



**COMILLAS**  
UNIVERSIDAD PONTIFICIA

ICAI

ICADE

CIHS

**FACULTAD DE DERECHO**

**EL IMPACTO FISCAL DE LA ECONOMÍA DIGITAL:  
ESPECIAL REFERENCIA A LA FISCALIDAD  
INTERNACIONAL**

Autor: Guillermo Alén Iglesias

5º E3

Derecho tributario

Tutor: M<sup>a</sup> Pilar Navau Martínez-Val

Madrid  
Junio 2021

## **RESUMEN**

En los últimos 40 años, la economía mundial ha evolucionado desde la industria tradicional hasta la digitalización, acuñando el término de economía digital. Esta economía recoge una serie de modelos de negocio completamente revolucionarios, caracterizados por la intangibilidad de sus activos, la escala transfronteriza y el uso de los datos masivos. Estos nuevos modelos de negocio suponen un reto para la fiscalidad tal y como la conocíamos, dado que muchas normas se han quedado obsoletas y han dado lugar a situaciones de planificación fiscal agresiva y elusión fiscal relacionadas con la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios que no estaban reguladas por la legislación.

Ante este cambio de paradigma, la OCDE y el G20 se han unido para impulsar el llamado Plan BEPS para luchar contra estas prácticas abusivas. Esta propuesta internacional se ha trasladado e implantado en la normativa de la Unión Europea a través de varias normas y en la legislación española a través de dos reformas sobre la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

### **Palabras clave:**

OCDE, G20, LIS, Directiva, Economía Digital, BEPS, GAFA, UE, Ley del Impuesto sobre Sociedades, Reforma de 2015, Real Decreto-Ley

## **ABSTRACT**

Over the last 40 years, the global economy has evolved from traditional industry to digitalisation, coining the term digital economy. This economy encompasses a number of completely revolutionary business models, characterised by the intangibility of their assets, cross-border scale and the use of massive data. These new business models pose a challenge to taxation as we know it, given that many rules have become obsolete and have given rise to situations of aggressive tax planning and tax avoidance related to tax base erosion and profit shifting that were not regulated by law.

Faced with this paradigm shift, the OECD and the G20 have joined forces to promote the so-called BEPS Plan to combat these abusive practices. This international proposal has been transferred and implemented in EU legislation through various regulations and in Spanish legislation through two reforms to the Corporate Tax Law.

**Key words:**

OECD, G20, LIS, Directive, Digital Economy, BEPS, GAFA, EU, Corporate Tax Law, Corporate Tax Reform 2015, Royal Decree Law

## ÍNDICE

<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	<b>6</b>
1. DELIMITACIÓN DEL TEMA .....	8
<b>1.1 Justificación</b> .....	<b>9</b>
<b>1.2 Objetivos</b> .....	<b>9</b>
<b>1.3 Metodología</b> .....	<b>9</b>
<b>CAPÍTULO I LA ECONOMÍA DIGITAL DESDE LA PERSPECTIVA DE LA OCDE.</b> .....	<b>11</b>
1. ECONOMÍA DIGITAL.....	11
<b>1.1 Concepto</b> .....	<b>11</b>
<b>1.2 Características de la Economía Digital.</b> .....	<b>13</b>
<b>1.3 Desarrollo y evolución de la Economía Digital</b> .....	<b>15</b>
<b>1.4. Ventajas y desventajas globales de la Economía Digital: la brecha digital</b> .....	<b>17</b>
2. PERSPECTIVA DE LA OCDE SOBRE LA REPERCUSIÓN ECONÓMICA Y FISCAL DE LA ECONOMÍA DIGITAL .....	18
<b>2.1 Elementos comunes de los modelos de negocio de la economía digital</b> .....	<b>19</b>
<b>2.2 Aparición de nuevos modelos de negocio de la economía digital</b> .....	<b>27</b>
<b>CAPÍTULO II PROPUESTAS DE LA OCDE SOBRE LA FISCALIDAD DE LA ECONOMÍA DIGITAL</b> .....	<b>29</b>
1. EL PLAN BEPS DE LA OCDE (“BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING PLAN”) .....	29
<b>1.1 Introducción a las BEPS (“Base Erosion and Profit Shifting Plan”)</b> .....	<b>29</b>
<b>1.2. Métodos de erosión de bases imponibles y desplazamiento de beneficios</b> .....	<b>31</b>
<b>1.3 Plan de acción BEPS de la OCDE</b> .....	<b>34</b>
2. PLAN BEPS EN LA UNIÓN EUROPEA .....	39
3. EFECTOS DEL PLAN BEPS EN LA LEGISLACIÓN ESPAÑOLA .....	41
<b>2.1 Modificación de la Ley 58/2003 General Tributaria</b> .....	<b>42</b>
<b>2.2 Modificación del Impuesto sobre Sociedades</b> .....	<b>44</b>
4. TRIBUTACIÓN ACTUAL DE LAS EMPRESAS GAFA .....	47
<b>CONCLUSIONES</b> .....	<b>49</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA</b> .....	<b>51</b>

## **LISTADO DE ABREVIATURAS**

AEAT: Agencia Estatal de Administración Tributaria

BEPS: “Base Erosion and Profit Shifting Plan”

CDI: Convenio de Doble Imposición

EEUU: Estados Unidos

GAFAM: Google, Amazon, Facebook y Apple

G20: Grupo de los 20

I+D+i: Investigación, Desarrollo e Innovación

ISD: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

ITPAJD: Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido

LGT: Ley General Tributaria

LIS: Ley del Impuesto sobre Sociedades

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos

OMPI: Organización Mundial de la Propiedad Intelectual

TIC: Tecnologías de la información y comunicación

TJUE: Tribunal de Justicia de la Unión Europea

UE: Unión Europea

## INTRODUCCIÓN

La evolución de las "tecnologías de la información y la comunicación" (en adelante TICs) en nuestra sociedad supone una ventaja para el desarrollo de esta. De hecho, se le llama a esta época que vivimos "era digital", o también se dice que vivimos en "la era de la revolución informática". La mejora se ha notado en todos los niveles, en las comunicaciones, en el acceso al conocimiento, en las relaciones entre el Estado y los ciudadanos, fomentando un nuevo tipo de Gobernanza y favoreciendo la transparencia.

Con la globalización y las nuevas tecnologías ya no existen límites geográficos, otorgando así grandes y nuevas áreas de negocios en el ámbito nacional e internacional. Por tanto, se convierten en un importante elemento de productividad. También se ha convertido en un elemento de competitividad entre las empresas. Y, además, favorece la creación de redes empresariales, generando conexiones que se convierten en nuevas áreas de negocio.

Tal es la influencia de las TICs en la economía, que ya se habla de la "Economía Digital". Como explica la OCDE: "La Economía Digital es el resultado de un proceso de transformación desencadenado por las tecnologías de la información y la comunicación (TIC)".<sup>1</sup>

Esta transformación no ha quedado al margen de la organización social, económica y política. La interrelación entre las economías nacionales, la aparición de nuevas formas de negocio y las relaciones entre mercados han supuesto un cambio de grandes dimensiones que hay que abordar y regular, al ser altamente novedoso y al haberse producido en relativamente poco tiempo.

Lo cierto es que empresas, Administraciones, y todos los agentes que actúan en el mercado, han tenido que adaptarse a las nuevas estructuras que ha generado esta revolución de las tecnologías digitales. Nadie se quiere quedar atrás, por lo ya visto de ventajas en el mercado, generando nuevos valores empresariales y dando mejores respuestas a los consumidores. Pero todos estos cambios, generan una dificultad añadida en el sentido regulatorio. Por ejemplo, la deslocalización de las sedes de las empresas digitales, genera un cambio sobre el concepto de

---

<sup>1</sup> IDCONLINE. "Mano de la OCDE en la reforma fiscal" 7 de enero de 2020. (disponible en <https://idconline.mx/fiscal-contable/2020/01/07/mano-de-la-ocde-en-la-reforma-fiscal> ). Visitado por última vez el 13/06/2021.

establecimiento permanente, como este ejemplo, hay muchos más que obligan a llevar a cabo ajustes en el ámbito fiscal y tributario, que actualicen la regulación a la actualidad.

Se debe evitar la generación de lagunas legales, ámbitos carentes de regulación y problemas de doble tributación. Todo esto puede producirse por la existencia de un mercado globalizado donde actúan estas tecnologías y con ellas, las empresas. Sin embargo, las legislaciones que regulan la fiscalidad y la tributación son, de forma general, reglas que juegan solo a nivel nacional, que en muchas ocasiones son superadas por el impacto transfronterizo de la economía digital. Esto ha llevado a grandes multinacionales a aplicar estrategias que aprovechan dichas lagunas para provocar una disminución en la recaudación.

Frente a ello, se ha planteado una estrategia internacional por la OCDE contra el fraude y la evasión fiscal, utilizando como herramienta el consenso en torno a prácticas legislativas y de colaboración contra este tipo de conductas. Se puede decir que desde la OCDE se apuesta por el multilateralismo para combatir contra estas prácticas.

De hecho, se ha publicado el "Informe OCDE/G20, BEPS", siglas correspondientes a su denominación en inglés, "*Base Erosión and Profit Shifting*". Tal y como explica la OCDE, con este concepto se hace referencia a "la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios que se pueden dar por parte de las empresas que presentan estas características de digitalización".<sup>2</sup>

Posteriormente se han publicado dos Planes de Acción por parte de la OCDE, uno en 2015, que aunque estableció el año 2020 para la evaluación y eficacia de sus recomendaciones, así como su cumplimiento, publicó un segundo Plan en 2018, más completo y estableciendo medidas más acordes con la transformación de la realidad venidera.

En este trabajo, se abordará el concepto de Economía digital, sus características, evolución, sus servicios y contenidos y las ventajas globales de la economía digital. Tratándose además la repercusión de esta en nuestra sociedad, y los nuevos tipos de negocio que van surgiendo con el avance de las TICs, como el comercio electrónico, la economía colaborativa y las tecnologías disruptivas. Tras esto, pasaremos a profundizar sobre los retos fiscales derivados de la economía

---

<sup>2</sup> OCDE., "Marco inclusivo sobre BEPS de la OCDE y el G-20" junio 2018. (disponible en <https://www.oecd.org/tax/beps/folleto-marco-inclusivo-sobre-beps.pdf>). Visitado por última vez el 13/06/2021.

digital, donde se desarrollarán las medidas trabajadas y presentadas por la OCDE y el estado de cumplimiento de las mismas en la actualidad. Una vez establecida esta base sobre los retos fiscales, analizaremos el impacto sobre la legislación Europea y nacional.

Por un lado, analizaremos las medidas y propuestas por parte de la Unión Europea (en adelante “UE”) en materia de lucha contra el fraude fiscal, a través de su Directiva en la materia<sup>3</sup> y paquetes de medidas contra estas prácticas fraudulentas en las empresas.

Por otro lado, a nivel nacional se estudiará el impacto de las medidas internacionales y nacionales en la fiscalidad, así como las medidas propuestas en el Proyecto de Ley 121/000033 contra el fraude fiscal aprobado el pasado 23 de octubre de 2020<sup>4</sup>, la Ley 27/2014, de 27 de noviembre de 2014<sup>5</sup> y Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.<sup>6</sup>

Se terminará el trabajo con una serie de conclusiones, una vez analizados todos estos asuntos expuestos centradas sobre el encaje en nuestro ordenamiento jurídico.

## 1. DELIMITACIÓN DEL TEMA

En este trabajo se estudiará las ventajas en términos de prosperidad, crecimiento e impulso a la innovación de las nuevas tecnologías pero, también los inconvenientes y la necesidad de adopción de medidas coordinadas y multilaterales, con independencia de las unilaterales que tome cada Estado dentro de las líneas de actuación consensuadas, para evitar que las grandes multinacionales aprovechen desigualdades legislativas o lagunas legales para llevar a cabo fraudes y elusiones fiscales que tanto daño hacen a nuestra sociedad. Se estudiarán las medidas

---

<sup>3</sup>Directiva Europea 2016/1164 del Consejo Europeo, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior del 12 de julio de 2016.

<sup>4</sup> Proyecto de Ley 121/000033, de 23 de octubre de 2020, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego.

<sup>5</sup> Ley 27/2014, de 27 de noviembre

<sup>6</sup> Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

propuestas por OCDE, UE y España, una vez se haya contextualizado lo que es la Economía Digital y lo que ello conlleva.

### 1.1 Justificación

El tema es de relevancia, dadas las perspectivas que la propia OCDE pronostica para el corto plazo que los servicios TICs crecerán de forma exuberante en los próximos años, por ello, debe haber medidas coordinadas por parte de los diferentes Gobiernos de los Estados miembros para combatir la desigualdad que conlleva este crecimiento de la tecnología para los individuos, organizaciones, países y empresas. Además, esta transformación digital está derivando en un mal uso y conductas delictivas en materia de fraude y evasión fiscal, por lo que se debe priorizar la educación y formación para evitar estos malos usos, hasta ahora casi desconocidos.

### 1.2 Objetivos

Los objetivos que se pretenden con este trabajo, teniendo en cuenta la limitación del mismo, será el de conocer mejor cuál ha sido el avance y crecimiento de las TICs, cómo han impactado en la sociedad y en la economía.

Una vez contextualizado el tema, se estudiará el impacto de esta nueva realidad, la economía digital, en el ámbito fiscal y tributario. De esta manera se estudiarán las medidas y recomendaciones hechas por la OCDE, Unión Europea y nuestro país, valorando su encaje en nuestro ordenamiento jurídico.

Se trata de conocer un fenómeno que va en aumento, que genera grandes oportunidades, pero que requiere nuevas soluciones, para dar respuestas a las necesidades que van surgiendo, y que pongan coto a los vacíos legales que han provocado que se produzcan fenómenos como la doble tributación, o que crezca de manera exponencial el fraude fiscal y la evasión fiscal. Se terminará el trabajo con una serie de conclusiones, a la vista de lo analizado en el mismo, de forma analítica y desde una perspectiva crítica.

### 1.3 Metodología

La metodología de trabajo estará basada en el estudio de las distintas publicaciones doctrinales, legislación nacional e internacional, estudio de informes de organismos, y análisis de la actualidad a través de prensa actualizada, así como informes de expertos y el estudio del avance de aquellos documentos que puedan tener un avance durante la elaboración del trabajo.

