



Bruselas, 21.3.2018  
C(2018) 1650 final

**RECOMENDACIÓN DE LA COMISIÓN**

**de 21.3.2018**

**relativa a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa**

## RECOMENDACIÓN DE LA COMISIÓN

de 21.3.2018

**relativa a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa**

LA COMISIÓN EUROPEA,

Visto el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y, en particular, su artículo 292,

Considerando lo siguiente:

- (1) La Comunicación de la Comisión «Un sistema impositivo justo y eficaz en la Unión Europea para el Mercado Único Digital»<sup>1</sup>, adoptada el 21 de septiembre de 2017, indicaba que son necesarias nuevas normas internacionales adecuadas a los retos planteados por la economía digital para determinar dónde se crea el valor de las empresas y cómo debería imputarse a efectos tributarios. A fin de hacer avanzar los enfoques contemplados en el informe denominado «Abordar los retos de la economía digital para la imposición»<sup>2</sup>, publicado en octubre de 2015 en el marco de la Acción 1 del Proyecto de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y del G-20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS), y examinado ulteriormente en el informe provisional de la OCDE «Los desafíos fiscales derivados de la digitalización – Informe provisional 2018»<sup>3</sup>, conviene reformar las normas tributarias internacionales sobre los conceptos de establecimiento permanente, precios de transferencia e imputación de beneficios aplicables a las actividades relacionadas con la prestación de servicios digitales.
- (2) En sus conclusiones de 19 de octubre de 2017, el Consejo Europeo, subrayó la necesidad de un sistema fiscal justo y eficaz apto para la era digital y señaló que esperaba con interés la presentación de propuestas adecuadas por la Comisión a más tardar a principios de 2018. En sus Conclusiones de 5 de diciembre de 2017, el Consejo EcoFin subrayó que una definición de establecimiento permanente mundialmente aceptada y las normas asociadas en materia de precios de transferencia e imputación de beneficios también debería seguir siendo un elemento fundamental a la hora de abordar los retos que plantea la fiscalidad de los beneficios de la economía digital, e instó a una cooperación más estrecha entre la Unión, la OCDE y otros socios internacionales en respuesta a los retos que plantea la fiscalidad de los beneficios de la economía digital.
- (3) En estas mismas Conclusiones, el Consejo EcoFin también instó a la OCDE a encontrar soluciones adecuadas para mejorar la red mundial de convenios en materia de doble imposición, modificar su Modelo de Convenio Tributario y los comentarios que le acompañan, así como sus Directrices sobre precios de transferencia y sus

---

<sup>1</sup> COM(2017) 547 final.

<sup>2</sup> OCDE (2015), «Abordar los retos de la economía digital para la imposición», Acción 1 - informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Servicio de Publicaciones de la OCDE, París. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>

<sup>3</sup> OCDE (2018), Los desafíos fiscales derivados de la digitalización – Informe provisional 2018: Marco inclusivo sobre BEPS», Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Servicio de Publicaciones de la OCDE, París. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en>

Orientaciones sobre imputación de beneficios a los establecimientos permanentes, con objeto de abordar estos retos a nivel mundial.

- (4) Ha de revisarse el concepto de establecimiento permanente que figura actualmente en el artículo 5 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE a fin de tener en cuenta criterios tales como el de los ingresos y otros criterios basados en el usuario a la hora de determinar la «presencia digital significativa» de una empresa. Deben revisarse las normas de imputación de beneficios establecidas actualmente en los artículos 7 y 9 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE y en las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia con objeto de tener en cuenta, por ejemplo, la aportación de los usuarios y los datos a la creación de valor. El trabajo a nivel internacional ha de incluir un examen más a fondo de la utilización del método de desglose de beneficios para garantizar una imputación equitativa de beneficios a la presencia digital significativa o en relación con la misma.
- (5) Los convenios en materia de doble imposición desempeñan un papel importante en el fomento de la eficiencia del comercio transfronterizo al mejorar la seguridad de los contribuyentes en sus operaciones internacionales. Al celebrar un convenio en materia de doble imposición, los Estados contratantes acuerdan atribuirse recíprocamente derechos impositivos con el fin de eliminar la doble imposición e impulsar así la actividad económica y el crecimiento. Por consiguiente, es oportuno fomentar que se revisen y completen adecuadamente los convenios en materia de doble imposición firmados por los Estados miembros con sus socios no pertenecientes a la Unión, a fin de garantizar la coherencia entre el mercado único digital y la economía mundial.
- (6) Se invita a los Estados miembros a utilizar como fuente de ilustración o interpretación para modificar sus convenios en materia de doble imposición celebrados con jurisdicciones no pertenecientes a la Unión las disposiciones de la 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].

HA ADOPTADO LA PRESENTE RECOMENDACIÓN:

#### 1. Generalidades

La presente Recomendación presenta una propuesta para la adaptación de los convenios en materia de doble imposición celebrados entre los Estados miembros y jurisdicciones no pertenecientes a la Unión a fin de, en primer lugar, ampliar el concepto de establecimiento permanente, de modo que incluya una presencia digital significativa a través de la cual la actividad de una empresa se realiza total o parcialmente en otra jurisdicción, y, en segundo lugar, incluir normas de imputación de beneficios a una presencia digital significativa o en relación con la misma.

#### 2. Recomendación

Se recomienda a los Estados miembros que negocien las adaptaciones necesarias en sus convenios en materia de doble imposición con jurisdicciones no pertenecientes a la Unión que pongan en práctica los elementos siguientes:

##### a) Definición de una presencia digital significativa:

«1. A los efectos del presente Convenio, la expresión "establecimiento permanente" incluirá también una "presencia digital significativa" a través de la cual la actividad de una empresa se realice total o parcialmente.

