europea*, T-20/17, ECLI:EU:T:2019:448. A efectos del presente trabajo nos centramos en esta sentencia, pero véase también un razonamiento similar en: Sentencia de 16 de mayo de 2019, *República de Polonia c. Comisión Europea*, asuntos acumulados T836/16 y T-624/17, ECLI:EU:T:2019:338; posteriormente confirmada en: Sentencia de 16 de marzo de 2021, *Comisión Europea c. República de Polonia*, C-562/19 P, ECLI:EU:C:2021:201.

82 Sentencia de 16 de marzo de 2021, *Comisión Europea c. Hungría*, C-596/19 P, ECLI:EU:C:2021:202.

83 *Hungría c. Comisión Europea*, cit., párr. 21.

84 *Ibid.*, párr. 14.

Sin embargo, el TG no estuvo de acuerdo con el razonamiento, y anuló su decisión, pronunciándose sobre tres errores que supuestamente había cometido la Comisión: la determinación del régimen fiscal “normal”, el objetivo del régimen y la existencia de ventajas selectivas en el contexto de una estructura progresiva del impuesto sobre el volumen de negocios<sup>85</sup>.

En cuanto a la determinación de un régimen fiscal “normal”, el TG señaló que dicho régimen no puede exceder del sector<sup>86</sup> (el cual en el asunto era la difusión y publicación de anuncios). Además, el TJUE delimitó a su vez que será establecido por los Estados miembros, ya que tienen autonomía para determinar, entre otros elementos, el tipo impositivo y la base del hecho imponible, que forman parte del sistema de referencia<sup>87</sup>, relegando así la determinación del “sistema normal” al ámbito nacional.

Durante el asunto, la Comisión determinó que el “sistema normal” era un sistema de imposición de tipo único que, según el Tribunal, se desarrolló hipotéticamente. El TG coincide con Hungría al sostener que “el propio impuesto sobre la publicidad, con una estructura que incluye su escala única de tipos progresivos y sus tramos”<sup>88</sup> es el sistema de referencia. La lógica es indiscutible en tanto en cuanto las empresas tradicionales y las digitales del sector de la publicidad no se encuentran en la misma situación jurídica y de hecho ya que las segundas cuentan con unos mecanismos muy sofisticados para segmentar el mercado y enfocar sus estrategias de marketing que las primeras no tienen.

Volviendo al dilema planteado por los ISD, la mayoría de los impuestos unilaterales europeos propuestos se inspiran en gran medida en la propuesta de la Comisión, que tenía un ámbito de aplicación material reducido<sup>89</sup>. Esto significa que sólo grava los “modelos de negocio en los que la contribución del usuario desempeña un papel central en el sentido de que el servicio no existiría si el usuario no contribuyera a él”<sup>90</sup>. Por tanto, y aunque cada impuesto tiene sus características específicas y un ámbito de aplicación concreto, en términos generales, podemos ver como son impuestos sectoriales basados en el valor creado por el usuario<sup>91</sup>.

Trasladando el razonamiento presentado por el TG y el TJUE en los asuntos *Hungría c. Comisión* y *Polonia c. Comisión* al caso de los ISD, así como la opinión de la Abogada General Kokott, el sistema fiscal “normal” debería ser el propio

---

85 *Ibid.*, párr. 111.

86 *Ibid.*, párr. 79.

87 *Comisión Europea c. Hungría*, cit., párr. 44-45.

88 *Ibid.*, párr. 83.

89 *Evaluación de impacto*, cit., p. 78, punto 9.4.1.

90 *Ibid.*, p. 58, punto 9.2.1.

91 *Ibid.*, p. 63, punto 9.3.2.

impuesto<sup>92</sup>. En apoyo de esta idea está el hecho de que el ISD no es un “impuesto general sobre bienes y servicios”<sup>93</sup>, sino un impuesto sobre los negocios digitales basados en la creación de valor por el usuario.

Por lo tanto, continuaremos el análisis partiendo de la base de que el sistema de referencia para el ISD será el propio impuesto, ya que parece la opción más razonable basándonos en la reciente jurisprudencia del TJUE y, en particular, dado el alcance específico y novedoso del impuesto.

## 2. La posible derogación del sistema de referencia determinado.

Una vez establecido el régimen fiscal “normal”, para evaluar el carácter selectivo de la ventaja que se deriva de la medida nacional en cuestión (el impuesto), debe valorarse si favorece “a determinadas empresas o producciones”<sup>94</sup> frente a otras que, “se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por el referido régimen, y que por lo tanto reciben un trato diferenciado que, en esencia, puede calificarse de ‘discriminatorio’”<sup>95</sup>.