Posteriormente, una vez identificadas las diferentes fuentes, siguiendo el método deductivo, realizaré un análisis de las mismas para extraer conclusiones sobre la adecuación de la visión internacional a nuestro ordenamiento jurídico y en consecuencia su adecuación a los principios tributarios nacionales, en concreto a la equidad tributaria.

# CAPÍTULO I LA ECONOMÍA DIGITAL DESDE LA PERSPECTIVA DE LA OCDE.

## 1. ECONOMÍA DIGITAL

### 1.1 Concepto

La economía digital es un concepto amplio que engloba “la actividad económica basada en el empleo de internet y de las redes digitales para su desarrollo y difusión”<sup>7</sup>. Su origen se encuentra en el incesante incremento y desarrollo de las tecnologías de la información y comunicación (en adelante las TIC) aplicadas a la economía y con la capacidad de transformar todos los sectores económicos<sup>8</sup>.

La definición acuñada por la OCDE indica que: *“La economía digital es el resultado de un proceso de transformación desencadenado por las TIC. La revolución ha abaratado y potenciado las tecnologías, al tiempo que las ha estandarizado ampliamente, mejorando así los procesos comerciales e impulsando la innovación en todos los sectores de la economía.”*<sup>9</sup>

La economía digital es un término que acuña Tapscott en 1995<sup>10</sup>, en el que demuestra cómo internet y las nuevas tecnologías pueden tener un gran impacto en la economía. Esto produce grandes cambios en la forma del funcionamiento del mercado y de los países en general, conformando una nueva economía mediante las TIC, con medios tecnológicos adecuados.

Todos los dispositivos que se utilizan en la vida cotidiana y económica es lo que se ha dado a conocer como el Internet de las cosas (*Internet of things*, en adelante IOT), que permiten la circulación de datos en tiempo real. Esto ha supuesto la recolección masiva de datos y la comercialización o creación de valor a partir de los mismos.

---

<sup>7</sup> FERNÁNDEZ, H., “Economía digital: claves y retos de la era de internet” página de publicaciones de Economía TIC (disponible en <https://economytic.com/economia-digital/>) Visitado por última vez el 10/06/2021

<sup>8</sup> LÓPEZ, A. M. “La economía digital en España: análisis y situación frente a Europa.” Sectores productivos. Instituto L.R. Klein. Universidad Autónoma de Madrid. Páginas 45-53, año 2001 (disponible en: [https://old.aecr.org/web/congresos/2001/Comunicaciones/3-8\(75\).pdf](https://old.aecr.org/web/congresos/2001/Comunicaciones/3-8(75).pdf)) Visitado por última vez el 06/06/2021.

<sup>9</sup> OCDE., “Como abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital”, *Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la base Imponible y Traslado de Beneficios*, 2014, (disponible en <https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf>)

<sup>10</sup> REDACCIÓN 3., “¿Qué es la economía digital?!” , *Economía3*, 29 de enero de 2015, (disponible en <https://economia3.com/que-es-la-economia-digital/>)

La economía digital se refiere a este fenómeno, pero aplicado al mundo de la economía y mundo empresarial. Las economías más avanzadas se basan en el desarrollo de estas nuevas tecnologías.

Como señala López<sup>11</sup>, ha propiciado "nuevos modelos de negocio innovadores basados en la aplicación y desarrollo de la tecnología digital. En particular, las actividades de comercio electrónico, contenidos digitales, juegos digitales y comunicación digital, entre otras".

Como indica González Pendás, las investigaciones basadas en modelos diferentes demuestran que el desarrollo de los mismos y su producción" fueron esenciales para el resurgimiento de la productividad agregada en EEUU en los años 90". Como explica la mencionada autora, existen defensores, como Jorgenson <sup>12</sup>, que afirman que toda la revolución de las TIC ha generado nuevas oportunidades y cambios positivos. De hecho, en EEUU ha supuesto el crecimiento económico y de la productividad.

Siguiendo a Jorgenson<sup>13</sup>, el alcance de las TIC es inmensurable, quedan englobadas en ellas desde individuos hasta administraciones, y el efecto de las mismas también lo es, generando así un cambio de paradigma en la medida de la productividad aplicada a la economía. Según este autor, hay dos grandes fuerzas que incrementan la productividad, el crecimiento de la producción y, por otro lado, la eficiencia de los productos electrónicos; la unión de ambas genera un mayor poder computacional a partir de los mismos inputs y por lo tanto, la productividad global crece. Además, el uso de las TIC por parte de las industrias genera una aceleración en el crecimiento con una mayor eficiencia de costes, lo que por otro lado genera una brecha digital por capacidades económicas según cada sector y una mayor desigualdad en la capacidad productiva.

---

<sup>11</sup> LÓPEZ, A. M. "La economía digital en España: análisis y situación frente a Europa." Sectores productivos. Instituto L.R. Klein. Universidad Autónoma de Madrid. Páginas 45-53, año 2001 (disponible en: [https://old.aecr.org/web/congresos/2001/Comunicaciones/3-8\(75\).pdf](https://old.aecr.org/web/congresos/2001/Comunicaciones/3-8(75).pdf)) Visitado por última vez el 06/06/2021.

<sup>12</sup> GONZÁLEZ PENDÁS, P., "Influencia de las Tic en el crecimiento de la productividad. Un análisis descriptivo", Revista de Economía Digital,(disponible en, <https://www.mincotur.gob.es/Publicaciones/Publicacionesperiodicas/EconomiaIndustrial/RevistaEconomiaIndustrial/390/PALOMA%20GONZALEZ%20PENDAS.pdf> ). Visitado por última vez el 06/06/2021.

<sup>13</sup> JORGESON, W., "Production and Welfare: Progress in economic measurement", Journal of Economic Literature, Harvard University (Disponible en <https://scholar.harvard.edu/jorgenson/home>). Visitado por última vez el 5/6/2021.

En España nos encontramos con que el impulso a toda esta nueva economía se produce en 2013, con la aprobación de la Agenda Digital española, desarrolladas por el Ministerio de Energía, Turismo y Agenda Digital y el Ministerio de Hacienda y Función Pública<sup>14</sup>, para implementar y diseñar las estrategias de impulso de las tecnologías de la información y las comunicaciones en España. Se busca con esta política de economía digital la reducción de costes, la mejora de los servicios a los ciudadanos, el fortalecimiento del sector de las TIC y el fomento de la I+D+i.

El Observatorio Nacional de Telecomunicaciones y Sociedad de la Información (ONTSI) es el encargado del seguimiento de cómo se van consiguiendo los objetivos marcados, a través de indicadores que la propia Agenda Digital establece para Europa, y en concreto, para España. Todo ello va de la mano de las estrategias de Unión Europea y OCDE para analizar y estudiar las oportunidades de la economía digital.

Dentro de la economía digital se entienden agrupados las repercusiones en los sectores de actividad. López<sup>15</sup> propone llevar el enfoque para conocer la realidad de esta economía en varios elementos: "mercado TIC, usuarios de internet, acceso a Internet, disponibilidad de banda ancha, ordenadores personales, telefonía móvil y comercio electrónico".

## 1.2 Características de la Economía Digital.

Empleando la idea original de Tapscott<sup>16</sup>, uno de los autores que acuñó el término de Economía Digital, ésta se forja alrededor de un conjunto de elementos comunes que la diferencian con la economía tradicional, dónde la tecnología no suponía una intervención tan importante. Este autor define doce características como las esenciales para diferenciar con la economía tradicional, todas girando en torno a la importancia de la innovación como fuente de crecimiento económico. En primer lugar, la nueva economía radica en el conocimiento y las capacidades que la componen, no únicamente en el capital, que pasa a un segundo nivel de

---

<sup>14</sup> GOBIERNO. "Plan Agenda Digital para España 2013" Ministerio de Industria, Economía y Turismo y Ministerio de Hacienda y función Pública (disponible en <https://avancedigital.mineco.gob.es/programas-avance-digital/agenda-digital/Paginas/descargas-agenda-digital.aspx>). Visitado por última vez el 06/06/2021.

<sup>15</sup> LÓPEZ, A. M. "La economía digital en España: análisis y situación frente a Europa." Sectores productivos. Instituto L.R. Klein. Universidad Autónoma de Madrid. Páginas 45-53, año 2001 (disponible en: [https://old.aacr.org/web/congresos/2001/Comunicaciones/3-8\(75\).pdf](https://old.aacr.org/web/congresos/2001/Comunicaciones/3-8(75).pdf)). Visitado por última vez el 6/6/2021.

<sup>16</sup> DON TAPSCOTT, C.M. "The Digital Economy" 1995. (disponible en: <https://dontapscott.com/books/digital-economy-anniversary-edition-2014/>). Visitado por última vez el 6/6/2021.

importancia. Además, la interconexión de la red permite una transferencia continua de conocimiento entre los diferentes integrantes y una maximización de la eficiencia en el trabajo.

En segundo lugar, relacionado con las relaciones de los integrantes de la nueva sociedad, las relaciones virtuales pasan a jugar un papel clave en las relaciones profesionales y sociales y surge la desintermediación, a través de la cual las relaciones directas cada vez son más comunes y los intermediarios pasan a un segundo plano. Estos dos elementos están directamente relacionados con la instantaneidad de la información, los individuos pueden acceder a información en cualquier momento desde cualquier punto.

Por otro lado, las estructuras de las organizaciones se relacionan más con equipos de trabajo, desapareciendo así las estructuras jerárquicas e inclinándose más por equipos de trabajo organizados de forma horizontal. Esta reducción de la jerarquía y mejora de la comunicación genera un enfoque de producción orientado hacia el consumidor, el cual pasa a tener una posición clave. El cambio en la forma de comunicación en parte es debido a la aparición de nuevos integrantes como medios de comunicación como las redes sociales o los portales web, pasando así a segundo plano los principales medios de comunicación.

Por último, la economía digital a parte de ser un potenciador del crecimiento económico, genera también una desigualdad por el acceso inequitativo a los recursos que permiten el acceso a la economía digital.

Aunque en el siguiente apartado recorreremos en mayor profundidad el informe de la OCDE de 2018<sup>17</sup> y el análisis del impacto económico de la economía digital, éste destaca las características esenciales que comparten los modelos de negocios de la Economía Digital.

En primer lugar, los efectos de red directos e indirectos que generan los nuevos modelos de negocio, en los que hay una alta dependencia de los usuarios que los componen y el valor que genera el uso por los usuarios de la plataforma. Cuantos más usuarios utilicen la plataforma o

---

<sup>17</sup> OCDE., “Tax Challenges Arising from Digitalisation”, 2018, (disponible en <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264293083-en.pdf?expires=1616839672&id=id&accname=guest&checksum=61CA3E2D4D8C1C4FCC6C4758A048CDC>). Visitado por última vez el 6/6/2021.) visitado por última vez el 16/ 06/2021

la recomienden, nos encontramos con unos límites en los que se desconoce si el valor creado es por la empresa o por los usuarios únicamente.

En segundo lugar, la aparición de modelos de negocio compuestos por activos intangibles con costes marginales prácticamente inexistentes que se repiten en el tiempo, generan las llamadas economías de escala, comunes en los modelos de negocio de la economía digital.

En tercer lugar, surge el efecto de cautividad o compartimentación, a través del cual se incrementa la dificultad de cambiar de producto a los usuarios por encontrarse bloqueados con uno actual. Un ejemplo de esto es la migración de proveedor de almacenamiento en la nube o de correo electrónico. Relacionado con este efecto, la complementariedad también es un atributo clave para los nuevos modelos de negocio, esta se produce cuando el usuario adquiere dos o más productos de un mismo producto que generan un valor que no existe teniendo uno de los productos por separado.

La OCDE en su informe provisional de 2018 explica que estas son las características que hacen que un modelo de negocio de la economía tradicional genere mayor valor a través de la explotación de la economía digital, entendiendo estos como los atributos básicos y comunes de un modelo de negocio digital.

### 1.3 Desarrollo y evolución de la Economía Digital

La evolución de la presencia de las TIC en hogares y empresas es incuestionable. Su desarrollo y evolución a lo largo de estos últimos años ha ido de manera creciente, casi exponencial. Sin embargo, lo que hoy conocemos por las TIC, es una evolución constante marcada por diferentes hitos en los últimos cuarenta años, desde la caída del bloque socialista y el fin de la Guerra Fría, en concreto, han sido tres los hitos principales: la aparición de las computadoras personales por IBM a mediados de la década de 1980, la adopción de herramientas digitales de diseño y los equipos de fabricación motorizados en la década de 1990 y, por último, el auge de la externalización y deslocalización por la implementación de internet en la década del 2000.

La evolución en los últimos cuarenta años ha sido tan agravada que actualmente, las tres compañías con la mayor capitalización bursátil del mundo son pertenecientes a la economía

digital: Amazon, Apple y Google. Las tres representan un total de 4 billones de dólares<sup>18</sup>, que es más que toda la capitalización bursátil del Ibex 35. Lo que cabe destacar no es tanto el tamaño actual sino el crecimiento de estas y el desplazamiento que ha supuesto sobre competidores tradicionales que antes lideraban las tablas de capitalización, ejemplificación perfecta de las características que Tapscott define sobre la economía digital, en especial, el denominador común: la economía digital no depende únicamente del capital aportado, sino de la capacidad y conocimiento de los trabajadores que la componen, que es lo que permite el constante cambio y evolución para superar a la competencia.

Hay dos elementos que identifican la evolución de esta economía, la exponencialidad y la volatilidad. A lo largo de los últimos años, hemos visto compañías crecer y derrumbarse, incluso crisis únicamente sobre la economía digital, como la burbuja puntocom en el año 2000, que hizo que cerrasen más de 5.000 compañías dedicadas al mundo digital.

Actualmente en España (2019), la economía digital supone un 19% del PIB<sup>19</sup>, a nivel mundial supone un 16% del PIB mundial y en Estados Unidos un 22% (2017). En cifras esto supone un volumen total de 270 mil millones de euros, de los cuales, la mitad es de impacto directo sobre los consumidores finales, posicionándose como el segundo sector con más impacto después del inmobiliario. En los últimos años ha mantenido un crecimiento sostenido del 20%. Los sectores que lideran actualmente las TIC son los servicios TIC, las telecomunicaciones, media y servicios financieros, representando en total el 46% de la industria digital en total. La consultora Boston Consulting Group en el informe sobre la economía digital en España de 2019<sup>20</sup> hace referencia a cuatro factores fundamentales que impulsan el crecimiento: el talento digital, el comercio electrónico, el nivel de adopción y por último, el marco fiscal, que explicaré más adelante en el séptimo apartado.

