



FACULTAD DE DERECHO

DOBLE GRADO EN DERECHO Y RELACIONES INTERNACIONALES

TRABAJO DE FIN DE GRADO RRII

**DEL CONSENSO GLOBAL AL PROTECCIONISMO
DIGITAL: LAS *BIG TECH* Y EL CAMBIO DE
PARADIGMA EN LA FISCALIDAD INTERNACIONAL**

Autor: Allegra Fabiola Rodríguez Aguilar

Director: Ramón Casero Barrón

Fiscalidad Internacional

Madrid

Junio 2026

RESUMEN

Los principios fundamentales de la fiscalidad internacional fueron desarrollados en la década de 1920 bajo el impulso de la Sociedad de Naciones. No obstante, la globalización económica y, especialmente, la digitalización ha transformado de forma significativa los flujos comerciales y financieros internacionales, poniendo de manifiesto las limitaciones de un sistema tributario concebido para una economía basada en la presencia física. La aparición y consolidación de grandes empresas tecnológicas, capaces de operar simultáneamente en múltiples jurisdicciones sin necesidad de una implantación material relevante, ha dificultado la aplicación de los criterios tradicionales de residencia y fuente. Ante estos desafíos, organismos internacionales como la OCDE y la Unión Europea han impulsado diversas iniciativas dirigidas a adaptar la fiscalidad internacional a la economía digital a través de soluciones de carácter multilateral. Sin embargo, las dificultades para alcanzar consensos efectivos, junto con la divergencia de intereses entre Estados, han favorecido la proliferación de medidas unilaterales y una creciente fragmentación del sistema fiscal internacional. Como consecuencia, la tributación de las grandes empresas tecnológicas ha dejado de configurarse únicamente como un instrumento técnico de recaudación para adquirir una dimensión más amplia vinculada a la soberanía económica, la competencia geopolítica y la afirmación de los intereses nacionales. El presente trabajo analiza en qué medida la fiscalidad de las *Big Tech* no solo ha evidenciado las limitaciones del modelo tradicional, sino que ha contribuido a impulsar una transformación del sistema fiscal internacional, caracterizada por el tránsito desde un modelo basado en la cooperación multilateral hacia dinámicas crecientes de soberanía y proteccionismo digital, así como sus implicaciones para la gobernanza global y las relaciones económicas internacionales.

PALABRAS CLAVE

Fiscalidad internacional, Digitalización de la economía, Empresas tecnológicas, Sistema fiscal internacional, Soberanía fiscal, Cooperación multilateral, Proteccionismo digital, Erosión de Bases Imponibles (BEPS).

ABSTRACT

The fundamental principles of international taxation were developed in the 1920s under the auspices of the League of Nations. However, economic globalization and digitalization have significantly transformed international trade and financial flows, revealing the limitations of a tax system designed for an economy-based on physical presence. The emergence and consolidation of large technology companies, capable of operating simultaneously across multiple jurisdictions without requiring a substantial physical presence, has made it increasingly difficult to apply traditional criteria of residence and source. In response to these challenges, international organizations such as the OECD and the European Union have promoted various initiatives aimed at adapting international taxation to the digital economy through multilateral solutions. Nevertheless, the difficulties in reaching effective consensus, together with the divergence of interests among states, have encouraged the proliferation of unilateral measures and an increasing fragmentation of the international tax system. As a result, the taxation of large technology companies has ceased to function solely as a technical instrument of revenue collection and has instead acquired a broader dimension linked to economic sovereignty, geopolitical competition, and the assertion of national interests. This study examines the extent to which the taxation of Big Tech has not only exposed the limitations of the traditional model, but has also contributed to driving a transformation of the international tax system, characterized by the shift from a model based on multilateral cooperation towards increasingly prevalent dynamics of sovereignty and digital protectionism, as well as its implications for global governance and international economic relations.

KEYWORDS

International taxation, Digitalization of the economy, Technology Companies (Big Tech), International tax system, Tax sovereignty, Multilateral cooperation, Digital protectionism, Base erosion and profit shifting (BEPS).

ÍNDICE

LISTADO DE SIGLAS Y ABREVIATURAS	5
CAPÍTULO I. INTRODUCCIÓN	6
CAPÍTULO II. MARCO TEÓRICO: FISCALIDAD INTERNACIONAL, DIGITALIZACIÓN Y SOBERANÍA.....	8
2.1. PRINCIPIOS Y EVOLUCIÓN DE LA FISCALIDAD INTERNACIONAL	8
2.1.1. Principios clásicos: residencia y fuente	8
2.1.2. Cooperación fiscal y convenios internacionales y límites de la soberanía fiscal en un contexto global.....	9
2.2. ECONOMÍA DIGITAL Y CONCENTRACIÓN DE PODER ECONÓMICO ..	10
2.2.1. Crisis de los conceptos fiscales tradicionales	10
2.2.2. <i>Big Tech</i> y acumulación de poder global.....	11
2.3. SOBERANÍA FISCAL EN UN CONTEXTO GLOBALIZADO.....	13
2.3.1. Fiscalidad y libre comercio.....	13
2.3.2. Fiscalidad como instrumento de poder	14
CAPÍTULO III. LA TRANSFORMACIÓN DEL SISTEMA FISCAL INTERNACIONAL ANTE LAS <i>BIG TECH</i>.....	15
3.1. EROSIÓN DE BASES IMPONIBLES Y RESPUESTA MULTILATERAL (BEPS)	16
3.1.1. Mecanismos BEPS.....	16
3.1.2. Impacto económico.....	16
3.1.3. Proyecto OCDE	17
3.2. LA REFORMA MULTILATERAL: PILARES I Y II.....	20
3.2.1. Pilar I: redistribución del poder tributario	20
3.2.2. Pilar II: imposición mínima global	22
3.2.3. Límites y tensiones del acuerdo.....	24
3.3. DEL MULTILATERALISMO A LA FRAGMENTACIÓN FISCAL	25
3.3.1. Problemas de implementación y persistencia de intereses estatales.....	25

3.3.2. Auge de medidas unilaterales (Impuesto sobre los Servicios Digitales, ISD)	26
3.3.3. Fragmentación y tensiones geopolíticas	28
CAPÍTULO IV. LA RESPUESTA EUROPEA ANTE LA FISCALIDAD DIGITAL	29
4.1. ESTRATEGIA DE LA UNIÓN EUROPEA: ENTRE MULTILATERALISMO Y ACCIÓN UNILATERAL	29
4.2. LOS CASOS NACIONALES: FRANCIA Y ESPAÑA	31
4.2.1. Contexto internacional y europeo	31
4.2.2. El modelo francés de impuesto digital	32
<i>4.2.2.1. Configuración y funcionamiento</i>	32
<i>4.2.2.2. Dimensión política y soberanía fiscal</i>	33
4.2.3. El caso del impuesto digital español	34
<i>4.2.3.1. Configuración y elementos del impuesto</i>	34
4.2.3.2. Dimensión internacional y controversia	35
4.3. CONSECUENCIAS DIPLOMÁTICAS Y COMERCIALES DE LOS IMPUESTOS SOBRE SERVICIOS DIGITALES	36
4.3.1. La reacción de Estados Unidos y la dimensión comercial del conflicto .	36
4.3.2. Implicaciones para la soberanía digital y la gobernanza internacional .	38
CAPÍTULO V. IMPLICACIONES GLOBALES: GOBERNANZA, SOBERANÍA Y FUTURO DEL SISTEMA FISCAL INTERNACIONAL	40
5.1. IMPLICACIONES GLOBALES DE LA FISCALIDAD INTERNACIONAL..	40
5.2. LÍMITES DEL SISTEMA FISCAL INTERNACIONAL ACTUAL	41
5.3. PERSPECTIVAS FUTURAS: ENTRE COOPERACIÓN INTERNACIONAL Y PROTECCIONISMO DIGITAL	43
CAPÍTULO VI. CONCLUSIONES	46
BIBLIOGRAFÍA	48
ANEXO DECLARACIÓN DE USO DE HERRAMIENTAS DE IA GENERATIVA	54

LISTADO DE SIGLAS Y ABREVIATURAS

BEPS: Base Erosion and Profit Shifting

DEMPE : Development, Enhancement, Maintenance, Protection and Exploitation

EMN : Empresas multinacionales

G20: Grupo de los 20

GloBE: Global Anti-Base Erosion

IDSD: Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales

IIR: Income Inclusion Rule

ISD: Impuesto sobre Servicios digitales

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos

ONU: Organización de las Naciones Unidas

TTC: Trade and Technology Council

UE: Unión Europea

USTR: United States Trade Representative

UTPR: Undertaxed Payments Rule

CAPÍTULO I. INTRODUCCIÓN

La creciente digitalización de la economía ha provocado una transformación progresiva del sistema fiscal internacional. En particular, el auge de las grandes empresas tecnológicas, conocidas como *Big Tech*, ha puesto de manifiesto las limitaciones de un modelo diseñado en un contexto económico muy diferente, caracterizado por la relevancia de la producción material, la localización territorial de la actividad económica y la necesidad de una presencia física de las empresas. En este nuevo escenario, la capacidad de estas compañías para operar a escala global, generar valor a partir de datos y desarrollar su actividad en múltiples jurisdicciones sin un establecimiento físico claro, dificulta la aplicación de los mecanismos tradicionales de imposición.

El interés por abordar esta cuestión no responde únicamente a su relevancia económica, sino también a sus implicaciones en el ámbito internacional. En este sentido, la fiscalidad de las *Big Tech* ha pasado a ocupar un lugar central en la configuración de las relaciones económicas internacionales. Las dificultades que enfrentan los Estados para gravar adecuadamente la economía digital han generado tensiones entre jurisdicciones y ha reactivado debates en torno a la soberanía fiscal, la cooperación internacional y el reparto del poder en la economía global. Por ello, el análisis de este fenómeno resulta especialmente relevante en un contexto en el que la fiscalidad se vincula de forma creciente a la competencia entre Estados.

Desde el punto de vista del estado de la cuestión, numerosos trabajos han puesto de relieve la insuficiencia de los principios tradicionales de la fiscalidad internacional, en particular los criterios de residencia y fuente, para hacer frente a los nuevos modelos de negocio digitalizados. Asimismo, la literatura ha analizado las prácticas de planificación fiscal desarrolladas por las empresas multinacionales en el marco del fenómeno BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), así como las respuestas impulsadas por organismos internacionales como la OCDE. A este respecto, el proyecto BEPS y, posteriormente, la propuesta de los dos pilares ha constituido los principales intentos de adaptación del sistema fiscal internacional a la economía digital a través de mecanismos de cooperación multilateral.

No obstante, estas iniciativas presentan importantes limitaciones, tanto por la persistencia de intereses divergentes entre los Estados como por la falta de mecanismos

plenamente vinculantes, lo que ha favorecido el recurso a medidas unilaterales. En este marco, el presente trabajo incorpora una perspectiva propia de las Relaciones Internacionales, en la que el sistema fiscal se entiende como un espacio en el que interactúan intereses nacionales, dinámicas de cooperación y competencia, así como relaciones de poder entre distintos actores. De este modo, la fiscalidad se analiza también como un elemento integrado en la gobernanza global.

A partir de lo anterior, el objetivo del trabajo es analizar cómo la fiscalidad de las *Big Tech* ha contribuido a transformar la lógica del sistema fiscal internacional, así como sus implicaciones para la gobernanza global y las relaciones económicas internacionales. Para ello, se estudia la evolución de los principios tradicionales de la fiscalidad internacional y se analiza la respuesta multilateral impulsada en el marco de la OCDE y el creciente recurso a medidas unilaterales por parte de los Estados.

En relación con ello, la investigación se articula en torno a la siguiente pregunta: ¿hasta qué punto la fiscalidad de las *Big Tech* ha provocado una transformación del sistema fiscal internacional desde un modelo de cooperación multilateral hacia dinámicas de soberanía y proteccionismo digital? Como hipótesis, se plantea que la incapacidad del sistema fiscal internacional clásico para adaptarse a la economía digital ha impulsado una transición hacia un escenario de mayor fragmentación fiscal, en el que los Estados tienden a utilizar la tributación digital como instrumento de soberanía económica y competencia geopolítica.

Desde el punto de vista metodológico, el trabajo se basa principalmente en una revisión de la literatura académica y de informes institucionales elaborados por organismos internacionales, así como en el análisis de normativa y documentos oficiales en materia de fiscalidad digital. Este enfoque se complementa con el estudio de casos representativos, como la respuesta de la Unión Europea y la adopción de impuestos sobre servicios digitales en países como Francia y España, junto con el análisis de las dinámicas internacionales, especialmente por parte de Estados Unidos. A través de este enfoque, se pretende ofrecer una visión integrada para comprender el sistema fiscal internacional como un elemento vinculado a dinámicas políticas, económicas y de poder entre Estados.

En definitiva, el presente trabajo se sitúa en la intersección entre la fiscalidad internacional y las Relaciones Internacionales, con el objetivo de analizar cómo la

economía digital está reconfigurando el sistema fiscal internacional y el papel de los Estados en la gobernanza económica global.

CAPÍTULO II. MARCO TEÓRICO: FISCALIDAD INTERNACIONAL, DIGITALIZACIÓN Y SOBERANÍA

2.1. PRINCIPIOS Y EVOLUCIÓN DE LA FISCALIDAD INTERNACIONAL

2.1.1. Principios clásicos: residencia y fuente

En el siglo XX, la expansión de la actividad económica más allá de las fronteras nacionales impulsó la creación de un sistema de fiscalidad internacional como mecanismo de coordinación entre los distintos sistemas tributarios de cada Estado. Esto se debió al aumento de los negocios internacionales, que generaba el riesgo de conflictos económicos y diplomáticos. Los Estados poseen soberanía fiscal, pues “el sistema fiscal es la columna vertebral del Estado moderno” (Domínguez, 2015, p. 31); sin embargo, los cambios estructurales en la economía global obligaron a los Estados a adaptar sus políticas tributarias a este nuevo contexto, para evitar desequilibrios y resolver los desafíos derivados de la doble imposición, “con instrumentos que eviten la doble desimposición en áreas previamente no cubiertas por estándares internacionales que permitan resolver los casos de exención o baja imposición asociados con prácticas que separen artificiosamente la base imponible de las actividades que generaron”. (OCDE, 2013, p. 15). Como señalan Ambite y López (2012, p. 6), “la legislación fiscal de los Estados estaba diseñada sobre los supuestos de economías cerradas, en este nuevo escenario los flujos financieros (inversiones de residentes en el exterior e inversiones de no residentes en el interior de dichas economías) planteaban situaciones cuya regulación fiscal no estuviera prevista”.