En el asunto *UNESA*, España había aplicado un impuesto a los productores hidroeléctricos que operaban en varias comunidades, excluyendo a los que la producían dentro de una sola comunidad, así como a los que generaban electricidad a partir de otras fuentes. Del razonamiento del TJUE se pueden extraer dos ideas principales. Por un lado, el TJUE destaca que, para determinar si existe una ventaja selectiva, es necesario, en primer lugar, establecer si se encuentran en situaciones comparables. En el caso no se produce porque los productores hidroeléctricos generan electricidad con recursos hídricos, lo que necesariamente va a suponer “un impacto medioambiental”<sup>96</sup>, mientras que las otras empresas no gravadas basan su producción en otras fuentes y, en consecuencia, no se encuentran “habida cuenta del objetivo perseguido por este canon, en una situación fáctica y jurídica comparable”<sup>97</sup>. Y, por otro lado, el TJUE recuerda que en las materias en las que la UE no es competente y no existe regulación, los Estados miembros tienen competencia para “la determinación de las bases imponibles y el reparto de la carga fiscal entre los distintos factores de producción y sectores económicos”<sup>98</sup>.

92 Esta conclusión se mantiene incluso cuando el ámbito de aplicación cambia de un impuesto a otro, ya que algunos de ellos sólo gravan los servicios de publicidad, como el húngaro, o gravan dos servicios digitales como el francés, o tres como el español. KIRCHMAYR, S.; GERINGER, S.: “European Union/Austria -State Aid Issues Regarding National Digital Taxes”, *European Taxation*, núm. 60 (7), 2020, p. 4.

93 HASLEHNER, W.: “EU and WTO Law Limits on Digital Business Taxation”, en HASLEHNER, W.; KOFLER, G.; PANTAZATOU, K.; RUST, A.: *Tax and the Digital Economy. Challenges and Proposals for Reform*, Wolters Kluwer, Países Bajos, 2019, pp. 25-48, p. 38.

94 Art. 107 (1) TFUE.

95 *UNESA*, cit., párr. 60.

96 *Ibid.*, párr. 66.

97 *Ibid.*, párr. 67.

98 *Ibid.*, párr. 68.

Por lo tanto, el Tribunal parece cambiar su posición respecto a *Gibraltar* al reconocer una mayor autonomía a los Estados miembros en el ámbito de la fiscalidad, siendo más sensible pues a sus intereses<sup>99</sup>; así como apoya la idea de que la comparabilidad entre empresas debe analizarse en función de los objetivos dispuestos en la medida o impuesto introducido, poniendo dichos objetivos en la parte central del examen.

Volviendo al caso de *Hungría c. Comisión*, aunque el TG juzgó que la Comisión se había equivocado en la determinación del sistema de referencia, continuó el análisis sobre la posible derogación y la compatibilidad del impuesto con sus objetivos. La posición de la Comisión se basaba en que la estructura del impuesto ("con sus tipos progresivos y sus tramos")<sup>100</sup> se oponía a su objetivo (que era aumentar los ingresos del Estado) y, por tanto, tenía "efectos discriminatorios entre las empresas de ese sector"<sup>101</sup>. En cuanto a la estructura fiscal progresiva introducida, el TG aceptó, por el contrario, la presunción de que las empresas con un mayor volumen de negocio pueden incurrir en "costes proporcionalmente inferiores", lo que se traduce en una "renta disponible proporcionalmente más importante" debido, principalmente, a las economías de escala y, por tanto, pueden pagar "proporcionalmente más por un impuesto sobre el volumen de negocios"<sup>102</sup>.

Además, en la jurisprudencia anterior ya se había dictaminado que tales estructuras no son *per se* constitutivas de una ventaja selectiva<sup>103</sup>; y que se considera que las empresas se encuentran en situaciones fácticas y jurídicas diferentes cuando algunas de ellas pagan menos impuestos que otras debido a la medida en cuestión<sup>104</sup>. En consecuencia, mientras no se considere que las empresas se encuentran en una situación comparable, la medida que las trata de forma diferente no constituye una ayuda de Estado con arreglo al Derecho de la Unión.

Con los ISD propuestos hay dos potenciales tipos de discriminación. Estos se basan en el tamaño y la actividad (más concretamente, el tipo de servicio que prestan las empresas). En primer lugar, se alega que, debido a los elevados umbrales establecidos, los impuestos sólo afectan a las empresas más grandes, creando una distinción en función del tamaño de las empresas. En segundo lugar, sólo gravan determinados servicios digitales, creando una distinción entre éstos

99 MORENO GONZÁLEZ, S.: "Impuestos sobre", cit., p. 121.

100 *Hungría c. Comisión Europea*, cit., párr. 85.

