
CAPÍTULO 27

LA TRIBUTACIÓN DE LA ECONOMÍA DE LOS DATOS: CONTROVERSIAS EN TORNO AL CRITERIO DEL TRIBUNAL SUPREMO¹

CHRISTIAN PÉREZ MERINO
Universidad a Distancia de Madrid (CEF-UDIMA)
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-3431-0245>

1. Introducción. 2. Los datos digitales comercializables. 3. La posición del Tribunal Supremo sobre la calificación tributaria. 4. A modo de conclusión. Bibliografía.

RESUMEN: El presente trabajo se enmarca en la problemática de la digitalización de la economía para el orden tributario internacional. Especialmente, el estudio se va a centrar en la consideración jurídico-tributaria de las rentas por cesión de datos digitales a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

PALABRAS CLAVE: tributación internacional, digitalización, rentas, datos digitales.

ABSTRACT: This paper addresses the issue of the digitalisation of the economy in the context of international tax law. In particular, the study will focus on the Spanish legal and tax treatment of income derived from the transfer of digital data in the light of the case law of the Spanish Supreme Court.

KEYWORDS: international taxation, digitalisation, income, digital data.

1. INTRODUCCIÓN

La tributación digital es uno de los principales retos a los que se enfrentan actualmente los sistemas tributarios, sobre todo desde la perspectiva de la tributación internacional.

Como viene señalándose reiteradamente desde el proyecto *Base Erosion and Profit Shifting*², el sistema tributario internacional actual se encuentra obsoleto para afrontar la nueva realidad digital³. En este sentido, los estudios doctrinales se centran particu-

¹ Este resultado de investigación ha sido realizado en el marco del proyecto «Fiscalidad de la economía digital: repensando determinados parámetros de la tributación internacional», financiado por MCIN/AEI /10.13039/501100011033/FEDER/UE (ref. PID2021-126232OB-I00), cuyo IP es el Dr. Manuel Lucas Durán.

² OECD (2013): *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing.

³ Entre otros, PALACÍN SOTILLOS, R. (2017): «Capítulo I. Acción 1: Los desafíos de la economía digital para la tributación de las empresas multinacionales», en GARRIGUES (coord.): *Plan de acción BEPS: una reflexión obligada*, Fundación Impuestos y Competitividad.

larmente en el hecho de que las normas vigentes fueron concebidas en el siglo XX, considerando la realidad jurídica y social de aquel momento.

En dicho contexto, se fijó la figura del establecimiento permanente (EP) como criterio jurídico-tributario para asignar la potestad fiscal a los Estados donde las empresas tuvieran presencia física, gravando los ingresos generados en su territorio, y excepción a la regla tradicional de tributación en el Estado de residencia⁴. Así, desde el Modelo de Convenio de 1933 y hasta el actual Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (MCOCDE) del año 2017, el EP ha sido el elemento clave para distribuir la soberanía fiscal entre Estados, siguiendo las denominadas reglas «*brick and mortar*» basadas en la presencia física.

No obstante, este mecanismo se ha vuelto ineficaz en un entorno donde la prestación de servicios y la entrega de bienes pueden realizarse sin presencia física en el territorio gracias a la digitalización⁵. Así, los modelos de negocio digitales cuestionan la base de este sistema, ya que, conforme con las reglas actuales, la potestad para gravar servicios digitales recae en el Estado de residencia de la empresa proveedora, mientras que los Estados donde se consumen dichos servicios carecen de soberanía fiscal por la falta de un EP físico en su territorio. Esto ocurre a pesar de que las empresas digitales se benefician de recursos públicos en estos Estados de la fuente.

Como consecuencia, la falta de potestad tributaria de los Estados de la fuente para gravar ingresos derivados de negocios digitales ha intensificado el conflicto histórico entre los Estados de residencia, que defienden el principio de residencia, y los Estados de la fuente, que abogan por aplicar el principio de territorialidad.

Con todo, la mayor parte de los trabajos doctrinales que buscan ofrecer una respuesta a la adaptación del sistema tributario internacional se centran en rediseñar unas reglas tributarias a favor del Estado de la fuente, como opción de política legislativa.

En cambio, este trabajo lo que pretende es señalar cuál es la tributación internacional vigente aplicable a España en este contexto de digitalización de la economía. Para ello, una de las prácticas comerciales más frecuente —como consecuencia de la digitalización— consiste en el hecho de que los usuarios accedemos a un servicio digital y, como contraprestación, aceptamos ceder nuestros datos digitales (personales y no personales). Es decir, la contraprestación por acceder a un servicio digital son datos digitales que recogen nuestra actividad en la red de internet.

Asimismo, el dato digital se trata de una modalidad de activo que, entre otras características, se caracteriza por ser una composición de bits en una realidad etérea existente en la dimensión digital (y no en la dimensión física). Además, este activo es omnipresente, puede encontrarse en varios espacios en el mismo momento, y reutilizable, no se desgasta con su uso. A todo lo anterior ha de sumarse que su proceso de

⁴ Vid., GARCÍA PRATS, F. A. (1996): *El establecimiento permanente. Análisis jurídico-tributario internacional de la imposición societaria*, Tecnos, pág. 46.

⁵ GIL GARCÍA, E. (2023): *El concepto de establecimiento permanente en la revolución digital*, Tirant lo Blanch.

creación de valor no coincide con el proceso de producción tradicional⁶. En definitiva, se trata de un activo que difiere en una gran medida de los activos físicos tradicionales que integran el comercio internacional.

Por todo ello, considerando la necesidad de reformular el sistema tributario y la existencia de una nueva tipología de activo (el dato digital) que resulta, a nuestro modo de ver, la esencia de esta digitalización de la economía, las siguientes líneas de este trabajo buscan señalar el panorama tributario internacional vigente respecto del comercio de aquellos datos digitales que hayan sido obtenidos previamente respecto de los usuarios digitales. Para ello, en particular, se va a analizar la posición adoptada por el Tribunal Supremo español respecto de la calificación tributaria de las rentas derivadas de la cesión de datos digitales.

2. LOS DATOS DIGITALES COMERCIALIZABLES

La premisa necesaria sobre los datos digitales desde una perspectiva jurídica es la diferente protección que reconocen los ordenamientos jurídicos a los datos personales y a los datos no personales.

Esa diferencia de trato se encuentra justificada en el hecho de que los datos personales, como la propia definición del artículo 4.1 del Reglamento General de Protección de Datos (RGPD) establece, son aquellos datos sobre una persona física identificada o identificable. Es decir, esta tipología de datos se caracteriza porque permite la identificación de una persona. De tal manera que el comercio de tales datos puede colisionar con el derecho fundamental a la intimidad personal y familiar de las personas (artículo 18.4 Constitución Española). Esta circunstancia es la que hace que esta tipología de datos goce de una protección jurídica mayor.

Por tanto, la circulación de estos datos, relacionados con la protección del derecho fundamental a la intimidad, no resulta plenamente libre, sino que se encuentra sujeta a restricciones derivadas de la necesidad de garantizar la autonomía y el control del individuo sobre su información digital. En este sentido, para la transferencia o el tratamiento de datos personales se exige, como condición indispensable, la obtención del consentimiento previo, expreso e informado del titular de dichos datos (la persona a quien se refieren tales datos). Este consentimiento constituye el mecanismo jurídico que legitima la utilización de la información digital, asegurando que el sujeto afectado participe activamente en la determinación de los fines para los cuales sus datos serán empleados.

Asimismo, el artículo 5.1.c) RGPD establece que el tratamiento de los datos personales debe ajustarse, en todo caso, a los principios de adecuación, pertinencia y proporcionalidad, lo que garantiza que la información recopilada y procesada sea la

⁶ *Vid.*, CIMINO, F. A. (2020): «L'internet delle cose, la creazione del valore ed il Transfer Pricing: criticità e prospettive dei metodi utilizzati per l'applicazione del principio di libera concorrenza», *Diritto e pratica tributaria internazionale*, núm. 4, pág. 1388.

estrictamente necesaria para los objetivos previamente definidos, evitando de esta manera cualquier uso excesivo o desviado que pueda comprometer más allá de lo necesario la esfera privada del individuo. De hecho, ni siquiera el usuario a quien se refieren dichos datos puede autorizar a través de su consentimiento un uso de los datos que exceda dichos límites de conformidad con el RGPD.

A su vez, la titularidad de los datos personales permanece, en todo caso, en manos del usuario al que se refieran, configurándose como un derecho inalienable e intransferible.

Todo ello en el contexto de que solo de aquellos datos que se hayan recogido respecto del usuario respetando los límites indicados por el RGPD será posible su cesión a favor de terceras personas; en caso contrario, la recogida de datos será contraria a Derecho.

Por el contrario, los datos no personales se caracterizan por ser aquellos datos que no permiten la identificación de una persona. De hecho, el referido RGPD los define así, como contraposición a los datos personales. Esta situación es la que implica que sobre esta tipología de datos digitales no operen más límites que los previstos con carácter general en la normativa civil para la comercialización de bienes y derechos, en particular los requisitos previstos en el artículo 1261 del Código civil.

3. LA POSICIÓN DEL TRIBUNAL SUPREMO SOBRE LA CALIFICACIÓN TRIBUTARIA

Aquellos datos recogidos por una entidad respecto de usuarios que respeten los límites analizados pueden ser cedidos por dicha entidad (en el caso de datos personales) y transferidos (si se tratase de datos no personales).

Ahora bien, la calificación jurídico-tributaria de las rentas por la cesión o transferencia de los datos digitales es una cuestión decisiva para la tributación internacional.

En este sentido, y en el marco de los Convenios para evitar la Doble Imposición (CDI), hemos de considerar especialmente tres tipologías de renta: beneficio empresarial (artículo 7), canon (artículo 12) o ganancia patrimonial (artículo 13).

Por un lado, los rendimientos obtenidos por una entidad como consecuencia del desarrollo de su actividad empresarial –siempre que no se encuadren en ninguna otra categoría especial, como canon o ganancia patrimonial– se consideran beneficios de actividad económica o empresarial, conforme con el artículo 7 del MCOCDE. Por otro lado, la calificación de ganancia patrimonial, según el artículo 13 del MCOCDE, corresponde a todo ingreso derivado de la transmisión de un elemento patrimonial. Finalmente, la noción de canon, de acuerdo con el artículo 12 del MCOCDE, puede resumirse como los pagos efectuados para acceder a un ámbito protegido por derechos de autor o a información vinculada con la experiencia adquirida en los campos industrial, comercial o científico.

Por otro lado, si la contraprestación económica derivada de una operación digital se califica como beneficio empresarial, la transacción quedaría comprendida en la regla del artículo 7 del MCOODE. Esta norma atribuye la soberanía fiscal exclusivamente al Estado de residencia, salvo que la actividad se lleve a cabo en el territorio de la fuente mediante un EP; esto es, la regla general que plantea el problema de la digitalización de la economía a la tributación internacional ya expuesto al inicio del trabajo. En consecuencia, nos encontramos con el referido problema del actual concepto de EP que exige presencia física en el territorio, lo que resulta insuficiente para la realidad digital actual (y el comercio de los datos digitales).

A su vez, cuando las rentas obtenidas por la cesión de datos digitales se clasifican como ganancias patrimoniales, conforme con el artículo 13 del MCOODE, la potestad tributaria recae íntegramente en el Estado donde resida la entidad transmitente (artículo 13.5 MCOODE).

Finalmente, el caso más relevante es aquel en el cual las contraprestaciones por datos digitales se puedan considerar como canon (artículo 12 MCOODE). Ello en la medida en que España en la mayoría de los CDI que ha ratificado ha recogido potestad tributaria sobre dicha modalidad de renta para los Estados de la fuente sin necesidad de que tenga que apreciarse un EP en su territorio (en contraposición con los beneficios empresariales del artículo 7). Es decir, la tributación de aquellos datos digitales que se aprecien como canon tributarían –como norma general– tanto en el Estado de residencia como en el Estado de la fuente.

En este contexto, hemos de destacar la sentencia del Tribunal Supremo de 24 de junio de 2022 (recurso núm. 5441/2020 y ECLI:ES:TS:2022:2637). En este pronunciamiento el Alto Tribunal español analizó la calificación jurídico-tributaria de las rentas por la cesión de datos de clientes y datos operativos⁷.

En el supuesto de *litis*, la entidad recurrente había considerado que la cesión de los datos de clientes y operativos que obtenía de otra entidad debía considerarse como una ganancia patrimonial, tributando exclusivamente tal operación en el Estado de residencia. Sin embargo, la Administración española consideró que la contraprestación obtenida no era una ganancia patrimonial, sino un canon. Ello cuando el CDI de aplicación reconocía tributación limitada a favor del Estado de la fuente para los cánones, en contraposición con la regla de las ganancias patrimoniales que solo contemplaba tributación a favor del Estado de residencia. De tal manera que la Administración española comprobó la operación referida y la liquidó con tributación en el Estado de residencia y el Estado de la fuente. España era el Estado de la fuente en dicha operación y, por tanto, sujetó la transacción a tributación en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

En dicho escenario, el Tribunal Supremo falló en la sentencia de 24 de junio de 2022 a favor del criterio de la Administración. Esto es, las operaciones sobre datos

⁷ SÁNCHEZ DE CASTRO MARTÍN-LUENGO, E. (2022): «Spanish Supreme Court Clarifies Tax Characterization of Payments for Client and Operational Data», *Bulletin for International Taxation Journals IBFD*, núm. 12, vol. 76, IBFD.

digitales, siempre y cuando no se trate de datos abiertos en la red de internet —establece el Tribunal—, han de considerarse como canon, en particular como un *know how*.

Este fallo jurisprudencial conlleva el reconocimiento de un aumento de la soberanía tributaria —conforme con la legislación vigente— sobre los datos digitales (el núcleo de toda la economía digital) para los Estados de la fuente y, en nuestro caso, para el Reino de España.

La relevancia de este pronunciamiento requiere poner en una mayor contextualización la economía digital. Sobre ello, hay que precisar que las grandes multinacionales digitales son mayormente sociedades estadounidenses⁸. Y, por ello, EE. UU. se muestra favorable a que el reparto de la soberanía tributaria entre Estados de residencia y de la fuente no sea modificado —o lo sea mínimamente—. Es decir, se mantengan las reglas actuales por medio de las cuales las sociedades digitales, como criterio general, tributan en el Estado de residencia, excepto que dispongan de un EP en el Estado de la fuente⁹. Esto cuando, tal y como hemos señalado de manera previa, no resulta necesario un EP para prestar un servicio digital en un determinado territorio.

Por ello, precisamente, los Estados de la fuente, es decir, los Estados en cuyos territorios se realizan las prestaciones de servicios digitales a distancia —sin EP— pretenden defender su soberanía para fiscalizar los ingresos producidos dentro de sus fronteras. Ello pues la falta de readaptación conlleva que las multinacionales digitales no contribuyan, en imposición directa, al sostenimiento de los gastos públicos en aquellos territorios por los servicios digitales a distancia prestados¹⁰.

⁸ *Vid.*, BRAUNER, Y. (2021): «Thinking Like a Source State in a Digital Economy», *Pitt Tax Review*, vol. 18, núm. 2, pág. 238.

⁹ Ello conforme al artículo 5 Modelo de Convenio de la OCDE. Este es el modelo de convenio utilizado generalmente entre los Estados para el reparto de la soberanía fiscal internacional en materia de tributación directa.

¹⁰ Esto es consecuencia de que estos modelos de negocio no requieren de un establecimiento físico en el lugar en el que realizan la prestación de servicios, lo cual, de conformidad con los Convenios internacionales para evitar la Doble Imposición, conlleva que estas entidades digitales puedan establecer sus sedes en territorios de baja tributación y eludir el pago de tributos directos en los territorios en los que lleven a cabo sus prestaciones de servicios digitales (a distancia). Sobre ello, UE, *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*, 21 de septiembre de 2017, COM (2017) 547 final, p. 2: «[e]n el ámbito de la fiscalidad, los responsables políticos tienen dificultades para encontrar soluciones que permitan garantizar una fiscalidad justa y efectiva conforme se acelera la transformación digital de la economía. Las normas fiscales internacionales resultan deficientes, porque fueron concebidas inicialmente para empresas que contasen con instalaciones físicas (*brick and mortar*) y han quedado obsoletas. La actual normativa fiscal ha dejado de encajar en el contexto moderno en el que las empresas se sustentan en gran medida en activos intangibles difíciles de valorar, que facilitan el comercio electrónico transfronterizo sin presencia física. Estos asuntos no se limitan a la economía digital y pueden afectar a todas las empresas. Como consecuencia de ello, algunas empresas están presentes en determinados países donde ofrecen servicios a los consumidores y celebran contratos con ellos, aprovechando plenamente las infraestructuras y las instituciones del Estado de Derecho, pero sin tener presencia a efectos fiscales. Esta situación de «parasitismo» les favorece con respecto a las empresas establecidas» (énfasis propio del texto original).

Pues bien, la interpretación examinada del Tribunal Supremo respecto de los rendimientos por la cesión de datos digitales (considerándolos mayormente como cánones) lo que hace es justamente romper con la circunstancia señalada. El hecho de que la mayoría de los CDI ratificados por el Reino de España respecto de los cánones reconozca soberanía tributaria a favor del Estado de la fuente, junto al hecho de que España generalmente adquiere tal condición en el marco de las operaciones digitales y sobre datos digitales, nos lleva a que la consecuencia del pronunciamiento del TS sea un reconocimiento implícito de potestad tributaria a favor de España en tales transacciones.

Así las cosas, nos corresponde analizar tal circunstancia. En nuestra opinión, dicha interpretación de que toda cesión de datos digitales que no se encuentre en abierto en la red de internet se considere canon puede colisionar con el RGPD y la Ley 1/2019, de 20 de febrero, de Secretos Empresariales. Esto porque el primero de los textos legales, como señalamos en el inicio de este trabajo, establece respecto de los datos personales que la titularidad de los mismos la ha de ostentar siempre el usuario a quien se refieran dichos datos, sin que resulte posible la transmisión de su titularidad.

A su vez, el segundo texto legal exige para poder considerar un *know how* (modalidad en la que el TS subsume los datos digitales como canon) los siguientes requisitos: (i) se trate de un secreto (ii) que goce de valor empresarial por ser secreto y (iii) el titular del mismo haya adoptado medidas razonables para mantenerlo en secreto.

Pues bien, el titular de los datos personales, en todo caso, será el usuario a quien se refieran los datos, no la entidad digital a quien se le hayan podido ceder (pues así lo estipula el RGPD). En consecuencia, no se cumpliría el tercero de los requisitos que establece la Ley 1/2019, de 20 de febrero, de Secretos Empresariales, para que la cesión por una entidad digital de datos digitales personales de un usuario se considere *know how* (y, en consecuencia, canon).

En términos generales, resulta cuestionable la consideración realizada por el Tribunal Supremo de que la contraprestación económica por la cesión de datos personales constituya un canon para la entidad que los posee y transfiere a otra. Esta duda surge porque dicha operación difícilmente cumpliría con el requisito de secreto empresarial, lo que excluiría la aplicación del artículo 12 del MCOCDE. Ello se explica por el hecho de que el verdadero control y disposición sobre dichos datos corresponde siempre a la persona titular de los mismos, y no a la entidad que los recopila, como ya se ha expuesto.