La mayoría de los Estados han adoptado el concepto de residencia fiscal en sus sistemas tributarios para definir el ámbito subjetivo de la imposición sobre la renta, puesto que este determina el vínculo principal entre el contribuyente y el Estado para ejercer su soberanía fiscal, independientemente de la nacionalidad del sujeto pasivo. Paralelamente, el sistema fiscal internacional reconoce el criterio de fuente como base de gravamen, en virtud del cual el Estado donde se genera la renta tiene potestad tributaria sobre ella (García Prats, 2013).

El problema surge de la coexistencia de ambos criterios, pues permite la tributación de la renta mundial por parte del Estado de residencia. Esto implica que, si una persona es residente fiscal en un país, debe pagar impuestos en ese país por toda su renta, tanto nacional como extranjera. A su vez, el Estado de la fuente aplica una imposición limitada, exclusiva a las rentas generadas en su territorio. Con la creciente internacionalización de la actividad económica, esta situación ha dado lugar a casos de doble imposición internacional.

2.1.2. Cooperación fiscal y convenios internacionales y límites de la soberanía fiscal en un contexto global

Existe consenso general en que, por razones de justicia y de eficiencia económica, resulta indispensable eliminar la doble imposición puesto que la obstaculiza una distribución internacional justa de la recaudación tributaria, ya que un mismo hecho imponible no debería ser gravado más de una vez por el mero hecho de que exista un vínculo fiscal con dos Estados distintos, ya sea por criterios de origen o de residencia (Ambite y López, 2012). Para resolver estos conflictos, se han creado mecanismos de cooperación entre los Estados, siendo los más utilizados los convenios de doble imposición, que establecen las competencias tributarias y facilitan el desarrollo de los negocios internacionales.

Como señala Díez-Picazo (2013, p. 17), “la globalización nos obliga a una reconstrucción del modo de pensar la política y el derecho: desechar nociones ya inservibles, establecer el significado actual de las que aún son útiles, acuñar otras nuevas y adecuarlas a necesidades antes inexistentes”. Esta afirmación refleja como la globalización ha impulsado la creación de mecanismos como los convenios para evitar la doble imposición. Sin embargo, dichos convenios no son elaborados exclusivamente por los Estados, sino que en gran medida intervienen organismos y agentes no estatales, a los que se les atribuyen funciones tradicionalmente estatales. Esto supone cierta pérdida de soberanía fiscal, al transferirse competencias a entidades supranacionales o privadas que influyen en la configuración de las normas tributarias internacionales.

La OCDE se ha consolidado como la principal organización internacional encargada de coordinar la política tributaria entre los Estados, promoviendo el progreso económico y la prosperidad global. Para ello, ha desarrollado modelos de convenios fiscales destinados a evitar la doble imposición entre el país de la fuente y el de la

residencia, además de asesorar a los gobiernos en el diseño de políticas públicas y establecer estándares internacionales para la negociación de tratados bilaterales (OCDE, 2026). No obstante, esta tarea no ha sido sencilla, pues la economía ha evolucionado con mayor rapidez que el propio sistema fiscal. En este contexto, el modelo de cooperación multilateral que ha caracterizado históricamente la fiscalidad internacional comienza a mostrar signos de agotamiento, como consecuencia de las transformaciones estructurales derivadas de la globalización, especialmente, de la economía digital. En este escenario, resulta relevante distinguir entre dicho modelo tradicional y la creciente reaparición de dinámicas de carácter bilateral o unilateral, en las que los Estados negocian o adoptan medidas de forma independiente en función de sus intereses estratégicos.

Este proceso no solo refleja la evolución técnica del sistema fiscal internacional, sino también la existencia de relaciones de poder entre los Estados, en las que aquellos con mayor capacidad económica y regulatoria influyen de forma significativa en la configuración de las reglas internacionales.

2.2. ECONOMÍA DIGITAL Y CONCENTRACIÓN DE PODER ECONÓMICO

El auge de la economía digital y la internacionalización de las empresas han generado importantes desafíos para los Estados, que comenzaron a enfrentar dificultades para gravar estas nuevas actividades. La irrupción de las tecnologías de la información y la comunicación ha dejado obsoletos muchos procesos arraigados en la sociedad y en los mercados, obligando a los ciudadanos a adaptarse a una nueva realidad: la denominada Sociedad de la Información. De acuerdo con la OCDE la economía digital puede entenderse como el conjunto de actividades económicas que dependen en gran medida del uso de tecnologías digitales, infraestructuras y datos. Este concepto no se limita a un sector concreto, sino que está presente en numerosos ámbitos de la actividad económica, afectando tanto a empresas como a consumidores y administraciones públicas (OCDE, 2022).

2.2.1. Crisis de los conceptos fiscales tradicionales

Esta nueva economía digital surge como resultado de la constante inversión de los Estados y empresas en la mejora de sus funciones mediante la aplicación de tecnologías que incrementan la eficiencia. Internet ha sustituido la presencia física de compradores y vendedores, antes indispensable para realizar transacciones económicas, y la

tangibilidad ha dejado de ser una característica esencial de las compras. El sistema fiscal internacional clásico no estaba preparado para este cambio, y tal y como señala Quintas Gutiérrez (2019, p. 123), “conceptos tradicionales de las normas tributarias, como el de establecimiento permanente, o criterios como los empleados para determinar la valoración correcta de operaciones, se muestran insuficientes, si no obsoletos para dar respuesta a la especificidad del sector digital”. No está claro dónde se genera el valor: mientras la sede de la empresa se encuentra en un territorio, los usuarios y consumidores pueden ubicarse en múltiples Estados. La economía digital ha facilitado la deslocalización de las actividades empresariales, eliminando su carácter doméstico. Actualmente, numerosas empresas multinacionales operan a escala global, lo que genera problemas en la aplicación de los criterios tradicionales de gravamen basados en residencia y fuente. Esta situación complica la identificación de un vínculo fiscal claro entre la empresa y los Estados en los que desarrolla sus actividades y adquiere especial relevancia en el caso de las grandes empresas tecnológicas, cuyos modelos de negocio, basados en la deslocalización y la prestación de servicios digitales sin presencia física, intensifican las limitaciones de los criterios tradicionales de gravamen (Quintas Gutiérrez, 2019).

2.2.2. *Big Tech* y acumulación de poder global

La continua y acelerada digitalización ha transformado profundamente a todos los actores económicos. Para algunos, este proceso ha supuesto un desafío estructural y financiero; para otros, en cambio, ha sido una auténtica oportunidad. Las empresas que ya dominaban el entorno digital empezaron a concentrar cada vez más poder, a partir de 2007, el tráfico de Internet se distribuía entre cientos de miles de sitios dispersos a nivel global. Siete años más tarde, en 2014, esa misma proporción se concentraba en apenas 35 empresas. No obstante, la posición dominante seguía estando repartida, tal como ocurría desde el gran impulso tecnológico iniciado en la década de 1970 (Zuazo, 2018). Actualmente, de acuerdo con la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo, siete de las diez compañías más valiosas del planeta pertenecen al sector digital: Apple, Amazon, Alphabet, Meta, Microsoft, Nvidia y Tesla. Estas corporaciones no se limitan a dominar un área específica, sino que abarcan prácticamente todos los ámbitos de la economía digital, incluyendo la computación en la nube, el comercio electrónico, la inteligencia artificial y la publicidad. Son las comúnmente denominadas como *Big Tech* o gigantes tecnológicos, atraen muchos usuarios con servicios gratuitos,

crecen gracias a los efectos de red y las economías de escala, y en su madurez usan grandes volúmenes de datos e inteligencia artificial para ampliar sus servicios, incluso financieros. Su poder proviene de un ciclo en el que más usuarios generan más datos, lo que mejora la plataforma y atrae a aún más usuarios (Vives, 2025).

Su funcionamiento les permite actuar al mismo tiempo en múltiples mercados sin necesidad de una presencia física importante, lo que las convierte en entidades no estatales con una gran capacidad de influencia económica y regulatoria a nivel global. Esta deslocalización de su actividad económica les permite generar beneficios en países donde no contribuyen fiscalmente de manera proporcional, quedando al margen de ciertas obligaciones tributarias, fenómeno que, según señala la OCDE en su Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (2013, p. 8), se ha visto exacerbado por “la creciente sofisticación de los planificadores de impuestos a la hora de identificar y explotar las oportunidad de arbitraje legal y de explorar los límites de una planificación fiscal aceptable, proporcionando así a las multinacionales más confianza a la hora de adoptar posiciones fiscales más agresivas.” Como consecuencia, los Estados perciben una pérdida creciente de capacidad regulatoria frente a estos poderosos actores del mercado global. Todo ello, cuestiona la vigencia del actual sistema fiscal internacional y revela las implicaciones que estas prácticas pueden generar en el ámbito de las relaciones Internacionales, especialmente en un contexto de economía digital ya plenamente consolidada. En este sentido, como advierte José María Peláez, portavoz de la Asociación de Inspectores de Hacienda, “sin una acción conjunta a nivel internacional, con medidas coercitivas y sanciones unificadas, no se conseguirá que estas multinacionales tributen donde realmente operan” (Valls, 2025).

Las *Big Tech* no solo representan actores económicos de gran dimensión, sino también centros de poder global cuya actividad trasciende de las fronteras estatales. La concentración de capacidades tecnológicas, datos y capital en estas empresas ha alterado el equilibrio tradicional entre Estados y mercados, generando tensiones en torno a quién debe ejercer la potestad de gravar el valor económico generado en la economía digital. Así, la fiscalidad de estas compañías se convierte en un elemento clave dentro de las relaciones económicas internacionales.

En este sentido, las grandes empresas tecnológicas no solo evidencian las carencias del sistema fiscal internacional, sino que actúan como un factor impulso de su transformación, al concentrar una parte significativa de la generación de valor global

fuera de los marcos fiscales tradicionales y poner en cuestión los criterios clásicos de atribución de la base imponible.

2.3. SOBERANÍA FISCAL EN UN CONTEXTO GLOBALIZADO

De acuerdo con la Real Academia Española, la soberanía fiscal se define como “la manifestación de la soberanía política de un Estado y de su poder financiero, que le permite cumplir las funciones que tiene atribuidas, imponiéndose a la capacidad de autogobierno en la materia que puedan tener otras administraciones territoriales y que constituye el límite a los procesos de integración financiera en organizaciones supranacionales” (2026). Esta noción representa una expresión adicional de la soberanía estatal, ejercida dentro de su ámbito territorial sin subordinación jurídica a otros sistemas, y se traduce en la potestad normativa para determinar la existencia de los tributos, su configuración y los sujetos a los que resultan aplicables.

2.3.1. Fiscalidad y libre comercio

En este sentido, la obra de López Espadafor (2018), al exponer la doctrina del profesor de Tributación Carlo Garbarino, distingue entre una dimensión interna de la soberanía fiscal, entendida como la supremacía del Estado frente a los contribuyentes, y una dimensión externa, propia del plano internacional, en la que la soberanía no se concibe como supremacía, sino como independencia frente a otros Estados igualmente soberanos, que coexisten en un ordenamiento internacional paritario. Sin embargo, esta dimensión externa de la soberanía fiscal se desarrolla en un contexto de elevada interdependencia económica entre los Estados. Es precisamente en este marco donde el concepto de libre comercio cobra especial relevancia, al convertirse en un límite al ejercicio del poder tributario estatal. En consecuencia, la fiscalidad deja de ser una manifestación puramente unilateral de la soberanía y pasa a configurarse como un instrumento que debe buscar un equilibrio entre los intereses recaudatorios del Estados y las demandas de un mercado internacional cada vez más integrado y consolidado.

Desde los tiempos de Adam Smith, algunos economistas han promovido el libre comercio como un objetivo al que debería aspirar la política comercial. Sostienen que la reducción de barreras comerciales propia de este modelo favorece el crecimiento económico y eleva el nivel de vida de los países, ya que la apertura de fronteras permite una circulación constante de ideas, *know-how*, bienes y tecnologías, lo que impulsa la competitividad y mejora la productividad de las economías nacionales. Asimismo, el

libre comercio facilita el intercambio de productos entre países a menores costes. No obstante, esta competitividad resulta beneficiosa únicamente cuando las empresas que compiten operan en condiciones similares; de lo contrario, la exposición de una industria nacional a una competencia exterior mucho más potente puede generar importantes perjuicios, especialmente para los sectores menos desarrollados (Carbaugh, 2009).

2.3.2. Fiscalidad como instrumento de poder

La fiscalidad no es ajena al comercio, ya que las medidas tributarias pueden incidir de manera directa en la competitividad y en el acceso a los mercados de los diferentes actores económicos. Por este motivo, la manifestación de la soberanía fiscal por parte de los Estados puede entrar en tensión con los principios del libre comercio. Tal como señala Robert J. Carbaugh, “las políticas monetaria y fiscal son los principales instrumentos macroeconómicos que permiten a los gobiernos influir en el desempeño de una economía” (2009, p. 505). Las decisiones tributarias adoptadas a nivel nacional no solo producen efectos en el ámbito interno, sino que también tienen repercusiones extraterritoriales, proyectándose sobre otros Estados y actores económicos y generando tensiones y transformaciones en el sistema económico internacional.

En consecuencia, la fiscalidad es utilizada en determinadas ocasiones por los Estados como una herramienta de poder dentro de la política económica exterior, no solo con el objetivo de proteger sus mercados nacionales, sino también como un medio para influir en los desequilibrios competitivos existentes (Mengden & Nieder, 2025). Además, en la coyuntura actual marcada por el auge de la economía digital, la globalización de los servicios y el creciente poder económico de los gigantes tecnológicos y de otras grandes empresas multinacionales, en particular de las grandes empresas tecnológicas (*Big Tech*), los sistemas tributarios tradicionales se ven obligados a replantear y adaptar sus marcos fiscales para evitar la erosión de las bases imponibles, garantizar una tributación efectiva y equitativa y avanzar hacia soluciones coordinadas a nivel internacional que permitan responder de manera adecuada a los nuevos modelos de negocio digitales (Jiménez Vargas, 2021).

La consideración de la fiscalidad como instrumento de poder adquiere una especial relevancia en el ámbito de la economía digital y, en particular, en relación con las grandes empresas tecnológicas. La capacidad de estas compañías para operar a

escala global, junto con su papel en la generación de valor, revela las dificultades de los Estados para ejercer de forma efectiva su soberanía fiscal en un entorno internacional cada vez más interdependiente (Jiménez Vargas, 2021).