101 *Ibid.*

102 *Ibid.*, párr. 89.

103 *Ibid.*, párr. 92.

104 *Ibid.*, párr. 99.

y otros servicios digitales que no entran en el ámbito de aplicación del ISD en cuestión<sup>105</sup>.

Además, ha sido también criticado que la distinción por tamaño encubre a su vez una discriminación por nacionalidad, ya que parece que la mayoría de las empresas que cumplen los requisitos de los impuestos son de Estados Unidos<sup>106</sup>. Es interesante extrapolar el razonamiento de la Abogada General Kokott en el caso *Finanzamt Linz*<sup>107</sup>, ya que reconoce que el TJUE ha adoptado un enfoque amplio del concepto de selectividad en muchas ocasiones<sup>108</sup>, pero que, al analizar la diferencia de trato, es necesario entender el concepto de forma estricta<sup>109</sup>.

En este sentido, el hecho de que la mayor parte de las empresas que pueden entrar en el ámbito de aplicación de los ISD sean de carácter extranjero no influye a la hora de valorar si se tratan de ayudas de Estado. No se puede determinar que existe una discriminación simplemente por esta mayor proporción de empresas extranjeras afectadas, ya que únicamente refleja la composición del mercado<sup>110</sup>. En cualquier caso, si alguna de las empresas nacionales superase los umbrales establecidos, también entrarían en el ámbito de aplicación del impuesto<sup>111</sup>. No obstante, este argumento puede ser dejado a un lado del objetivo de este artículo, ya que sería más relevante a la hora de analizar la compatibilidad de los ISD con las libertades fundamentales de la UE.

Para determinar la existencia de una excepción al sistema de “referencia” es necesario examinar tres elementos: i) la relación de competencia entre las empresas que están y no están afectadas por la ISD; ii) los objetivos del propio impuesto; y iii) los efectos que produce<sup>112</sup>.

La primera potencial excepción al sistema de referencia basado en el tamaño se produce en el ámbito de los ISD porque, dados los elevados umbrales aplicables, no se grava a todas las empresas por igual, sino que se impone una estructura

105 MORENO GONZÁLEZ, S.: “Impuestos sobre”, cit., p. 102.

106 Office of the United States Trade Representative, *Section 301 Investigation: Report on Spain's Digital Services Tax*, 2021, p. 13.

107 Conclusiones de la AG Kokott en *Finanzamt Linz*, cit.

108 *Ibid.*, párr. 112.

109 *Ibid.*, párr. 113 y 115.

110 Para un desarrollo de este razonamiento ver: Sentencia de 3 de marzo de 2020, *Tesco-Global*, C-323/18, ECLI:EU:C:2020:140, párr. 72; Conclusiones de la AG Kokott en el asunto C-232/18, *Tesco-Global*, ECLI:EU:C:2019:567, presentadas el 4 de julio de 2019, párr. 62, 65 y 78.

111 Sin embargo, no todas las empresas afectadas son de Estados Unidos. En enero de 2021, se preveía que, por ejemplo, para la ISD española, el 64% serían empresas de Estados Unidos, pero el resto serían de otros países, incluidas dos empresas españolas. Office of the United States Trade Representative, “Section 301”, cit., p. 13.

112 MORENO GONZÁLEZ, S.: “Impuestos sobre”, cit., p. 433.

progresiva que afecta más a las que cuentan con un mayor volumen de negocio<sup>113</sup>. La relación de competencia en este caso es clara, porque las empresas que operan en el mercado de servicios digitales compiten entre sí, independientemente de su tamaño. La cuestión es si el impuesto progresivo basado en el volumen de negocios se ajusta al objetivo redistributivo que parece subyacer en el propósito de “crear unas condiciones de competencia equitativas”<sup>114</sup> entre las empresas del sector digital.

Si observamos, por un lado, el razonamiento de la Comisión en el asunto *Hungría c. Comisión*, un impuesto sobre el volumen de negocios no es óptimo para gravar la capacidad de pago de las empresas, sino que gravar los beneficios sería más adecuado para tener en cuenta las economías de escala y las estructuras de costes de las empresas<sup>115</sup>. Por otra parte, y siguiendo la argumentación del TJUE<sup>116</sup> en el mismo asunto, un impuesto sobre el volumen de negocios no es *per se* una medida constitutiva de una ventaja selectiva<sup>117</sup>, ya que las empresas que tienen un mayor volumen de negocios y, por tanto, superan los umbrales de los ISD, disfrutan de menores costes proporcionalmente y pueden pagar más que otras empresas que no superan esos límites<sup>118</sup>.