---

<sup>18</sup> ESCRIBANO, G., “Apple, Facebook, Amazon, Google y Microsoft suman ya una cuarta parte del S&P 500”, Periódico CincoDías, Madrid, 7 de agosto de 2020 (disponible en [https://cincodias.elpais.com/cincodias/2020/08/06/mercados/1596729079\\_487354.html](https://cincodias.elpais.com/cincodias/2020/08/06/mercados/1596729079_487354.html)). Visitado por última vez el 5/5/2021.

<sup>19</sup> GÓMEZ-POMAR, J., “Economía Digital ya representa un 19% del PIB en España” Página de publicaciones de Adigital, 22 de junio de 2020, (Disponible en <https://www.adigital.org/la-economia-digital-ya-representa-un-19-del-pib-en-espana/>). Visitada por última vez el 6/6/2021.

<sup>20</sup> BOSTON CONSULTING GROUP, “Economía digital en España” Página de publicaciones de BCG, 2020, (Disponible en [https://www.adigital.org/doc/202006\\_informe-economia-digital.pdf](https://www.adigital.org/doc/202006_informe-economia-digital.pdf)). Visitada por última vez el 6/6/2021.

#### 1.4. Ventajas y desventajas globales de la Economía Digital: la brecha digital

Muchas son las opiniones sobre las ventajas e inconvenientes sobre el impacto de la economía digital; sin embargo, todas las opiniones pivotan sobre un mismo eje, la visión del impacto de la digitalización, pudiendo ser esta inclusiva o exclusiva sobre los agentes pre-existentes en la industria. Ejemplo de esto es el comercio electrónico y sobre si genera una inclusión sobre los comercios tradicionales o bien una exclusión sobre ellos por las ventajas en el aprovechamiento de la globalización y las economías de escala, elementos que están íntimamente ligados con la fiscalidad.

Respecto a las ventajas, como se explicó anteriormente, la globalización, la inmediatez y la posición del consumidor como elemento clave de la cadena de valor son tres ventajas clave de la economía digital. La globalización permite el acceso a recursos desde cualquier parte del planeta, permitiendo así un incremento de oportunidades desde el punto de vista de negocio; o bien, desde el punto de vista educativo, por el acceso a recursos no presentes en países de origen.

Por otro lado, la inmediatez ha sido uno de los cambios de los últimos años desde la aparición de las TIC, esta ventaja permite a los consumidores consultar información en tiempo real o parametrizar procesos que antes no se podían. La posición del consumidor ha sido uno de los cambios clave en esta industria y choca con el resto de las industrias tradicionales, esto ha surgido por el incremento de oferta en el mercado, lo que ha supuesto una adaptación continua a los requisitos impuestos por el consumidor, llegando a niveles de alta personalización.

Respecto a las desventajas, la más clara, relacionada con la exclusión es la llamada brecha digital, la desigualdad generada por la imposibilidad de conectarse a la economía digital por insuficiencia de recursos. Como bien explica Kofi Annan, exsecretario de las Naciones Unidas:

*“Mucha gente carece de muchas cosas como por ejemplo: trabajo, habitación, alimentación, cuidados de salud y agua potable. Si hoy los privamos del acceso a los servicios de telecomunicaciones básicas esto es tan grave como las otras privaciones y en realidad reduce las oportunidades para encontrarles solución.”<sup>21</sup>*

---

<sup>21</sup> NORRIS, P., *Digital divide: civic engagement, information poverty, and the Internet worldwide*, Cambridge University Press, Cambridge, 2001, p.40.

La brecha digital está íntimamente ligada con la reducción del acceso de oportunidades por la desconexión por la escasez de recursos. Los determinantes de la brecha digital según Adolfo Rodríguez Gallardo son de tres índoles diferentes: económico, cultural y demográfico.<sup>22</sup>

Respecto a los determinantes económicos, los recursos deben permitir la adquisición de una computadora y la capacidad de conectarse a internet. Respecto a los determinantes demográficos, la posición geográfica y la desigualdad de condiciones entre países con respecto a la adaptación a la economía digital. Por último, los determinantes culturales, fundamentalmente la lengua en la que está la información, que en muchas ocasiones, deja de lado a un gran número de personas por la reducida audiencia y acucia todavía más la desigualdad.

Actualmente en España (2019), el 86%<sup>23</sup> de la población está conectada a internet, y la evolución ha sido notable en el tiempo, desde un 51% en 2005. Sin embargo, en el mundo, sólo un 53% está conectado a internet, y lo que es más preocupante, en países en vías de desarrollo, sólo un 47% de la población tiene acceso, dato que ha mejorado en el tiempo de forma notable, desde un 8% en 2005, pero sigue siendo muy reducido.

## 2. PERSPECTIVA DE LA OCDE SOBRE LA REPERCUSIÓN ECONÓMICA Y FISCAL DE LA ECONOMÍA DIGITAL

En el anterior apartado explicamos a nivel estructural las características que definían la economía digital en su conjunto. Sin embargo, como se expuso, muchas de estas características se compartían tanto entre empresas tradicionales como empresas de la economía digital, como por ejemplo las economías de escala, presentes en grandes procesos de producción en los que una parte está digitalizada, haciendo de ello una mezcla entre negocios tradicionales y digitales. En este apartado iremos en mayor profundidad sobre los modelos de negocio de la economía

---

<sup>22</sup> RODRIGUEZ GALLARDO, A., “La Brecha digital y sus determinantes” (disponible en [http://ru.iibi.unam.mx/jspui/bitstream/IIBI\\_UNAM/L100/1/brecha\\_digital\\_y\\_determinantes.pdf](http://ru.iibi.unam.mx/jspui/bitstream/IIBI_UNAM/L100/1/brecha_digital_y_determinantes.pdf) ) . Visitada por última vez el 6/6/2021.

<sup>23</sup> “Measuring digital development: Facts and figures 2020” (disponible en <https://www.itu.int/en/ITU-D/Statistics/Pages/facts/default.aspx>). Visitada por última vez el 6/6/2021.

digital, sus características comunes, los modelos que están surgiendo y la nueva realidad fiscal que generan.

## 2.1 Elementos comunes de los modelos de negocio de la economía digital

La OCDE tanto en el informe provisional del 2018<sup>24</sup> como en el informe de 2015 sobre la Acción 1 de BEPS<sup>25</sup>, llega a la conclusión de que existen tres factores fundamentales que se comparten entre los modelos de negocio de la economía digital y que realmente plantean un nuevo paradigma en como fiscalizar la creación de valor: la escala transfronteriza sin presencia jurisdiccional (el alcance global de las actividades empresariales), la dependencia de activos intangibles (incluidos los derechos de propiedad intelectual) y los datos masivos y la participación de los usuarios.

### 2.1.1 La escala transfronteriza

Si bien la globalización ha permitido a las empresas localizar varias partes de su proceso de producción en diferentes países y, al mismo tiempo, acceder a un mayor número de clientes en todo el mundo, esta tendencia se ha intensificado con la digitalización. El mayor alcance comercial de las empresas como resultado de la digitalización se ha producido con independencia de la ubicación de los usuarios y/o clientes de las empresas o de la sede de las mismas o incluso de la distancia entre ambas.

Mediante el uso de la tecnología a distancia, muchas empresas digitalizadas se están sumando a un proceso de desmaterialización, la consecuencia de esta evolución es que un número creciente de empresas puede tener una presencia económica y efectiva en una jurisdicción sin tener una presencia física. Pueden participar en la economía de diferentes jurisdicciones sin necesidad de estar presentes en ellas. Este proceso no está únicamente presente en las grandes multinacionales, sino en empresas más pequeñas que, a través de la migración de sus

---

<sup>24</sup> OCDE., “Tax Challenges Arising from Digitalisation”, 2018, (disponible en <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264293083-en.pdf?expires=1616839672&id=id&accname=guest&checksum=61CA3E2D4D8C1C4FCC6C4758A048CDC2>) Fecha última visita 06/05/2021.

<sup>25</sup> OCDE., “ Addressing the tax challenges of the Digital Economy”, 2015, (disponible en [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report\\_9789264241046-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en#page1)) Fecha última visita.06/05/2021

operaciones a sistemas basados en la nube, les permite tener un alcance global en la oferta de sus productos o servicios.

Tradicionalmente las empresas tributaban, en un territorio o jurisdicción, en función de su residencia física, pero lo expuesto anteriormente, es decir, el hecho de muchas empresas ahora operen en territorios desde la nube o el espacio digital, provoca que existan una serie de rentas sobre las que no existe un criterio que permita sujetarlas a la tributación en un determinado territorio, haciendo esto que estas terminen tributando en territorios de baja o nula tributación. Esto produce grandes preocupaciones en los gobiernos, conllevando a una consecuencia evidente; *“la erosión en las bases imponibles por la no tributación de las rentas virtuales y su consecuente perjuicio al erario público”*.<sup>26</sup>

El resultado de lo anterior conlleva a la propuesta, entre otras medidas, de crear un nuevo concepto tributario “presencia digital significativa”, el GEFED establece que este concepto está íntimamente relacionado con el concepto de “actividades digitales totalmente desmaterializadas”, las cuales son definidas por el GEFED de la siguiente manera; *“ Las empresas que precisan de unos mínimos elementos físicos en el Estado de la fuente para realizar sus actividades principales, con independencia de que esos elementos físicos se hallen o no en el Estado de la fuente para realizar actividades secundarias ”*<sup>27</sup>. Asimismo, el GEFED expone una serie de criterios para la determinación de si una empresa está realizando una actividad totalmente desmaterializada, entre otros, si la actividad de la empresa se basa enteramente o en su mayor parte en bienes y/o servicios digitales.

Del mismo modo, el GEFED expone determinados supuestos en los que las empresas que llevan a cabo “actividades totalmente desmaterializadas” cuentan con una presencia digital significativa en un determinado país. Existiendo no obstante, un requisito previo de facto para considerar que una determinada empresa puede tener una presencia digital significativa en un determinado territorio, este es; *“ que las actividades económicas o empresariales que realice*

---

<sup>26</sup> SÁNCHEZ-ARCHIDONA, G., “Economía digital, establecimiento permanente y presencia digital significativa: Tras las conclusiones del Informe del GEFED”, Área de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Málaga.

<sup>27</sup> SÁNCHEZ-ARCHIDONA, G., “Economía digital, establecimiento permanente y presencia digital significativa: Tras las conclusiones del Informe del GEFED”, Área de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Málaga.

*tengan la consideración de “actividades totalmente desmaterializadas”, siendo estas sinónimas de actividades que se realizan en un Estado distinto al de la fuente en el que no precisan de la utilización de elementos físicos, o en otros términos, que la realización de actividades económicas impliquen transacciones inline en terceros países en los que el soporte físico está establecido en el país fuente y no en el que efectivamente se prestan los servicios”*<sup>28</sup>. Debiéndosele añadir a esto, como dice el GEFED, que se pueda decir que esas empresas intervienen en la vida económica de un país.<sup>29</sup>

Por otro lado, otra de las medidas propuestas es la creación de un nuevo concepto “establecimiento permanente virtual”, íntimamente relacionado con el concepto de “presencia digital permanente”, aplicable a quienes vendan bienes y servicios digitales, donde únicamente se pueda establecer contacto de manera online, siendo irrelevante la residencia del vendedor.

A lo largo de los años se ha entendido que el cometido del concepto de establecimiento permanente es el de someter a tributación los beneficios empresariales en el país de la fuente. Así, en el MCOUDE se establece el establecimiento permanente como el *“conjunto de principios y criterios que permiten calificar a determinadas actividades económicas como vinculadas al territorio en el que se sitúan, facultando al Estado a que pueda gravarlas, siempre que dichas rentas sean atribuibles al establecimiento permanente”*<sup>30</sup>. Asimismo, en nuestro país, el concepto de “establecimiento permanente” se ve delimitado en el artículo 13 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.<sup>31</sup>

---

<sup>28</sup> SÁNCHEZ-ARCHIDONA, G., “Economía digital, establecimiento permanente y presencia digital significative: Tras las conclusiones del Informe del GEFED”, Área de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Málaga.

<sup>29</sup> RAMOS PRIETO, J., “Acción 1. La crisis de la noción de establecimiento permanente: un paradigma de los desafíos que afronta la tributación de los beneficios de las empresas multinacionales en el context de la economía digital”, en *Erosión de la base imponible y traslado de beneficio: estudio sobre el Plan BEPS de la OCDE*, Aranzadi, Navarra, 2016.

<sup>30</sup> SÁNCHEZ-ARCHIDONA, G., “Economía digital, establecimiento permanente y presencia digital significative: Tras las conclusiones del Informe del GEFED”, Área de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Málaga.

<sup>31</sup> Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes

### 2.1.2 La dependencia de activos tangibles

La importancia de los activos intangibles<sup>32</sup> para las compañías digitales se ha podido ver a lo largo de estos últimos años, incluso en las crisis del 2008 y 2012, por la composición de los balances de las compañías de esta industria en estos últimos años. Aunque la gran dependencia de los intangibles representa una característica común de las empresas digitalizadas, la explotación de los activos intangibles se está convirtiendo en un motor cada vez más importante de la creación de valor en todas las empresas, no sólo en las digitalizadas.

Los activos intangibles pueden ser un importante motor del valor empresarial. Por lo tanto, el lugar en el que se controlan/gestionan los activos intangibles de una empresa puede tener un impacto material en el lugar en el que los beneficios de esa empresa están sujetos a impuestos.