De este modo, la tributación de las *Big Tech* puede considerarse no solo un desafío de carácter técnico, sino también un ámbito en el que se reflejan tensiones entre los propios Estados, que buscan asegurar una parte de la base imponible generada en sus territorios. Así, la fiscalidad se configura progresivamente como un instrumento vinculado a dinámicas más amplias de competencia económica y de posicionamiento estratégico en el ámbito internacional. Estas dinámicas no responden únicamente a decisiones aisladas de política fiscal, sino que reflejan un proceso más amplio de fragmentación del sistema fiscal internacional, en el que los Estados recurren cada vez más a medidas unilaterales para proteger sus intereses económicos.

Desde esta perspectiva, la creciente pérdida de capacidad de los Estados para regular la actividad de las grandes corporaciones tecnológicas ha dado lugar al desarrollo de nuevas estrategias orientadas a recuperar el control sobre los procesos económicos digitales. Entre ellas, destaca el denominado proteccionismo digital, entendido como el conjunto de medidas destinadas a reforzar la autonomía tecnológica y económica frente a actores globales, así como a evitar situaciones de dependencia respecto de las grandes plataformas digitales. Este fenómeno se manifiesta, entre otras formas, en la adopción de políticas orientadas a la protección de los datos, al desarrollo de infraestructuras digitales propias o a la limitación del acceso de corporaciones extranjeras a sectores estratégicos. En un contexto de globalización avanzada, estas dinámicas se insertan en una tendencia más amplia de reaparición de políticas proteccionistas como respuesta a los desequilibrios generados por la integración económica internacional (Madiaga, 2020).

CAPÍTULO III. LA TRANSFORMACIÓN DEL SISTEMA FISCAL INTERNACIONAL ANTE LAS *BIG TECH*

Tal y como se ha expuesto en el capítulo anterior, la débil corporeidad de la presencia de determinadas empresas multinacionales en múltiples Estados pone de manifiesto las deficiencias de los sistemas fiscales actuales para hacer frente al propio funcionamiento de estas empresas, caracterizado por las prácticas propias de la economía digital.

3.1. EROSIÓN DE BASES IMPONIBLES Y RESPUESTA MULTILATERAL (BEPS)

Estas prácticas resultan especialmente relevantes en el ámbito de las grandes empresas tecnológicas, cuya capacidad para operar a escala global y gestionar activos intangibles facilita la erosión de bases imponibles.

3.1.1. Mecanismos BEPS

En este sentido, la Dirección General de Políticas Internas del Parlamento Europeo, identifica varios mecanismos de los que se vale la economía digital orientados a la erosión de bases imponibles y al traslado de beneficios, fenómenos conocidos a nivel internacional como BEPS, entre los que destaca, el uso de los precios de transferencia como instrumento para desplazar la renta hacia territorios con jurisdicciones de baja o nula tributación (Quintas, 2019).

La proliferación de prácticas BEPS no solo evidencia la capacidad de las empresas multinacionales para explotar las lagunas del sistema fiscal internacional, sino que pone de manifiesto una limitación estructural del modelo clásico, basado en criterios de residencia y fuente, que resulta incapaz de adaptarse a los nuevos modelos de negocio digitales.

Las prácticas BEPS empleadas por numerosas empresas multinacionales suelen articularse en torno a tres mecanismos principales: la ubicación estratégica de activos intangibles y derechos de propiedad intelectual en territorio con baja tributación; la utilización de estructuras de financiación intragrupo orientadas a desplazar beneficios mediante el pago de intereses; y la alteración de los precios de transferencia en las operaciones entre entidades vinculadas. La expansión de la economía digital ha reforzado estas prácticas, en gran medida debido a la alta movilidad de los activos intangibles y a la complejidad para determinar con precisión el lugar en el que se genera el valor económico (Robles, 2026).

3.1.2. Impacto económico

Diversos estudios impulsados por la OCDE estiman que las prácticas de erosión de bases imponibles pueden suponer una pérdida recaudatoria significativa a nivel global, situándose en una horquilla aproximada de entre el 4% y el 10% de los ingresos del impuesto sobre sociedades (OCDE, 2016). Este dato pone de manifiesto la magnitud del problema y refuerza la idea de que se trata de una cuestión estructural del sistema fiscal internacional.

Estas conductas pueden considerarse formas de planificación fiscal agresiva, de acuerdo con la definición ofrecida por la Comisión Europea dio en su Recomendación 2012/772/UE, de 6 de diciembre de 2012, en la que se hace referencia a la utilización de “mecanismos complejos, en ocasiones artificiales, para trasladar su base impositiva a otras jurisdicciones dentro o fuera de la Unión Europea. De este modo se aprovechan de las discordancias en las normativas nacionales para garantizar que determinadas partidas de sus beneficios queden libres de impuestos y para beneficiarse de las diferencias en los tipos impositivos”.

Si bien las estrategias BEPS suelen interpretarse como un enfrentamiento entre las empresas multinacionales y los Estados, lo cierto es que muchos de estos mecanismos han sido promovidos o al menos permitidos por ciertos países que recurren a regímenes fiscales ventajosos como herramienta para atraer actividad económica. Por ello, la problemática trasciende la mera relación entre contribuyentes y administraciones tributarias, evidenciando también la existencia de tensiones entre los propios Estados, cuyos intereses fiscales y económicos no siempre están alineados (Robles, 2026).

El fenómeno BEPS no puede entenderse únicamente como una cuestión de planificación fiscal agresiva por parte de las empresas, sino como una manifestación de las disfunciones propias de un sistema fiscal internacional que no ha sido capaz de evolucionar al mismo ritmo que la economía digital. Esta situación ha intensificado las tensiones entre los Estados, al ver comprometida su capacidad recaudatoria, debilitando así los fundamentos del consenso multilateral.

3.1.3. Proyecto OCDE

El incremento de este tipo de prácticas por parte de las multinacionales generó una creciente preocupación entre los gobiernos de los principales actores del orden económico global y, en 2013, “los ministerios de hacienda del G20 pidieron a la OCDE que desarrolle un plan de acción para tratar los problemas de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios de un modo coordinado y completo” (OCDE, 2013, p. 13). Este hecho supuso la incorporación de la lucha contra estas prácticas en la agenda de la gobernanza económica global, dando lugar al inicio del Proyecto BEPS, un Plan de Acción en materia de fiscalidad internacional desarrollado entre 2013 y 2015 y articulado en 15 puntos consensuados, cuyo objetivo es abordar los problemas derivados de las BEPS, reforzando la certidumbre y seguridad jurídica, y evitando

situaciones de doble no imposición sin generar, al mismo tiempo, doble imposición ni indebidas restricciones a la actividad económica internacional (OCDE, 2016).

A este respecto, el Proyecto BEPS no persigue sustituir los principios fundamentales de la fiscalidad internacional, sino corregir y adaptar el marco normativo existente, tal y como se desprende de su finalidad de proponer “un conjunto de medidas para la reforma de algunas de las normas que tradicionalmente han disciplinado la imposición internacional sobre los beneficios de las empresas” (López, 2016, p. 37).

Este escenario dio lugar a la implicación de más de sesenta países, así como de grupos técnicos especializados y otros actores institucionales, quienes a través de distintos foros regionales se involucraron en un proceso de cooperación internacional. En dicho proceso, todos los Estados miembros de la OCDE y del G20 trabajaron en igualdad de condiciones, diseñando una respuesta coordinada a nivel internacional frente a los desafíos planteados en materia de fiscalidad internacional (OCDE, 2016).

Esta actuación se materializó en un paquete de medidas de carácter heterogéneo, que incluía nuevos estándares mínimos, en particular en relación con el *treaty shopping* (búsqueda del convenio más favorable); la revisión de estándares existentes, especialmente en materia de precios de transferencia y en la propia definición del concepto de establecimiento permanente. Entre las iniciativas más destacadas del Proyecto BEPS se encuentran las Acciones 8, 9 y 10, dirigidas a reformar las normas de precios de transferencia, con especial atención al tratamiento de los activos intangibles. En este marco, la OCDE introdujo el enfoque DEMPE (*Development, Enhancement, Maintenance, Protection and Exploitation*), cuyo objetivo es determinar en qué jurisdicciones se llevan a cabo realmente las funciones económicas relaciones con dichos activos, evitando así la asignación artificial de beneficios a entidades ubicadas en territorios de baja tributación (Robles, 2026).

Asimismo, se impulsó la implementación de estrategias comunes en áreas como los desajustes derivados de los mecanismos híbridos; así como el desarrollo de mejores prácticas en áreas como la mejora de coordinación e intercambio de información entre administraciones tributarias (OCDE, 2016).

No obstante, la doctrina coincide en señalar que el grado de compromiso asociado a estas medidas variaba, al no contar todas ellas con el mismo formato, el mismo ritmo de implementación ni la misma fuerza vinculante, ni estar sujetas a

idénticos niveles de exigencia. Y es que las medidas impulsadas por la OCDE carecen, en principio, de fuerza jurídica obligatoria, ya que se basan fundamentalmente en instrumentos de *soft law* y en dinámicas de cooperación internacional. Por ello, la eficacia de estas iniciativas depende en gran medida de la disposición de cada Estado para adoptarlas, lo que ha dado lugar a notables divergencias en su aplicación práctica. (Robles, 2026).

Los países de la OCDE y del G20 trabajaron conjuntamente durante el 2016 en el diseño y la creación del Marco Inclusivo sobre BEPS, que permite a otros países y jurisdicciones colaborar tanto en la elaboración de normas BEPS como en la supervisión la implementación del paquete de medidas (Congreso de los Diputados, 2016). Sin embargo, la aplicación efectiva del Proyecto BEPS puso de manifiesto que persistían determinadas dificultades, al subsistir problemas estructurales que no habían sido plenamente resueltos, lo que impidió que la adaptación de las medidas se produjera de manera completamente satisfactoria.

A diferencia de otras Acciones BEPS, que se centraban fundamentalmente en combatir la erosión de bases imponibles y el traslado artificioso de beneficios, la Acción 1 planteó un debate más amplio en torno a la capacidad del sistema fiscal internacional para gravar de manera efectiva la economía digital. Esto puso de manifiesto que el reto no se limitaba a frenar prácticas abusivas, sino que implicaba también la necesidad de revisar los criterios tradicionales de conexión fiscal (Robles, 2026).

En particular, el concepto tradicional de establecimiento permanente, a pesar de su análisis y de las modificaciones introducidas en su noción, continuó sin dar una respuesta adecuada a la nueva realidad económica, caracterizada por la proliferación de empresas cuyos modelos de negocio les permiten operar en un Estado sin presencia física, limitándose a una presencia exclusivamente digital.

Asimismo, la falta de una fuerza vinculante acompañada de un consenso pleno permitió a los Estados adoptar medidas unilaterales, lo que generó, en algunos casos, situaciones de doble imposición y, en otros, facilitó estrategias de doble no imposición (Morales, 2017). De este modo, pese a que la implementación de las quince Acciones BEPS fue el resultado de un trabajo conjunto y de colaboración de numerosos países en el desarrollo y mejora de la fiscalidad internacional (OCDE, 2016), resultó evidente que aún persistía un importante margen de actuación posterior a BEPS, circunstancia que

impulsó la configuración de un nuevo marco de fiscalidad internacional, materializado en el enfoque de los dos pilares.

En consecuencia, el Proyecto BEPS puede interpretarse como un intento de adaptación del sistema fiscal internacional clásico que, si bien refuerza la cooperación entre Estados, resalta al mismo tiempo su incapacidad para ofrecer una solución plenamente efectiva y homogénea frente a los desafíos de la economía digital. Esta insuficiencia del enfoque multilateral ha contribuido a generar un contexto de creciente desconfianza entre Estados y ha incentivado la adopción de medidas unilaterales, anticipando así una evolución hacia dinámicas de mayor fragmentación fiscal.

3.2. LA REFORMA MULTILATERAL: PILARES I Y II

Las deficiencias detectadas en la aplicación del Proyecto BEPS, especialmente en relación con los desafíos derivados de la economía digital y la persistencia de tensiones entre Estados, evidenciaron la necesidad de adoptar un nuevo enfoque en el ámbito de la fiscalidad internacional, pues plantean no solamente un problema técnico, sino que también reflejan una disputa entre Estados por la asignación del poder tributario en la economía digital. En este contexto, surge la propuesta de los dos pilares, promovida en el marco de la OCDE y el G20 como respuesta a dichas limitaciones.

En gran medida, el diseño de los Pilares responde a la necesidad de dar una solución a los desafíos planteados por las grandes empresas tecnológicas, que habían demostrado las limitaciones del marco fiscal internacional existente.

3.2.1. Pilar I: redistribución del poder tributario

El Pilar I se orienta a revisar y adaptar las normas tributarias a la nueva realidad económica globalizada y digital con modelos de negocio altamente digitalizados, en los que la “la atribución de poder tributario ya no puede pivotar exclusivamente sobre la presencia física” (Calderón, 2021, p. 58). En este contexto, conceptos tradicionales como el de establecimiento permanente y la asignación de beneficios (*profit allocation*) dejan de ser plenamente adecuados, lo que hace necesario su replanteamiento mediante un consenso internacional que permita reducir la inseguridad jurídica y los conflictos derivados de la doble imposición (Calderón, 2021).

En este marco, el denominado Enfoque Unificado (*Unified Approach*) amplía los derechos de imposición de las jurisdicciones de mercado, entendidas como aquellos

territorios en los que los grupos multinacionales comercializan bienes o servicios o, en el caso de empresas altamente digitalizadas, interactúan con los usuarios, ya sea prestando servicios digitales, recopilando datos o aprovechando las contribuciones de contenido de estos (Calderón, 2021). Ante esta situación, el Programa de Trabajo de la OCDE afirmaba que los nuevos derechos de imposición debían aplicarse “una situación en la que el valor es creado por una actividad empresarial mediante la participación (posiblemente remota) en una determinada jurisdicción, pero que no es reconocida por el marco actual de asignación de beneficios ” (Rosembuj, 2019).

La intervención de los usuarios se convierte en un elemento esencial en la generación de valor dentro de la economía digital. Esta aportación no se limita únicamente a la cesión de datos, tanto personales como no personales, que posibilitan el desarrollo de modelos predictivos y actividades económicas basadas en el tratamiento de información, sino que también se materializa a través de su participación activa en las plataformas digitales. Este fenómeno, vinculado a la producción del denominado excedente de comportamiento (*Behavioral surplus*), contribuye al refuerzo del valor de la marca y al incremento del poder de mercado de las empresas, favoreciendo al mismo tiempo la aparición de significativas economías de escala (Rosembuj, 2019).