La segunda excepción alegada se basa en las actividades gravadas, ya que los ISD limitan su ámbito de aplicación a determinados servicios digitales, dejando de lado otros realizados por las empresas digitales<sup>119</sup>. Para determinar si esta elección constituye una discriminación entre ambas empresas, debe examinarse desde la perspectiva de los objetivos de los impuestos.

Cada ISD tiene un ámbito de aplicación diferente, pero las actividades máximas cubiertas por los impuestos propuestos y adoptados hasta 2021 son tres. Mientras tanto, otros Estados miembros han optado por un ámbito de aplicación más limitado<sup>120</sup>. Por lo tanto, sería necesario hacer un análisis de cada ISD por separado. Sin embargo, y en términos generales, la mayoría de estos impuestos

---

113 PARADA, L.: “Ayudas de Estado e Impuestos Digitales en Europa: Sentencia del Tribunal General en los Asuntos Acumulados T-836/16 y T-624/17”, *Revista Aranzadi Unión Europea*, núm. 7, 2019, p. 7.

114 DISD, cit., p. 4.

115 *Hungría c. Comisión*, cit., párr. 68.

116 *Comisión c. Hungría*, cit., párr. 51. Así como la argumentación en el CG y del AG: *Hungría c. Comisión*, cit., párr. 89; Opinión del AG Kokott en *Comisión Europea c. Hungría*, cit., párr. 61.

117 MORENO GONZÁLEZ, S.: “Impuestos sobre”, cit., p. 127.

118 *Hungría c. Comisión*, cit., párr. 89.

119 Además, esta elección de las empresas plantea tensiones con el principio de neutralidad fiscal, aunque SHAVIRO indica que el ISD puede “aumentar la neutralidad fiscal entre industrias y empresas”, ya que éstas se benefician de un tratamiento diferente con el régimen fiscal actual. SHAVIRO, D.: “Digital Services Taxes and the Broader Shift from Determining the Source of Income to Taxing Location-Specific Rents”, *NYU Law and Economics Research Paper*, núm. 36, 2020, p. 48.

120 Por ejemplo, Francia solo grava los servicios de intermediación y publicidad. Loi n° 2019-759 du 24 juillet 2019 portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés, art. 1.

se centran en servicios basados en la creación de valor por parte de los usuarios pero, este nuevo principio<sup>121</sup> ha sido criticado porque no está claro cómo distribuir la asignación de beneficios entre las jurisdicciones<sup>122</sup>.

Para analizar la relación de competencia, es necesario establecer cuáles son las empresas gravadas. A modo de ejemplo, y volviendo a la DISD (como modelo para el resto), hay tres actividades principales: i) la publicidad dirigida al usuario en una interfaz digital; ii) los servicios de intermediación a través de interfaces digitales multifacéticas; y iii) la transmisión de datos recogidos del usuario<sup>123</sup>. Sin embargo, las interfaces que suministran contenidos digitales (como puede ser Netflix) están explícitamente excluidas, a pesar de que su modelo de negocio también tiene un componente de participación del usuario<sup>124</sup>.

La principal característica de los ISD, podríamos señalar, es que los hechos imponibles se limitan a los modelos de negocio basados en la creación de valor para el usuario. En este sentido, se podría argumentar que existe una distinción entre los negocios en los que “el papel del usuario en la creación de valor es menos central” y aquéllos en los que es el elemento principal<sup>125</sup>, y por lo tanto decir que no están en una situación comparable y que no existe una diferencia de trato que haga que la ISD entre en la normativa de ayudas de Estado. Sin embargo, los términos son demasiado abstractos para ser sostenidos; y dada la dificultad ya existente para establecer qué empresas son negocios digitales o no, diferenciar entre las que tienen un papel “menos” o “más” central en la creación de valor parece bastante improbable.

Además, para realizar una evaluación más exhaustiva, debemos examinar los objetivos de los ISD y la justificación de la elección de esos hechos imponibles. Aparentemente, hay tres razones que apoyan la selección de estas actividades<sup>126</sup>: i) en primer lugar, las empresas de esos sectores tienen “un poder de mercado sustancial”; ii) en segundo lugar, suelen estar poco gravadas con el sistema fiscal actual; y iii) por último, sus menores costes para entrar en los mercados y prestar determinados servicios permiten una imposición basada en “los ingresos brutos en lugar de los netos, que no sería adecuada en otras circunstancias”. Tanto la DISD como las propuestas de los Estados miembros tienen el mismo objetivo: gravar los servicios digitales “para crear unas condiciones de competencia equitativas

121 El principio se basa en la idea de que “los beneficios empresariales se gravan allí donde se crea valor”. SHAVIRO, D.: “Digital Services Taxes”, cit., p. 13; SCHÖN, W.: “One Answer to Why and How to Tax the Digitalized Economy”, *Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance*, núm. 10, 2019, p. 6.