2. Se considerará que existe una "presencia digital significativa" en una jurisdicción durante un periodo impositivo si la actividad llevada a cabo a través de una empresa

consiste total o parcialmente en la prestación de servicios digitales por medio de una interfaz digital y se cumplen una o varias de las condiciones siguientes con respecto a la prestación de estos servicios por la empresa que realiza dicha actividad, considerada conjuntamente con la prestación de cualquiera de esos servicios mediante una interfaz digital por cada una de las empresas asociadas de esta empresa a nivel agregado:

- a) que el total de ingresos obtenidos en ese período impositivo y resultantes de la prestación de los servicios digitales a los usuarios situados en dicha jurisdicción en dicho período sea superior a [...] EUR\*;
- b) que el número de usuarios de uno o más de los servicios digitales que estén situados en dicha jurisdicción en dicho período impositivo sea superior a [...] \*;
- c) que el número de contratos comerciales para la prestación de tales servicios digitales celebrados en ese período impositivo por usuarios situados en dicha jurisdicción sea superior a [...] \*.

\* Los umbrales para determinar cuándo una presencia digital significativa constituye un establecimiento permanente deben definirse en el marco de convenios en materia de doble imposición, en consonancia con los establecidos por la normativa nacional de los Estados miembros, teniendo en cuenta la 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].

3. Con respecto a la utilización de los servicios digitales, un usuario se considerará situado en una jurisdicción durante un período impositivo si utiliza un dispositivo en dicha jurisdicción y en dicho período impositivo para acceder a la interfaz digital a través de la cual se presten los servicios digitales.

4. Con respecto a la celebración de contratos para la prestación de servicios digitales:

- a) se considerará que un contrato es un contrato comercial si el usuario lo celebra en el curso de una actividad comercial;
- b) se considerará que un usuario está situado en una jurisdicción durante un período impositivo si es residente a los efectos del impuesto sobre sociedades en dicha jurisdicción durante ese período impositivo.

5. La jurisdicción en la que se utiliza el dispositivo de un usuario se determinará mediante la dirección de Protocolo Internet (IP) del dispositivo o, si es más exacto, cualquier otro método de geolocalización.

6. El total de ingresos contemplado en el apartado 2, letra a), se determinará en proporción del número de veces que los dispositivos sean utilizados en ese período impositivo por usuarios situados en cualquier lugar del mundo para acceder a la interfaz digital a través de la cual se prestan los servicios.».

b) Normas de imputación de beneficios a una presencia digital significativa o en relación con la misma:

«1. Los beneficios imputables a la presencia digital significativa o en relación con la misma serán los que la presencia digital habría obtenido de haber sido una empresa separada e independiente que lleva a cabo actividades idénticas o similares, en condiciones idénticas o similares, en particular en sus operaciones con otras partes de la empresa, teniendo en cuenta las funciones desempeñadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos a través de una interfaz digital.

2. A efectos del apartado 1, la determinación de los beneficios imputables a la

presencia digital significativa o en relación con la misma se basará en un análisis funcional. Para determinar las funciones de la presencia digital iniciativa y atribuirle la propiedad económica de los activos y los riesgos, se tendrán en cuenta las actividades significativas desde el punto de vista económico llevadas a cabo por dicha presencia a través de una interfaz digital. Con esta finalidad, las actividades realizadas por la empresa a través de una interfaz digital relacionadas con los datos o los usuarios se considerarán funciones de la presencia digital significativa económicamente importantes que asignan los riesgos y la propiedad económica de los activos a dicha presencia.

3. A la hora de determinar los beneficios imputables con arreglo al apartado 2, se tendrán debidamente en cuenta las actividades significativas desde el punto de vista económico realizadas por la presencia digital significativa que sean relevantes para el desarrollo, la mejora, el mantenimiento, la protección y la explotación de los activos inmateriales de la empresa.

4. Las actividades significativas desde el punto de vista económico realizadas por la presencia digital significativa a través de una interfaz digital incluirán, entre otras, las actividades siguientes:

- a) la recogida, el almacenamiento, el tratamiento, el análisis, el despliegue y la venta de datos a nivel de usuario;
- b) la recogida, el almacenamiento, el tratamiento y el despliegue de contenido generado por los usuarios;
- c) la venta de espacio publicitario en línea;
- d) la puesta a disposición de contenidos creados por terceros en un mercado digital;
- e) la prestación de cualesquiera servicios digitales no enumerados en las letras a) a d).

5. A la hora de determinar los beneficios imputables en virtud de los apartados 1 y 4, los contribuyentes deberán utilizar el método de distribución de beneficios, a menos que el contribuyente demuestre que es más adecuado un método en consonancia con los principios internacionalmente aceptados teniendo en cuenta los resultados del análisis funcional. Los factores de distribución pueden incluir los gastos de investigación, desarrollo y comercialización así como el número de usuarios y datos recopilados por Estado miembro.».

### 3. Interacción con otros actos de la Unión

Se recomienda que las disposiciones de los convenios en materia de doble imposición celebrados entre los Estados miembros y jurisdicciones no pertenecientes a la Unión tengan en cuenta las definiciones y otras condiciones relativas a una presencia digital significativa y las reglas de imputación de beneficios a una presencia digital significativa o en relación con la misma establecidas en las disposiciones de la 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] a fin de garantizar la coherencia en la aplicación a nivel internacional.

### 4. Seguimiento

Los Estados miembros deberán informar a la Comisión de las medidas adoptadas para dar cumplimiento a la presente Recomendación, así como de cualquier modificación de dichas

medidas.

#### 5. Destinatarios

Los destinatarios de la presente Recomendación serán los Estados miembros.

Hecho en Bruselas, el 21.3.2018

*Por la Comisión,  
Pierre MOSCOVICI  
Miembro de la Comisión*