En consecuencia, los datos y la base de usuarios se consolidan como activos intangibles de carácter estratégico, cuya aportación a la generación de beneficios justifica su inclusión en los sistemas de distribución de rentas entre distintas jurisdicciones. Este hecho supone una transformación relevante en los criterios de atribución del poder tributario, al propiciar un desplazamiento parcial de la capacidad impositiva desde el Estado de residencia hacia aquellas jurisdicciones de mercado en las que se sitúan los usuarios (Rosembuj, 2019).

Asimismo, el Pilar I incorpora un mecanismo novedoso de redistribución parcial de beneficios dirigido a grandes grupos multinacionales. Tras el proceso de negociación política en el marco de la OCDE y el G20, su aplicación quedó restringida a aquellas empresas con ingresos globales superiores a 20.000 millones de euros y una rentabilidad superior al 10%, lo que reduce su alcance a un número limitado de entidades, predominantemente del sector tecnológico estadounidense (Israel, 2024). En relación con el beneficio residual que supere dicho umbral de rentabilidad, se prevé la reasignación de una parte a las jurisdicciones de mercado, permitiendo a estos Estados ejercer potestades tributarias incluso sin la existencia de presencia física. Este enfoque

representa una ruptura relevante con los principios tradicionales de imposición basados en la residencia y la fuente, al introducir un nexo fundamentado en la participación económica digital y en la interacción con los mercados de destino (Calderón, 2021).

A pesar de su importancia teórica, el Pilar I se ha visto acompañado de notables fricciones políticas y obstáculos en su puesta en práctica. Tal y como apunta la doctrina, la falta de consenso entre los Estados ha ralentizado de forma significativa su desarrollo normativo, poniendo de relieve que las transformaciones en la fiscalidad internacional no dependen únicamente de soluciones técnicas, sino también de complejos equilibrios geopolíticos y económicos. Bajo estas circunstancias, el acuerdo alcanzado en el seno de la OCDE refleja un compromiso frágil entre los países de residencia, donde se concentran muchas de las grandes multinacionales tecnológicas, y los países de mercado, que reclamaban una mayor capacidad para gravar dichas actividades. Al mismo tiempo, la inexistencia de una respuesta global plenamente consensuada impulsó la adopción de medidas unilaterales, en particular los impuestos sobre servicios digitales, así como el surgimiento de tensiones comerciales entre Estados Unidos y varios Estados Europeos, dado que la Administración estadounidense consideró estas iniciativas discriminatorias hacia sus empresas tecnológicas (Israel, 2024).

Por ello, el Pilar I no debe entenderse únicamente como una reforma técnica del sistema tributario internacional, sino también como un intento de salvaguardar el consenso multilateral en un escenario caracterizado por una creciente fragmentación fiscal y rivalidad geopolítica. Su evolución evidencia cómo la fiscalidad internacional ha dejado de centrarse exclusivamente en la obtención de ingresos públicos para configurarse como un instrumento vinculado a la soberanía económica, la regulación de la economía digital y las relaciones de poder entre los Estados.

3.2.2. Pilar II: imposición mínima global

El Pilar II nace como respuesta a las deficiencias detectadas en la lucha contra la erosión de las bases imponibles y el traslado artificial de beneficios por parte de los grupos multinacionales. En este ámbito, su objetivo principal es asegurar la existencia de un nivel mínimo de tributación a escala global, con independencia del lugar en el que las empresas desarrollen su actividad o registren sus beneficios. De este modo, se busca desincentivar la deslocalización artificial de rentas hacia jurisdicciones de baja tributación y, al mismo tiempo, limitar la competencia fiscal entre Estados. Todo ello

parte de la idea de que determinadas prácticas de planificación fiscal agresiva se ven favorecidas por las diferencias entre los sistemas tributarios nacionales (López, 2020).

Para lograr estos objetivos, el Pilar II se estructura en torno a las denominadas reglas GloBE (*Global Anti-Base Erosion*), cuyo propósito es garantizar que los beneficios de los grandes grupos multinacionales queden sujetos a un nivel mínimo de imposición (OCDE, 2024). En este marco, destacan especialmente la IIR (*Income Inclusion Rule*), que permite integrar en la base imponible de la entidad matriz aquellas rentas que hayan sido insuficientemente gravadas, y la UTPR (*Undertaxed Payments Rule*), concebida como un mecanismo complementario destinado a evitar que determinados beneficios queden sometidos a una tributación efectiva inferior al umbral fijado (López Laborda & Onrubia, 2020). No obstante, estas reglas solo resultan aplicables a los grupos multinacionales con ingresos consolidados iguales o superiores a 750 millones de euros anuales (OCDE, 2024), quedando excluidas determinadas entidades, como los organismos públicos, las organizaciones internacionales, los fondos de inversión o las entidades sin ánimo de lucro (López Laborda & Onrubia, 2020).

Tras varios años de negociaciones, el 1 de julio de 2021 los miembros del Marco Inclusivo de la OCDE/G20 lograron alcanzar un acuerdo en torno a los dos pilares de la reforma de fiscalidad internacional. Posteriormente, este acuerdo se formalizó mediante la Declaración de la OCDE de octubre de 2021 y se concretó a través de las denominadas Reglas Modelo GloBE, publicadas en diciembre del mismo año. En este contexto, la Unión Europea actuó con rapidez para incorporar estas medidas a su ordenamiento jurídico mediante la aprobación de una Directiva orientada a garantizar un nivel mínimo de imposición global para los grupos multinacionales que operan en el ámbito de la Unión (Bernabéu, 2025).

Más allá de su dimensión estrictamente tributaria, el Pilar II constituye uno de los mayores avances en materia de cooperación fiscal internacional de las últimas décadas (Bernabéu, 2025). En este sentido, las reglas GloBE pueden mantenerse como una manifestación de una política de tolerancia cero frente a determinadas prácticas de competencia fiscal, al fijar un nivel mínimo de imposición que limita la capacidad de los Estados para atraer beneficios empresariales mediante tipos reducidos. Asimismo, el diseño impulsado por la OCDE pretende asegurar que las rentas de los grupos multinacionales tributen en alguna jurisdicción evitando así que determinados

beneficios queden completamente al margen de una imposición efectiva (Navarro, 2021).

No obstante, el Pilar II no puede interpretarse únicamente como una consolidación del multilateralismo fiscal, sino también como una muestra de sus límites. Si bien introduce un nivel mínimo de imposición a escala global, no elimina la competencia fiscal entre Estados, sino que la transforma, desplazándola hacia otros instrumentos. Además, su aplicación depende en gran medida de cada jurisdicción, lo que pone de manifiesto que la soberanía fiscal sigue desempeñando un papel central. En consecuencia, más que una solución definitiva, el Pilar II refleja un proceso de transición del sistema fiscal internacional, caracterizado por la coexistencia entre cooperación y autonomía estatal, y por una tendencia progresiva hacia la fragmentación.

3.2.3. Límites y tensiones del acuerdo

No obstante, la implementación del Pilar II no ha estado exenta de críticas y controversias. Parte de la doctrina sostiene que estas medidas no suprimen por completo la competencia fiscal entre Estados, sino que se limitan a fijar un nivel mínimo de tributación para las grandes multinacionales. En la misma línea, también se ha apuntado que los principales beneficiarios de este sistema podrían ser los países desarrollados, en particular aquellos donde se sitúan las matrices de los grandes grupos empresariales, mientras que sus efectos positivos para los países en desarrollo resulten menos claros. En consecuencia, aunque el Pilar II representa un avance significativo en el ámbito de la cooperación fiscal internacional, persiste el debate sobre su capacidad para corregir de manera definitiva los desequilibrios del sistema tributario global (Bernabéu, 2025).

Las dificultades asociadas a la aplicación del Pilar II se han reflejado claramente en la evolución reciente de la postura de Estados Unidos. Aunque este país desempeñó un papel clave en el impulso político del acuerdo alcanzado en 2021, los cambios en su contexto político interno han generado nuevas dudas sobre la continuidad del proyecto (Cuatrecasas, 2026). Ante esta situación, la nueva Administración ha cuestionado algunos elementos del sistema y ha mostrado su rechazo a determinadas medidas adoptadas por otros Estados, especialmente aquellas que podrían afectar de forma desproporcionada a empresas estadounidenses (Uría Menéndez, 2025). De este modo, estas tensiones evidencian que, a pesar de los acuerdos multilaterales alcanzados, la fiscalidad internacional sigue estando estrechamente condicionada por los intereses

estratégicos de los Estados y por las relaciones de poder que caracterizan el sistema internacional.

En conjunto, estas tensiones confirman que, pese a los avances en materia de cooperación, el acuerdo no logra eliminar la influencia de los intereses estatales en la fiscalidad internacional. Por el contrario, su aplicación refleja que los Estados continúan utilizando la tributación como instrumento para proteger sus posiciones económicas, lo que limita el alcance del consenso multilateral y refuerza la persistencia de dinámicas de competencia y fragmentación.

3.3. DEL MULTILATERALISMO A LA FRAGMENTACIÓN FISCAL

Aunque el acuerdo en el seno de la OCDE y el G20 constituye un hito relevante en materia de cooperación fiscal internacional, su aplicación práctica ha puesto de manifiesto importantes limitaciones que cuestionan la capacidad del modelo multilateral para ofrecer una respuesta efectiva a la economía digital. En particular, la implementación de los Pilares no se ha producido de manera uniforme entre los distintos Estados, dado que algunos han avanzado con rapidez en su incorporación, mientras que otros han optado por retrasarla o supeditar su aplicación a determinadas condiciones internas. A ello se añade otra limitación estructural del acuerdo: su alcance restringido.

En este sentido, las limitaciones observadas no solo inciden en la eficacia práctica de los instrumentos acordados, sino que también permiten apreciar una tendencia más amplia en la evolución del sistema fiscal internacional. La dificultad para alcanzar soluciones plenamente coordinadas, así como su aplicación desigual, sugieren un progresivo desplazamiento desde un modelo basado en el consenso multilateral hacia otro en el que los Estados preservan, en mayor medida, su margen de actuación. Este desplazamiento refleja el debilitamiento progresivo del multilateralismo fiscal en favor de dinámicas en las que la bilateralidad y las actuaciones unilaterales adquieren un mayor protagonismo. De este modo, la fiscalidad de la economía digital comienza a configurarse como un ámbito especialmente sensible en términos de soberanía tributaria.

3.3.1. Problemas de implementación y persistencia de intereses estatales

Los Pilares únicamente resultan aplicables a determinados grupos multinacionales que superan ciertos umbrales de facturación y rentabilidad, además de prever diversas

exclusiones en su diseño. Esta falta de homogeneidad evidencia que el consenso político alcanzado a nivel internacional no se traduce automáticamente en una ejecución coordinada, lo que pone de relieve las dificultades estructurales para articular un sistema fiscal verdaderamente global (Moody's, 2026).

Las diferencias en la velocidad de implementación responden, en gran medida, a las distintas capacidades administrativas y a las prioridades económicas de los Estados. Mientras que algunas economías disponen de recursos suficientes para adaptar con rapidez sus sistemas tributarios, otras se enfrentan a importantes limitaciones técnicas y organizativas que dificultan este proceso. Como consecuencia, el sistema fiscal internacional avanza de forma desigual, generando divergencias regulatorias que obstaculizan la consolidación de un marco verdaderamente coordinado y refuerzan el riesgo de fragmentación (Moody's, 2026).

A ello se añade la persistencia de intereses nacionales que continúan condicionando la política fiscal de los Estados. En muchos casos, determinados países consideran que los incentivos fiscales constituyen una herramienta fundamental para atraer inversión extranjera y promover su desarrollo económico. Desde esta perspectiva, la introducción de un nivel mínimo global de tributación puede interpretarse como una limitación a su capacidad para competir en la economía internacional, lo que explica, en parte, las reticencias a su plena aplicación (Sara & Bray, 2024).

Asimismo, diversos autores sostienen que el Pilar II no elimina por completo la competencia fiscal, sino que altera sus mecanismos de funcionamiento. En lugar de materializarse a través de tipos impositivos reducidos, los Estados pueden recurrir a otras fórmulas, como subvenciones o incentivos fiscales compatibles con las nuevas reglas. De este modo, la competencia entre jurisdicciones no desaparece, sino que se transforma y adopta nuevas manifestaciones (Sara & Bray, 2024).

3.3.2. Auge de medidas unilaterales (Impuesto sobre los Servicios Digitales, ISD)

La persistencia de estas estrategias pone de manifiesto que la soberanía fiscal sigue ocupando un lugar central en la actuación de los Estados. Aunque se ha reforzado la cooperación internacional en materia tributaria, los gobiernos continúan considerando la fiscalidad como un instrumento esencial para alcanzar sus objetivos económicos y salvaguardar sus intereses nacionales (Sara & Bray, 2024). En consecuencia, las

soluciones multilaterales conviven con actuaciones unilaterales, reflejando así el equilibrio inestable entre coordinación internacional y autonomía estatal.

En este contexto, medidas se han orientado principalmente a gravar a las grandes empresas tecnológicas, cuya presencia significativa en los mercados nacionales contrasta con su reducida tributación efectiva en dichas jurisdicciones. Según PwC, las necesidades de ingresos públicos y el atractivo político de gravar a las grandes empresas tecnológicas extranjeras probablemente impulsarán la expansión de estos impuestos en los próximos años (2025).

Estas circunstancias evidencian un riesgo creciente de fragmentación del sistema fiscal internacional. En particular, la falta de implementación de las reformas, junto con la posibilidad de que algunos Estados adopten medidas propias en el ámbito de la fiscalidad digital, como los impuestos sobre servicios digitales, favorecen la aparición de marcos normativos heterogéneos y, reflejan la dificultad de alcanzar una solución global coordinada (Baert, 2025a). En este contexto, la consecuencia más visible de esta falta de coordinación ha sido la proliferación de medidas fiscales nacionales. Ante la ausencia de una solución multilateral plenamente operativa, numerosos países han optado por implantar los ISD o mecanismos similares. Tal y como destaca PwC, esta tendencia ha dado lugar a un auténtico *“Patchwork of digital tax measures worldwide”*, caracterizado por normas con distintos ámbitos de aplicación, tipos impositivos y obligaciones de cumplimiento. Todo ello refuerza la fragmentación normativa y contribuye a elevar los costes de cumplimiento para las empresas multinacionales, al tiempo que intensifica los niveles de inseguridad jurídica (PwC, 2025).

En esta línea, la proliferación de impuestos sobre servicios digitales puede interpretarse no solo como una respuesta provisional ante la falta de consenso, sino también como un indicio de cambio en el comportamiento de los Estados. La adopción de estas medidas refleja la voluntad de asegurar una parte de la base imponible generada en sus territorios, especialmente en relación con las grandes empresas tecnológicas. Así, la fiscalidad digital trasciende su dimensión estrictamente recaudatoria y adquiere una relevancia creciente como instrumento de política económica, vinculado a la defensa de intereses nacionales en un entorno internacional cada vez más competitivo.