122 Para un análisis desarrollado de todos los problemas que genera la noción, véase: *Ibid.*, pp. 6 y 7.

123 Art. 3.I DISD.

124 SHAVIRO, D.: “Digital Services Taxes”, cit., p.48.

125 CUI, W.: “The Digital Service Tax: A Conceptual Defense”, *Tax Law Review*, núm. 73 (1), 2018, p. 6.

126 SHAVIRO, D.: “Digital Services Taxes”, cit., pp. 48-49; BECKER, J. ET AL.: “Re-Allocation of Taxing Rights for Big Data Business Models, Working Paper”, *International & Comparative Tax eJournal*, 2019, pp. 1-32.

en el período transitorio, hasta que se adopte una solución global<sup>127</sup>, debido a la falta de adecuación entre el régimen fiscal internacional tradicional y los nuevos modelos de negocio, y “combatir la planificación fiscal agresiva”<sup>128</sup>. En principio, y considerando la reciente jurisprudencia del TJUE, no parece que el Tribunal fuese a considerar que los ISD son selectivos por las razones aquí mencionadas en tanto en cuanto parecen apropiados según sus objetivos.

Por último, en cuanto a los efectos de los ISD para ambas distinciones de trato, son difíciles de establecer todavía porque sólo algunas de las ISD han entrado en vigor<sup>129</sup>, y su impacto económico sólo será realmente visible cuando haya transcurrido un periodo de tiempo razonable.

### 3. Las posibles justificaciones.

Por último, continuando con el último paso del test de la “ventaja selectiva”, analizaremos las posibles justificaciones que pueden alegar los Estados miembros para no considerar los ISD como ayudas estatales, siempre y cuando puedan demostrar que son “plenamente acordes con la lógica subyacente del propio sistema fiscal”<sup>130</sup>.

En este sentido, “una medida que se aparta del sistema de referencia (selectividad *a priori*) no es selectiva si está justificada por la naturaleza o la economía general de ese sistema”<sup>131</sup>, lo que ocurre cuando la medida emana de los “principios fundadores o rectores intrínsecos del sistema de referencia o cuando es el resultado de aspectos inherentes necesarios para el funcionamiento y efectividad del mismo”<sup>132</sup>. En consecuencia, sería necesario un análisis de cada ISD para establecer si sus objetivos justifican la derogación del sistema de referencia establecido. En cualquier caso, algunos de los principales objetivos de los impuestos y la lógica que subyace a los sistemas son compartidos, por lo que examinaremos algunas de las posibles justificaciones.

Siguiendo con el caso *Hungría c. Comisión*, el TG determina que los objetivos que pueden justificar la imposición de estructuras fiscales progresivas no son sólo los que tienen por objeto redistribuir la riqueza o compensar externalidades negativas, sino que el ámbito es más amplio siempre que el criterio elegido no sea

---

127 DISD, cit., p. 4.

128 *Ibid.*, p. 4.

129 Para ver una relación completa de los ISD que han entrado en vigor, véase: ASEN, E.: “What European OECD Countries Are Doing about Digital Service Taxes”, *Tax Foundation*, 2021.

130 SCHÖN, W.: “Tax Legislation”, cit., p. 20.

131 Comunicación de la Comisión, cit., párr. 138.

132 *Paint Graphos y otros*, cit., párr. 69.

arbitrario<sup>133</sup>. Por lo tanto, el criterio de la ventaja selectiva no puede considerarse cumplido sólo basándonos en la imposición de una estructura progresiva si ésta no es arbitraria<sup>134</sup>.

En el caso de los ISD, la selección de los tipos y los umbrales no parece haber sido caprichosa ni aleatoria, sino que sigue un razonamiento elaborado que puede justificar la estructura progresiva aprobada. Todos los impuestos propuestos o adoptados tienen un ámbito de aplicación limitado, ya que han introducido umbrales precisos para “dirigirse eficazmente a los casos más relevantes”<sup>135</sup>. La razón de ser de los mismos es equiparar las empresas tradicionales y digitales, reduciendo los beneficios de los que han disfrutado algunas empresas debido a las dificultades encontradas por las autoridades nacionales a la hora de gravar los beneficios de los negocios que actúan en varias jurisdicciones<sup>136</sup>.