Por tanto, los rendimientos obtenidos por la cesión de datos digitales personales parecen mejor subsumibles en la regla de los beneficios empresariales (artículo 7), la cual en los CDI ratificados por España contiene la regla general de tributación de las rentas exclusivamente en el Estado de residencia, salvo que la actividad sea desarrollada en el Estado de la fuente a través de un EP.

Por tanto, el ordenamiento jurídico-tributario vigente en materia internacional se muestra inadecuado para hacer frente a los retos digitales. La interpretación realizada

por el Tribunal Supremo podría ser una solución a ello, sin embargo, ella muestra deficiencias significativas como acabamos de señalar.

4. A MODO DE CONCLUSIÓN

En este trabajo se ha puesto de manifiesto como la digitalización de la economía supone un gran reto para el orden tributario internacional, y para el cual las reglas vigentes no son adecuadas.

En este sentido, el Tribunal Supremo ha adoptado una posición favorable a que todos aquellos rendimientos por datos digitales que no se encuentren en abierto en la red de internet se consideren como canon. Ello, junto al hecho de que la mayoría de los CDI ratificados por España reconocen soberanía tributaria para el Estado de la fuente en tales rentas, lleva a que España tendría soberanía fiscal para gravar aquellas operaciones que se lleven a cabo respecto de datos digitales recogidos de usuarios que se encuentren en España. Es decir, el reconocimiento de soberanía a favor de España en el marco de la digitalización de la economía. Esta se presenta, *a priori*, como una posible respuesta.

De hecho, la propuesta de la Organización de Naciones Unidas con su propuesta de artículo 12B para los servicios digitales automatizados va –precisamente– en esta línea de solución¹¹.

Sin embargo, el análisis realizado de la legislación existente nos invita a poner en cuarentena tal posibilidad si no queremos incurrir en un *treaty override* ni una doble imposición. Ello porque, respecto de los datos personales, pueden no cumplirse todos los requisitos que exige la Ley 1/2019, de 20 de febrero, de Secretos Empresariales, para apreciar un supuesto de *know how* y, consecuentemente, un canon.

Bibliografía

- BAÉZ MORENO, A. (2021): «Because not always B comes after A: Critical Reflections on the new Article 12B of the UN Model Tax Convention on Automated Digital Services», *World Tax Journal*, vol. 13, núm. 4.
- BRAUNER, Y. (2021): «Thinking Like a Source State in a Digital Economy», *Pitt Tax Review*, vol. 18, núm. 2.
- CIMINO, F.A. (2020): «L'internet delle cose, la creazione del valore ed il Transfer Pricing: criticità e prospettive dei metodi utilizzati per l'applicazione del principio di libera concorrenza», *Diritto e pratica tributaria internazionale*, núm. 4.

¹¹ ONU, *Comité de Expertos de Cooperación Internacional Fiscal en su 22ª sesión*, de 6 de abril de 2021, documento E/C.18/2021/CRP.1. BAÉZ MORENO, A. (2021): «Because not always B comes after A: Critical Reflections on the new Article 12B of the UN Model Tax Convention on Automated Digital Services», *World Tax Journal*, vol. 13, núm. 4.

- GARCÍA PRATS, F. A. (1996): *El establecimiento permanente. Análisis jurídico-tributario internacional de la imposición societaria*, Tecnos.
- GIL GARCÍA, E. (2023): *El concepto de establecimiento permanente en la revolución digital*, Tirant lo Blanch.
- PALACÍN SOTILLOS, R. (2017): «Capítulo I. Acción 1: Los desafíos de la economía digital para la tributación de las empresas multinacionales», en GARRIGUES (coord.): *Plan de acción BEPS: una reflexión obligada*, Fundación Impuestos y Competitividad.
- PÉREZ MERINO, C. (2026): *La tributación del comercio de los datos digitales*, Tirant lo Blanch.
- SÁNCHEZ DE CASTRO MARTÍN-LUENGO, E. (2022): «Spanish Supreme Court Clarifies Tax Characterization of Payments for Client and Operational Data», *Bulletin for International Taxation Journals IBFD*, núm. 12, vol. 76, IBFD.