3.3.3. Fragmentación y tensiones geopolíticas

La expansión de medidas unilaterales ha dado lugar, además, a importantes tensiones en el plano político y comercial. En este contexto, la fiscalidad de las *Big Tech* se sitúa en el centro de las tensiones internacionales, al concentrar en torno a estas empresas el debate sobre la distribución del poder tributario en la economía digital. En particular, Estados Unidos ha criticado de forma reiterada los impuestos sobre servicios digitales adoptados por países como Francia, España o Italia, al considerar que afectan de manera desproporcionada a las grandes empresas tecnológicas estadounidenses (PwC, 2025). En este escenario, incluso se han llegado a plantear posibles represalias comerciales frente a determinadas medidas fiscales nacionales.

Todo ello pone de manifiesto que la falta de avances efectivos en la aplicación del Pilar I no solo dificulta la coordinación tributaria internacional, sino que también contribuye al debilitamiento del propio multilateralismo fiscal que inspiró el proyecto BEPS y la solución de los dos pilares (Broisy, 2025). Estas tensiones deben entenderse, además, en un contexto más amplio en el que la fiscalidad digital actúa como un instrumento de competencia geopolítica. Dado que muchas de las principales empresas tecnológicas tienen su sede en Estados Unidos, los impuestos digitales adoptados por otros países han sido interpretados como medidas que afectan a intereses económicos estratégicos de dicho país. En consecuencia, la política fiscal en el ámbito digital se inserta en dinámicas de poder, en las que los Estados no solo buscan recaudar, sino también influir en la redistribución global del valor generado por las *Big Tech*.

Las empresas multinacionales se ven obligadas a adaptarse a obligaciones diversas en función de la jurisdicción en la que operan, mientras que las administraciones tributarias afrontan crecientes dificultades para coordinar la aplicación de las nuevas normas (Moody's 2026). Esta situación incrementa el riesgo de conflictos fiscales y de supuestos de doble imposición, precisamente algunos de los problemas que la reforma pretendía corregir, lo que pone de relieve las limitaciones del actual proceso de coordinación internacional.

En definitiva, aunque los Pilares representan un esfuerzo significativo en materia de cooperación fiscal internacional, las diferencias económicas, políticas y estratégicas entre los Estados continúan obstaculizando su aplicación efectiva. Desde esta perspectiva, la coexistencia entre acuerdos multilaterales y respuestas nacionales pone

de manifiesto los límites actuales del multilateralismo fiscal, al tiempo que explica la creciente fragmentación (Baert, 2025a).

Asimismo, la concentración de EMN, en particular las grandes empresas tecnológicas, ha contribuido a que los impuestos digitales se perciban, en algunos casos, como medidas que afectan de forma desproporcionada a ciertos países, lo que ha intensificado las tensiones entre jurisdicciones. En este escenario, puede sostenerse que la transformación del sistema fiscal internacional ha sido significativa pero no completa, en la medida en que el multilateralismo persiste como marco formal, pero en la práctica convive con dinámicas cada vez más intensas de soberanía fiscal y competencia entre Estados.

CAPÍTULO IV. LA RESPUESTA EUROPEA ANTE LA FISCALIDAD DIGITAL

4.1. ESTRATEGIA DE LA UNIÓN EUROPEA: ENTRE MULTILATERALISMO Y ACCIÓN UNILATERAL

La Unión Europea fue una de las primeras instituciones en alertar de que las normas tradicionales del impuesto sobre sociedades no estaban preparadas para hacer frente a los desafíos derivados de la economía digital. Tal y como señala la Comisión Europea, el marco normativo vigente fue concebido para una realidad económica en la que la presencia física constituía el principal criterio para determinar la potestad tributaria de los Estados (Comisión Europea, 2018). No obstante, la expansión de los modelos de negocio digitales ha transformado profundamente esta lógica. La Comisión Europea ha señalado que el marco tradicional del impuesto sobre sociedades no se ajusta adecuadamente a las transformaciones derivadas de la digitalización. En particular, destaca que los modelos de negocio actuales se caracterizan por una creciente relevancia de los activos intangibles, la participación de los usuarios y el uso intensivo de datos, así como por la posibilidad de operar en múltiples jurisdicciones sin una presencia física significativa. En este contexto, reconoce que “las normas en vigor no están actualizadas”, lo que ha generado un desajuste entre el lugar en el que se obtienen y aquel en el que se crea realmente el valor económico (Comisión Europea, 2018, p. 1).

Ante esta situación, la Unión Europea optó inicialmente por impulsar una respuesta coordinada a nivel internacional. En este sentido, la Comisión Europea reconoció expresamente que “la mejor estrategia sería encontrar soluciones

multilaterales e internacionales a la fiscalidad de la economía digital”, teniendo en cuenta el carácter global de la actividad desarrollada por las grandes empresas tecnológicas (Comisión Europea, 2018, p. 3). Por este motivo, las instituciones europeas apoyaron activamente las iniciativas promovidas en el marco de la OCDE y participaron en las negociaciones dirigidas a reformar el sistema fiscal internacional. No obstante, la propia Comisión también advertía que “alcanzar un consenso internacional puede llevar tiempo”, debido tanto a la complejidad técnica de las medidas propuestas como a la diversidad de intereses existentes entre los distintos Estados (Comisión Europea, 2018, p. 3). A este respecto, la Unión Europea comenzó a considerar insuficiente una estrategia basada exclusivamente en la espera de una solución global, especialmente ante el riesgo de que continuara intensificándose la erosión de las bases imponibles nacionales y la creciente percepción de injusticia fiscal asociada a la tributación de las grandes empresas digitales.

Como consecuencia de estas dificultades, la Unión Europea optó por impulsar una solución provisional a través de la propuesta de un ISD. En este sentido, se trataba de establecer una medida de carácter transitorio que permitiera gravar determinados ingresos obtenidos por las grandes empresas digitales mientras se alcanzaba una solución internacional definitiva. La Comisión justificó esta iniciativa en la creciente presión a la que se enfrentaban los Estados miembros para actuar frente a la digitalización de la economía, así como en la insuficiencia del marco normativo vigente (Comisión Europea, 2018).

En particular, la propuesta se orientaba a gravar aquellos ingresos derivados de actividades digitales que, hasta ese momento, quedaban en gran medida fuera del alcance de los sistemas tributarios tradicionales, como la publicidad en línea, los servicios de intermediación digital o la explotación de datos generados por los usuarios. Asimismo, se configuró expresamente como una solución “construida como una medida provisional hasta la implementación de una reforma integral”, lo que pone de manifiesto su carácter transitorio y su vinculación con el proceso multilateral en curso (Baert, 2025b, p. 1).

Asimismo, advirtió de que la proliferación de respuestas nacionales podía generar efectos adversos para el propio proceso de integración europea, al señalar que “la descoordinación de las medidas adoptadas por los Estados miembros de forma individual amenaza con fragmentar todavía más el mercado único y falsear la

competencia” (Comisión Europea, 2018, p.3). En este contexto, la actuación de la Unión Europea pone de manifiesto una posición dual: por un lado, el apoyo al enfoque multilateral promovido por la OCDE; por otro, la necesidad de desarrollar iniciativas propias ante la lentitud de las negociaciones internacionales y las crecientes presiones internas para ofrecer una respuesta inmediata a los desafíos de la economía digital (Comisión Europea, 2018).

La actuación de la Unión Europea permite observar de forma clara las tensiones inherentes al actual proceso de transformación del sistema fiscal internacional. Aunque el apoyo al multilateralismo se mantiene como eje central de su estrategia, la adopción de medidas de carácter unilateral muestra las limitaciones prácticas de este enfoque en un contexto marcado por la urgencia política y la creciente demanda de una mayor equidad fiscal.

Así, la respuesta europea sugiere que, en la práctica, la fiscalidad de la economía digital ha dejado de responder únicamente a criterios técnicos, para configurarse también como un instrumento orientado a preservar la capacidad de actuación de los Estados y de las propias instituciones europeas frente a actores globales como las *Big Tech*. De este modo, la evolución de la estrategia comunitaria refleja una tendencia hacia dinámicas en las que la cooperación internacional convive con una reafirmación progresiva de la soberanía económica en un entorno cada vez más competitivo.

4.2. LOS CASOS NACIONALES: FRANCIA Y ESPAÑA

4.2.1. Contexto internacional y europeo

En el caso francés, la adopción de un impuesto sobre los servicios digitales debe situarse en un contexto caracterizado por el bloqueo de las iniciativas de coordinación internacional. En primer lugar, el fracaso de la propuesta de la Unión Europea de 2018, que pretendía establecer un impuesto digital común, evidenció las dificultades para alcanzar acuerdos en materia fiscal dentro del propio espacio europeo, debido a la exigencia de unanimidad entre Estados. Ante esta falta de consenso, Francia, que había sido uno de los principales impulsores de la propuesta, optó por avanzar de forma autónoma (USTR, 2019).

A ello se suma la lentitud de las negociaciones en el seno de la OCDE, iniciadas en el marco del proyecto BEPS y posteriormente ampliadas para abordar los desafíos derivados de la digitalización. Aunque dichas negociaciones continuaban en curso,

diversos Estados, entre ellos Francia, consideraron que los avances eran insuficientes para dar una respuesta inmediata a los problemas de erosión de bases imponibles (USTR, 2019).

El Gobierno francés sostiene en dicho documento que existe una notable disparidad en la carga fiscal soportada por las empresas digitales y las pequeñas y medianas empresas. En concreto, afirma que estas últimas soportan una tasa impositiva media aproximadamente 14 puntos porcentuales superior. Así, mientras que las empresas digitales tributarían en torno al 9.5%, la carga fiscal media de las empresas en la Unión Europea se situaría en el 23.2% (Bunn, 2019).

En estas condiciones, el Gobierno francés justificó la necesidad de actuar sobre la base de un principio fundamental: gravar allí donde se genera el valor económico. La creciente importancia de los usuarios y de los datos en los modelos de negocio digitales ponía de manifiesto una desconexión entre el lugar de obtención de beneficios y el de creación de valor. Esta situación impulsó la adopción de una respuesta unilateral, concebida como una solución transitoria ante la ausencia de un acuerdo internacional definitivo.

4.2.2. El modelo francés de impuesto digital

4.2.2.1. Configuración y funcionamiento

Como consecuencia de este contexto, Francia aprobó la Ley n.º 2019-759, de 24 de julio, mediante la cual se establece un impuesto sobre determinados servicios digitales. Esta norma introduce un gravamen del 3% sobre los ingresos brutos derivados de la prestación de ciertos servicios digitales, convirtiéndose en una de las primeras iniciativas unilaterales de este tipo a nivel internacional (USTR, 2019).

El impuesto se aplica exclusivamente a grandes grupos multinacionales que superen dos umbrales acumulativos: 750 millones de euros de ingresos a nivel global y 25 millones de euros generados en Francia, lo que limita su alcance a un número reducido de empresas, principalmente del sector tecnológico. Esta delimitación evidencia el carácter selectivo de la medida, orientada hacia los grandes actores de la economía digital (USTR, 2019).

De acuerdo con la Ley francesa del Impuesto sobre Servicios Digitales n.º 2019-759, de 24 de julio de 2019, en cuanto a su ámbito material, el impuesto grava

fundamentalmente dos tipos de servicios. Por un lado, los denominados servicios de intermediación digital, es decir, aquellos que permiten a los usuarios interactuar entre sí, facilitando la prestación de bienes o servicios, como sucede en plataformas digitales. Por otro, los servicios de publicidad dirigida, basados en la utilización de datos de los usuarios para personalizar anuncios, incluyendo actividades como la colocación, gestión o análisis de publicidad digital.

Un elemento particularmente relevante es que el impuesto se calcula sobre los ingresos y no sobre los beneficios, lo que supone una desviación respecto a los principios tradicionales del impuesto de sociedades y responde a las dificultades para determinar la base imponible en el ámbito digital. Asimismo, la localización del hecho imponible se vincula a la ubicación del usuario reforzando la idea de que el valor se genera en el mercado donde se encuentran los consumidores (BILL n.º 2019-759).

4.2.2.2. Dimensión política y soberanía fiscal

Más allá de su dimensión técnica, el impuesto francés sobre los servicios digitales responde a una clara motivación política vinculada a la defensa de la soberanía fiscal y digital. Diversas instituciones europeas han subrayado que las grandes empresas digitales presentan niveles de tributación inferiores a los de las empresas tradicionales, lo que ha reforzado el debate en torno a la necesidad de garantizar una mayor equidad en el sistema fiscal (Comisión Europea, 2018).

Bajo estas circunstancias, las autoridades francesas han insistido en la necesidad de evitar que Europa se convierta en un mero espacio de consumo dominado por grandes plataformas extranjeras. Así, el propio ministro de Economía llegó a plantear el debate en términos de soberanía, afirmando que Europa debía decidir si quería ser “un continente sometido” o “un continente soberano” frente a los gigantes digitales (USTR, 2019).

En paralelo, el impuesto se justifica por razones de justicia fiscal, al considerarse que las grandes empresas digitales no contribuyen de manera proporcional a los ingresos públicos. En este contexto, la medida fue frecuentemente presentada como la denominada “tasa GAFA”, en referencia a Google, Apple, Facebook y Amazon, lo que refleja claramente el objetivo político de gravar a un grupo concreto de multinacionales. De hecho, diversos responsables políticos señalaron expresamente que “gravar en mayor medida a las grandes empresas multinacionales, especialmente a las GAFA, es un

objetivo loable y ampliamente compartido”, poniendo de manifiesto el amplio consenso político en torno a esta iniciativa (USTR, 2019, p. 33).

Finalmente, el impuesto se fundamenta en la idea de que los usuarios desempeñan un papel central en la creación de valor en la economía digital. La recopilación y explotación de datos, así como la participación activa en plataformas digitales, justifican que los Estados reclamen capacidad para gravar estas actividades allí donde se encuentran dichos usuarios (Comisión Europea, 2018). En consecuencia, la medida francesa no solo responde a necesidades recaudatorias, sino que también refleja una concepción más amplia de la fiscalidad como instrumento de política económica y de afirmación de la soberanía nacional en un entorno globalizado.