En este sentido, ya hemos abordado el razonamiento del umbral general de 750 millones de euros<sup>137</sup>, que se comparte con otras normativas de la UE. En relación con el segundo umbral específico sobre el volumen de negocios, se constató que la “discriminación *de facto*” sólo se produciría si se fijara por encima de los 50 millones de euros, mientras que uno entre 10 y 50 millones equilibraría ese riesgo<sup>138</sup>. Dado que los ISD de la UE están por debajo de ese límite, la estructura de los impuestos no parece arbitraria.

Por otro lado, una de las posibles justificaciones más debatidas en la doctrina es el principio de la capacidad de pago. Mientras que la gran mayoría de autores no están de acuerdo con la idea de que sea una defensa óptima<sup>139</sup>, el Tribunal parece avalar la idea<sup>140</sup>. En contra de su uso se ha argumentado que el volumen de negocios “tiene que cubrir los primeros costes e imponer un canon más elevado sobre un volumen de negocios mayor puede convertir una empresa viable en inviable”<sup>141</sup>.

133 *Hungría c. Comisión Europea*, cit., párr. 103.

134 *Ibid.*, párr. 104.

135 La DISD y la mayoría de las medidas nacionales que han copiado el ámbito de aplicación de ésta o lo han reducido son definidas como de “alcance limitado”. Evaluación de impacto, cit., p. 68.

136 *Ibid.*

137 Véase la explicación en la cit. 31.

138 Evaluación de impacto, cit., I.20.4, pp. 68-69.

139 Ver: KOFLER, G.; SINNIG, J.: “Equalization Taxes and the EU’s ‘Digital Service Tax’”, en: HASLEHNER, W.; KOFLER, G.; PANTAZATOU, K.; RUST, A.: “Tax and the Digital Economy”, cit., pp.101-145, p. 139; SCHÖN, W.: “Ten Questions”; cit., pp. 26-27.

140 En este sentido, ya hemos visto en el caso *Hungría c. Comisión* cómo el Tribunal entendía que un impuesto sobre el volumen de negocios era coherente en una estructura fiscal progresiva porque gravaba a las empresas más grandes que tenían “más ingresos disponibles” y, por tanto, mayor capacidad de pago. *Comisión c. Hungría*, cit., párr. 89.

141 NICOLAIDES, P.: *State Aid Uncovered: Análisis crítico de la evolución de las ayudas estatales 2016*, Lexxion, Berlín, 2016, p. 152. Para un mayor desarrollo del error según el autor en la sentencia *Hungría c. Comisión*, véase: NICOLAIDES, P.: “State Aid [2019]”, cit., p. 165.

No obstante, en la evaluación de impacto de la DISD ya se consideraron las posibles deficiencias de la introducción de un impuesto sobre el volumen de negocios en lugar de sobre los beneficios y se concluyó que el hecho de que no fuera la base impositiva óptima no reducía su eficacia para cumplir los objetivos para los que se estableció. En este sentido, se espera un crecimiento anual de los mercados digitales (incluida la publicidad online) de entre el 6% y el 17%<sup>142</sup>. Por lo tanto, aunque pudiera haber otra solución (que, en aras a la verdad, ya se está preparando, ya que los ISD sólo se conciben como medidas transitorias), los ISD tratan de enfrentarse a una realidad que no puede detenerse y que no encuentra reflejo en el sistema tributario actual.

Además, la Comisión y el TG han reconocido la redistribución de la riqueza como justificación de un impuesto progresivo, incluso cuando exime totalmente a algunas empresas de su imposición<sup>143</sup>. Se podría argumentar también que la imposición de esta medida está en consonancia con el principio de equidad vertical, por el que "los contribuyentes en mejores circunstancias deberían soportar una mayor parte de la carga fiscal"<sup>144</sup>.

Asimismo, utilizando la DISD como modelo para el resto, el objetivo específico de la medida es ayudar a nivelar el terreno de juego ("*level the playing field*") mientras se desarrolla una solución global y duradera<sup>145</sup>. Por lo tanto, el objetivo del impuesto no es discriminar entre empresas, sino situar a todas en la misma posición en relación con el sistema tributario, de modo que las empresas digitales no disfruten de una carga fiscal más ligera que la que tendrían si tuvieran un modelo de negocio tradicional<sup>146</sup>.

Siguiendo este razonamiento, también se ha aceptado anteriormente como justificación la lucha contra el fraude y la evasión fiscal<sup>147</sup>. Dado que los ISD fueron concebidos, por un lado, como una solución temporal a los problemas derivados de la planificación fiscal agresiva y, por otro, para reducir el número de empresas que pueden evadir impuestos con el sistema actual<sup>148</sup>, parece que este objetivo justificaría la posible diferencia de trato.