Según el análisis de la base de datos estadísticos de la Organización Mundial de la Propiedad Intelectual (OMPI), la demanda de derechos de propiedad intelectual (en adelante PI) experimentó un fuerte crecimiento en la década anterior. Tomando en cuenta los diseños industriales, las patentes, las marcas y los modelos de utilidad, el total de solicitudes de derechos de PI ha aumentado una media anual de alrededor del 7,1% entre 2004 y 2016, lo que supone un aumento de más del 125% durante el mismo período (OMPI, 2018). La actividad mundial de presentación de solicitudes aumentó notablemente en 2015 para la mayoría de los tipos de PI: un 27% para modelos de utilidad, un 13,7% para marcas, un 7,8% para patentes y un 0,6% para diseños industriales. En el caso de las patentes, alrededor de cuatro quintas partes de todas las nuevas solicitudes en 2015 se registraron en solo cinco oficinas: China (38,1%), Estados Unidos (20,4%), Japón (11%), la República de Corea (7,4%) y Europa (5,5%).

El fenómeno del aumento del uso y el registro de los derechos de propiedad intelectual parece traducirse en un crecimiento agregado, lo que confirma la importancia de los intangibles en la creación de valor. Corrado<sup>33</sup> desarrolla un enfoque empírico para medir los stocks de activos

---

<sup>32</sup> CLAUSEN, S., HIRTH, S., “Measuring the value of intangibles”, Journal of Corporate Finance, octubre de 2016 ( disponible en <https://econpapers.repec.org/scripts/redir.pf?u=http%3A%2F%2Fwww.sciencedirect.com%2Fscience%2Farticle%2Fpii%2FS092911991630092X:h=repec:eee:corfin:v:40:y:2016:i:c:p:110-127> ) Visitado por última vez 03/06/2021

<sup>33</sup> CORRADO, C., HULTEN, C., SICHEL, D., “Intangible capital and U.S. economic growth” ,2009, (disponible en <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/pdf/10.1111/j.1475-4991.2009.00343.x> ) Visitado por última vez el 28/05/2021

intangibles y su contribución al crecimiento en Estados Unidos durante el periodo de 1973 a 2003. Distinguen tres grandes grupos de intangibles: información informatizada, innovación propia y competencias económicas. Se estima que las tasas de crecimiento de la producción por hora son entre un 10 y un 20% más altas cuando se incluyen esta clase de activos, y se demuestra que el stock de intangibles ha alcanzado la paridad con el capital tangible como fuente de crecimiento después de 1995.

En 2012, se reproduce un estudio empírico<sup>34</sup> que repite el mismo experimento, pero en Europa, demostrando que, aunque el total de inversión en activos intangibles por empresas europeas es inferior a las estadounidenses, la contribución al crecimiento de los intangibles sigue siendo considerable, lo que confirma, una vez más, la creciente importancia de los intangibles para el crecimiento. En el estudio se muestra que las empresas más digitalizadas se caracterizan por la creciente importancia de la inversión en intangibles, lo que implica un efecto positivo sobre el valor de la compañía y el crecimiento de la producción.

Por otro parte, es importante destacar, en relación con lo ya comentado sobre los activos intangibles, que estos pueden explotarse de forma directa, es decir por parte de la persona/empresa que los creó y protegió a su favor, o explotarse de manera indirecta, esto sucede como bien indica la OCDE, cuando sin vulnerar la normativa vigente, los derechos sobre los activos intangibles se ven repartidos entre empresas asociadas o transferidos a terceras personas, produciendo como consecuencia una separación entre las actividades de explotación de los activos intangibles y la titularidad jurídica de dichos activos.<sup>35</sup>

Atendiendo al artículo 23 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades<sup>36</sup>, el mismo establece una reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles, el mismo indica las rentas derivadas de activos intangibles que tiene derecho a la reducción, la fórmula a través de la cual se establece la reducción para cada caso concreto y los requisitos para que pueda aplicarse dicha reducción, entre otros.

---

<sup>34</sup> DEAN, J., CORRADO, G., MONGA, R., “Large Scale Distributed Deep Networks”, 2012, (disponible en <https://storage.googleapis.com/pub-tools-public-publication-data/pdf/40565.pdf>) Visitado por última vez el 28/05/2021

<sup>35</sup> OCDE., “Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital” en *Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios*, 2014, (disponibles en <https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf>) Visitado por última vez el 17/06/2021

<sup>36</sup> Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades

### *2.1.3 Los datos masivos e interacción de los usuarios*

Aunque con diferentes intensidades según las líneas de negocio y las empresas, el uso, la recopilación y el análisis de datos se está convirtiendo en una parte integral de los modelos de negocio de las empresas más digitalizadas. A medida que continúe el proceso de digitalización, cabe esperar que estas características se conviertan en una parte cada vez más importante de los modelos de negocio de una gama aún más amplia de empresas.

El hecho de que las empresas hagan un uso cada vez más intensivo de los datos les ha permitido mejorar considerablemente sus productos y servicios. Esto ha tenido efectos positivos en el crecimiento de la productividad. Cada vez más, los datos son la fuente de la toma de decisiones y eso es uno de los cambios más evidentes con respecto a los modelos de negocio tradicionales.

Por un lado, el análisis de datos ha permitido a las empresas poder depurar y seleccionar información proveniente del uso de sus productos por sus clientes, para detectar insuficiencias o mejoras en su oferta y así mejorar la rentabilidad. Íntimamente ligado al análisis y generación de datos, están las economías de alcance, cuantos más clientes y más datos se extraigan, más valor en los datos y más conocimiento. Un ejemplo perfecto de esto es la aplicación sobre la publicidad dirigida, conocer qué y quiénes quieren nuestro producto para poder dirigir únicamente hacia ellos la publicidad, que genera un impacto sobre el presupuesto de publicidad beneficiándose de sus propios datos.

Por otro lado, sin embargo, tenemos la monetización de la acumulación de datos. Muchas empresas<sup>37</sup> no sólo utilizan sus datos para poder explotarlos de cara a su actividad económica principal, sino para ofrecerlos a terceros y recibir una contraprestación por ello.

Esta bicefalia de la acumulación de datos es semejante a la tenencia de activos intangibles (PI) por la compañía, no sólo impactando en su actividad económica, sino en sus balances, dado que el valor de estos es cada vez mayor y más exclusivo.

---

<sup>37</sup> OCDE, “Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios”, 2015, (disponible en [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/documentacion-sobre-precios-de-transferencia-e-informe-pais-por-pais-accion-13-informe-final-2015\\_9789264267909-es](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/documentacion-sobre-precios-de-transferencia-e-informe-pais-por-pais-accion-13-informe-final-2015_9789264267909-es) ) Visitado por última vez el 20/05/2021

Destacar que estos datos masivos e interacción de los usuarios generan grandes beneficios a las denominadas empresas “GAFA”, ya que el modelo de negocio de las GAFA se basa en conectar a quienes necesitan algo con quienes tienen algo a través de internet, y esto lo pueden hacer gracias a los datos masivos obtenidos de la interacción de los usuarios.<sup>38</sup>

En relación con lo anterior el problema aquí aparece en relación con la dificultad de cuantificar y someter a tributación los beneficios obtenidos por las empresas gracias los datos masivos y la interacción de los usuarios en la red. Como solución a esto, y a la espera de lograr una solución global definitiva por parte de la OCDE y la Unión Europea, el Gobierno de España ha decidido retomar el Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, de 28 de febrero de 2020,<sup>39</sup>(en adelante “IDSD), este grava los ingresos derivados de la prestación de servicios digitales que se caracterizan por la creación de valor por parte de los usuarios, entre ellos están; la transmisión de los datos recopilados sobre los usuarios de plataformas digitales, los servicios de publicidad que van dirigidos a los usuarios que interactúan en las plataformas digitales. Además este Impuesto se aplicará a aquellas personas jurídicas y entidades establecidas en España, en otro Estado miembro de la Unión Europea o en cualquier otro Estado o jurisdicción no perteneciente a la Unión Europea que, al inicio del periodo de liquidación tengan un importe neto de su cifra de negocios en el año natural anterior superior a 750 millones de euros, y que tengan un importe total de ingresos derivados de servicios digitales imposables en España que supere los 3 millones de euros. Destacar además, que el tipo impositivo de este impuesto es del 3%.<sup>40</sup>

Por último, la OCDE<sup>41</sup> destaca como uno de los elementos de mayor diferencia para estos modelos de negocio, la interacción de sus usuarios con los productos y servicios de la economía

---

<sup>38</sup> BLASCO, L., “Google, Apple, Facebook y Amazon: cómo funciona el “grupo GAFA” y por qué cuestionan ahora su modelo de negocio” Página de publicaciones del periódico BBC News Mundo, 6 de junio de 2019 (disponibles en <https://www.bbc.com/mundo/noticias-48542153>) Visitado por última vez el 17/06/2021

<sup>39</sup> Proyecto de Ley 121/000001 del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, de 28 de febrero de 2020

<sup>40</sup> HERNÁNDEZ MONEO, I., “Análisis del Proyecto de Ley del impuesto sobre determinados servicios digitales”, en página de publicaciones de CEF-, 1 de abril de 2020, (disponible en <https://www.fiscal-impuestos.com/impuesto-determinados-servicios-digitales-economia-digital-servicios-digitales-interfaces-digitales-publicidad-dirigida-transmision-datos-servicios-intermediacion.html>) visitado por última vez el 17/06/2021

<sup>41</sup> OCDE, “Resumen de los desafíos fiscales derivados de la digitalización: Informe provisional”, 2018, (disponible en <https://www.oecd.org/tax/beps/resumen-desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion-informe-provisional-2018.pdf>) Visitado por última vez el 21/05/2021

digital. Ante esta nueva realidad, se plantean diferentes niveles de interacción y dependencia de esta dependiendo del modelo de negocio.

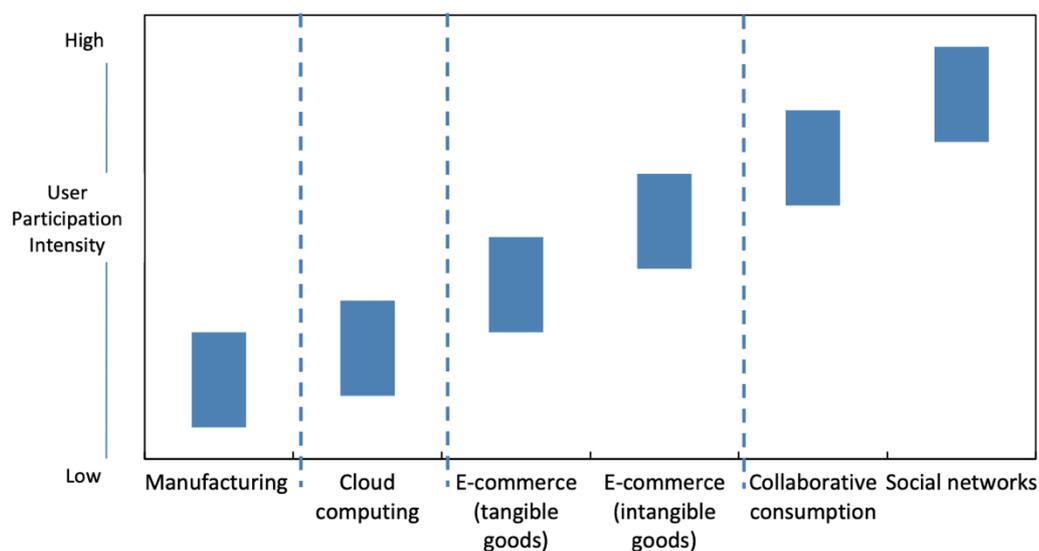
La primera distinción se basa en la interacción activa o pasiva de los usuarios con los productos o servicios que consumen. Se define como interacción activa aquella en la que los usuarios son los que generan que otros usuarios consuman o son ellos mismos los generadores del contenido. Mientras que, se define como interacción pasiva aquella en la que los usuarios simplemente interactúan con su producto y es el fabricante o vendedor el que recopila la información sobre el uso y la acumula, para posteriormente realizar un uso de esos datos como explicamos en el anterior punto, un ejemplo de esto son las *cookies*.

Pues bien, la OCDE va más allá de esta distinción y separa la interacción activa en diferentes niveles, dependiendo del nivel de esfuerzo que requiere la interacción, lo ejemplifico a continuación con una valoración sobre un producto:

- Interacción de nivel superior: son los usuarios los que generan el contenido que consumen otros usuarios o bien, los usuarios se lucran por invitar a nuevos miembros o consumidores a probar o contratar un determinado producto o servicio. Lo que se denomina la generación de comunidades a través de la interacción con otros usuarios nuevos. Por ejemplo, una publicación en una red social en la que valora un producto con una imagen y nombra a otros usuarios invitando al consumo.
- Interacción de nivel medio: los usuarios realizan una interacción activa sobre un producto o servicio, en este caso, íntimamente ligado con la generación de confianza para la adquisición de nuevos usuarios. Por ejemplo, una valoración con un comentario sobre un producto.
- Interacción de nivel inferior: en este nivel, el usuario únicamente ofrece una interacción sin esfuerzo, en la que no deja huella. Por ejemplo, una valoración sin un comentario.

Dependiendo del modelo de negocio del que se trate, hay una mayor o menor dependencia sobre la interacción de los usuarios. En el gráfico inferior se puede ver la diferencia de interacción dentro de modelos de negocio claves en la economía digital.

Figura 1: Intensidad de participación por usuarios a lo largo de diferentes modelos de negocio<sup>42</sup>



## 2.2 Aparición de nuevos modelos de negocio de la economía digital

El constante cambio de esta nueva economía tiene un impacto en el número y tipología de modelos de negocio existentes, haciendo que cada vez más, aparezcan nuevos modelos que cubren necesidades específicas de clientes que nunca se habían satisfecho, efecto colateral del análisis de datos expuesto anteriormente. A continuación, expondré tres modelos de negocio que muestran los rasgos anteriores y presentan un desafío fiscal: computación en la nube, comercio electrónico y redes sociales.

Con la presentación de los diferentes modelos, se explica el desafío fiscal por la presencia transfronteriza sin jurisdicción y la comercialización de activos tangibles e intangibles, así como la diferencia de la venta directa al consumidor o entre sociedades, por la tributación de impuestos indirectos como el IVA. Estos modelos de negocio se aprovechan de lagunas fiscales, como por ejemplo la dificultad para el establecimiento de un nexo jurisdiccional, para realizar traslados de beneficios entre sociedades presentes en distintos países a donde se realiza la actividad económica efectiva y por lo tanto impacta en la base imponible, esto es conocido como erosión de la base imponible y traslado de beneficios (Base erosion and profit shifting, en adelante BEPS) que lo desarrollaré en el próximo apartado en mayor detalle.