4.2.3. El caso del impuesto digital español

4.2.3.1. Configuración y elementos del impuesto

El impuesto español sobre determinados servicios digitales (IDSD) debe entenderse como una respuesta directa a las limitaciones del sistema fiscal internacional frente a la digitalización de la economía. La propia Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, en su Preámbulo, parte de la idea de que existe una “desconexión entre el lugar donde se genera el valor y el lugar donde las empresas tributan”, lo que justifica la necesidad de intervenir. Asimismo, responde a una preocupación por preservar la capacidad recaudatoria del Estado frente a la expansión de modelos de negocio altamente digitalizados. En estas condiciones, el legislador español opta por una solución claramente unilateral, reconociendo que, ante la falta de consenso internacional, era necesario adoptar “una solución unilateral que permita a España ejercer de forma inmediata derechos de imposición” y concebido como un instrumento orientado a reforzar la equidad del sistema tributario, garantizando que las grandes plataformas digitales contribuyan de forma más acorde con su verdadera capacidad económica. Esta decisión, sin embargo, no se plantea como definitiva, sino como una medida provisional “a expensas de que exista una solución consensuada y multilateral en el seno de la OCDE” (Uría, 2021, p.13), lo que revela que el IDSD forma parte de una transición más amplia en la fiscalidad internacional.

De acuerdo con la Ley 4/2020, se configura como un tributo indirecto que grava los ingresos derivados de determinados servicios digitales: publicidad en línea, intermediación y transmisión de datos, y lo hace partiendo de la idea de que el valor

económico surge en gran medida de la participación de los usuarios, en la medida en que las empresas “monetizan las contribuciones de los usuarios”. Este enfoque implica un cambio relevante: el punto de conexión ya no es la presencia física de la empresa, sino la localización del usuario, lo que permite someter a tributación actividades desarrolladas sin establecimiento permanente en España. Además, el impuesto se dirige únicamente a grandes multinacionales, al exigir umbrales elevados de facturación global y de ingresos en territorio español, lo que demuestra la intención del legislador de focalizar la carga tributaria en los grandes actores digitales. El impuesto establece un tipo impositivo del 3% aplicado sobre los ingresos derivados de los servicios digitales gravados, en línea con otras iniciativas adoptadas en el ámbito europeo, como el caso francés (Ley 4/2020).

4.2.3.2. Dimensión internacional y controversia

Desde una perspectiva internacional, la adopción del impuesto español no estuvo exenta de controversia, en particular por la reacción inmediata de Estados Unidos. En el informe elaborado por la United States Trade Representative (2021), la Administración estadounidense sostuvo que el impuesto afectaba de manera desproporcionada a empresas tecnológicas de origen norteamericano, alimentando el debate sobre si este tipo de medidas respondían solo a objetivos recaudatorios o si se trataban a su vez de instrumentos de política económica dirigidos frente a determinados actores del mercado digital.

Los casos de Francia y España ponen de manifiesto cómo, pese al respaldo formal de los trabajos desarrollados en el seno de la OCDE, diversos Estados optaron por avanzar mediante la adopción de medidas nacionales ante la ausencia de una solución internacional inmediata. Estas iniciativas reflejan, en última instancia, la tensión estructural existente entre la búsqueda de un consenso multilateral y la voluntad de los Estados de preservar tanto su capacidad recaudatoria como su soberanía fiscal. Precisamente, esta tensión constituye uno de los principales factores explicativos de las controversias diplomáticas y comerciales que han acompañado a la fiscalidad digital en los últimos años.

4.3. CONSECUENCIAS DIPLOMÁTICAS Y COMERCIALES DE LOS IMPUESTOS SOBRE SERVICIOS DIGITALES

4.3.1. La reacción de Estados Unidos y la dimensión comercial del conflicto

La implantación de impuestos sobre servicios digitales por parte de diversos Estados europeos generó importantes tensiones diplomáticas con Estados Unidos, al ser percibida por este país como una medida dirigida de facto contra sus grandes empresas tecnológicas. El caso francés constituyó uno de los ejemplos más relevantes, al considerar la Administración estadounidense que dicho gravamen afectaba de manera desproporcionada a compañías norteamericanas del sector digital. En este contexto, el procedimiento de investigación iniciado al amparo de la Sección 301 de la legislación comercial estadounidense evidenció la dimensión comercial del conflicto, al contemplar expresamente la posibilidad de adoptar medidas de represalia, incluyendo la imposición de aranceles sobre productos procedentes del país afectado (USTR, 2019). De este modo, un debate inicialmente circunscrito al ámbito tributario adquirió una clara proyección geoeconómica, evidenciando que la fiscalidad de la economía digital puede convertirse en un instrumento de presión en el marco de las relaciones comerciales internacionales. En este escenario, las medidas fiscales pueden interpretarse no solo como instrumentos de política económica interna, sino también como herramientas de presión en el ámbito internacional, mediante las cuales determinados Estados responden a medidas adoptadas por otros o tratan de influir en su comportamiento. Así, la imposición de determinados tributos o la amenaza de represalias comerciales demuestra que la fiscalidad digital se integra en una lógica más amplia de conflicto y negociación entre Estados.

Las tensiones no se limitaron al caso francés. En enero de 2021, la Oficina del Representante Comercial de Estados Unidos (USTR) publicó un informe relativo al Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales aprobado por España, en el que concluyó, desde su propia posición institucional, que dicho gravamen presentaba un carácter discriminatorio hacia las empresas estadounidenses (Comisión Europea, 2018). En particular, el informe identificó 39 grupos empresariales potencialmente sujetos al impuesto, de los cuales 25 eran de origen estadounidense y únicamente 2 españoles, lo que implica que más del 64% de las empresas afectadas tenían su matriz en EE. UU, frente a un 5.1% de empresas nacionales. Asimismo, se sostenía que la configuración del impuesto, centrada en servicios como la publicidad en línea, la intermediación

digital y la transmisión de datos, incidía principalmente sobre sectores en los que las empresas estadounidenses ocupan posiciones predominantes, lo que, a juicio de la propia USTR, reforzaría el carácter discriminatorio de la medida (2021).

Además de estas consideraciones, Estados Unidos argumentó que el diseño del impuesto español resultaba incompatible con determinados principios tradicionales de la fiscalidad internacional. En particular, el informe de la USTR señalaba que el gravamen recaía sobre los ingresos brutos, en lugar de sobre los beneficios empresariales, y que se aplicaba a actividades económicas vinculadas a usuarios situados en España aun cuando las empresas no contasen con una presencia física significativa en dicho territorio. Desde esta óptica, tales elementos supondrían una desviación respecto de los criterios clásicos de imposición internacional y generarían cargas económicas y administrativas adicionales para las empresas afectadas. No obstante, conviene subrayar que estas valoraciones responden a la interpretación estadounidense del sistema fiscal internacional, en un contexto en el que precisamente se estaba cuestionando la adecuación de dichos principios tradicionales a la economía digital (USTR, 2021).

La controversia también revela las dificultades inherentes a la adopción de medidas fiscales unilaterales en un contexto de negociaciones multilaterales aún en curso. El propio informe estadounidense destacaba que la aprobación del impuesto español se produjo mientras continuaban las discusiones en el seno de la OCDE sobre la fiscalidad de la economía digital, sin haberse alcanzado un consenso definitivo. Según esta posición, la proliferación de medidas nacionales podría obstaculizar la consecución de una solución coordinada a escala global y reducir los incentivos para avanzar hacia acuerdos multilaterales estables (USTR, 2021). Sin embargo, esta crítica también puede interpretarse como reflejo de la tensión existente entre la necesidad de respuestas inmediatas por parte de los Estados y la lentitud de los procesos de consenso internacional.

Estas preocupaciones ya habían sido anticipadas por la Comisión Europea en su propuesta de Directiva de 2018 sobre el impuesto sobre los servicios digitales. En dicho documento, la Comisión advertía de que la adopción de medidas nacionales no coordinadas podía incrementar la fragmentación del mercado interior y generar distorsiones de competencia dentro de la UE. Asimismo, señalaba que la ausencia de una solución común favorecía la proliferación de respuestas unilaterales, poniendo de

relieve la necesidad de avanzar hacia un marco armonizado de tributación de la economía digital. (Comisión Europea, 2018).

En definitiva, la persistencia de estas tensiones demuestra que la fiscalidad de la economía digital trasciende la mera dimensión recaudatoria para convertirse en un ámbito estrechamente vinculado a la competencia económica internacional, la soberanía fiscal de los Estados y el equilibrio de las relaciones comerciales. La reacción de Estados Unidos frente a los impuestos digitales europeos refleja cómo las decisiones fiscales nacionales pueden desencadenar consecuencias diplomáticas y comerciales de gran alcance, especialmente cuando afectan a sectores estratégicos dominados por grandes empresas multinacionales, situándose así en el centro de las dinámicas geopolíticas contemporáneas. De este modo, dicha reacción puede entenderse como un intento de defender sus intereses comerciales y fiscales, lo que evidencia que la fiscalidad digital forma parte de dinámicas más amplias de competencia y poder en el sistema internacional.

4.3.2. Implicaciones para la soberanía digital y la gobernanza internacional

Más allá de la dimensión estrictamente comercial, las tensiones derivadas de la implantación de impuestos sobre servicios digitales han tenido un impacto significativo en el desarrollo del debate sobre la soberanía digital en el ámbito europeo. En este sentido, el debate ha ido más allá de las disputas comerciales para centrarse en la capacidad de la Unión Europea de regular el entorno digital y reducir su dependencia de grandes empresas tecnológicas extranjeras.

De lo anterior se desprende que la fiscalidad de la economía digital había dejado de ser una cuestión puramente tributaria para convertirse en un tema estrechamente relacionado con la soberanía de los Estados y su capacidad de regulación. En el ámbito europeo, comenzó a crecer la preocupación por la influencia de grandes empresas tecnológicas extranjeras en sectores clave de la economía digital. Diversas instituciones europeas advirtieron de que esta dependencia podía limitar la capacidad de los Estados miembros y de la propia UE para controlar los datos, impulsar la innovación y aplicar de forma efectiva sus normas en ámbitos como la protección de datos, la competencia o la fiscalidad. En este sentido, adquirió protagonismo el concepto de soberanía digital, mencionado previamente. (Madiaga, 2020).

Estas preocupaciones también se reflejaron en el debate sobre la tributación de las grandes plataformas digitales. Según el Parlamento Europeo, estas plataformas, en su mayoría no europeas, ejercen una influencia creciente sobre distintos sectores económicos, lo que puede llegar a afectar a la soberanía de los Estados miembros en ámbitos como la protección de datos, el transporte o la fiscalidad. Por ello, la reforma de las normas fiscales aplicables a la economía digital empezó a considerar no solo como una cuestión técnica, sino también como un instrumento para reforzar la autonomía estratégica de la UE y adaptar el marco normativo a las nuevas dinámicas económicas (Madiaga, 2020).

Al mismo tiempo, la dificultad para alcanzar acuerdos a nivel internacional favoreció la adopción de medidas unilaterales. En 2025, el Parlamento Europeo seguía estudiando la posibilidad de establecer un impuesto digital a escala europea en caso de que no se produjeran avances suficientes en el marco internacional. Esta situación refleja la existencia de tensiones entre la búsqueda de soluciones multilaterales y la tendencia de algunos Estados o instituciones a actuar de forma autónoma ante la lentitud de las negociaciones. Por su parte, la Administración estadounidense mantuvo su oposición tanto a los impuestos sobre servicios digitales adoptados por países como Francia, España, Italia, como a determinados elementos del Pilar I de la OCDE, al considerar que podían perjudicar de forma desproporcionada a las empresas estadounidenses (Baert, 2025a).

No obstante, estas tensiones también impulsaron los esfuerzos para alcanzar una solución coordinada a nivel internacional. El acuerdo alcanzado en 2021 por cerca de 140 jurisdicciones en el marco de la OCDE y del G20 supuso un intento relevante de adaptar las normas fiscales internacionales a la realidad de la economía digital y reducir los conflictos asociados a su tributación. Aunque la aplicación del Pilar I sigue planteando dificultades, la solución basada en dos pilares refleja la voluntad de mantener mecanismos de cooperación multilateral frente al riesgo de fragmentación normativa y de competencia entre jurisdicciones. En este sentido, las controversias sobre la fiscalidad digital ponen de manifiesto las tensiones existentes entre la soberanía nacional, la integración económica y la gobernanza global en el contexto actual (Baert, 2025a).

Por último, estas tensiones deben situarse en el marco más amplio de las relaciones económicas y tecnologías entre la Unión Europea y Estados Unidos. Como

señala Schneider-Petsinger (2022), la creciente interdependencia entre ambas potencias convive con nuevas áreas de competencia vinculadas a la regulación digital y a la seguridad económica. Con el objetivo de gestionar estas fricciones, en 2021 se creó el TTC (*Trade and Technology Council*), concebido como un mecanismo de coordinación en materias como la gobernanza digital y los estándares tecnológicos. Sin embargo, siguen existiendo diferencias relevantes en el ámbito regulatorio y económico, lo que evidencia la dificultad de compatibilizar la cooperación internacional con la defensa de intereses estratégicos propios (Schneider-Petsinger, 2022).

En conjunto, ambos planos evidencian que la fiscalidad de la economía digital se ha configurado como un espacio de interacción entre intereses fiscales, económicos y geopolíticos, superando su concepción tradicional como herramienta meramente recaudatoria.

CAPÍTULO V. IMPLICACIONES GLOBALES: GOBERNANZA, SOBERANÍA Y FUTURO DEL SISTEMA FISCAL INTERNACIONAL

5.1. IMPLICACIONES GLOBALES DE LA FISCALIDAD INTERNACIONAL

La evolución de la fiscalidad de la economía internacional pone de relieve una transformación progresiva del sistema fiscal internacional que va más allá de su dimensión estrictamente tributaria. Tal y como han señalado diversas instituciones, el marco tradicional del impuesto sobre sociedades, basado en la existencia de una presencia física, no resulta adecuado para hacer frente a los modelos de negocio digitalizados (Comisión Europea, 2018). Bajo estas circunstancias, la fiscalidad deja de configurarse únicamente como un instrumento técnico de recaudación para adquirir un papel central en la configuración de las relaciones económicas internacionales.

En particular, la digitalización ha contribuido a difuminar las fronteras entre jurisdicciones fiscales, permitiendo a las grandes empresas operar en múltiples mercados sin necesidad de una presencia física significativa. Esta circunstancia genera una tensión creciente entre el carácter global de la actividad económica y la naturaleza esencialmente nacional de los sistemas tributarios. Como consecuencia, surgen dificultades para determinar dónde se genera el valor económico y, en consecuencia, dónde debe ejercerse la potestad tributaria, lo que evidencia las limitaciones del marco vigente (OCDE, 2021). En este sentido, como señala la doctrina, la digitalización ha

intensificado estos problemas “principalmente porque facilita la internacionalización de todos los aspectos de la actividad empresarial” (Devereux & Vella, 2017, p.5).