---

142 Evaluación de impacto, cit., p. 60. A pesar de los efectos de la pandemia de Covid-19 que han incrementado notablemente la facturación de algunas de estas empresas digitales (por ejemplo, Facebook duplicó sus beneficios). DWOSKIN, E.: "As Facebook's profit doubles, CEO Mark Zuckerberg sounds off on reopening the economy too soon", *The Washington Post*, 2021.

143 Comunicación de la Comisión, cit., párr. 139; *Hungría c. Comisión*, cit., párr. 103.

144 OCDE, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, 2014, p. 31.

145 DISD, cit., p. 3.

146 Para un punto de vista opuesto, véase KIRCHMAYR, S.; GERINGER, S.: "European Union", cit., p. 4.

147 Comunicación de la Comisión, cit., párr. 139.

148 DISD, cit., p. 4.

Por último, la medida en cuestión, aunque esté justificada, deberá respetar el principio de proporcionalidad para no exceder “de lo necesario para lograr el legítimo objetivo perseguido”<sup>149</sup>. En cuanto a la proporcionalidad, es necesario hacer referencia a dos elementos: los umbrales y su establecimiento como medidas provisionales. En primer lugar, para gravar a los que tienen una mayor capacidad de pago y evadir el pago de impuestos, se establecieron umbrales elevados. En relación con ellos, ya se ha explicado la razón de ser del umbral general<sup>150</sup> y del específico<sup>151</sup>, y el hecho de que todos los ISD introducidos en la UE se encuentran dentro de los límites del segundo para no ser discriminatorios. Por lo tanto, los ISD parecen ser proporcionales a los objetivos que se proponen.

En segundo lugar, hay que mencionar que los ISD nacen como medidas provisionales cuyo objetivo último es la equiparación de las empresas digitales con las tradicionales, pero siempre tienen en cuenta la posibilidad de una solución global. Así, esa temporalidad en su naturaleza justifica que no vayan más allá de lo necesario. Sin embargo, es bien sabido que “no hay nada más permanente que una solución temporal”<sup>152</sup>, con lo que será necesario esperar a ver si los Estados miembros efectivamente retiran estos impuestos en plazo con la adopción del nuevo acuerdo global.

## V. CONSIDERACIONES FINALES.

El proceso de digitalización es imparable, y los nuevos modelos de negocio que se han originado en las últimas tres décadas han llegado para quedarse, creando así una nueva economía híbrida. El vínculo entre la prestación de servicios y la existencia de un establecimiento permanente se ha roto o, al menos, se ha debilitado notablemente. Por lo tanto, no parece razonable seguir confiando en un sistema fiscal que sólo tiene en cuenta a un porcentaje del mercado. El sistema, tal y como existe hoy en día, es propenso a ser abusado por las empresas multinacionales que cuentan con el capital y la infraestructura necesarios para evadir impuestos mediante una planificación fiscal agresiva, y no grava adecuadamente la creación de valor ni la participación de los usuarios.

En este contexto, es necesario un cambio global del régimen fiscal internacional. Sin embargo, hasta que se alcance un consenso, o más bien, hasta que el consenso que parece actualmente alcanzado se refleje en la normativa y sea adoptado, es una consecuencia lógica de esta necesidad que los Estados, en un alarde de su soberanía, hayan decidido encontrar un remedio unilateralmente. Sin embargo,

149 Comunicación de la Comisión, cit., párr. 140; *Paint Graphos y otros*, cit., párr. 75.

150 Véase cit. 31.

151 Véase cit. 138.

152 FRIEDMAN, M. *Tyranny of the Status Quo*, 1984, p. 115.

necesario no implica beneficioso ni correctamente ejecutado. En este sentido, los ISD que se han propuesto y adoptado en muchos Estados miembros y en otros países fuera de la UE plantean muchos interrogantes y preocupaciones.

En particular, la cuestión principal que se analiza en este artículo es si la adopción de estos ISD dentro de la UE plantea un problema de incompatibilidad con las normas sobre ayudas de Estado. Para ello, se han estudiado exhaustivamente las condiciones requeridas para que una medida sea considerada como ayuda estatal, singularizándolas para el caso de los ISD. Aunque la mayoría se cumplen, el criterio decisivo será si se puede demostrar que estos impuestos suponen una “ventaja selectiva” para algunas empresas.

Con la Comunidad Internacional trabajando para trasladar el tentativo consenso alcanzado a la realidad, todavía hay gran incertidumbre sobre si estos impuestos verán la luz y, en su caso, sobre si el TJUE tendrá la oportunidad de interpretar su compatibilidad con las normas sobre ayudas de Estado de la Unión Europea.

Para responder a la pregunta con la que comenzaba este artículo (¿son incompatibles los ISD según las normas sobre ayudas de Estado de la Unión Europea?) será necesario esperar a que el TJUE se pronuncie sobre este asunto. Sin embargo y, como se ha señalado, sus anteriores sentencias sobre impuestos sectoriales podrían ser un anticipo la futura decisión que respondería negativamente a esta cuestión.

A lo largo de la exposición se han visto los argumentos y contraargumentos de ambas posiciones, así como la potencial visión del Tribunal según su jurisprudencia anterior. Además, y si bien en todo momento se han mantenido que existen carencias y debilidades en los ISD adoptados, se ha tratado de reflejar también la necesidad de la que surgen y los elementos adecuados que contienen. En cualquier caso, parece que al final todo dependerá del análisis y la prevalencia que se dé a los objetivos y justificaciones del ISD en cuestión, así como de la aceptación de un limitado “sistema de referencia” por el Tribunal.

## BIBLIOGRAFÍA

BAUER, M.: "Digital Service Taxes as Barriers to Trade: Case Study", *International Trade Barrier Index*, 2019.

BECKER, J. ET AL.: "Re-Allocation of Taxing Rights for Big Data Business Models, Working Paper", *International & Comparative Tax eJournal*, 2019.

CUI, W.: "The Digital Service Tax: A Conceptual Defense", *Tax Law Review*, núm. 73 (1), 2018.

DEVEREUX, M. P.; VELLA, J.: "Implications of digitalization for international corporate tax reform", *Oxford University Centre for Business Taxation*, 2017.

GERINGER, S.: "National digital taxes -Lessons from Europe", *South African Journal of Accounting Research*, núm. 35 (1), 2021.

GRONDONA, V.; CHOWDHARY, A. M.; URIBE, D.: "Mesures nationales sur l'imposition de l'économie numérique", *South Centre*, 111, 2020.

HASLEHNER, W.; KOFLER, G.; PANTAZATOU, K.; RUST, A.: *Tax and the Digital Economy. Challenges and Proposals for Reform*, Wolters Kluwer, Países Bajos, 2019.

KIRCHMAYR, S.; GERINGER, S.: "European Union/Austria -State Aid Issues Regarding National Digital Taxes", *European Taxation*, núm. 60 (7), 2020.

KOFLER, G.; SINNIG, J.: "Equalization Taxes and the 'EU's Digital Service Tax'", *Intertax* núm. 47 (2), 2019.

NAVARRO FAURE, A. (dir): *Retos del Derecho Financiero y Tributario ante los desafíos de la Economía Digital y la Inteligencia Artificial*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2021.

NICOLAIDES, P.: *State Aid Uncovered: Critical Analysis of Developments in State Aid 2016*, Lexxion, Berlín, 2016.

NICOLAIDES, P.: *State Aid Uncovered: Critical Analysis of Developments in State Aid 2019*, Lexxion, Berlín, 2019.

PARADA, L.: "Ayudas de Estado e Impuestos Digitales en Europa: Sentencia del Tribunal General en los Asuntos Acumulados T-836/16 y T-624/17", *Revista Aranzadi Unión Europea*, núm. 7, 2019.

PISTONE, P.; WEBER, D.: *Taxing the Digital Economy: The EU Proposals and other insights*, IBFD, Amsterdam, 2019.

RICHELLE, I.; SCHÖN, W.; TRAVERSA, E.: *State Aid Law and Business Taxation*, Springer, Berlín, 2016.

SCHÖN, W.: "One Answer to Why and How to Tax the Digitalized Economy", *Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance*, núm. 10, 2019.

SCHÖN, W.: "Ten questions about the Why and How to Tax the Digitalized Economy", *Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance*, núm. 11, 2017.

SHAVIRO, D.: "Digital Services Taxes and the Broader Shift from Determining the Source of Income to Taxing Location-Specific Rents", *NYU Law and Economics Research Paper*, núm. (36), 2020.

## FUENTES ELECTRÓNICAS

ASEN, E.: "What European OECD Countries Are Doing about Digital Service Taxes", *Tax Foundation*, 2021.

CFE's Tax Top 5: "Key Tax News of the Week, CFE Tax Advisers Europe", 2020.

DWOSKIN, E.: "As Facebook's profit doubles, CEO Mark Zuckerberg sounds off on reopening the economy too soon", *The Washington Post*, 2021.

HARO, J. L.: "130 países blindan el impuesto mínimo global del 15% a las multinacionales", *El economista*, 2021.

THOMAS, L.: "Wanted: global digital tax push after pandemic, U.S. vote stall talks", *Reuters*, 2020.

VALERO, J.: "The EU's digital tax is dead, long live the OECD's plans", *Euractiv*, 2019.