<sup>42</sup> Figura de creación propia basada en el informe de la OCDE 2018.

### *2.2.1 Comercio electrónico*

El comercio electrónico es uno de los grandes avances de la economía digital, ejemplo de ello es Amazon. En España el gasto medio anual de un ciudadano en compras a través de internet es de 2.103€<sup>43</sup> en 2020 y ha crecido un 36% en el último año. Esta tipología de modelo de negocio a gran escala supone un desafío fiscal importante por la presencia transfronteriza no jurisdiccional de las diferentes sociedades en diferentes países con distintas actividades económicas interrelacionadas.

### *2.2.2 Computación en la nube*

La computación en la nube es la forma a través de la cual se almacenan todos nuestros datos hoy en día, compañías como Google o Amazon (AWS) y el fabricante del primer ordenador, IBM, son empresas que ofrecen servicios de almacenamiento de datos en la nube o bien comunicación vía correo electrónico. Es una industria de 260 billones de dólares<sup>46</sup> y crece a un ritmo exuberante del 20% anualmente.

Este modelo de negocio supone un grandísimo desafío, dado que no hay intercambio de bienes en la venta, simplemente comercialización e intercambio de datos sin jurisdicción. En este supuesto, se trata de una empresa que comercializa un software de procesamiento de pagos a terceros, por lo que necesita cubrir aspectos regulatorios específicos, así como asegurarse de que optimiza al máximo la tributación de sus servicios, que no entienden de fronteras, dado que su software se vende en diferentes partes del mundo.

---

<sup>43</sup>“Informe Cetelem E-commerce 2020”, 2020 (disponible en <https://elobservatoriocetelem.es/observatorio-cetelem-ecommerce-2020> ) Visitado por última vez el 28/05/2021

<sup>46</sup>MLITZ, K., “Public cloud services market size 2009-2022” Statista, 19 de marzo de 2021, (disponibles en <https://www.statista.com/statistics/273818/global-revenue-generated-with-cloud-computing-since-2009/> ) Visitado por última vez el 04/06/2021

## **CAPÍTULO II PROPUESTAS DE LA OCDE SOBRE LA FISCALIDAD DE LA ECONOMÍA DIGITAL.**

La rápida difusión de la digitalización, junto con la liberalización de la política comercial ha aumentado el ritmo de la globalización y ha inducido una transformación estructural en curso de la economía. Dado que este proceso de transformación está teniendo un impacto generalizado, sería difícil, si no imposible, limitar la economía digital.

Sin embargo, la transformación digital no ha cambiado la naturaleza fundamental de las actividades principales que realizan las empresas para generar beneficios (es decir, obtener y adquirir insumos, crear o añadir valor, vender a los clientes, etc.). No obstante, como se ha mostrado a lo largo de los distintos informes de la OCDE desde 2013, y en especial en la Acción 1 de 2015 y, en particular, con respecto a los modelos de negocio más digitalizados, como se describe en el anterior apartado de este informe, la digitalización ha impulsado cambios considerables en la forma de operar de las empresas. Estos cambios han ejercido presión sobre los conceptos básicos que subyacen a las normas fiscales internacionales existentes, creadas hace casi un siglo.

### **1. EL PLAN BEPS DE LA OCDE (“BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING PLAN”)**

#### **1.1 Introducción a las BEPS (“Base Erosion and Profit Shifting Plan”)**

La elevada cantidad de ingresos generados por la economía digital y por lo tanto, los ingresos tributarios que supone el crecimiento de la misma han supuesto el desarrollo de un plan de acción por parte de los países de la OCDE y del G20 en febrero de 2013 para el control y desarrollo de la nueva tributación aplicable. Dentro del plan BEPS, encontramos la Acción 1, la cual afronta los desafíos fiscales de la nueva economía digital.

Para la elaboración del presente plan y con el fin de plantear los problemas y aportar soluciones a las cuestiones fiscales planteadas por la economía digital se creó un órgano auxiliar del Comité de Asuntos Fiscales (CAF), el Grupo de Expertos sobre Fiscalidad de la Economía Digital (GEFED), en el que participan países de la OCDE y del G20. El informe recoge de forma teórica

una serie de medidas, pero no profundiza sobre su aplicabilidad. Ante esta situación, en 2018 se crea un nuevo informe donde se recogen una serie de medidas, de forma más aplicable, pero sin recomendaciones expresas de aplicación, incluyendo un análisis sobre las ventajas e inconvenientes de la introducción de las mismas y un estudio de los resultados en la adopción de medidas de las acciones del Plan. Para la elaboración de este informe, la OCDE se basó en los siguientes principios<sup>48</sup>: neutralidad, eficiencia, certeza y simplicidad, efectividad y justicia y flexibilidad.

En primer lugar, respecto a la neutralidad, la OCDE busca una alteración mínima de las decisiones de los agentes económicos por razones fiscales. No debe haber alteraciones de los precios que generen cambios en la oferta y la demanda diferentes a antes de que existiese ese impuesto. En palabras de la OCDE : “Un impuesto fiscalmente neutro contribuirá a la eficiencia asegurándose de alcanzar una asignación y reparto óptimos de los medios de producción”.

En segundo lugar, el impacto en los costes derivados de la aplicación debería ser prácticamente nulo, tanto del lado de la administración para la gestión de los mismos, como del lado de las empresas, para el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Íntimamente ligado a esto, la certeza y simplicidad de las normas tributarias es un principio claro para la nueva realidad fiscal, de esta forma, la facilidad permitirá una mejor comprensión por los contribuyentes y por lo tanto una tasa superior de cumplimiento de sus obligaciones y ejercicio de sus derechos.

En tercer lugar, en aras de la efectividad y de la justicia, la administración y responsables políticos deben ser justos y fijar una cuantía de impuestos idónea, que evite las situaciones de doble imposición y el fraude fiscal. Para ello, las normas tributarias deben ser aplicables a la práctica real presente para garantizar una mayor eficiencia del sistema tributario. Además, los sistemas tributarios deben ser flexibles, adaptándose al constante cambio de las realidades tecnológicas de la nueva economía.

---

<sup>48</sup> OCDE., “Como abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital”, *Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la base Imponible y Traslado de Beneficios*, 2014, (disponible en <https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf>)

El desafío fundamental al que se enfrentan los Estados es la pérdida recaudatoria por mecanismos de evasión fiscal que permiten la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Estas conductas han generado pérdidas a nivel recaudatorio que podían haber sido asignadas para fomentar el crecimiento de los Estados. El problema en cifras se traduce en una pérdida anual estimada del 4 al 10% de la recaudación global por impuestos de sociedades (impuesto directo), que se traduce en 100 a 250 mil millones de dólares anuales de pérdida<sup>49</sup>.

Además, este problema no sólo está presente en países desarrollados, sino también en países en vías de desarrollo, cuyo impacto es todavía mayor por la dependencia a la recaudación de esta clase de impuestos.

## 1.2. Métodos de erosión de bases imponibles y desplazamiento de beneficios

Los métodos utilizados para la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios no son *numerus clausus*, de hecho, la OCDE en sus planes de acción, no sólo el de 2013, hace referencia a la investigación a los mismos como uno de los objetivos del plan. A continuación analizaremos los más utilizados para la evasión fiscal.

### 1.2.1 Precios de transferencia

Los precios de transferencia son uno de los mecanismos más comunes para la erosión de la base imponible o desplazamiento del beneficio entre sociedades del mismo grupo. Este mecanismo consiste en la determinación del precio muy por encima o muy por debajo del que se acordaría en el mercado de un bien o servicio entre sociedades dentro de un mismo grupo. Este precio debe establecerse de acuerdo con el principio de plena competencia también denominado Principio de *arms' length*, el mismo establece que debe fijarse un precio por valor de mercado, como si los pactantes fuesen sociedades independientes.

---

<sup>49</sup> OECD, “Proyecto OECD/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Informes finales de 2015”. (disponible en <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumen-informativo.pdf>). Visitado por última vez el 6/6/2021.

Este mecanismo es utilizado comúnmente por las empresas como herramienta habitual de planificación fiscal; sin embargo, la práctica habitual dista mucho de la teoría, las sociedades utilizan estos mecanismos para transferir beneficios de sociedades presentes en un país a otras en otro, donde la fiscalidad es conveniente, estableciendo el precio fuera del valor de mercado, tanto al alza como a la baja. Es por esto por lo que los Estados autorizan a las Administraciones a realizar ajustes fiscales y controlar los precios de transferencia intragrupal, para que sean acordes al valor de mercado. En concreto en el caso de España, es la Resolución de 21 de enero de 2020, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2020<sup>50</sup>, la que regula los precios de transferencia.

El problema es el establecimiento del precio conforme al valor de mercado, frente a esto, han surgido varios métodos comunes para poder realizar los ajustes fiscales. El mecanismo tradicional es el precio libre comparable, consistente en la comparativa del precio de la transferencia con el de uno similar en el mercado entre dos entidades independientes, conocido como precio de adquisición comparable. Otro método es el precio de reventa, cuya metodología se basa en el cálculo de los beneficios y costes de fabricación, se calcula el precio al que sería vendido a un tercero y se le resta el beneficio bruto. Por último, otro método común es el del precio incrementado, cuyo procedimiento se basa en comparar los beneficios de entidades similares y los costes de fabricación para estimar así el precio de mercado.

Cuando el establecimiento de precios y los ajustes fiscales se realizan sobre activos tangibles, es mucho más sencilla la determinación del valor de mercado, el problema real se encuentra en los activos intangibles, los cuales no tienen activos de comparación. La OCDE, ha establecido que *“muchas estructuras fiscales societarias se centran en localizar riesgos e intangibles de difícil valoración en jurisdicciones de baja fiscalidad, donde sus beneficios pueden gozar de un régimen tributario favorable. Tales acuerdos conducen o contribuyen a la erosión de las bases y del desplazamiento de beneficios”*<sup>51</sup>.

---

<sup>50</sup> Resolución de 21 de enero de 2020, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2020

<sup>51</sup> ROSEMBUJ, T., “La erosión de la base imponible y el desplazamiento de beneficios”, Revista nº 204 de el Fisco, diciembre de 2013, (disponible en <http://elfisco.com/articulos/revista-no-204-la-erosion-de-la-base-imponible-y-el-desplazamiento-de-beneficios>) visitado por última vez el 16 de junio de 2021.

### 1.2.2 Subcapitalización

La subcapitalización es un mecanismo a través del cual, por la deducibilidad de los gastos financieros y la no deducibilidad de los dividendos en el Impuesto de Sociedades, las sociedades intragrupo, se realizan préstamos entre si para posteriormente deducirse los gastos financieros de la base imponible del impuesto de sociedades. Tulio Rosembuj<sup>52</sup> afirma: “*la conveniencia es identificar cualquier modalidad como deuda a fines fiscales; aunque reúna características de capital. Es un estímulo sistemático a la erosión del beneficio y que coloca al interés financiero bajo sospecha*”. Además, el endeudamiento excesivo supone un desequilibrio financiero para las sociedades.

Este mecanismo sólo está disponible para las relaciones con filiales, nunca con sucursales<sup>53</sup> entendido como matriz y como filial, aquella sociedad con residencia fiscal en un Estado Miembro de la Unión sujeta al Impuesto de sociedades y tenga participación del 10% sobre la otra sociedad que posea como mínimo un 10% de participación de capital de una empresa sita en su mismo Estado miembro que sea controlada por un establecimiento permanente de la primera.

Para controlarla se han establecido normas de subcapitalización (*thin capitalization rules*) mediante las cuales se controlan las deducciones por endeudamientos excesivos. Se considera endeudamiento excesivo aquel que no hubiese existido en condiciones normales entre sociedades independientes. En estos casos se realiza un ajuste fiscal hasta donde se considera como la deducción por endeudamiento en un nivel normal.

---

<sup>52</sup> ROSEMBUJ, T. “La erosión de la base imponible y el desplazamiento de beneficios”, Revista nº 204, Barcelona, 2013, (disponibles en <http://elfisco.com/articulos/revista-no-204-la-erosion-de-la-base-imponible-y-el-desplazamiento-de-beneficios>) . Visitada por última vez el 6/6/2021.

<sup>53</sup> Directiva de la Unión Europea, de 30 de noviembre de 2011, 2011/96, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales”, artículo 3.1ª.

En el ordenamiento jurídico español, se recoge en el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre sociedades<sup>54</sup> 27/2014 el límite a la deducibilidad de los gastos financieros: *“1. Los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30 por ciento del beneficio operativo del ejercicio (...) En todo caso, serán deducibles gastos financieros netos del período impositivo por importe de 1 millón de euros.”*

### 1.3 Plan de acción BEPS de la OCDE

La necesidad de luchar contra las planificaciones fiscales agresivas dio lugar a un proyecto de fiscalidad internacional elaborado por la OCDE llamado Plan de Acción BEPS, del 19 de junio de 2013<sup>55</sup>, cuya finalidad es la erradicación de la erosión de bases imponibles y el desplazamiento de beneficios (BEPS) por parte de empresas multinacionales. A causa de la globalización y la transformación incesante de la economía hacia un mundo digital, acuciado por una crisis mundial, la OCDE junto con otros países en vías de desarrollo, decidieron dar un paso al frente y luchar contra los mecanismos de planificación fiscal, según Elisabeth Gil<sup>56</sup>, las prácticas de BEPS tienen su base en la presencia de las lagunas y diferencias entre las normativas que se encuentran presentes en la interacción de las mismas por grupos de empresas y no tanto por la vulneración de las leyes. Destacar que aquí lo que se está produciendo no es fraude fiscal, es decir no hay una falta de cumplimiento de la norma de manera consciente, sino que, lo que se está produciendo es elusión fiscal, es decir se realizan acciones que aunque están hechas dentro del marco legal, se aprovechan de lagunas legales en su propio beneficio.<sup>57</sup> Pese al establecimiento del plan, hay un temor generalizado sobre la potencial unilateralidad que pueden tomar los Estados tomando medidas independientes en contra del objetivo unificado.

---

<sup>54</sup>Ley 27/2014 del Impuesto sobre sociedades, de 27 de noviembre de 2014.