Asimismo, la fiscalidad digital ha adquirido una dimensión que trasciende lo económico para incidir directamente en el ámbito geopolítico. La capacidad de las grandes empresas tecnológicas para operar a escala global ha reforzado su posición en el sistema económico internacional, lo que ha llevado a los Estados a recurrir a instrumentos fiscales como mecanismo para preservar su base imponible y reforzar su capacidad de intervención. En este contexto, la tributación se configura también como una herramienta de política económica y de afirmación de la posición de los Estados en un entorno cada vez más globalizado y competitivo.

En definitiva, las transformaciones derivadas de la digitalización evidencian la necesidad de revisar los fundamentos del sistema fiscal internacional. La fiscalidad de la economía digital plantea, por tanto, no solo desafíos técnicos, sino también cuestiones estructurales relacionadas con la organización de la economía global y la gobernanza internacional.

5.2. LÍMITES DEL SISTEMA FISCAL INTERNACIONAL ACTUAL

La digitalización ha facilitado el desarrollo de estrategias de planificación fiscal internacional, al permitir a las empresas establecer con mayor facilidad estructuras en jurisdicciones de baja tributación y canalizar pagos hacia las mismas, generando deducciones en países con tipos impositivos más elevados (Devereux & Vella, 2017). A pesar de los avances producidos en los últimos años, la evolución reciente evidencia las limitaciones del sistema fiscal internacional para adaptarse con rapidez a los cambios derivados de la digitalización (Comisión Europea, 2018). Si bien la OCDE consiguió impulsar una solución multilateral a través del acuerdo de dos pilares alcanzado en 2021, la aplicación efectiva de algunas de sus medidas sigue enfrentándose a importantes obstáculos de carácter político y jurídico. Por un lado, la entrada en vigor del Pilar I permanece paralizada ante la ausencia de firma de la Convención Multilateral necesaria para su implementación, Por otro lado, Estados Unidos ha mantenido una postura crítica respecto de determinados elementos de la reforma (Baert, 2025a). Esta situación refleja la complejidad de reformar un sistema concebido para una realidad económica distinta.

En este sentido, la ausencia de una solución internacional inmediata ha favorecido la adopción de medidas unilaterales por parte de numerosos Estados. Tal y como se ha analizado previamente, la implantación de impuestos sobre servicios digitales responde, en gran medida, a la necesidad de ofrecer una respuesta rápida ante la percepción de una insuficiente tributación de las grandes empresas tecnológicas. No obstante, este tipo de iniciativas también plantea riesgos relevantes, entre ellos la fragmentación del sistema fiscal internacional y la posible generación de conflictos entre Estados, como ya advirtió la propia Comisión Europea (2018).

De este modo, el sistema actual se encuentra marcado por una tensión estructural entre la necesidad de avanzar hacia soluciones coordinadas a nivel global y la tendencia de los Estados a actuar de forma autónoma para proteger sus intereses fiscales. Mientras que el multilateralismo se presenta como la opción más adecuada para garantizar la coherencia del sistema, la falta de acuerdos efectivos y la presión política interna impulsan la adopción de respuestas unilaterales, debilitando los incentivos para la cooperación internacional.

Asimismo, las limitaciones del modelo vigente no se reducen únicamente a las dificultades de coordinación, sino que afectan también a la propia capacidad de las normas fiscales para adaptarse a una economía caracterizada por el creciente peso de los activos intangibles y de los datos. En este sentido, se ha advertido que la proliferación de medidas no coordinadas “difícilmente proporcionará una solución satisfactoria a largo plazo” (Devereux & Vella, 2017, p.2), lo que pone de relieve los riesgos asociados a la falta de coordinación internacional. Este desajuste entre la realidad económica y el marco jurídico contribuye a generar inseguridad jurídica y pone en cuestión la eficacia del sistema tributario internacional en su conjunto.

En definitiva, la situación actual refleja un escenario de transición en el que conviven elementos de un modelo tradicional que presenta signos claros de agotamiento con intentos aún incompletos de adaptación. La competencia fiscal entre Estados contribuye a acentuar estas dificultades, hasta el punto de que “la competencia tributaria entre los Estados contribuye a desestabilizar aún más un sistema fiscal internacional ya de por sí frágil” (Devereux & Vella, 2017, p. 9). Todo ello pone de manifiesto la necesidad de avanzar hacia nuevas formas de cooperación internacional, al tiempo que evidencia las dificultades prácticas para alcanzar dicho objetivo.

5.3. PERSPECTIVAS FUTURAS: ENTRE COOPERACIÓN INTERNACIONAL Y PROTECCIONISMO DIGITAL

Las limitaciones observadas en el sistema fiscal internacional actual han dado lugar a un creciente debate en torno a las posibles vías de evolución del modelo en las próximas décadas. En este contexto, las perspectivas futuras parecen configurarse en torno a dos tendencias paralelas. Por un lado, se plantea la necesidad de reforzar la cooperación internacional como respuesta a los desafíos derivados de una economía globalizada y progresivamente digitalizada. Por otro, se advierte una creciente voluntad por parte de los Estados de preservar su autonomía económica y regulatoria, apoyándose en el desarrollo de nuevas capacidades tanto tecnológicas como fiscales.

Las perspectivas futuras de la fiscalidad internacional permiten anticipar que los principales retos podrán seguir entendiéndose exclusivamente en términos de reparto de los derechos de imposición entre Estados. En este sentido, todo parece indicar que estarán cada vez más condicionados por la capacidad de los sistemas fiscales para adaptarse a un entorno económico profundamente digitalizado. La expansión de las tecnologías digitales, junto con el auge de modelos de negocio basados en el tratamiento de datos y el progresivo avance de la automatización, obliga a replantear no solo las normas tributarias vigentes, sino también los propios mecanismos de gobernanza encargados de su aplicación. En este contexto, distintos organismos internacionales coinciden en destacar que la transformación digital requerirá una modernización de las administraciones tributarias, así como un refuerzo de la cooperación entre Estados que permita garantizar la eficacia de los sistemas fiscales en una economía global cada vez más interconectada. (OCDE, 2025)

A partir de aquí, una de las tendencias más relevantes identificadas por la OCDE es la transición hacia lo que denomina ecosistemas fiscales digitales. Estos sistemas se caracterizan por un mayor grado de integración entre contribuyentes, empresas, intermediarios y administraciones públicas, lo que supone un cambio importante respecto a los modelos tradicionales (OCDE, 2025). En efecto, la gestión tributaria tendería a desplazarse desde un modelo centrado en actuaciones de control a posteriori hacia otro más integrado en el propio desarrollo de los procesos económicos (ETAF, 2026). La OCDE sostiene que el desarrollo de identidades digitales, sistemas automatizados de intercambio de información y mecanismos de comunicación en tiempo real contribuirá a reducir los costes administrativos, podría contribuir a reducir

costes administrativos y mejorar el cumplimiento fiscal. Ahora bien, este proceso no se limita únicamente a una cuestión técnica, sino que implica una transformación más profunda de la gobernanza fiscal internacional, al exigir niveles de coordinación entre actores situados en distintas jurisdicciones. (OCDE, 2025)

Junto a ello, la digitalización de las administraciones tributarias se configura como uno de los elementos centrales para el futuro de la recaudación pública. El Fondo Monetario Internacional ha puesto de relieve la existencia de una relación positiva entre el grado de digitalización empresarial y la capacidad recaudatoria de los Estados. Sin embargo, este vínculo no depende exclusivamente de la adopción de nuevas tecnologías por parte del sector privado. También resulta fundamental la capacidad de los gobiernos para desarrollar infraestructuras digitales eficientes que permitan gestionar y verificar la información fiscal de manera adecuada. De este modo, la competitividad de los sistemas fiscales tenderá a estar cada vez más vinculada a factores tecnológicos, lo que podría acentuar las diferencias entre aquellos Estados con mayores capacidades digitales y aquellos que encuentren más dificultades en su proceso de adaptación (Nose et al., 2025).

Asimismo, la inteligencia artificial y el análisis masivo de datos parecen llamados a desempeñar un papel cada vez más relevante en la gestión tributaria internacional. Diversos estudios sobre el modelo *Tax Administration 3.0* ponen de manifiesto un uso creciente de herramientas automatizadas para procesar grandes volúmenes de información, identificar posibles riesgos de incumplimiento y facilitar la interacción con los contribuyentes. Todo ello podría traducirse en mejoras significativas en términos de eficiencia administrativa y en una mayor capacidad de los Estados para combatir prácticas de evasión y elusión fiscal. No obstante, también planteará nuevos desafíos, especialmente en lo relativo a la protección de datos, la transparencia de los algoritmos o la necesidad de establecer estándares comunes que garanticen la interoperabilidad entre sistemas (OCDE, 2025)

Sin embargo, estas transformaciones no están exentas de riesgos para la estabilidad del sistema internacional. La propia OCDE advierte que el desarrollo de soluciones tecnológicas de forma independiente por parte de cada jurisdicción podría incrementar los costes de cumplimiento y generar nuevas barreras para las actividades económicas transfronterizas. En ausencia de una coordinación efectiva, la digitalización podría derivar en una cierta fragmentación, tanto a nivel tecnológico como regulatorio,

reproduciendo en el ámbito digital problemas ya observados en el contexto de medidas fiscales unilaterales (OCDE, 2025). Desde esta perspectiva, la cooperación internacional deja de ser una opción meramente deseable para convertirse en una condición prácticamente necesaria si se pretende garantizar la coherencia del sistema (ETAF, 2026).

Las transformaciones tecnológicas y organizativas analizadas no se limitan a una dimensión estrictamente técnica, sino que inciden directamente en la configuración del poder fiscal de los Estados. En particular, el creciente protagonismo de las grandes plataformas digitales ha llevado a numerosos países a adoptar medidas fiscales de carácter unilateral con el objetivo de gravar las actividades de las *Big Tech*, en muchos casos al margen de los mecanismos tradicionales de cooperación multilateral. Este proceso refleja una progresiva evolución hacia formas de proteccionismo fiscal digital, en las que la tributación se concibe no solo como un instrumento de recaudación, sino también como una herramienta al servicio de la soberanía económica y de la competencia entre jurisdicciones. De este modo, el equilibrio entre cooperación y autonomía estatal tiende a volverse más inestable, lo que incrementa el riesgo de fragmentación del sistema fiscal internacional y pone en cuestión la viabilidad de soluciones basadas exclusivamente en el consenso global.

En definitiva, el futuro de la fiscalidad internacional parece articularse en torno a una tensión creciente entre dinámicas que, en cierto modo, resultan complementarias. Por una parte, la transformación digital refuerza la capacidad de los Estados para controlar las actividades económicas y proteger sus intereses fiscales, lo que puede favorecer estrategias orientadas a consolidar su autonomía regulatoria. Por otra, la naturaleza transnacional de la economía digital hace que la cooperación internacional siga siendo indispensable, tanto para el intercambio de información como para el desarrollo de estándares comunes. El resultado previsible es un sistema fiscal internacional más complejo, en el que la soberanía estatal y las exigencias de la gobernanza global tendrán que coexistir en un equilibrio cada vez más difícil de definir, confirmando así la tendencia hacia un modelo en el que la fiscalidad internacional se configura progresivamente como un instrumento de poder estatal en el contexto de la economía digital, integrado en dinámicas más amplias de competencia estratégica entre Estados.

CAPÍTULO VI. CONCLUSIONES

La fiscalidad de las grandes empresas tecnológicas ha evidenciado, las limitaciones estructurales del sistema fiscal internacional clásico, diseñado en un contexto económico muy diferente al actual. A lo largo de este trabajo se ha podido comprobar cómo los principios tradicionales de la imposición, basados en la residencia y la fuente, resultan insuficientes para dar respuesta a los modelos de negocio digitales, caracterizados por la deslocalización de las actividades, el valor económico de los datos y la capacidad de operar en múltiples jurisdicciones sin una presencia física significativa.

En este sentido, la dificultad para garantizar una tributación efectiva de las *Big Tech* ha impulsado una transformación progresiva del sistema fiscal internacional que no puede entenderse únicamente en términos jurídicos. Como se ha analizado, el modelo basado en la cooperación multilateral, desarrollado en el marco de la OCDE y el G20, reflejan un esfuerzo relevante por adaptar las reglas existentes a la nueva realidad digital. Sin embargo, dichos avances han sido limitados en su alcance y ejecución, debido tanto a la complejidad técnica de las medidas propuestas como a la persistencia de intereses divergentes entre los Estados, especialmente entre economías desarrolladas y en desarrollo.

Como consecuencia, se observa un desplazamiento hacia un escenario de mayor fragmentación fiscal, en el que las actuaciones unilaterales adquieren cada vez mayor protagonismo. La proliferación de impuestos sobre servicios digitales, así como las tensiones derivadas de su aplicación, reflejan la voluntad de los Estados de preservar su capacidad de actuación mediante el ejercicio de su soberanía fiscal. No obstante, esta tendencia también implica riesgos significativos, como el aumento de la inseguridad jurídica, la posible doble imposición y el debilitamiento de los mecanismos de cooperación internacional que había sustentado el sistema fiscal global en las últimas décadas.

Asimismo, el análisis de las reacciones internacionales, en particular por parte de Estados Unidos frente a las iniciativas europeas, pone de manifiesto que la fiscalidad digital no puede entenderse exclusivamente como un instrumento de política económica interna. Las decisiones tributarias adoptadas por los Estados pueden proyectarse en el ámbito internacional, generando consecuencias diplomáticas y comerciales relevantes, e

incluso actuando como instrumentos de presión o negociación. De este modo, la fiscalidad de las *Big Tech* pasa a formar parte de la competencia entre Estados en el ámbito económico global.

A partir de lo analizado, puede considerarse confirmada la hipótesis planteada: la fiscalidad de las *Big Tech* ha contribuido de manera significativa a la transición desde un modelo basado en el consenso multilateral hacia otro en el que adquieren mayor protagonismo las dinámicas de soberanía económica, competencia fiscal y, en cierto modo, proteccionismo digital. Este cambio de paradigma no implica la desaparición de la cooperación internacional pero sí revela sus límites actuales y la necesidad de replantear sus mecanismos de funcionamiento.

Desde una perspectiva crítica, la evolución futura del sistema fiscal internacional dependerá en gran medida de la capacidad de los Estados para encontrar un equilibrio entre la cooperación y la autonomía. En este sentido, parece necesario avanzar hacia soluciones que, sin menoscabar la soberanía fiscal, permitan garantizar una tributación más equitativa y alineada con la realidad económica digital. Entre estas posibles líneas de actuación, cabe mencionar el refuerzo de los mecanismos de coordinación internacional, la mejora de la transparencia fiscal y el desarrollo de nuevos criterios de conexión que tengan en cuenta la creación de valor en la economía digital.