<sup>55</sup>OECD, “Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, publicada el 9 de enero de 2014”. (Disponible en: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/plan-de-accion-contrala-erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-beneficios\\_9789264207813-es#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/plan-de-accion-contrala-erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-beneficios_9789264207813-es#page1)). Visitada por última vez el 6/6/2021.

<sup>56</sup> GIL, E. “Beps vs. planificación fiscal empresarial” Página 2. (Disponible en: <http://www.aedfifa.org/ficherosvisiblesweb/doctrinas/archivodocctrina22.pdf>). Visitada por última vez el 6/6/2021.

<sup>57</sup> SUCRE MIGUEZ, F; “Diferencias entre fraude fiscal, elusión y evasión fiscal”, en página de publicaciones Central Fiduciaria, 18 de noviembre de 2016. (Disponible en <https://www.centraalfiduciaria.com/blog/diferencias-entre-fraude-elusion-y-evasion-fiscal/>) Visitado por última vez el 17/6/2021.

### *1.3.1 Objetivos*

El objetivo fundamental del plan es controlar y erradicar la erosión de bases imponibles y el desplazamiento de beneficios por medio de abusos y aprovechamientos de lagunas legales o discordancias entre jurisdicciones. Como se comentó en el subapartado anterior, el objetivo de este plan de acción es controlar y erradicar, no el fraude fiscal, sino la elusión fiscal, es decir erradicar las acciones que aunque están hechas dentro del marco legal, se aprovechan de lagunas legales en su propio beneficio. El Plan gira en torno a cuatro pilares fundamentales: la mejora y actualización de la fiscalidad a través de la actualización de la imposición, la coherencia internacional, el reparto de la jurisdicción tributaria entre el Estado de la fuente o de residencia y la necesidad de transparencia, certidumbre y predictibilidad fiscal para las empresas.

### *1.3.2 Acciones*

El Plan incluye quince acciones para la consecución de sus objetivos, cada uno de ellos cuenta con un plazo determinado para su estudio y desarrollo, todos ellos se desarrollaron entre 2014 y 2015. A su vez, estas acciones se dividen en cinco grupos diferentes relativos a la economía digital; la coherencia internacional; el restablecimiento de los estándares internacionales; la transparencia y seguridad jurídica; y la rápida aplicación de las medidas.

- Primer grupo de acciones: la economía digital.

Este primer grupo incluye la acción primera cuyo objetivo fundamental es la identificación de las principales dificultades de la economía digital de cara a la aplicación de tributos. Esta terminó su plazo en septiembre de 2014, culminando con la publicación del informe de la

OCDE “*Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*”<sup>58</sup> Definiendo la economía digital como aquella “*transformación de un proceso caracterizado por la información y la comunicación tecnológica como elementos que han permitido mejorar la eficiencia y rapidez en la compra- venta en el mercado, abaratar costes entre proveedor-cliente, perfeccionar el modelo de negocio y fortalecer la innovación como base de muchos sectores*” . Esta acción desarrolla los que serán y han sido los planteamientos de la OCDE de cara a la identificación de mecanismos de creación de valor en la nueva era digital, como hemos explicado en el apartado 3. El objetivo fundamental es detectar las estrategias fiscales para deslocalizar beneficios y establecer una regulación concreta.

Más allá de la acción primera, se presentaron otro conjunto de acciones que explicaré de forma resumida, dado que no presentan un vínculo tan estrecho con la fiscalidad de la economía digital.

- Segundo grupo de acciones: coherencia internacional.

En relación a la coherencia del Impuesto de Sociedades (en adelante, IS) dentro de un marco Europeo, se presentaron las acciones segunda a quinta. La acción segunda, “*Neutralización de los efectos de instrumentos o entidades híbridos generadores de doble no imposición, doble deducción o diferimiento*”, relativa a la realización de cambios en el modelo de convenio de la OCDE para eliminar el abuso de los modelos híbridos y el diseño de modelos para no establecer deducciones o dobles imposiciones que supongan un abuso. Se publicó en 2014 el artículo definitivo en el cual se estableció la modificación del artículo 4.3 de la MC de la OCDE de cara a resolver la problemática de la doble imposición fiscal por doble residencia, recomendando a los ordenamientos que incorporen normativa para permitir deducciones para cavar con la doble imposición.

---

<sup>58</sup> OCDE., “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy”, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2014, (disponibles en [http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy\\_9789264218789-en](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy_9789264218789-en)). Visitada por última vez el 6/6/2021.

La acción tercera, sobre “*recomendaciones sobre el diseño de normas de Transparencia Fiscal Internacional (CFC rules)*”<sup>59</sup>, sobre la cual se presentó el artículo en 2015, pretendía reforzar la normativa relativa a la transparencia de sociedades extranjera controladas.

La acción cuarta sobre, las “*reglas que prevengan la erosión de bases imponibles a través de pagos de intereses y otros gastos financieros excesivos*”<sup>60</sup> la cual hace referencia a la fijación de precios de transparencia y directrices para evitar abusos en materia de financiación.

La acción quinta sobre, “*contrarrestar las prácticas de competencia fiscal lesiva de manera más efectiva, tomando en consideración la transparencia y sustancia*”, la cual tiene un informe que le precede, de 1998, realizado por la OCDE. Con esta acción se pretende erradicar las prácticas fiscales perniciosas, lograr una mayor transparencia e incrementar la coordinación entre los estados de la OCDE para compensar las prácticas de competencia fiscal lesiva.

- Tercer grupo de acciones: restablecimiento de los estándares internacionales.

El tercer grupo de acciones engloba las acciones de la sexta a la décima, y tiene como objetivo la búsqueda y restablecimiento de estándares internacionales. La acción sexta sobre, “*prevención del abuso de CDIs*” cuyo objetivo es la restricción de los convenios de doble imposición (en adelante, CDI) por los estados miembros, de tal forma que se graven los ingresos en los países donde se realiza la actividad económica, para evitar abusos y restringir el beneficio de los mismos. El artículo definitivo se presentó en 2014, “*Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*”.

---

<sup>59</sup> OCDE, *Diseñar normas de transparencia fiscal internacional eficaces*, Acción 3 – Informe final 2015, OCDE, 2015.

<sup>60</sup> OCDE, *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments*, Acción 4- 2015 Final Report, OCDE, 2015.

La acción séptima relativa a, *“impedir los comportamientos que evitan de manera artificial el establecimiento permanente en el país fuente”*, cuyo objetivo, era la reformulación de la noción de establecimiento permanente (en adelante, EP), anticuado a una era industrial no actualizada.

El tercer grupo acaba con las acciones octava, novena y décima, relacionadas con la economía digital, relativas a *“evitar un uso indebido por las multinacionales del estándar «arm’s-length»”*. En este grupo, el objetivo es reformular la definición de los intangibles, así como su valoración; las operaciones de capital de riesgo y otras operaciones de riesgo. En especial, el objetivo es introducir directrices de valoración de cara a la transferencia de intangibles entre establecimientos de multinacionales de diferentes jurisdicciones con unos precios de transferencia actualizados. Por otro lado, otro de los objetivos es la actualización de directrices para evitar la erosión de las bases imponibles en cuanto a las transferencias de riesgos excesivas para lograr mayores devoluciones entre empresas del mismo grupo.

- Cuarto grupo de acciones: transparencia y seguridad jurídica.

El penúltimo grupo, engloba las acciones de la undécima a la decimocuarta y tiene como objetivo último aportar una mayor predictibilidad y transparencia. La acción once *“desarrollo de metodologías para recopilar y analizar datos sobre BEPS y las acciones para atacar este fenómeno”*, cuyo objetivo era el análisis de las BEPS para neutralizarlas. La acción decimosegunda, sobre la *“obligación de los contribuyentes a revelar sus esquemas de planificación fiscal agresiva”*, relativa a las recomendaciones a los legisladores nacionales de revisar las delimitaciones de la agresividad de los mecanismos de planificación fiscal, para la determinación de la ilegalidad y agresividad de los mismos, a través de la transferencia de información entre jurisdicciones.

La acción décimotercera, sobre la *“necesidad de reexaminar la documentación de precios de transferencia”*, como puntos anteriores, esta acción había sido recogida y tratada previamente por la OCDE con el informe de 2013, *“un modelo estandarizado de documentación que gira entorno al Masterfile y el Localfile, asimilable a la documentación del grupo y del obligado tributario en España, definiendo algunos principios base”*. El objetivo de esta acción es una vez más la transparencia, en este caso, de cara a la colaboración tanto entre jurisdicciones como

entre multinacionales y estado para delimitar la valoración de los precios de transferencia realizados en sus operaciones.

Para finalizar, la acción decimocuarta, la “*mejora de los procedimientos internacionales de resolución de disputas*”, cuyo objetivo es el establecimiento de procedimientos eficaces al alcance del contribuyente de cara a la resolución de disputas por problemas de seguridad jurídica generadas por la introducción del nuevo Plan.

- Quinto grupo de acciones: rápida aplicación de las medidas.

El ultimo grupo, formado por la acción décimo quinta, cuyo propósito es la imposición de un instrumento multilateral para introducir las diferentes medidas por medio de acciones, es decir, se trata de una acción que engloba la aplicación de todas las demás.

## 2. PLAN BEPS EN LA UNIÓN EUROPEA

Existe falta de coordinación entre los sistemas fiscales de los Estados miembros, pese a que el desarrollo de las actividades empresariales se hace en un mercado único. Esta situación, en la que concurren 28 sistemas fiscales, plantea problemas en cuanto a la seguridad jurídica y para el desarrollo de inversiones en innovación tecnológica y al desarrollo de actividades de investigación científica. Todo ello da lugar, a parte de los problemas de elusión fiscal por la deslocalización de las empresas en las jurisdicciones con tributación más baja, a la puesta en peligro de la estabilidad de las transacciones, siendo las grandes perjudicadas las pequeñas empresas.<sup>61</sup>

---

<sup>61</sup> GIL GARCÍA, E. “El patent box en la era post Beps” 2016. (Disponible en: [https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos\\_trabajo/2016\\_15.pdf](https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2016_15.pdf)) . Visitada por última vez el 6/6/2021.

Frente a esta situación, el Consejo de la Unión Europea en diciembre de 2015 asentó en dos bloques de acuerdos el desarrollo del Plan BEPS para los años posteriores hasta la actualidad. En el primero de estos bloques, se reconoce la urgente necesidad de luchas contra la evasión fiscal y la planificación fiscal abusiva. Para esto, es necesaria una estrecha colaboración con la OCDE y el G20 para prevenir las BEPS a través de normas internacionales (Directiva 2018/0072 del Consejo<sup>62</sup>). En esta dirección, el Consejo aboga por soluciones comunes y flexibles a nivel comunitario, que sean coherentes con las conclusiones de la OCDE y a las competencias de la UE.

Por otro lado, el segundo bloque de acuerdos incluye unas directrices generales elaboradas por el Consejo, cuyo objetivo es evitar la elusión fiscal y las BEPS. Para conseguir este objetivo, se presentó el “paquete de lucha contra la elusión fiscal”<sup>63</sup>, el cual incluía un conjunto de iniciativas legislativas y no legislativas cuyo objetivo era reforzar la normativa contra el abuso fiscal de las corporaciones y conseguir una fiscalidad para las empresas de la Unión más justa, sencilla y eficaz. Con este paquete se aprobaron dos Directivas en materia de abuso fiscal. Este paquete de medidas en concreto tiene un origen doble, por un lado las acciones englobadas en el plan BEPS de la OCDE; por otro lado, la Directiva de Base Imponible Común Consolidada en el IS (BICCS)<sup>64</sup>. Este paquete de medidas se sintetiza en dos directivas (Dir. 2018/822 del Consejo y Dir. 2016/1164 del Consejo), una recomendación (2016/136 de la Comisión) y una comunicación (2016/024 de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo).

En primer lugar, la Directiva 2018/822 del Consejo, del 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información<sup>65</sup>. Esta norma obliga a informar sobre específicos mecanismos de planificación fiscal y la obligación posterior de comunicación entre las diferentes Administraciones tributarias a través de un directorio central al cual pueden tener acceso todos los Estados miembros.

---

<sup>62</sup> Directiva 2018/0072 del Consejo de Ministros por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa, 21 de marzo del 2018, 2018/0072).

<sup>63</sup> COMISIÓN EUROPEA. “Conjunto de medidas contra la elusión fiscal del 28 de enero de 2016”. (Disponible en: [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/IP\\_16\\_159](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/IP_16_159)). Visitada por última vez el 6/6/2021.

<sup>64</sup> Directiva del Consejo de Ministros relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades del 25 de octubre de 2016

<sup>65</sup> Directiva 2018/822 del Consejo Europeo, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información del 25 de mayo de 2018

En segundo lugar, la segunda medida recogida es la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior<sup>66</sup>. Esta norma tiene como objetivo acabar con el pago del impuesto en países distintos a donde se genera el beneficio y por tanto, obligar a tributar donde se genera el beneficio realmente. Además, se busca restablecer la confianza en los sistemas fiscales de los Estados miembros, permitiendo a sus gobiernos el ejercicio eficaz de la potestad tributaria.

En tercer lugar, la Recomendación (UE) 2016/136 de la Comisión<sup>67</sup>, de 28 de enero de 2016, sobre la aplicación de medidas contra los abusos en detrimento de los convenios fiscales, con objetivo de incorporar en los convenios fiscales una cláusula de anti abuso general (Acción 6 del Plan BEPS) y medidas de prevención de la elusión del establecimiento permanente (Acción 7 del Plan BEPS). A través de este instrumento, se le recomendó a los Estados miembros introducir un “mínimo” en los convenios fiscales celebrados inter partes o con terceros estados, con la introducción de la cláusula de “propósito” principal propuesta por la OCDE y el G20. Además, se les instó a que incluyesen modificaciones que reflejasen la jurisprudencia del TJUE relativa a la materia sobre prácticas fiscales abusivas.

Por último, la Comunicación (UE) 2016/024 de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo, de 28 de enero de 2016<sup>68</sup>, de una estrategia exterior para una imposición efectiva. A través de esta Comunicación, se determinaron medidas para promover la buena gestión fiscal internacional y la lucha contra la erosión de la base imponible, con el objetivo de asegurar una igualdad de condiciones para las empresas. Además, se plantea la forma de mejorar las relaciones exteriores con compromisos internacionales.

### 3. EFECTOS DEL PLAN BEPS EN LA LEGISLACIÓN ESPAÑOLA

En el anterior apartado hemos visto la composición del plan BEPS impulsado por la OCDE y el G20, así como su aplicación y efecto en el ámbito de la Unión Europea. España no es ajena

---

<sup>66</sup> Directiva Europea 2016/1164 del Consejo Europeo, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior del 12 de julio de 2016”. (Disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A32016L1164>). Visitada por última vez el 6/6/2021.

<sup>67</sup> Recomendación Europea 2016/136 de la Comisión Europea sobre la aplicación de medidas contra los abusos en detrimento de los convenios fiscales de 28 de enero de 2016.

<sup>68</sup> Comunicación 2016/024 de la Comisión Europea al Parlamento Europeo y al Consejo Europeo de una estrategia exterior para una imposición efectiva de 28 de enero de 2016

a las dificultades y beneficios que genera la economía digital sobre su economía, por lo tanto, también ha debido adaptarse, especialmente en el caso de las directivas de la Unión europea, por su obligatoriedad de transposición dentro del plazo fijado en las mismas, a las nuevas circunstancias para poder tributar correctamente los nuevos modelos de negocio. A continuación, veremos la implicación del mismo en la legislación española y la tributación de nuevas realidades como son las plataformas digitales o las empresas GAFA (Google, Amazon, Facebook y Apple).

## 2.1 Modificación de la Ley 58/2003 General Tributaria

En abril de 2015, se aprobó por el Consejo de Ministros el Proyecto de modificación parcial de la Ley 58/2003, del 17 de diciembre, General Tributaria<sup>69</sup>. Ésta tiene como objetivo reforzar la seguridad jurídica tanto de los contribuyentes como de la Administración Tributaria en materia fiscal relacionada con la economía digital, en especial, incrementar la eficacia de la administración y reducir la litigiosidad y el fraude fiscal. El objeto de la reforma de la Ley General Tributaria era evitar la elusión fiscal, dada la gravedad que tiene y la mala fe por los obligados tributarios que presentan en sus actuaciones. Para lograr este objetivo, se presentaron una serie de medidas.

En primer lugar, como se indicó más arriba, para mejorar la seguridad jurídica y la exactitud de las nuevas realidades gravables, se reforzó la figura del conflicto en la aplicación de la norma, recogida en el artículo 15 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria<sup>70</sup>, el cual establece: “*Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las siguientes circunstancias:*

*a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.*

---

<sup>69</sup> Ley 34/2015, de 21 de septiembre

<sup>70</sup> Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

*b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.*

*2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley.*

*3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora.”*

De esta manera, se introdujo la posibilidad de sancionar supuestos que fuesen similares a otros que ya hayan sido declarados como abusivos por la Administración anteriormente. Para ello, se configuró la cláusula anti abusiva general, recogida en los artículos quince y dieciséis de la LGT, los cuales intentan acabar con la planificación fiscal agresiva de forma genérica.

Por último, se reforzó el régimen de estimación directa, el cual viene recogido<sup>71</sup> en los artículos 28 y 30 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. Este régimen, el cual puede ser tanto de estimación directa objetiva como simplificada, siendo el primero cuando se trata de una cifra de facturación de más de 600.000 euros y en caso de ser inferior, el segundo, supone una estimación del gravamen en función de la facturación. Con este refuerzo, la Administración pasó a tener la capacidad de realizar una distinción en la liquidación de los conceptos y cuantías que no estén o puedan estar relacionados con delitos contra la Hacienda Pública.<sup>72</sup>

Por último, se realizó un reforzamiento del régimen de estimación indirecta con el desarrollo del artículo 305.5 del Código Penal. En tal artículo se establece la posibilidad de que la Administración tributaria realice una liquidación en la que se separen los conceptos y cuantías que no estén relacionados con un posible delito contra la Hacienda Pública, y por otro, los que si se encuentre vinculados con un delito contra la Hacienda Pública (Ley Orgánica 10/1995, de

---

<sup>71</sup> Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

<sup>72</sup> Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre

23 de noviembre). Esto se podría relacionar con el objetivo del Plan BEPS, dado que el mismo consiste en controlar y erradicar la erosión de bases imponibles y el desplazamiento de beneficios por medio de abusos y aprovechamientos de lagunas legales o discordancias entre jurisdicciones.

## 2.2 Modificación del Impuesto sobre Sociedades

El Impuesto sobre Sociedades en España ha sufrido varias reformas desde la publicación del Plan BEPS en 2013, a continuación se presentan los cambios tanto al Reglamento, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, como a la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, relativos con las acciones recogidas en el Plan, en concreto, ha habido dos reformas importantes, una en 2015, que no recogía únicamente cambios relativos a la lucha contra el abuso fiscal, sino que trataba también otras materias; y por otro lado, el Real Decreto-Ley 4/2021, relativo a la limitación de la elusión fiscal de las asimetrías híbridas, estas son las situaciones en las cuales un contribuyente del Impuesto de Sociedades localizado en España y una entidad vinculada situada en otro país realizan operaciones entre sí y tienen diferente calificación en los dos países.

### 2.2.1 Reforma de 2015

En primer lugar, frente al grave problema de la deducibilidad de los gastos relacionados con operaciones de entidades vinculadas, que no generen ingresos o estén sometidos a un gravamen especial, exento o bien por debajo del 15%, la reforma de la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 2015 pasó a impedir esta deducibilidad<sup>73</sup>. En concreto, el artículo quince recoge una cláusula antiabuso que trata de limitar la subcapitalización, es decir diferencia que pueda surgir entre distintas jurisdicciones por las diferentes calificaciones fiscales sobre los instrumentos híbridos de capital (dividendo) y deuda (intereses) y su deducibilidad y efectos posteriores.

---

<sup>73</sup> Ley 27/2014, de 27 de noviembre

En segundo lugar, relativo a las estrategias fiscales para la excesiva deducibilidad de los gastos financieros, presentado en la acción cuarta del Plan BEPS, la legislación española recogió una norma limitativa a través de la publicación del Real Decreto-Ley 12/2012, que modifica la LIS, incorporando restricciones a este tipo de excesivas deducciones de los gastos financieros, con especial referencia a la financiación híbrida y a las operaciones de adquisiciones apalancadas de participaciones. El problema en este caso es la definición del “exceso” de los gastos financieros, por ello, se introdujo directamente, en el artículo dieciséis, la no deducibilidad salvo justificación, de los gastos financieros dentro de un grupo mercantil destinados a determinadas operaciones: “los gastos financieros derivados de deudas con entidades del grupo destinados a la adquisición, a otras entidades del grupo, de participaciones en el capital social o fondos propios de otras entidades del grupo, salvo que el contribuyente acredite la existencia de motivos económicos válidos que fundamenten esas operaciones”.<sup>74</sup>

En tercer lugar, con el objetivo de no burocratizar las operaciones vinculadas y los precios de transferencia, cuestión tratada en el Plan BEPS también, se incluyó en la reforma tanto de el Reglamento, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, como a la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. Concretamente, se simplificó la documentación a aportar para sociedades con una cifra de negocios inferior a 45 millones de euros, reduciendo la carga administrativa tanto de la parte del contribuyente como de la Administración, adaptándose así a las exigencias introducidas por la OCDE. Otro cambio significativo relacionado es el perímetro de vinculación, pasando de un 5% o 1% (cotizadas) a un 25% para la relación socio-sociedad, lo que genera una mayor amplitud para la determinación de la vinculación. Además, se deja de tener en cuenta la retribución percibida por consejeros y administradores como elemento de vinculación.

Asimismo, para aportar una mayor transparencia sobre los precios de transferencia, las multinacionales pasan a tener la obligación de aportar información acerca de su negocio global a la Administración tributaria. De esta forma, tienen que aportar la documentación, clara y específica, acerca de sus precios de transferencia a cualquier administración tributaria de cualquier país. Ante esta incorporación, el artículo 14 del Reglamento del IS introduce la obtención de información país por país para conseguir indicar la política de precios en un grupo mercantil completo.

---

<sup>74</sup> Ley 27/2014, de 27 de noviembre

Por último, relativo a la Transparencia Fiscal Internacional, recogida en la Acción 3 del Plan BEPS, donde se incluía una recomendación para acabar con los problemas de falta de transparencia en la tributación de los grupos mercantiles con filiales en domicilios extranjeros que cuentan con una tributación inferior. Para esto, el artículo 100 de la LIS introdujo una presunción de imputabilidad de las rentas obtenidas por las entidades no residentes cuando la participación en el capital social sea de al menos el 50 por ciento, el importe satisfecho sea inferior al 75 por ciento del aplicable en el territorio español y además, las rentas sean derivadas de la cesión de bienes, derechos o de la prestación de servicios.

Además, la regulación española en el artículo 107 de la LIS, recoge la obligatoriedad de tributación de los beneficios obtenidos por la explotación de propiedad industrial o intelectual, perteneciente a grupos españoles, pero con filiales ubicadas en territorios de baja tributación. De esta forma, se pretende atraer y repatriar las inversiones de multinacionales en I+D+i.

### *2.2.2 Reforma de 2021*

Tras la reforma de 2015, a través de la aprobación del Real Decreto-Ley 4/2021, se aprobó el 10 de marzo de 2021, la reforma sobre la LIS para continuar con la lucha contra la elusión fiscal expuesta en el Plan BEPS. En este caso en concreto, se trata de la trasposición de la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, modificada posteriormente por la Directiva (UE) 2017/952 del Consejo cuyo objetivo es limitar las prácticas de elusión fiscal y en concreto las asimetrías híbridas con terceros países. Este objetivo se recoge en la acción 2 del Plan BEPS.

El Real Decreto-Ley consta de dos artículos que se reforman en la LIS para el control de las asimetrías híbridas, el artículo 15 bis y el apartado 1 del artículo 16. El primero hace referencia al control de la elusión fiscal por las diferencias de calificación sobre los gastos o ingresos deducibles entre distintas jurisdicciones donde el grupo mercantil tenga entidades vinculadas. Por otro lado, el artículo 16 introduce un límite a la deducción de los gastos excesivos, imponiendo un límite del 30 por ciento sobre el beneficio operativo a la deducción de los gastos financieros netos, definiendo estos como el exceso de gastos financieros respecto de los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios devengados en el período impositivo.

#### 4. TRIBUTACIÓN ACTUAL DE LAS EMPRESAS GAFA

Google, Apple, Facebook y Amazon conforman las denominadas empresas GAFA. Estas cuatro grandes empresas tienen en común que lideran el negocio tecnológico en todo el mundo y además pagan menos impuestos que la media del resto de empresas<sup>75</sup>, para ello realizan elusión fiscal, cumpliendo la literalidad de la norma pero a su vez burlando su espíritu y finalidad, esto se debe a que utilizan las capacidades que les otorgan las leyes fiscales para, jugando siempre al límite y sin cometer un delito, pagar lo menos posible.<sup>76</sup>

Concretamente en el año 2016, en España, las denominadas empresas GAFA pagaron aproximadamente 26 millones de euros, por sus beneficios, a Hacienda<sup>77</sup>. Se observa que esta cifra se aleja bastante de su cifra de negocios real, y esto se debe a que estas empresas facturan la mayor parte de sus ventas en el extranjero, concretamente en países como Irlanda y Luxemburgo, que ofrecen tipos impositivos muy bajos.

Esta situación ha llevado a que los países exijan soluciones a sus gobiernos, para evitar que las denominadas empresas GAFA paguen muchos menos impuestos que el resto de empresas aprovechándose de las lagunas de las leyes fiscales.

Como solución a esto, Bruselas propuso la denominada “Tasa Google” que entró en vigor en nuestro país el 16 de enero de 2021<sup>78</sup>. El objetivo de esta es gravar con un 3% los ingresos de las empresas digitales que a nivel mundial facturen más de 750 millones de euros, a nivel europeo más de 50 millones de euros y a nivel nacional más de 3 millones de euros. Destacar

---

<sup>75</sup>VOZPOPULI., “Los GAFA (Google, Amazon, Facebook, Apple) pagan hasta 20 puntos menos que la media”, 23 de octubre de 2018 (disponibles en [https://www.vozpopuli.com/economia-y-finanzas/empresas/Google-Amazon-Facebook-Apple-Impuestos-google-amazon-facebook-apple-tecnologicas-impuestos\\_0\\_930806958.html](https://www.vozpopuli.com/economia-y-finanzas/empresas/Google-Amazon-Facebook-Apple-Impuestos-google-amazon-facebook-apple-tecnologicas-impuestos_0_930806958.html)) visitado por última vez el 15/05/2021

<sup>76</sup> MORATALLA, M., LÁZARO, T., “Los GAFA (Google, Amazon, Facebook, Apple) pagan hasta 20 puntos menos que la media” Página de publicaciones del periódico Vozpopuli, 1 de julio de 2016 (disponibles en [https://www.vozpopuli.com/economia\\_y\\_finanzas/empresas/google-amazon-facebook-apple-impuestos-google-amazon-facebook-apple-tecnologicas-impuestos\\_0\\_930806958.html](https://www.vozpopuli.com/economia_y_finanzas/empresas/google-amazon-facebook-apple-impuestos-google-amazon-facebook-apple-tecnologicas-impuestos_0_930806958.html)) visitado por última vez el 10/06/2021

<sup>77</sup> MORENO, M.A., “Con los 34 millones de Facebook, la Hacienda española ha cobrado más de 85 millones de las grandes tecnológicas de EEUU en los últimos 5 años” (disponibles en <https://www.businessinsider.es/grandes-tecnologicas-pagan-85-millones-hacienda-5-anos-781179>) visitado por última vez el 10/06/2021

<sup>78</sup> LA VANGUARDIA., “Hoy entran en vigor las tasas ‘Tobin’ y ‘Google, aunque se liquidarán desde abril y julio”, Página de publicaciones del periódico La Vanguardia, 16 de enero de 2021 (disponibles en <https://www.lavanguardia.com/economia/bolsillo/20210608/7503167/como-vivir-rentas-pobre-finanzas-podcast.html>) visitado por última vez el 15/05/2021

que a nivel europeo este impuesto fue rechazado por una buena parte de los países, estando a favor países como Francia, Italia, Alemania, España y Reino Unido, ya que en estos países se observa que las empresas GAFA tienen cuotas de mercado significativas, pero sin embargo los impuestos sufragados por estas en estos países no se corresponden con el nivel de las cuotas de mercado.<sup>79</sup>

Asimismo, Bruselas también ha propuesto cambios en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades (en adelante “IS”) con el propósito de acabar con la elusión del IS por parte de empresas que no cuentan con sedes localizadas en la UE. Estos cambios permitirían gravar los ingresos y no los beneficios, evitando así la presentación de pérdidas debido al traspaso entre las empresas filiales y la matriz como ha sucedido durante los últimos años.<sup>80</sup>

---

<sup>79</sup>VOZPOPULI., “Los GAFA (Google, Amazon, Facebook, Apple) pagan hasta 20 puntos menos que la media”, 23 de octubre de 2018 (disponibles en [https://www.vozpopuli.com/economia-y-finanzas/empresas/Google-Amazon-Facebook-Apple-Impuestos-google-amazon-facebook-apple-tecnologicas-impuestos\\_0\\_930806958.html](https://www.vozpopuli.com/economia-y-finanzas/empresas/Google-Amazon-Facebook-Apple-Impuestos-google-amazon-facebook-apple-tecnologicas-impuestos_0_930806958.html) ) visitado por última vez el 15/05/2021

<sup>80</sup>GESTIÓN., “España prepara impuesto para Google, Apple, Facebook, y Amazon” (disponible en <https://gestion.pe/economia/empresas/espa%C3%B1a-impuestos-google-apple-facebook-amazon-gafa-bruselas-232634?ref=gesr>) visitado por última vez el 15/05/2021

## CONCLUSIONES

A lo largo de los últimos años, la creciente digitalización de la economía ha supuesto la aparición de nuevas realidades gravables que escapan del estándar que conocíamos en la tributación empresarial. Los nuevos modelos de negocio digitales suponen un cambio de paradigma sobre conceptos básicos como el de establecimiento permanente o la aparición de otros como la presencia digital significativa que dan lugar a cuestiones como las asimetrías híbridas, la planificación fiscal abusiva por las empresas, la elusión o el abuso fiscal.

En respuesta a esta clase de prácticas abusivas, los organismos internacionales (OCDE y G20) han intentado armonizar a través de diversos informes y acciones la forma de regular y limitar esta clase de prácticas abusivas que dificultan la recaudación fiscal. Sin embargo, aun siendo la colaboración internacional uno de sus objetivos, los resultados han sido dispares y la mayor parte de los efectos sólo han podido verse en algunos países de la Unión Europea. En España se han traspuesto directivas en esta materia y se ha reformado la Ley del Impuesto sobre Sociedades, pero todavía son pocas las medidas tomadas al respecto en profundidad por el legislador.

La planificación fiscal se escapa de la capacidad de control nacional por parte de la Administración y el Estado. El concepto de establecimiento permanente se ha convertido en un término dinámico y ambiguo, donde es mucho más difícil determinar la permanencia a un territorio u a otro. Por este motivo, es necesaria la cooperación internacional de forma mucho más intensa para esta clase de supuestos, para de esta forma evitar incongruencias en la legislación entre países y realizar un control más exhaustivo y armonizado del traslado de beneficios.

Las reformas fiscales de la legislación española buscan afinar el principio de equidad tributaria para estas nuevas realidades gravables a través de la transparencia fiscal, la limitación de las asimetrías híbridas y la regulación de la problemática de la valoración de los precios de transferencia. De esta forma, gigantes como las GAFA, que suponen una cuantiosa cifra de

recaudación, limiten sus mecanismos de planificación fiscal abusiva y se llegue a una mayor equidad tributaria.

## **BIBLIOGRAFÍA**

### **Legislación**

Comunicación 2016/024 de la Comisión Europea al Parlamento Europeo y al Consejo Europeo de una estrategia exterior para una imposición efectiva de 28 de enero de 2016 .

Directiva 2018/0072 del Consejo de Ministros por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa, 21 de marzo del 2018.

Directiva 2018/822 del Consejo Europeo, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información del 25 de mayo de 2018.

Directiva del Consejo de Ministros relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades del 25 de octubre de 2016.

Directiva Europea 2016/1164 del Consejo Europeo, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior del 12 de julio de 2016.

Directiva de la Unión Europea, de 30 de noviembre de 2011, 2011/96, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales”, artículo 3.1ª.

Ley 34/2015, de 21 de septiembre.

Ley 27/2014 del Impuesto sobre sociedades, de 27 de noviembre de 2014.

Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre.

Proyecto de Ley 121/000001 del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, de 28 de febrero de 2020

Proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego.

Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes

Recomendación Europea 2016/136 de la Comisión Europea sobre la aplicación de medidas contra los abusos en detrimento de los convenios fiscales de 28 de enero de 2016.

Resolución de 21 de enero de 2020, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2020

## **Jurisprudencia**

## **Obras doctrinales**

GIL, E. “Beps vs. planificación fiscal empresarial” Página 2.

GIL GARCÍA, E. “El patent box en la era post Beps” 2016.

NORRIS, P., *Digital divide: civic engagement, information poverty, and the Internet worldwide*, Cambridge University Press, Cambridge, 2001, p.40.

ROSEMBUJ, T. “La erosión de la base imponible y el desplazamiento de beneficios”, Revista nº 204, Barcelona, 2013,

SÁNCHEZ-ARCHIDONA, G., “Economía digital, establecimiento permanente y presencia digital significative: Tras las conclusiones del Informe del GEFED”, Área de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Málaga.

### **Recursos de internet**

BBVA., “Como funciona la inversión del sujeto pasivo en el IVA”, (disponibles en <https://www.bbva.es/finanzas-vistazo/ef/empresas/inversion-sujeto-pasivo-iva.html>) Visitado por última vez el 22/05/2021.

BOSTON CONSULTING GROUP, “Economía digital en España” Página de publicaciones de BCG, 2020, (Disponible en [https://www.adigital.org/doc/202006\\_informe-economia-digital.pdf](https://www.adigital.org/doc/202006_informe-economia-digital.pdf)). Visitado por última vez el 6/6/2021.

CLAUSEN, S ., HIRTH, S., “Measuring the value of intangibles”, Journal of Corporate Finance, octubre de 2016 ( disponible en <https://econpapers.repec.org/scripts/redir.pf?u=http%3A%2F%2Fwww.sciencedirect.com%2Fscience%2Farticle%2Fpii%2FS092911991630092X;h=repec:eee:corfin:v:40:y:2016:i:c:p:110-127> )Visitado por última vez 03/06/2021.

COMISIÓN EUROPEA. “Conjunto de medidas contra la elusión fiscal del 28 de enero de 2016”. (Disponible en: [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/IP\\_16\\_159](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/IP_16_159)). Visitado por última vez el 6/6/2021.

DEAN, J., CORRADO, G., MONGA, R., “Large Scale Distributed Deep Networks”, 2012, (disponible en <https://storage.googleapis.com/pub-tools-public-publication-data/pdf/40565.pdf>) Visitado por última vez el 28/05/2021.

DON TAPSCOTT, C.M. "The Digital Economy" 1995. (disponible en: <https://dontapscott.com/books/digital-economy-anniversary-edition-2014/>). Visitado por última vez el 6/6/2021.

ESCRIBANO, G., "Apple, Facebook, Amazon, Google y Microsoft suman ya una cuarta parte del S&P 500", Periódico CincoDías, Madrid, 7 de agosto de 2020 (disponible en [https://cincodias.elpais.com/cincodias/2020/08/06/mercados/1596729079\\_487354.html](https://cincodias.elpais.com/cincodias/2020/08/06/mercados/1596729079_487354.html) ) Visitado por última vez el 5/5/2021.

GESTIÓN., "España prepara impuesto para Google, Apple, Facebook, y Amazon" (disponible en <https://gestion.pe/economia/empresas/espa%C3%B1a-impuestos-google-apple-facebook-amazon-gafa-bruselas-232634?ref=gesr>) Visitado por última vez el 15/05/2021.

GOBIERNO. "Plan Agenda Digital para España 2013" Ministerio de Industria, Economía y Turismo y Ministerio de Hacienda y función Pública (disponible en <https://avancedigital.mineco.gob.es/programas-avance-digital/agenda-digital/Paginas/descargas-agenda-digital.aspx>). Visitado por última vez el 06/06/2021.

GÓMEZ-POMAR, J., "Economía Digital ya representa un 19% del PIB en España" Página de publicaciones de Adigital, 22 de junio de 2020, (Disponible en <https://www.adigital.org/la-economia-digital-ya-representa-un-19-del-pib-en-espana/> ). Visitado por última vez el 06/06/2021.

GONZÁLEZ PENDÁS, P., "Influencia de las Tic en el crecimiento de la productividad. Un análisis descriptivo", Revista de Economía Digital,(disponible en, <https://www.mincotur.gob.es/Publicaciones/Publicacionesperiodicas/EconomiaIndustrial/RevistaEconomiaIndustrial/390/PALOMA%20GONZALEZ%20PENDAS.pdf> ). Visitado por última vez el 06/06/2021.

HERNÁNDEZ MONEO, I., “Análisis del Proyecto de Ley del impuesto sobre determinados servicios digitales”, en página de publicaciones de CEF.-, 1 de abril de 2020, (disponible en <https://www.fiscal-impuestos.com/impuesto-determinados-servicios-digitales-economia-digital-servicios-digitales-interfaces-digitales-publicidad-dirigida-transmision-datos-servicios-intermediacion.html>) Visitado por última vez el 17/06/2021

IDCONLINE. “Mano de la OCDE en la reforma fiscal” 7 de enero de 2020. (disponible en <https://idconline.mx/fiscal-contable/2020/01/07/mano-de-la-ocde-en-la-reforma-fiscal>).

Visitado por última vez el 13/06/2021.

JORGESON, W., “Production and Welfare: Progress in economic measurement”, Journal of Economic Literature, Harvard University (Disponible en <https://scholar.harvard.edu/jorgenson/home>). Visitado por última vez el 05/06/2021.

LA VANGUARDIA., “Hoy entran en vigor las tasas ‘Tobin’ y ‘Google, aunque se liquidarán desde abril y julio”, Página de publicaciones del periódico La Vanguardia, 16 de enero de 2021 ( disponibles en <https://www.lavanguardia.com/economia/bolsillo/20210608/7503167/como-vivir-rentas-pobre-finanzas-podcast.html>) Visitado por última vez el 15/05/2021.

LÓPEZ, A. M. “La economía digital en España: análisis y situación frente a Europa.” Sectores productivos. Instituto L.R. Klein. Universidad Autónoma de Madrid. Páginas 45-53, año 2001 (disponible en: [https://old.aecr.org/web/congresos/2001/Comunicaciones/3-8\(75\).pdf](https://old.aecr.org/web/congresos/2001/Comunicaciones/3-8(75).pdf)) Visitado por última vez el 06/06/2021.

MLITZ, K., “Public cloud services market size 2009-2022” Statista, 19 de marzo de 2021, (disponibles en <https://www.statista.com/statistics/273818/global-revenue-generated-with-cloud-computing-since-2009/>) Visitado por última vez el 04/06/2021.

OCDE., “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy”, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2014, (disponibles en <http://www.oecd->

ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy\_9789264218789-en). Visitado por última vez el 06/06/2021.

OCDE., “ Addressing the tax challenges of the Digital Economy”, 2015, (disponible en [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report\\_9789264241046-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en#page1)) Visitado por última vez el 06/05/2021.

OCDE., “Marco inclusivo sobre BEPS de la OCDE y el G-20” junio 2018. (disponible en <https://www.oecd.org/tax/beps/folleto-marco-inclusivo-sobre-beps.pdf>). Visitado por última vez el 13/06/2021.

OCDE., “Como abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital”, *Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la base Imponible y Traslado de Beneficios, 2014*, (disponible en <https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf>) Visitado por última vez el 04/06/2021

OCDE, “Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, publicada el 9 de enero de 2014”. (Disponible en: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/plan-de-accion-contra-la-erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-beneficios\\_9789264207813-es#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/plan-de-accion-contra-la-erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-beneficios_9789264207813-es#page1)). Visitado por última vez el 06/06/2021.

OCDE, “Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios”, 2015, (disponible en [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/documentacion-sobre-precios-de-transferencia-e-informe-pais-por-pais-accion-13-informe-final-2015\\_9789264267909-es](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/documentacion-sobre-precios-de-transferencia-e-informe-pais-por-pais-accion-13-informe-final-2015_9789264267909-es)) Visitado por última vez el 20/05/2021.

OCDE, “Resumen de los desafíos fiscales derivados de la digitalización: Informe provisional”, 2018, (disponible en <https://www.oecd.org/tax/beps/resumen-desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion-informe-provisional-2018.pdf>) Visitado por última vez el 21/05/2021.

OCDE., “Tax Challenges Arising from Digitalisation”, 2018, (disponible en <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264293083-en.pdf?expires=1616839672&id=id&accname=guest&checksum=61CA3E2D4D8C1C4FCC6C4758A048CDC>). Visitado por última vez el 06/06/2021.

RODRIGUEZ GALLARDO, A., “La Brecha digital y sus determinantes” (disponible en [http://ru.iibi.unam.mx/jspui/bitstream/IIBI\\_UNAM/L100/1/brecha\\_digital\\_y\\_determinantes.pdf](http://ru.iibi.unam.mx/jspui/bitstream/IIBI_UNAM/L100/1/brecha_digital_y_determinantes.pdf)). Visitado por última vez el 06/06/2021.

VOZPOPULI., “Los GAFA (Google, Amazon, Facebook, Apple) pagan hasta 20 puntos menos que la media”, 23 de octubre de 2018 (disponibles en [https://www.vozpopuli.com/economia-y-finanzas/empresas/Google-Amazon-Facebook-Apple-Impuestos-google-amazon-facebook-apple-tecnologicas-impuestos\\_0\\_930806958.html](https://www.vozpopuli.com/economia-y-finanzas/empresas/Google-Amazon-Facebook-Apple-Impuestos-google-amazon-facebook-apple-tecnologicas-impuestos_0_930806958.html)) Visitado por última vez el 15/05/2021.