En conclusión, el sistema fiscal internacional se encuentra en una fase de transición compleja, en la que conviven la necesidad de avanzar hacia soluciones coordinadas y la tendencia de los Estados a actuar de forma unilateral para proteger sus intereses. En el futuro, todo indica que esta tensión continuará condicionando la evolución del sistema, en un entorno marcado por la creciente digitalización de la economía y por el papel predominante de las grandes empresas tecnológicas. En este escenario, el reto no se limita únicamente a la elaboración de nuevas normas fiscales, sino que también plantea la necesidad de avanzar hacia formas de coordinación internacional que permitan dar una respuesta eficaz a los desafíos de la economía digital.

BIBLIOGRAFÍA

Doctrina y publicaciones académicas

- Ambite Iglesias, A. M., & López Arrabe, C. (2012). Doble imposición internacional en una economía globalizada. Problemática en la empresa española. *Cuadernos de Formación Colaboración* 1/14, 17, 5-27.
- Barreno, M., Blasco, A. M., Ferraz, G., Ferreras, J., Mas, J., Musilek, A., Parejo, B., Ranz, A., & Reol, T. (2016). El proyecto BEPS de la OCDE/G20: resultados finales. *Crónica Tributaria*, 7-53.
- Brosy, T. (2025). *A primer on digital service taxes and the OECD'S two pillars*. <https://taxpolicycenter.org/sites/default/files/2025-05/A-Primer-on-Digital-Service-Taxes-and-the-OECD%27s-Two-Pillars.pdf>
- Bunn, D. (2019). *France's digital services tax: Facts and Analysis*. Tax Foundation. <https://taxfoundation.org/blog/france-digital-services-tax/>
- Calderón Carrero, J. M. (2021). La reforma fiscal global derivada del proyecto OCDE/G20 BEPS 2.0: el «Blueprint» del Pilar 1. *Revista de Contabilidad y Tributación*, 456, 53-100.
- Carbaugh, R. J. (2009). *Economía internacional*. Cengage Learning Editores S.A. de C.V.
- Devereux, M. P., & Vella, J. (2017). *Implications of digitalization for international corporate tax reform*. <https://www.uniset.ca/fatca2/WP1707.pdf>
- Díez-Picazo, L. M. (2013). *Constitución y globalización transformaciones del estado constitucional*. https://www.fundacionmgimenezabad.es/sites/default/files/Publicar/publicaciones/documentos/actas5_constitucion_globalizacion_dig.pdf
- Domínguez Martínez, J. M. (2015). Tendencias recientes de la fiscalidad en el ámbito de la OCDE. *Ekonomiaz*, 88, 31-65.
- García Prats, F. A. (2013). La residencia fiscal y el derecho comunitario. *Crónica Tributaria*, 146, 153-177.
- Goig Martínez, J. M. (2016). La OCDE en la era de la globalización: desarrollo e influencia. *Revista de Derecho UNED*, 19, 111-149.

- Israel Navon, J. (2024). ¿Y si falla el Pilar I? El futuro de la tributación de la digitalización de la economía. *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, 16, 93-103.
- Jiménez Vargas, P. J. (2021). Los cambios y desafíos que plantea la fiscalidad de la economía digital en el contexto internacional. *Cuadernos de Derecho Transnacional*, 13, 289-328.
- López Espadafor, C. M. (2018). Recorrido transnacional de la soberanía tributaria. *Cuadernos de Derecho Transnacional*, 10, 306-330.
- López Laborda, J., & Onrubia, J. (2020). Retos a los que se enfrenta la fiscalidad de las multinacionales: las propuestas de la OCDE. *Revista de Economía ICE*, 11-26.
- López Tello, J. (2016). Los informes finales del Proyecto BEPS y la propuesta de directiva contra la elusión fiscal. *Actualidad jurídica Uría Menéndez*, 36-59.
- Mengden, A., & Nieder, A. (2025). *International Tax Competitiveness Index 2025*. Tax Foundation. <https://taxfoundation.org/research/all/global/2025-international-tax-competitiveness-index/>
- Morales Martín, A. (2017). La economía digital en el ámbito de las acciones BEPS OCDE. *Cuadernos de Formación. Colaboración 16/17*, 21, 221-240.
- Navarro Ibarrola, A. (2021). Consideraciones de política fiscal sobre la propuesta GLOBE de tributación mínima (Pilar 2) y su implementación. *Crónica Tributaria*, 2, 63-91.
- Quintas Gutiérrez, E. (2019). La imposición directa ante la economía digital. *Cuadernos de Formación Colaboración 17/19*, 24, 121-130.
- Real Academia Española. (2026). *soberanía fiscal*. Real Academia Española. <https://dpej.rae.es/lema/soberan%C3%ADa-fiscal>
- Robles Álvarez, P. (2026). *Apuntes de la asignatura Fiscalidad Internacional* [Material docente no publicado]. Grado en Derecho y Relaciones Internacionales, Universidad Pontificia Comillas (ICADE).
- Rosembuj, T. (2019). *La fiscalidad digital: el Pilar Uno y Pilar Dos de la OCDE*. <https://elfisco.com/articulos/la-fiscalidad-digital-el-pilar-uno-y-pilar-dos-de-la-ocde>
- Sara, I., & Bray, S. (2024). *Pillar Two's Unintended Consequences*. Tax Foundation. <https://taxfoundation.org/blog/pillar-two-unintended-consequences/>

Sevilla Bernabéu, B. (2025). El Pilar 2 de la OCDE. Un análisis de la tributación mínima global desde la perspectiva de la justicia fiscal para los países en desarrollo. *Crónica Tributaria*, 131-166.

Valls, F. H. (2025). La baja factura fiscal de las ‘Big Tech’ en España. *La Vanguardia*.

Vives, X. (2025). Plataformas, BigTech y competencia digital. *Anuario de los Mercados y la Competencia*.

<https://anuariocompetencia.cnmc.es/view/files/original/e02232696288bfa7a22ab610bbcd8c58deb40fd7.pdf>

Zuazo, N. (2018). Los dueños de internet. *Le Monde Diplomatique*, 14-17.

Documentos e informes institucionales y profesionales

Baert, P. (2025b). *Proposal for a directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services*. <https://www.europarl.europa.eu/legislative-train/carriage/digital-services-tax-on-revenues-from-certain-digital-tax-services/report?sid=9501>

Baert, P. (2025a). *Taxation of large digital platforms in light of international developments - European Parliamentary Research Service*. https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/ATAG/2025/775897/EPRS_ATA%282025%29775897_EN.pdf

Comisión Europea. (2018). *Propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales*. <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2018:0148:FIN:ES:PDF>

Congreso de los Diputados. (2016). *Nota informativa el marco inclusivo para la implementación de las medidas BEPS*.

Cuatrecasas. (2026). *El Pilar Dos sucumbe al acuerdo del G7: primeras reflexiones*. <https://www.cuatrecasas.com/resources/pilar-dos-text-6967b91209660642863390.pdf?v1.95.2.20260116>

ETAF. (2026). *Tax systems in the digital age: current and future challenges*. ETAF European Tax Adviser Federation. <https://etaf.tax/tax-systems-in-the-digital-age-current-and-future-challenges-2/>

- Madiega, T. (2020). *Digital sovereignty for Europe - European Parliamentary Research Service*.
[https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2020/651992/EPRS_BRI\(2020\)651992_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2020/651992/EPRS_BRI(2020)651992_EN.pdf)
- Moody's. (2026). *Pillar Two: how tax authorities can respond to common implementation challenges*. Moody's. <https://www.moody's.com/web/en/us/insights/public-sector/oecd-pillar-two-inplementation-challenges-for-tax-authorities-moodys.html>
- Nose, M., Pierri, N., & Honda, J. (2025). Leveraging Digital Technologies in Boosting Tax Collection. *IMF Working Paper*. <https://www.imf.org/-/media/files/publications/wp/2025/english/wpica2025089-print-pdf.pdf>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2013). *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*. https://www.oecd.org/content/dam/oecd/es/publications/reports/2013/07/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting_g1g30e67/9789264207813-es.pdf
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2016). *Proyecto de la OCDE y del G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*. https://www.oecd.org/content/dam/oecd/es/publications/reports/2016/08/beps-project-explanatory-statement_g1g6db07/9789264263567-es.pdf
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2021). *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*. <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2022). *Manual de la OCDE sobre política de competencia en la era digital*. https://www.oecd.org/content/dam/oecd/es/publications/reports/2022/02/oecd-handbook-on-competition-policy-in-the-digital-age_50b6e951/92f049d7-es.pdf
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2024). *Manual de implementación del Impuesto Mínimo (Segundo Pilar) Marco Inclusivo sobre BEPS, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*. <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub>

issues/global-minimum-tax/manual-de-implementacion-del-impuesto-minimo-segundo-pilar.pdf

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2025). *Tax administration 3.0: From vision to strategy*. <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/tax-administration/tax-administration-3-0-from-vision-to-strategy.pdf>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2026). *About: Better policies for better lives*. OECD. <https://www.oecd.org/en/about.html>

PriceWaterhouseCoopers. (2025). *State of play of Digital Services Taxes (DSTs) and other similar measures*. <https://www.pwc.com/gx/en/tax/newsletters/tax-policy-bulletin/assets/pwc-state-of-play-of-dsts-and-other-similar-measures.pdf>

Schneider-Petsinger, M. (2022). Strengthening US–EU cooperation on trade and technology. *Chatham House*. <https://www.chathamhouse.org/sites/default/files/2022-12/2022-12-08-us-eu-trade-and-tech-cooperation-schneider-petsinger.pdf>

UNCTAD. (2025). *Los mercados digitales altamente concentrados ponen en peligro a los consumidores. Así es cómo se cambia el rumbo*. ONU Comercio y Desarrollo. <https://unctad.org/es/news/los-mercados-digitales-altamente-concentrados-ponen-en-peligro-los-consumidores-asi-es-como-se>

United States Trade Representative. (2019). *Report on France's Digital Services Tax Prepared in the Investigation under Section 301 of the Trade Act of 1974*.

United States Trade Representative. (2021). *Section 301 Investigation Report on Spain's Digital Services Tax*. <https://ustr.gov/sites/default/files/files/Press/Releases/SpainDSTSection301Report.pdf>

Uría Menéndez. (2021). *Guía sobre el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales o el DST* español. https://www.uria.com/documentos/publicaciones/7293/documento/Guia_Impuesto_Determinados_Servicios_Digitales.pdf

Uría Menéndez. (2025). *Pilar 2 - Implicaciones bajo la nueva administración de los Estados Unidos de América*. Uría Menéndez. <https://www.uria.com/es/publicaciones/newsletter/1883-tributario>

Normativa

Bill n° 2019-759 of July 24th, 2019, on the creation of a tax on digital services (JORF n.º 0171 of July 25th, 2019).

Comisión Europea. (2012). *Recomendación de la Comisión de 6 de diciembre de 2012 sobre la planificación fiscal agresiva (2012/772/UE)*. <https://eur-lex.europa.eu/ES/legal-content/summary/aggressive-tax-planning.html>

Comisión Europea. (2018). *Propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales*. <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2018:0148:FIN:ES:PDF>

Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (BOE núm. 274, de 16 de octubre de 2020).

ANEXO DECLARACIÓN DE USO DE HERRAMIENTAS DE IA GENERATIVA



Curso 2025/2026

ANEXO: Declaración de uso de herramientas de IA generativa

Nombre Grado/Máster:	Doble Grado en Derecho y Relaciones Internacionales
Nombre Alumno:	Allegra Fabiola Rodríguez Aguilar
Coordinador/a TFG/TFM:	Marta Paradés Martín y Javier Gil Pérez
Nombre Director/a de TFG/TFGM:	Ramón Casero Barrón

Declaro que para la elaboración del presente Trabajo Fin de Grado / Trabajo Fin de Máster se ha utilizado inteligencia artificial generativa como herramienta de apoyo.	SÍ	NO
	X	

1) Uso de la IA Generativo

Si tu respuesta ha sido SÍ, contesta a las siguientes preguntas. Si has contestado NO, pasa al apartado 2.

Uso ético

	SÍ	NO
¿A la hora de usar la herramienta IA, en los <i>prompts</i> utilizados has incluido datos de carácter sensible o de carácter personal (fotos de personas reales, datos personales, etc.)? <i>Si tu respuesta es afirmativa especifica cuáles.</i>		X
¿Has orientado tu uso a suplantar tu trabajo personal sin hacer una revisión crítica de lo extraído en la herramienta IA? <i>Si tu respuesta es afirmativa especifica cuáles.</i>		X
¿Has tenido en cuenta las recomendaciones académicas que te han hecho específicamente en el Grado/Máster sobre lo que está permitido o no con la IA?	X	

Uso técnico realizado:

¿Qué herramientas has utilizado (ChatGPT, Copilot, Claude, Nano Banana....)? Especifica la versión o tipo de licencia.

He utilizado herramientas de inteligencia artificial como ChatGPT (GPT-5.5) y Microsoft Copilot (versión de acceso general integrada en servicios de Microsoft).

Marcar lo que corresponda:

- ☐ Generación de texto (*Especificar qué herramientas*) →
- ☒ Reformulación (*Especificar qué herramientas*) → Microsoft Copilot: reformulación ocasional de textos para mejorar la precisión, coherencia y calidad de la expresión escrita.
- ☒ Traducción / corrección (*Especificar qué herramientas*) → ChatGPT y Microsoft Copilot: uso puntual para la comprensión de textos en inglés.
- ☒ Sugerencia de estructura (*Especificar qué herramientas*) → ChatGPT y Microsoft Copilot: apoyo limitado en la organización general del trabajo.
- ☐ Apoyo metodológico (*Especificar qué herramientas*) →
- ☐ Buscar o citar bibliografía (*Especificar qué herramientas*) →
- ☐ Generar contenido audiovisual (videos, infografías, audios, imágenes, gráficos. *Especifica en concreto qué contenidos has generado con IA además de citarlo correctamente en el trabajo.*)
- ☐ Otros (*Especificar qué herramientas*) →

Confirmando que el contenido final ha sido revisado, corregido y validado íntegramente por mí como autor/a y asumo la plena responsabilidad académica del mismo.

La utilización de la IA no ha sustituido el análisis crítico, la reflexión personal ni el trabajo intelectual propio exigido en un TFG/TFM.

Firma: