



COMILLAS
UNIVERSIDAD PONTIFICIA

ICAI

ICADE

CIHS

Trabajo Fin de Grado

Grado de Derecho

Evasión fiscal en la era digital

Autor: Carlos Torralba Cabanas
5º E3 C

Área de Derecho Tributario
Tutor: Ramón Casero Barron

Madrid, 2024

Índice

I. Introducción	3
A. Contexto y justificación del estudio	3
B. Objetivos de la investigación	4
II. Evolución de la evasión fiscal	5
A. Definiciones, conceptos fundamentales y contextualización	5
B. Antecedentes históricos de la evasión fiscal	9
C. Evolución de las estrategias de evasión fiscal en la era digital	11
III. Impacto de la digitalización en la evasión fiscal	15
A. Nuevas oportunidades para la evasión fiscal en el entorno digital	16
B. Factores que impulsan la evasión fiscal	20
C. Casos destacados de evasión fiscal en el ámbito digital	28
IV. Medidas para combatir la evasión fiscal en la era digital	34
A. Regulación y legislación fiscal en el ámbito digital	34
B. Tecnologías y herramientas para la detección de evasión fiscal	37
C. Cooperación internacional y acuerdos de intercambio de información	41
D. Buenas prácticas empresariales y responsabilidad social corporativa	42
V. Impacto económico y social de la evasión fiscal en la era digital	44
A. Pérdida de ingresos fiscales y efectos en las finanzas públicas	44
B. Desigualdad económica y competencia desleal	47
C. Otros efectos económicos y sociales de la evasión fiscal digital	48
VI. Conclusiones y recomendaciones	49
A. Recapitulación de los hallazgos principales	49
B. Implicaciones para la práctica empresarial y la política fiscal	50
C. Recomendaciones	50
VII. Referencias bibliográficas	53

Abreviaturas utilizadas

- **AI:** Artificial Intelligence
- **BOE:** Boletín Oficial del Estado
- **CIAT:** Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
- **DFID:** Department for International Development
- **ECON:** Economic and Monetary Affairs Committee
- **EDI:** Electronic Data Interchange
- **ELI:** European Legislation Identifier
- **ECLI:** European Case Law Identifier
- **G20:** Group of Twenty
- **GAFI:** Grupo de Acción Financiera Internacional
- **ICT:** Information and Communication Technologies
- **IMF:** International Monetary Fund
- **IoT:** Internet of Things
- **IRS:** Internal Revenue Service
- **JSTOR:** Journal Storage
- **NBER:** National Bureau of Economic Research
- **OCDE:** Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
- **ONU:** Organización de las Naciones Unidas
- **PE:** Parlamento Europeo
- **RAE:** Real Academia Española
- **RAED:** Real Academia Europea de Doctores
- **RTE:** Radio Telefís Éireann
- **SSRN:** Social Science Research Network
- **TIC:** Tecnologías de la Información y la Comunicación
- **UE:** Unión Europea
- **VAT:** Value-Added Tax (IVA en inglés)

I. Introducción

A. Contexto y justificación del estudio

En el mundo actual, donde la tecnología avanza a pasos agigantados y las transacciones comerciales se realizan cada vez más a través de plataformas digitales, surge un desafío crucial: la evasión fiscal en la era digital. Este fenómeno no solo representa un dolor de cabeza para las autoridades fiscales, sino que también afecta directamente a la sociedad en general. La digitalización ha facilitado nuevas oportunidades para la evasión fiscal, ya que las transacciones económicas se realizan cada vez más a través de plataformas en línea, criptomonedas y otras tecnologías digitales que pueden ser utilizadas para ocultar ingresos y activos. Además, la naturaleza transfronteriza de muchas actividades económicas digitales complica aún más la aplicación de las leyes fiscales y la detección de prácticas evasivas.

Pero, ¿cómo llegamos aquí? La digitalización ha traído consigo una serie de ventajas, pero también ha abierto nuevas puertas para la evasión fiscal. Las fronteras entre países se vuelven borrosas en el mundo digital, lo que complica aún más la aplicación de las leyes fiscales y la detección de prácticas evasivas.

“*Ubi societas, ubi ius*”, aforismo latino que se traduce como donde hay Sociedad, habrá Derecho, llegando a una interdependencia en la que sin Derecho, no sería posible la existencia de la Sociedad. El Derecho debe ser coherente y adecuado a la realidad social, y es tal la vinculación entre ambos conceptos que permite a la sociedad ir más allá de su papel de portadora, sino que pasa a ser creadora de Derecho. Estamos hablando hasta ahora del carácter reactivo del Derecho, por el cual persigue y se adapta a los cambios en la sociedad. Sin embargo, actualmente, nos encontramos ante un panorama tecnológico, muy digitalizado y cambiante, cuyo ritmo frenético dificulta la adaptación correcta y adecuada de los órdenes jurídicos a la realidad. Es por eso importante también que el Derecho actúe desde su punto de vista proactivo, por el que trataremos de situar al Derecho antes del conflicto; un carácter previsor que se enfrenta a la clásica concepción en la que el derecho sigue al hecho¹.

¹ Larrucea, J. R. de. (2017). El derecho y la legislación proactiva: nuevas perspectivas en la ciencia jurídica. Aspectos metodológicos. Ponencia presentada en el III Congreso Internacional de la RAED Julio 2017 Congreso Europeo de Investigaciones Interdisciplinarias La evolución de la Ciencia en el Siglo XXI.

Estamos en un punto crucial, donde es necesario comprender a fondo cómo la digitalización está influyendo en las estrategias de evasión fiscal y qué podemos hacer al respecto. Además de las implicaciones económicas, esta problemática también afecta la equidad social y la confianza en las instituciones gubernamentales.

Con este trabajo, no solo buscamos analizar el problema, sino también proponer soluciones prácticas y efectivas. Esperamos que nuestras investigaciones contribuyan a una discusión más amplia sobre cómo mantener la integridad del sistema tributario en un mundo cada vez más digitalizado y, al mismo tiempo, garantizar una sociedad más justa y equitativa para todos.

B. Objetivos de la investigación

Con esta investigación, trataremos de cumplir con una serie de objetivos, los cuales hemos decidido separar entre prioritarios y secundarios en función de su importancia y relevancia con el tema en cuestión; de cara a entender la situación y a poder ofrecer o recomendar soluciones.

Objetivos prioritarios:

1. Analizar el impacto de la digitalización en las estrategias de evasión fiscal: este objetivo se centra en comprender cómo la evolución de la tecnología ha facilitado nuevas formas de evasión fiscal y cómo estas estrategias difieren de las tradicionales.

2. Identificar los factores que impulsan la evasión fiscal en el entorno digital: es decir, comprender los motivos que llevan a individuos y empresas a evadir impuestos en el ámbito digital, ya que esto permitirá diseñar medidas efectivas para combatir este problema.

3. Evaluar la efectividad de las medidas existentes para combatir la evasión fiscal digital: se buscará analizar las estrategias y herramientas actuales utilizadas por las autoridades fiscales y valorar su eficacia en la detección y prevención de la evasión fiscal en el entorno digital.

4. Proponer recomendaciones para mejorar la regulación y las prácticas empresariales en relación con la evasión fiscal digital: a partir de los hallazgos de la investigación, se buscará ofrecer recomendaciones prácticas y viables que puedan contribuir a reducir la evasión fiscal en el ámbito digital y fortalecer la integridad del sistema tributario.

Objetivos secundarios:

1. Revisar y conocer la literatura existente sobre digitalización y el ámbito fiscal: de tal manera que podamos establecer una base sólida de conocimiento sobre el tema e identificar áreas clave que requieran mayor investigación.

2. Analizar casos específicos de evasión fiscal en el ámbito digital: me gustaría profundizar en algunos casos concretos para entender mejor cómo funciona la evasión fiscal en línea en la práctica y para ver si hay patrones que podamos identificar.

3. Examinar el impacto económico y social de la evasión fiscal en la era digital: se buscará evaluar cómo la evasión fiscal en el entorno digital afecta la economía y la sociedad en general, incluyendo la pérdida de ingresos fiscales, la desigualdad económica y la confianza en las instituciones gubernamentales.

4. Explorar el papel de la cooperación internacional en la lucha contra la evasión fiscal en el ámbito digital: dado que la evasión fiscal en línea no respeta fronteras, necesitamos ver cómo podemos colaborar internacionalmente para abordar este desafío global.

II. Evolución de la evasión fiscal

A. Definiciones, conceptos fundamentales y contextualización

Para poder comenzar a investigar y trabajar sobre esta materia, es fundamental tener clara la definición del concepto de “evasión fiscal”, que según la Real Academia Española² se entiende como: “*incumplimiento culpable de la obligación tributaria válidamente surgida de la realización del hecho imponible.*” Es importante también conocer que últimamente se ha querido remarcar la diferencia entre la evasión y la elusión fiscal; tanto es así, que la misma RAE también la distingue, definiendo esta última como: “*Conducta orientada a impedir el nacimiento de la obligación tributaria, evitando que se produzca el presupuesto de hecho legal de la misma.*”³

En otras palabras, y acorde a la concepción generalizada, entendemos que existe evasión cuando se da una violación de las normas jurídicas establecidas (independientemente de los efectos que esta tenga sobre la recaudación de impuestos) mientras que con la elusión se tratará de evitar el cumplimiento o incluso el nacimiento de dichas obligaciones mediante vías lícitas⁴, y es por ello que no puede ser penada ya que se lleva a cabo mediante medios legales. Sin embargo, a pesar de que teóricamente sean fáciles de distinguir, existen supuestos en los que la frontera entre ambas figuras no será tan clara. En este trabajo giramos en torno al estudio del concepto de evasión fiscal.

Aparece también el concepto de fraude fiscal, por el cuál se hace creer que se está cumpliendo con una normativa específica, cuando en verdad se está tratando de obtener un beneficio propio usando métodos ilegales para dar una interpretación que no corresponde a dicha ley. Se debe a esto entonces, que se considere el fraude como un tipo de evasión que se lleva a cabo de forma premeditada. Sin embargo, la diferencia entre este fraude y la evasión fiscal consiste en que el fraude es la falta de cumplimiento de la norma de forma consciente y la evasión consiste en falsificar los verdaderos ingresos para así pagar menos impuestos.

Contextualizando en el ámbito legal español, el Código Penal no distingue entre fraude y evasión, y enajona ambos conceptos dentro del delito de fraude fiscal, recogido en los artículos 305 y 305 bis⁵, dentro del Título XIV, como delito contra la Hacienda Pública y

²Real Academia Española. (2001). Evasión fiscal. En Diccionario de la lengua española. Recuperado de <https://dpej.rae.es/lema/evasion-fiscal>

³Real Academia Española. (2001). Elusión fiscal. En Diccionario de la lengua española. Recuperado de <https://dpej.rae.es/lema/elusion-fiscal>

⁴Cosulich Ayala, J. (1993). La evasión tributaria. Proyecto Regional de Política Fiscal. Naciones Unidas Comisión Económica para América Latina y el Caribe.

⁵Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, artículo 305. Publicado en el Boletín Oficial del Estado (BOE) núm. 281, de 24/11/1995. Recuperado de URL: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1995-25444>

contra la Seguridad Social. Se cometerá el tipo básico siempre que se defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local; por una cantidad superior a los 120.000 euros, siempre que se dé alguna de las siguientes conductas: *“El que, por acción u omisión, defraude...”*

- 1) *... eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta,*
- 2) *obteniendo indebidamente devoluciones o*
- 3) *disfrutando beneficios fiscales de la misma forma...”* (art. 305.1 del CP).

En cuanto a los sujetos activos capaces de cometer dicho delito, serán aquellas personas obligadas tributariamente por las normas de tributación, y podrán ser tanto personas físicas como jurídicas.

En el art. 305 bis, encontraremos el tipo agravado de dicho delito, que se dará en aquellas situaciones en las que la cuantía defraudada supere los 600.000 euros, aquellas en las que se cometa el fraude en el seno de una organización criminal, o en aquellos casos en los que mediante el uso de personas físicas, jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o instrumentos o paraísos fiscales o de nula tributación se trate de ocultar o dificultar la identidad del sujeto obligado, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado o del responsable del delito. Como es evidente, las penas para este delito serán mayores que las del tipo básico.

Una vez analizado el primer concepto de los dos que conforman la materia de este Trabajo de Fin de Grado, corresponde ahora estudiar el concepto de la era digital o, más bien, el concepto de digitalización.

Acudimos de nuevo a la RAE para entender el significado de digitalización, pero esta no hará otra cosa que definirla como la acción y efecto de “digitalizar”⁶: *“1. Registrar datos en forma digital. 2. Convertir o codificar en números dígitos datos o informaciones de carácter continuo, como una imagen fotográfica, un documento o un libro.”*

⁶ Real Academia Española. (2001). Digitalizar. En Diccionario de la lengua española. Recuperado de <https://dpej.rae.es/lema/digitalizar>

A lo largo de la historia, las diferentes épocas y eras han sido definidas por importantes avances tecnológicos (desde los periodos más antiguos como la Edad de Piedra). Sin embargo, la última era que ha dejado una huella significativa en nuestra forma de vida es la Edad Moderna, durante la cual la Revolución Industrial desempeñó un papel fundamental en el desarrollo económico y social tal y como lo conocemos. De manera similar, podemos afirmar que la era contemporánea está marcada por un acontecimiento clave: la Revolución Digital.

Es en esta era digital, en la que las nuevas tecnologías se convierten en un factor clave en la aportación de valor a la sociedad. Entre estas nuevas tecnologías podemos destacar por encima de las demás: Internet de las cosas o “IoT” que desempeña un papel fundamental en el progreso de la revolución digital. Las tecnologías de la información y la comunicación (TIC), que facilitan la difusión de conocimientos y datos, lo que resulta en una mayor inclusión de individuos en la revolución digital. El “Big Data” o el análisis masivo de datos con objetivos específicos puede ser una de las herramientas que identifique patrones de comportamiento no solo a nivel social, ya que puede ser aplicado en prácticamente cualquier campo. Y, por último, la inteligencia artificial, que representa el siguiente paso en la era digital. Al integrar Internet, la información y la comunicación en base a un volumen considerable de datos, la inteligencia artificial busca imitar un comportamiento razonado y, por ende, similar al humano.

Ya entendido el concepto y factores claves de la “era digital” en la que nos encontramos, será fundamental para el avance de esta investigación la comprensión y análisis del concepto de “Economía Digital”, la cual será una de las fuentes fundamentales de los ingresos a tributar a día de hoy y, de esta manera, de la que surjan posibles situaciones objeto de evasión fiscal.

Según la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE)⁷, en su “Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios: Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital” se define dicha economía como: “*La*

⁷ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2015). Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios: Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital.

economía digital es el resultado de un proceso de transformación desencadenado por las tecnologías de la información y la comunicación (TIC).”

Tal es el avance de estas tecnologías que la economía digital se está convirtiendo en la economía propiamente dicha, también debido a que sería de complicada ejecución la separación y delimitación entre la digital y el resto de la economía a efectos fiscales. La tentativa de separar la economía digital como un sector independiente requeriría establecer límites arbitrarios para definir qué es considerado digital y qué no. Es importante enfocarse en las principales características de la economía digital y determinar cuáles de ellas generan o intensifican retos y preocupaciones fiscales.

A pesar de que muchos modelos de negocio en la economía digital comparten similitudes con los tradicionales, los avances recientes en tecnologías de la información y la comunicación (TIC) han permitido el surgimiento de diversos tipos de negocio a una escala y alcance significativamente mayores que antes. Como comentábamos previamente en la introducción, esta economía es susceptible de una constante evolución, y es por tanto relevante supervisar toda perspectiva de futuro y posibles avances para tratar de definir su impacto en los sistemas tributarios (tratar de prever, carácter proactivo del Derecho).

La economía digital y sus modelos de negocio presentan características clave relevantes desde una perspectiva fiscal. Estas incluyen la movilidad de intangibles, usuarios y funciones comerciales, así como la remisión a los datos, que se ha facilitado gracias al aumento del potencial informático y la capacidad de almacenamiento. Los efectos de la red también son importantes, ya que las decisiones de los usuarios pueden afectar directamente a otros usuarios. Además, hay una proliferación de modelos de negocio multilaterales, donde múltiples grupos interactúan a través de intermediarios, afectando las decisiones de cada grupo. Se observa también una tendencia hacia el monopolio u oligopolio en ciertos modelos de negocio, principalmente debido a los efectos de red. Todo ello se suma a que la volatilidad es notable debido a la reducción de los obstáculos comerciales y la rápida evolución tecnológica, lo que permite a los clientes cambiar rápidamente de productos y servicios.

B. Antecedentes históricos de la evasión fiscal

La evasión fiscal es un fenómeno tan antiguo como la propia historia de la civilización, arraigado en la naturaleza humana y su propensión a la búsqueda de ventajas individuales.

*“Nunca intentes ganar por la fuerza lo que puede ser ganado por la mentira”*⁸. La tendencia inherente del ser humano a engañar y la contundencia que le supone la mentira y el engaño, sobre todo ante la oportunidad de obtener beneficios personales es una realidad. Esta propensión se manifiesta de diversas formas a lo largo de la historia, desde el comerciante que subvalora sus bienes en los registros comerciales de la antigua Roma hasta el aristócrata medieval que manipula sus cuentas para eludir sus obligaciones tributarias.

Como dijo Benjamin Franklin, uno de los Padres Fundadores de los Estados Unidos, "En este mundo nada puede considerarse seguro, excepto la muerte y los impuestos", reconociendo así la inevitabilidad de los impuestos y la constante lucha del individuo por evitar su carga. En este contexto, la evasión fiscal se presenta como una expresión moderna de esta inclinación humana hacia la astucia y la disimulación, impulsada por la complejidad de los sistemas fiscales contemporáneos y las oportunidades que ofrecen las nuevas tecnologías.

El concepto de fraude fiscal moderno surge durante la Baja Edad Media, marcando el inicio de la transición del modelo de financiación de los reinos hacia una fiscalidad más contemporánea. Desde el siglo XIII, la mayoría de los Estados europeos se vieron obligados a buscar formas de recaudar fondos y obtener liquidez para hacer frente a sus urgentes necesidades financieras. Este proceso marcó el surgimiento del modelo de fraude fiscal que continúa presente en la actualidad. En aquel entonces, una diferencia significativa radicaba en la postura de la Iglesia, que condenaba la obligación fiscal y asociaba los impuestos con el pecado durante gran parte de la Alta Edad Media. Esto ocurría antes de que conceptos como el "bien común" se introdujeran en el discurso público.

Según señala el profesor Ángel Galán Sánchez en su libro "Siete siglos de fraude fiscal en Europa" (Editorial Universidad de Cantabria, 2020), este enfoque recaudatorio particular fomentó una curiosa conducta moral en comparación con nuestra perspectiva

⁸ Maquiavelo, N. (1531/1998). En *El Príncipe*, traducido por Miguel Ángel Granada Martínez, Editorial Alianza Editorial.

actual: cierto grado de fraude no solo era tolerado, sino a veces incluso alentado por las autoridades con capacidad para imponerlo. El soborno a los recaudadores, la manipulación de los precios de los bienes y la falta de transparencia en la rendición de cuentas se convirtieron en elementos inevitables en el desarrollo de los sistemas fiscales. Esto generó una conexión ineludible entre la imposición de impuestos y comportamientos moralmente cuestionables. Este vínculo persiste hasta nuestros días.

Uno de los casos más destacados de fraude fiscal en Europa es el de Philippe Gillier, un oficial del rey de Francia entre 1345 y 1367. Surgió como uno de los nuevos agentes fiscales en medio de la implementación de los sistemas fiscales y la necesidad de administrarlos. Aprovechándose de su posición, acumuló una gran fortuna mediante el robo a los contribuyentes, utilizando métodos como la extorsión y la violencia, lo que finalmente resultó en acusaciones de fraude y corrupción.

A partir del siglo XV, el derecho del príncipe y de las ciudades para imponer tributos ganó más fuerza, lo que condujo a protestas contra leyes fiscales consideradas injustas. Por ejemplo, Angelo Carletti de Chivasso abogó por la absolución de los penitentes que habían evadido impuestos civiles en 1486. Desde entonces, la expansión de la obligación tributaria a toda la sociedad se ha enfrentado a la resistencia de los contribuyentes, el interés de los privilegiados por obtener exenciones fiscales y la tentación de los recaudadores de abusar de su poder para su propio beneficio o el de otros. Es una relación estrecha la que tiene además con la avaricia, inherente a la naturaleza también del ser humano y más que presente en la era actual: *“El hombre olvida antes la muerte de su padre que la pérdida de su patrimonio”*⁹.

Un caso de especial interés se observa en los impuestos introducidos por los Austrias en el siglo XVII en la Corona de Castilla. En medio de una monarquía agobiada por los gastos bélicos, se intensificó el esfuerzo recaudatorio, dando lugar a nuevas formas ingeniosas de fraude fiscal.

C. Evolución de las estrategias de evasión fiscal en la era digital

⁹ Maquiavelo, N. (1531/1998). En *El Príncipe*, traducido por Miguel Ángel Granada Martínez, Editorial Alianza Editorial.

Esta ocultación fiscal, dolosa e intencional no solo se ha mantenido en el tiempo, sino que además ha progresado y desarrollado hacia métodos y estrategias cada vez más complejas e indetectables, haciendo del ejercicio fiscal un intenso ejercicio de supervisión por parte de los órdenes jurídicos e instituciones administrativas de los estados.

Estas estrategias son casi innumerables y van surgiendo continuamente al mismo tiempo que avanza la sociedad, sin embargo, procederé ahora a mencionar y analizar de forma breve los principales medios de evasión fiscal en la actualidad.

1. Transferencia de precios

Una de las estrategias más comunes para evadir fiscalmente la obligación tributaria es la alteración manual e intencionada de los precios en transacciones entre compañías dentro de un mismo grupo empresarial. La forma en la que se llevaría a cabo sería mediante la sobrevaloración de los precios de venta en un orden con un tipo fiscal normalmente más alto, a la vez que se subvalora en una jurisdicción con tipos más bajos. Será de esta manera en la que las empresas podrán desviar sus beneficios hacia órdenes jurídicos con regímenes fiscales más favorables¹⁰.

2. Paraísos fiscales y estructuras offshore

Probablemente la estrategia más conocida. Definido por la RAE, hablamos de paraíso fiscal como: *“País o territorio donde la ausencia o parvedad de impuestos y controles financieros aplicables a los extranjeros residentes constituye un eficaz incentivo para atraer capitales del exterior.”*¹¹

El surgimiento histórico de los paraísos fiscales se remonta a la segunda mitad del siglo XX, coincidiendo con el avance de la internacionalización financiera y económica, seguido de un proceso de liberalización y desregulación de las actividades financieras, en ese mismo orden. De este modo, tanto empresas como individuos utilizarán cuentas y entidades offshore en jurisdicciones con ausencia de tipos

¹⁰Lipsey, R. G., & Lancaster, K. (1956-1957). The General Theory of Second Best. The Review of Economic Studies, 24(1), 11-32. <https://www.jstor.org/stable/2296233>

¹¹Real Academia Española. (2001). Paraíso fiscal. En Diccionario de la lengua española. Recuperado de <https://www.rae.es/drae2001/para%C3%ADso#:~:text=~%20fiscal,.para%20atraer%20capitales%20del%20exterior>.

impositivos o aquellas con tipos muy bajos para ocultar activos e ingresos evitando el escrutinio fiscal.

Según un informe de la ONG Tax Justice Network, estos territorios podrían retener a finales de 2012, de lo cual hace ya más de una década, una cifra superior a los 24 billones de euros, es decir, aproximadamente 23 veces el PIB de España. Según Gabriel Zucman¹², aproximadamente el 8% de la riqueza mundial, financieramente hablando, se encuentra en estos paraísos fiscales.

A modo de ejemplo, como paraísos fiscales de la actualidad encontramos, entre otros, Anguila (Reino Unido), Antigua y Barbuda, Antillas Neerlandesas (Países Bajos), Reino de Bahrein, Estado de Brunéi Darussalam, Fiyi...

3. Uso de estructuras corporativas complejas

La utilización de este tipo de estructuras y operaciones corporativas complejas, como por ejemplo fusiones y adquisiciones, es un modus operandi continuamente empleado por las compañías para ordenar su actividad comercial tratando de minimizar su carga impositiva. Se trata, por tanto, de la búsqueda de lagunas fiscales y diferencias entre los tipos impositivos entre diferentes países, otorgando así la oportunidad de disminuir sus obligaciones de manera legal. También puede ocurrir en este tipo de operaciones que se organicen de tal manera que los costes fiscales sean asignados a entidades con tasas impositivas más altas y, en cambio, los beneficios correspondan a aquellas entidades situadas en territorios con menor tasa impositiva, maximizando de esta manera los beneficios fiscales.

En cambio, aunque estas estrategias y estructuras pueden ser legales, como se indica en la obra de Fuest y Riedel¹³: “*Tax evasion, tax avoidance and tax expenditures in developing countries: A review of the literature*”, pueden existir efectos perjudiciales para la equidad fiscal; y es que las empresas pueden aprovechar

¹²Zucman, G. (2013). The Missing Wealth of Nations: Are Europe and the U.S. net Debtors or net Creditors? The Quarterly Journal of Economics, 128(3), 1321-1364. <https://doi.org/10.1093/qje/qjt012>

¹³Fuest, C., & Riedel, N. (2009). Tax evasion, tax avoidance and tax expenditures in developing countries: A review of the literature. Report prepared for the UK Department for International Development (DFID). Oxford University Centre for Business Taxation. Retrieved from https://assets.publishing.service.gov.uk/media/57a08b3de5274a31e0000a66/60670_TaxEvasionReportDFIDFINAL1906.pdf

estas operaciones para eludir y evitar las obligaciones tributarias correspondientes de los territorios en donde operan principalmente y en los cuales obtienen sus beneficios. Además la estructura de estas operaciones puede llegar a resultar tan compleja que dificulte la transparencia y la aplicación de un régimen fiscal aumentando de este modo los costes de administración de las autoridades fiscales.

En conclusión si bien el uso de estructuras corporativas complejas puede ofrecer ventajas fiscales legítimas para las empresas, también plantea desafíos significativos en términos de equidad fiscal y cumplimiento tributario. Es fundamental que los gobiernos y las autoridades fiscales supervisen de cerca estas prácticas y tomen medidas para abordar cualquier abuso o evasión fiscal que pueda surgir como resultado de ellas.

4. Fraude digital y criptomonedas

El fraude digital y las criptomonedas representan cada vez un desafío mayor en la lucha contra la evasión fiscal en la era digital. Con la reciente y progresiva digitalización de las transacciones financieras, las tecnologías financieras descentralizadas y las criptomonedas han demostrado su validez como forma de intercambio alternativo al convencional. En cambio, debido a su naturaleza y a la falta de regulación actual sobre ellas, han pasado a ser herramientas más que atractivas para aquellos que buscan evadir impuestos.

Como vemos en Bitcoin o Ethereum, las criptos permiten de forma anónima a los usuarios y comerciantes, realizar transacciones sin requerir la ayuda o asistencia de intermediarios financieros clásicos, como entidades bancarias o administraciones gubernamentales, complicando el rastreamiento por parte de las autoridades. Además, se dificulta aún más la aplicación de cualquier régimen fiscal debido a la descentralización de este tipo de monedas, que no están aferradas a la supervisión de ningún sujeto centralizado.

Además del uso de criptomonedas en sí mismo, la tecnología blockchain subyacente también presenta desafíos para las autoridades fiscales. La naturaleza descentralizada y transparente de la tecnología blockchain puede dificultar la identificación y seguimiento de las transacciones fiscales. Si bien la tecnología

blockchain puede mejorar la eficiencia y la seguridad de las transacciones, también puede dificultar la aplicación de las leyes fiscales y aumentar el riesgo de evasión fiscal.

5. Planificación fiscal agresiva

Se emplean en el mundo empresarial una gran variedad de estrategias de carácter agresivo con el fin de reducir su obligación tributaria. Esto puede consistir desde la creación de estructuras de propiedad complicadas, manipulación de deducciones, exenciones y créditos fiscales, y la búsqueda y aprovechamiento de lagunas en la ley fiscal correspondiente. Estas prácticas pueden tener un fuerte impacto en las bases imponibles de los países y obstaculizar duramente la integridad de sus sistemas fiscales¹⁴.

Como ya he explicado anteriormente estas son las algunas de las estrategias más comunes seguidas en la búsqueda de la evasión fiscal, sin embargo, no son las únicas, y encontramos muchas otras como: la ingeniería fiscal internacional (que busca acuerdos bilaterales y transfronterizos para reducir impuestos a pagar), estrategias de manipulación de regímenes fiscales, uso de estructuras opacas de inversión, la corrupción y el soborno...

III. Impacto de la digitalización en la evasión fiscal

La digitalización y el avance de las TIC (ya mencionadas previamente) han transformado definitivamente las transacciones tanto comerciales como financieras, aportando además de sencillez, velocidad y globalización, un entorno cibernético en ocasiones menos transparente llegando incluso al punto en el que algunos lo consideran como propicio para la evasión fiscal.

Es en esta era digital en la que se han ampliado las oportunidades y medios para excluirse de la obligación tributaria al permitir el movimiento fácil y sin obstáculos de activos

¹⁴ Clausing, K. A. (2003). Tax-motivated transfer pricing and US intrafirm trade prices. *Journal of Public Economics*, 87(9-10), 2207-2223. Recuperado de <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0047272702000154>

e ingresos a través de distintas fronteras y jurisdicciones, dificultando de esta manera la aplicación de leyes de un orden en particular¹⁵.

Además, la digitalización ha permitido que las transacciones financieras se realicen de forma anónima y sin dejar rastro. Un estudio realizado por Chohan¹⁶ encontró, estudiando el Caso Sierra Leona, que el uso de criptomonedas y tecnologías de cifrado ha exacerbado este problema al proporcionar a los usuarios un alto grado de anonimato en sus transacciones.

A. Nuevas oportunidades para la evasión fiscal en el entorno digital

La era digital ha irrumpido en todos los aspectos de nuestra vida, transformando radicalmente la forma en que interactuamos, consumimos y, en última instancia, cómo funcionan nuestras economías. Sin embargo, esta revolución tecnológica no solo ha traído consigo beneficios y oportunidades sin precedentes, sino que también ha abierto una nueva puerta a un fenómeno que históricamente ha desafiado a los sistemas fiscales: la evasión fiscal. En este contexto de innovación y cambio rápido, las nuevas tecnologías y plataformas digitales ofrecen un terreno fértil para aquellos que buscan eludir sus obligaciones tributarias de manera cada vez más sofisticada y oculta. En esta sección, exploraremos principalmente dos de las nuevas oportunidades para la evasión fiscal en el entorno digital, destacando cómo la digitalización ha ampliado las tácticas y estrategias utilizadas por individuos y empresas para evadir impuestos en la era digital.

1. Transacciones Internacionales

En primer lugar, gracias a esta digitalización se ha permitido la facilitación y simplificación de las transacciones internacionales, como ya hemos llegado a mencionar previamente, lo cual no sólo permite el movimiento de activos de forma transfronteriza, sino que además lo ha hecho aumentar de forma exponencial en los últimos años; lo que dificulta la aplicación de un solo orden jurídico y además la

¹⁵ Alstadsæter, A., Johannesen, N., & Zucman, G. (2018). Who owns the wealth in tax havens? Macro evidence and implications for global inequality. *Journal of Public Economics*, 162(C), 89-100.

¹⁶ Chohan, Usman W., Blockchain Enhancing Political Accountability? Sierra Leone 2018 Case (March 16, 2018). Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3147006> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3147006>

elección de ese orden¹⁷. Del mismo modo, en la era digital, se abren las puertas a las empresas prácticamente de cualquier mercado exterior, ya sea mediante plataformas en línea o el comercio electrónico, ofreciendo de esta manera un sinfín de oportunidades que de no ser por el avance de los TIC y la digitalización global, resultarían prácticamente impensables. De hecho, y por culpa de este comercio electrónico, la misma Comisión Europea¹⁸ admite y detecta que no se está tratando adecuadamente la aplicación de impuestos por las dificultades al rastrear y gravar estas transacciones. La Comisión comprende que en cuanto al comercio electrónico, aún quedan muchos de los desafíos en la recaudación del IVA por resolver, así como en cuanto a los derechos de aduana.

Este informe de la Comisión además clarifica el concepto de comercio electrónico, el cuál es fundamental conocer, definiéndolo cómo: “*la venta o adquisición de bienes o servicios a través de internet u otras redes de comunicación en línea.*”¹⁹ Una vez analizado el concepto, la Unión Europea pretende potenciar y promover este mercado electrónico, para que sus empresas y consumidores puedan llevar a cabo compras y ventas de forma internacional del mismo modo que lo realizan en sus comercios locales.

Además aporta una serie de estadísticas²⁰ relevantes entre las que encontramos que, ya desde el año 2017 una de cada cinco empresas había llevado a cabo ventas electrónicas; o que desde el 2008 hasta 2017, se aumentó hasta en 7 puntos porcentuales esta proporción, provocando también que el porcentaje de negocio electrónico, con respecto al volumen total de negocio de las empresas se viera aumentado en 5 puntos porcentuales.

¹⁷Johannesen, N., Langetieg, P., Reck, D., Risch, M., & Slemrod, J. B. (2018). Taxing Hidden Wealth: The Consequences of U.S. Enforcement Initiatives on Evasive Foreign Accounts (NBER Working Paper No.24366). Retrieved from https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3134263

¹⁸Comisión Europea. (2019). Informe Especial n.º 12/2019: Vulnerabilidad del comercio electrónico al fraude fiscal.

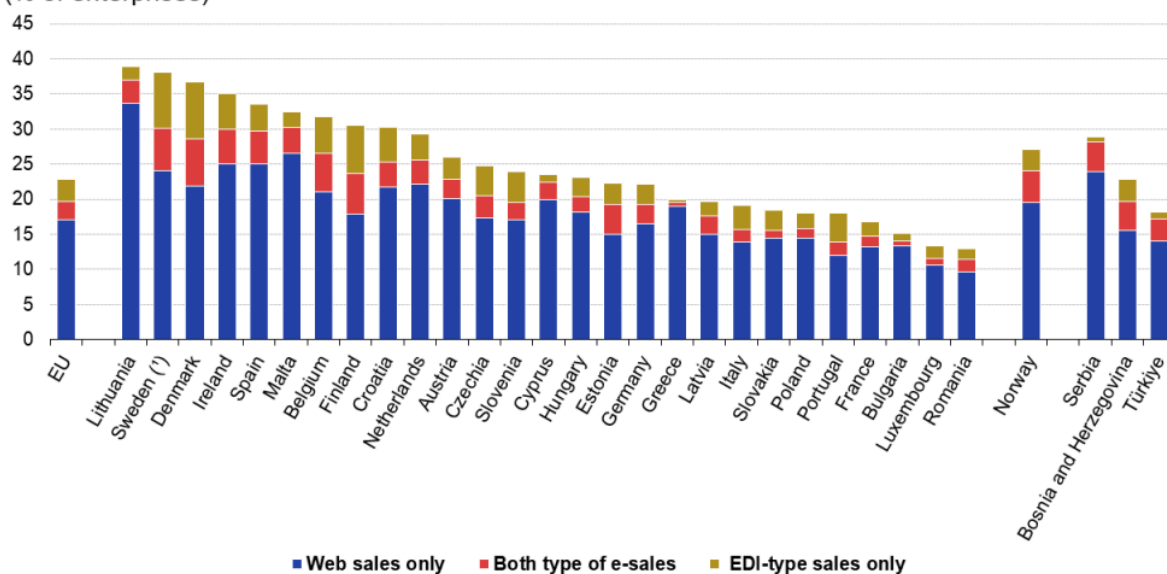
¹⁹Comisión Europea. (2019). Informe Especial n.º 12/2019: Vulnerabilidad del comercio electrónico al fraude fiscal.

²⁰ Eurostat. (2024). E-sales broken down by web sales and EDI-type sales, 2021 (% enterprises). En E-commerce statistics. Datos extraídos en febrero de 2024. Actualización del artículo planificada: febrero de 2025. Fuente: Eurostat (isoc_ec_esels).

A modo de ejemplo, adjuntaré un gráfico²¹ que muestra las ventas realizadas online y el porcentaje de las empresas que suponen en distintos países de la Unión Europea, así como de la misma.

E-sales broken down by web sales and EDI-type sales, 2022

(% of enterprises)



Not displayed: Montenegro (e-sales and web sales: confidential).

(*) Break in the time series.

Source: Eurostat (online data code: isoc_ec_esels)

eurostat

Como podemos observar, este comercio online supone porcentajes más que significativos, pasando en muchos países del 30% del volumen de negocio de las diferentes compañías, como por ejemplo ocurre en España. Sin embargo, como vemos en la primera columna, el porcentaje de la Unión es más bajo de lo esperado, y por ello el interés en fomentarlo.

Simplemente a modo de clarificación y para una mejor comprensión, con “*EDI-type sales only*” se refiere a aquellas ventas en las que las órdenes de compra están realizadas automáticamente y procesadas usando una comunicación de

²¹ Eurostat. (2024). E-sales broken down by web sales and EDI-type sales, 2022 (% enterprises). Source: Eurostat (isoc_ec_esels).

ordenador a ordenador, todo ello basado en un formato de intercambio de datos estándar²².

Otra consecuencia de esta internacionalización transaccional, y que también hemos comentado previamente es la falta de cooperación internacional en materia fiscal en cuanto a la aplicación de una legislación fiscal internacional.²³

2. Anonimato

Con la digitalización, surge la creación de un entorno más propicio que anteriormente, principalmente debido a la falta de transparencia en las interacciones financieras, aumento de la opacidad y el anonimato.

Toman aquí un papel fundamental tanto los criptoactivos como las tecnologías de cifrado, que mantienen a sus poseedores y usuarios prácticamente como anónimos a la hora de llevar a cabo transacciones fiscales. Esto no solo conlleva una difícil identificación de los participantes en ellas, sino que además volvemos al problema recurrente de determinación de sus obligaciones fiscales.

Tal es la dificultad y la cantidad de desafíos que esta nueva era y nuevos activos nos suponen, que nos encontramos ante un panorama de desconocimiento y falta de preparación y regulación. Se podría incluso decir, de forma más coloquial, que este fenómeno nos pilla prácticamente desprevenidos, cosa que afirma el Banco de Pagos Internacionales, con su Informe Económico Anual de 2018²⁴, en el cual confirma hasta el momento la falta de supervisión y legislación en este mercado digital, facilitando de esta manera la evasión fiscal.

Con respecto a los criptoactivos (entendidos como aquellos activos digitales cuyo uso es destinado como medio de cambio o para realizar inversiones según

²²https://ec.europa.eu/eurostat/cache/infographs/ict_2017/bloc-2b.html#:~:text=EDI%2Dtype%20sales%2C%20on%20the.a%20standard%20data%20exchange%20format.

²³ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2019, 21 de junio). Estrategia de Competencias de la OCDE 2019: Competencias para construir un futuro mejor.

²⁴ Banco de Pagos Internacionales. (2018, junio). Informe Económico Anual. Recuperado de https://www.bis.org/publ/arpdf/ar2018_es.pdf

publica el Parlamento Europeo en su estudio “*Crypto-assets*”²⁵, los cuales no dependen de ninguna entidad o banco central, distinguiéndose así de las transacciones financieras digitales, protegidos por criptografía, para ofrecer así más seguridad, y además no se emiten ni garantizan por ninguna autoridad pública) no es hasta 2023, cuando se aprueba la primera regulación europea sobre ellos²⁶, en la que se tratarán diversos temas fundamentales de este activo digital como la estabilidad financiera y la protección y seguridad del consumidor, la reducción del impacto medioambiental de las criptos, la prevención de su uso para fines delictivos... pero a nosotros, en el contexto en el que nos encontramos, nos interesará especialmente los beneficios que supone esta regulación en cuanto a la lucha contra la elusión y la evasión fiscal.

Ya en octubre de 2022, los legisladores del Parlamento Europeo instaron a los estados miembros de la Unión Europea a mejorar la coordinación en la tributación de las criptomonedas, enfatizando la necesidad de establecer un marco fiscal justo, transparente y eficiente para estos activos digitales. Asimismo, sugirieron que las autoridades fiscales consideren la implementación de un régimen tributario simplificado para los comerciantes ocasionales o pequeños, así como para las transacciones de menor escala. Se destacó que la tecnología de cadena de bloques (blockchain) podría ser aprovechada para facilitar la recaudación de impuestos de manera más efectiva. En cuanto al ámbito nacional, será la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo²⁷ la que legislará acerca de las criptomonedas y criptoactivos. En cualquier caso, en lo referente a la legislación, nos detendremos más profundamente más adelante en este trabajo.

B. Factores que impulsan la evasión fiscal

²⁵Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies, Directorate-General for Internal Policies. (2020, April). *Crypto-assets: Key developments, regulatory concerns and responses* (PE 648.779). Requested by the ECON committee. Authors: Prof. Dr. Robby Houben & Alexander Snyers. Recuperado de: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2020/648779/IPOL_STU\(2020\)648779_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2020/648779/IPOL_STU(2020)648779_EN.pdf)

²⁶European Parliament & Council of the European Union. (2023, May 31). Regulation (EU) 2023/1113 of the European Parliament and of the Council on information accompanying transfers of funds and certain crypto-assets and amending Directive (EU) 2015/849 (recast) (Text with EEA relevance). Recuperado de <https://eur-lex.europa.eu/eli/reg/2023/1113/oj>

²⁷Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo. «BOE» núm. 103, de 29/04/2010. Recuperado de <https://www.boe.es/eli/es/l/2010/04/28/10/con>

Las causas o factores subyacentes que impulsan la evasión fiscal son diversas y complejas, tal y como apunta el Dr. Lamagrande: *“el examen del fenómeno de evasión fiscal, ..., nos permite colegir su grado de complejidad y su carácter dinámico. Su reducción dependerá de la remoción de los factores que conllevan tales causalidades, debiéndose llevar a cabo una serie de medidas adecuadas a un contexto económico y social dado, a fin de lograrlo. Todo ello sin perjuicio de que circunstancias ajenas al campo económico tributario puedan mejorar o afectar el nivel de cumplimiento impositivo”*.²⁸

Dentro del fenómeno que estamos estudiando, la doctrina opta por señalar distintos factores que pueden originar y motivar la evasión; sin embargo, no mencionaremos todas, sino aquellas que considero las más comunes, que serán las siguientes:

1. Falta de conciencia sobre la responsabilidad fiscal.
2. Opacidad en el sistema de impuestos.
3. Rigidez en la gestión tributaria.
4. Escaso riesgo de ser identificado.

1. Falta de conciencia sobre la responsabilidad fiscal.

Cuando nos referimos a la falta de conciencia tributaria, estamos señalando que en la sociedad no se ha cultivado el sentido de colaboración entre los individuos y el Estado. No se reconoce plenamente que todos los ciudadanos forman parte del Estado y que vivir en una sociedad organizada implica contribuir con los recursos necesarios para garantizar el funcionamiento del Estado, cuya función primordial es proporcionar servicios públicos esenciales. Es evidente que el Estado debe satisfacer las necesidades básicas de la comunidad que los individuos no pueden cubrir por sí mismos. Por otro lado, existe una creciente demanda de la sociedad para que el Estado ofrezca estos servicios de manera más eficiente, como salud, educación, seguridad y justicia.

Según la doctrina, la formación de la conciencia tributaria se apoya en dos fundamentos principales. El primero radica en el reconocimiento por parte del

²⁸ Lamagrande, A. (1989), “Recomendaciones propuestas para reducir la evasión fiscal”, Boletín dgi, No. 457/89.

individuo como miembro de una comunidad de que el impuesto que paga es una contribución justa, necesaria y útil para satisfacer las necesidades colectivas. El segundo fundamento prioriza el bienestar social sobre el individual, lo que implica que la sociedad considere al evasor fiscal como alguien que actúa en contra de los intereses del conjunto, afectando así a toda la sociedad. En este sentido, algunos ciudadanos pueden percibir erróneamente al evasor como astuto y al cumplidor como ingenuo, lo que refleja una distorsión en la percepción del comportamiento ciudadano correcto e incorrecto.

Además, es importante destacar que el conocimiento del alto nivel de evasión fiscal puede afectar negativamente el comportamiento fiscal del contribuyente que cumple con sus obligaciones tributarias. Este contribuyente, al darse cuenta de la falta de recursos y estrategias efectivas por parte de la Administración Tributaria para combatir la evasión, podría sentirse tentado a imitar la conducta del evasor. Esta falta de acción por parte de las autoridades recaudadoras, junto con la presencia constante de moratorias, programas de blanqueo y condonaciones, entre otros factores, puede generar una percepción de injusticia para aquellos contribuyentes que cumplen regularmente con sus obligaciones fiscales, al encontrarse en una situación desventajosa en comparación con aquellos que evaden impuestos.

Entre los motivos de la carencia de conciencia tributaria podemos encontrar:

- a) Ausencia de educación tributaria y social;
- b) Ausencia de solidaridad;
- c) Motivos económicos históricos;
- d) Características inherentes de la población;
- e) Desconocimiento del destino del gasto público.

a) Ausencia de educación tributaria y social

Indudablemente, este aspecto representa un elemento de suma importancia y constituye prácticamente el fundamento de la conciencia tributaria. La educación, que se basa fundamentalmente en la ética y la moral, debe promover estos principios al máximo nivel. De esta manera, cuando estos valores y pautas de comportamiento se internalizan en los individuos como verdaderos pilares de conducta, estos actúan y se desenvuelven con equidad y justicia.

En este contexto, es apropiado y necesario instruir a los ciudadanos sobre el papel que desempeña el Estado, enfatizando que cada persona, como parte integrante de la sociedad que constituye el Estado, tiene la responsabilidad de contribuir a su mantenimiento mediante el cumplimiento de las obligaciones fiscales correspondientes. Es esencial que la población reciba un nivel adecuado de educación para comprender la razón de ser de los impuestos y para aceptar que estos son el precio de convivir en sociedad.

b) Ausencia de solidaridad

El Estado tiene la responsabilidad de proporcionar servicios públicos, los cuales requieren recursos para su ejecución. Cuando estos recursos no ingresan a las arcas del Estado, este último no puede cumplir con sus objetivos fundamentales. Dichos recursos deben provenir de los sectores capaces de contribuir, y el Estado, al cumplir con sus funciones, debe redistribuirlos hacia los sectores de la sociedad con menores ingresos. En este proceso, es fundamental que el principio de solidaridad destaque a través del aporte de recursos al Fisco.

c) Motivos económicos históricos (apartado centrado en el caso de España)

A partir de aproximadamente 1990, nuestro país experimentó un cambio significativo en su política económica, especialmente en el sector empresarial. Se adoptó una estrategia de aumento de precios como medio para incrementar los ingresos, mientras que los déficits fiscales se cubrían mediante el uso del crédito público y la inflación. Sin embargo, con la estabilización económica posterior, la globalización y el aumento de la competencia, surgió la necesidad de competir no solo en términos de calidad y servicios, sino también en términos de precios accesibles para los consumidores. Esta situación, junto con el alto costo financiero, una relación dólar-peso estable, y la desventaja competitiva frente al sector externo, ha llevado a los contribuyentes a buscar formas alternativas de aumentar sus ingresos, incluida la evasión fiscal.

d) Características inherentes de la población

La carencia de conciencia tributaria se relaciona con la falta de solidaridad y una cultura complaciente arraigada en un país próspero e inmigrante, que muestra más solidaridad hacia los forasteros que hacia sus propios ciudadanos. Esta cultura se caracteriza por la falta de ética laboral y una mentalidad de que cualquier problema puede resolverse fácilmente.

Existe una tendencia generalizada a creer que las normas pueden ser infringidas y que los plazos de vencimiento pueden ser aplazados, lo que refleja una búsqueda constante de soluciones rápidas para los desafíos cotidianos. Estas actitudes, aunque difíciles de aceptar, están profundamente arraigadas en nuestra sociedad. Lamentablemente, los ejemplos poco éticos provenientes de las élites políticas contribuyen a esta mentalidad. Como resultado, los ciudadanos suelen reaccionar de manera inapropiada, lo que refleja un deterioro en los valores de patriotismo, honestidad y transparencia en la vida pública.

e) Desconocimiento del destino del gasto público

Sin duda, un factor determinante en esta consideración es la demanda de una mayor transparencia en la gestión de los recursos, lo que lleva a los ciudadanos a percibir que el Estado no les ofrece servicios adecuados. Esta percepción se ve reflejada en la tendencia de muchos ciudadanos a optar por servicios privados, como escuelas y atención médica, debido a la insatisfacción con la calidad y disponibilidad de los servicios públicos.

2. Opacidad en el sistema de impuestos.

La forma en que un sistema tributario contribuye al aumento de la evasión fiscal se debe principalmente al incumplimiento de los requisitos esenciales para su funcionamiento adecuado. Un sistema tributario se define como un conjunto armonioso y coordinado de partes que interactúan entre sí para lograr un objetivo común. En este sentido, la falta de transparencia en un sistema tributario se manifiesta en la falta de definición de las funciones del impuesto y de la administración tributaria en relación con exenciones, subsidios y promociones industriales, lo que genera conflictos entre ellas.

Además, es bien sabido que donde se promueve o se libera de impuestos, surgen rápidamente estrategias de elusión y evasión fiscal. Por lo tanto, la eficiencia en la gestión tributaria es tan crucial como el desarrollo de un esquema tributario que se adapte a la realidad circundante²⁹. Aunque la falta de un sistema tributario adecuado puede ser una causa de evasión, no es la única ni la principal. Si nos limitamos a esta explicación simplista, modificar el sistema tributario sería suficiente para resolver todos los problemas.

Este principio requiere que las leyes tributarias, los decretos reglamentarios, las circulares, etc., estén estructurados de manera que sean técnicamente claros y comprensibles para los contribuyentes, sin dejar lugar a dudas.

3. Rigidez en la gestión tributaria.

Es crucial destacar que al abordar la Administración Tributaria, nos lleva de manera inherente a considerar el sistema tributario, y uno de los aspectos primordiales que debemos tener en cuenta al referirnos al sistema tributario es su simplificación³⁰, lo cual conlleva indiscutiblemente a una mayor flexibilización. Esta flexibilización es fundamental para que la Administración Tributaria pueda adaptarse rápidamente a los cambios profundos y constantes que ocurren en los procesos económicos, sociales y, específicamente, en la política tributaria.

La Administración Tributaria representa la herramienta fundamental de la política tributaria para alcanzar sus metas, por lo tanto, la eficiencia de esta condiciona el éxito de la política tributaria³¹. Esto implica que la Administración Tributaria debe ser adaptable y capaz de responder ágilmente a las necesidades cambiantes. Uno de los desafíos importantes que enfrentamos radica en que, a medida que el sistema tributario persigue la equidad y busca alcanzar una variedad de objetivos sociales y económicos, la simplificación de las leyes fiscales se convierte en una meta difícil de lograr. Las autoridades públicas buscan cumplir objetivos

²⁹Aquino, M., Zalazar, R., & Daniel, M. (Septiembre de 1998). La evasión tributaria... Postgrado Especialización en Tributación. Facultad de Ciencias Económicas. Universidad Nacional del Nordeste.

³⁰ Aquino, M. (Diciembre de 1997). Marco legal vigente para la función fiscalizadora. Criterios Tributarios, 12/97, 111-118.

³¹ Obra citada en la nota número 30.

específicos, algunos de los cuales tienen un alcance más allá de lo fiscal y otros son puramente tributarios, lo que exige que la Administración Tributaria esté alineada con la política tributaria y, en un sentido más amplio, con la política gubernamental, y que realice todos los esfuerzos necesarios para implementar los cambios requeridos por esta última.

4. Escaso riesgo de ser identificado.

Aunque el riesgo de detectar a los contribuyentes que no cumplen adecuadamente podría ser considerado dentro del análisis de la Administración Tributaria, optamos por abordar este tema de manera separada debido a su importancia significativa. Cuando examinamos los diversos factores que influyen en la adopción de conductas evasivas, es evidente que el bajo riesgo de ser detectado ejerce una influencia considerable sobre los demás aspectos. La conciencia de que no se está sujeto a un control adecuado puede tentar al contribuyente a incurrir en conductas fiscales indebidas, lo que conlleva, entre otras consecuencias, la pérdida de equidad tanto horizontal como vertical. Como resultado, contribuyentes con ingresos similares pueden terminar pagando impuestos muy diferentes en cuanto a su cantidad. Incluso en algunos casos, empresas con un alto potencial de ingresos podrían terminar pagando menos impuestos que aquellas con una capacidad contributiva menor.

Esta situación adversa desde la perspectiva tributaria representa un riesgo significativo de desestabilización social. La percepción de los contribuyentes y del ciudadano común sobre esta situación desanima a aquellos que cumplen correctamente con sus obligaciones fiscales. En este contexto, los esfuerzos de la Administración Tributaria deben centrarse en identificar la brecha de evasión y determinar su verdadera magnitud. Posteriormente, se deben analizar las medidas necesarias para corregir las conductas indebidas detectadas.

Como lo señaló el Dr. Tacchi, "el efecto demostrativo de la evasión es difícil de contrarrestar si no se erradica por completo. En un entorno de evasión, es difícil

competir sin seguir un patrón similar. La evasión surge como una autodefensa ante la inacción del Estado y la complacencia de la sociedad"³².

Esto implica que es necesario aumentar el riesgo de detección para aquellos que practican la evasión fiscal. En este sentido, compartimos la idea de que se debe eliminar la falta de presencia del Organismo Recaudador, lo que incrementaría el riesgo de ser descubierto por parte del evasor. Esta acción tendría repercusiones en los demás contribuyentes³³. El Organismo debe establecer una presencia efectiva en la comunidad mediante el uso adecuado de la información disponible, transmitiendo la percepción de que el riesgo de ser descubierto es alto y que el costo de no cumplir con las obligaciones fiscales puede ser muy elevado.

Aparte de estos 4 factores que hemos decidido analizar por encima del resto, podríamos encontrar muchos otros (algunos incluso podrían incluirse dentro de los ya analizados) como por ejemplo: la dificultad del orden tributario, con sus reglas y regulaciones que pueden actuar como incentivo para la evasión fiscal, ya que puede abrumar a los ciudadanos por su deber de cumplir con todas ellas; aquellos sistemas tributarios que se pueden llegar a percibir como desiguales, por perjudicar a unos y beneficiar a otros (ante la injusticia, no pago); por motivos de presión económicas o necesidad, ya que ante momentos de inestabilidad financiera o crisis económica en la situación familiar, algunos contribuyentes pueden verse atraídos por la idea de evadir; o, como último ejemplo, la corrupción y la carencia de integridad institucional, en aquellos países, normalmente en desarrollo, en los cuales se modifican y manipulan las leyes para el beneficio de unos pocos privilegiados. Además este último puede llegar a tener consecuencias muy serias, ya que la falta de una aplicación uniforme puede llevar consigo a la desconfianza en el sistema tributario por parte de aquellos que no han sido beneficiados (de este modo, unos pagan menos por corruptos y los demás no pagan por falta de veracidad y confianza en el orden tributario al que pertenezcan).

³² Tacchi, C. M. (11 de mayo de 1993). Evasión Tributaria. Heterodoxia o Nueva Ortodoxia. Ponencia presentada en el CIAT, Venecia.

³³ Obra citada en la nota número 32

C. Casos destacados de evasión fiscal en el ámbito digital

No podríamos hablar con tanta claridad y contundencia sobre este fenómeno de no ser porque vemos, con relativa frecuencia, su ocurrencia en nuestra sociedad. A continuación, procedemos a comentar y analizar algunos de los casos recientes más sonados y controversiales.

En primer lugar, analizaremos el **Caso Google**³⁴, el cual está directamente relacionado con los precios de transferencia (una de las estrategias comentadas previamente), y es que la compañía líder a nivel mundial redujo sus impuestos en más de 3,1 mil millones de dólares americanos desde el año 2007 hasta el 2010. La manera en la que lo consiguió llevar a cabo se basaba en ubicar o, mejor dicho, trasladar la mayoría de sus beneficios en países extranjeros, a través de Irlanda y los Países Bajos a las Bermudas. De este modo, Google conseguiría la tasa impositiva más baja de los líderes en el sector tecnológico de los Estados Unidos, ya que había reducido esta tasa en el extranjero a un 2,4 por ciento.

La sucursal ubicada en Dublín, que cuenta con casi 2.000 empleados y comercializa publicidad en toda Europa, Oriente Medio y África, ha incrementado significativamente su personal desde el 2006 y se atribuye cerca del 90 por ciento de las ventas internacionales de Google, que alcanzaron los US \$12,5 mil millones en 2008. En Estados Unidos, la tasa tributaria sobre la renta corporativa es del 35 por ciento, mientras que en el Reino Unido, el segundo mercado más grande de Google en términos de ingresos, es del 28 por ciento. Google, emplea una estrategia que ha ganado popularidad entre empresas como Facebook Inc. y Microsoft Corp. consistente en aprovechar diversas ventajas, como el bajo impuesto a la renta en Irlanda (10% en aquel entonces, actualmente es del 12,5%) y los beneficios de retenciones reducidas en la Unión Europea. Las utilidades finalizan en un paraíso fiscal donde no se aplican impuestos corporativos.

Google, a pesar de todo, no ha sido objeto de acusaciones por violación de leyes fiscales, basándose en la gran multitud de empresas que repiten esta forma de

³⁴Vargas Alencastre, C. (7 de octubre de 2021). Los vericuetos de los Precios de Transferencia, el caso Google. Publicado en Legal Today.

actuar. En resumen, Google nunca fue acusado de violar las obligaciones y legislaciones tributarias.

Irlanda experimentó una transformación notable desde ser uno de los primeros países en solicitar un rescate durante la Gran Recesión hasta registrar un crecimiento espectacular pocos años después, superando el 25 por ciento. Los analistas en ese momento coincidieron en que estas cifras estaban infladas, y gran parte de esta distorsión se atribuía a la gran afluencia de inversión extranjera atraída por los generosos incentivos fiscales que el país ofrecía a las grandes empresas internacionales. Algo que demuestra que no es solo Google la que emplea este tipo de estrategias.

El atractivo fiscal irlandés se remonta varias décadas atrás. En los años ochenta, se estableció una zona económica especial en Dublín, seguida de la implementación de esquemas para reducir la carga fiscal de las multinacionales y la disminución del impuesto de sociedades al 12,5%, que sigue siendo uno de los más bajos en comparación con el entorno global, donde la media es del 22%. Estas medidas impulsaron un crecimiento económico sin precedentes. La estrategia comenzó con la transferencia de derechos de propiedad intelectual a una empresa en Irlanda a un precio razonable. Google transfirió su tecnología de búsqueda y publicidad para Europa, Oriente Medio y África a Google Holdings, Irlanda. Este acuerdo fue aprobado por el IRS bajo un acuerdo de precios avanzados (APA), superando así la barrera inicial de precios de transferencia mediante la obtención de la aprobación del IRS. Esta técnica involucró a dos empresas en Irlanda: Google Holdings - Irlanda, gestionada administrativamente en Bermudas y con residencia fiscal allí, que posee las licencias de los derechos de propiedad intelectual de Google. Mientras que Google Ireland Limited vende publicidad en todo el mundo y recibe los ingresos correspondientes, reteniendo un pequeño porcentaje de estos ingresos y pagando el saldo restante en forma de regalías a Google Holdings en Holanda. Los derechos de autor están exentos de impuestos debido a la falta de impuestos corporativos en Bermudas.

En los Países Bajos, Google emplea una táctica conocida como "sociedad conducto", esta estrategia entra en juego antes de que se abonen las regalías a Google

Holdings. Las compañías irlandesas no están requeridas a retener los impuestos sobre las regalías pagadas a empresas de otras naciones de la Unión Europea. Para eludir la retención fiscal del 20%, Google Ireland Limited abona las regalías a una subsidiaria neerlandesa, la cual transfiere prácticamente todos los derechos de autor a Google Holdings, Irlanda.

Este caso nunca llegó a juicio debido a que diversos factores determinaron que no podía ser considerado como evasión fiscal: el acuerdo con el IRS para transferir la licencia fue el punto de inicio. Google abona un 35% de impuesto a la renta sobre sus ganancias de origen Estadounidense, no obstante solo un 2,4% en su esquema internacional; si la filial de Bermudas distribuye dividendos, estos quedarían sujetos a un gravamen del 35% en EE.UU.

Es momento ahora de hablar del también sonado **Caso Apple**, caso posterior al de Google, pero con Irlanda de por medio de nuevo. El caso explota en el año 2016, sin embargo debemos primeramente remontarnos al año 2013, en el que según los Paradise Papers³⁵ (que son una serie de documentos filtrados públicamente por el Consorcio Internacional de Periodistas de Investigación, ICIJ en inglés, que exponen los miles de millones de dólares que se esconden en paraísos fiscales a nivel mundial), Apple consigue eludir un ataque contra sus polémicas acciones tributarias en Irlanda al tratar de encontrar un paraíso fiscal. Acto seguido, el gigante estadounidense decidió mover la compañía, con la mayor parte de la reserva offshore de efectivo sin aún gravar a Jersey, isla del Canal, que encontramos entre Reino Unido y Francia.

Con esta nueva estructura, Apple aseguraba no haber disminuido sus impuestos, y se defendían argumentando que seguían siendo el contribuyente fiscal más grande a nivel global, que estaba actuando conforme a la ley y que estos cambios estructurales no conllevaron la reducción de su obligación tributaria en ningún territorio. Sin embargo, los Paradise Papers, parecían contraponerse ante esta postura, pues se mostraba que, hasta el año 2014, la compañía había estado llevando a cabo

³⁵ Forsythe, M. (5 de noviembre de 2017). ¿Qué son los Paradise Papers o Papeles del Paraíso? New York Times. Recuperado de <https://www.nytimes.com/es/2017/11/05/espanol/que-son-los-paradise-papers-papeles-del-paraiso.html>

una estrategia conocida como el “double Irish”³⁶, aprovechando una laguna legal entre las legislaciones irlandesas y estadounidenses. De esta manera, Apple, canalizaba todas sus ventas en el extranjero (entendiendo el país local como el americano), más de la mitad de los ingresos globales de la compañía, mediante filiales ubicadas en Irlanda, que apenas incurrían en ningún impuesto. No llegaba a pagar ni el impuesto corporativo irlandés de un 12,5 por ciento, ni tampoco el estadounidense, de 35 por ciento; sino que mediante este sistema sus tasas tributarias en el exterior apenas superaron el 5 por ciento, como máximo.

En Estados Unidos, el Senado presionó y cuestionó a Tim Cook, en ese entonces y ahora director ejecutivo de la compañía de la manzana, acerca de su estructura y método de pagos fiscales. Sin embargo, en dónde tendrá mayor repercusión es en el continente europeo.

Tras tres años de investigación, año 2016, la Comisión Europea (CE) llega a la conclusión de que la compañía californiana había sido beneficiada fiscal e ilegalmente por el país irlandés. Ante ello, se declaró que Apple debería realizar los pagos correspondientes al periodo investigado, es decir, la década del 2003 al 2013, resultando en una cifra igual a 13 mil millones de euros, añadiendo un interés de otros mil millones. Apple, no contenta e incluso indignada por el fallo, decidió apelar esta decisión al tildarlo como “basura política total”³⁷. También Irlanda decidió recurrir el fallo, argumentando que de esta manera, se estaba faltando a la soberanía tributaria; el país europeo temía perder su atractivo fiscal de cara a las grandes empresas.

Aunque Irlanda acordó recibir los 13 mil millones de euros de forma provisional mientras se resolvía la apelación, en octubre del 17, la Unión Europea amenazó con llevar al país gaélico a tribunales por no haber conseguido recolectar el dinero.

³⁶ Equipo de reportería de los Paradise Papers. (6 de noviembre de 2017). Paradise Papers: el refugio tributario de Apple al descubierto. BBC News. Recuperado de <https://www.bbc.com/mundo/noticias-internacional-41894564>

³⁷ Cook, T. (2015) Entrevista con RTE. Recuperado de https://www.lainformacion.com/economia-negocios-y-finanzas/decision-Apple-politica-Tim-Cook_0_949705696/

Tras varios años de análisis, comprensión y estudio, el TGUE (Tribunal General de la Unión Europea)³⁸, el Tribunal fallaba a favor de Irlanda y de Apple, anulando la sanción impuesta, perdonando de este modo el pago de los 13 mil millones de euros a Irlanda por parte de Apple, así como desconsiderar a Irlanda como ayudante de empresas ilegales. Se fundamentaba esta decisión en que los reguladores no pudieron demostrar de forma legal que Apple se había visto beneficiada de una manera desleal, pues no se consideraba que Irlanda ofreciera “*tax ruling*” o impuestos a la carta como una práctica desleal. Esta consideración generó un gran revuelo, ya que se podía pensar que Irlanda ya no era únicamente un paraíso fiscal con una tasa fiscal corporativa baja (12,5 por ciento); sino que podría entenderse como un “paraíso a la carta”³⁹, en el que las empresas grandes podrían negociar individualmente con el país sus obligaciones de pago y las cantidades.

Sin embargo, tanto desde Apple como desde Irlanda no deben estar tranquilos, y es que cuando ya parecía que se había solucionado todo a su favor, el pasado 9 de noviembre de 2023, Giovanni Pitruzzella, Abogado General de la Unión Europea, afirmó que el TJUE (Tribunal de Justicia de la Unión Europea), debía devolver la sentencia al Tribunal General, anulando su decisión. Considera que se sucedieron un conjunto de errores de Derecho, el Tribunal General tampoco “*apreció correctamente el fondo y las consecuencias de determinados errores metodológicos que, según la decisión de la Comisión, viciaron las resoluciones fiscales*”⁴⁰. En base a esto último, Pitruzzella ve necesario y primordial que el Tribunal General vuelva a tratar el asunto.

A día de hoy, no hay sentencia firme ni pronunciamiento por parte del TJUE. Seguimos esperando tener noticias de dicha institución con paciencia, el caso lleva en vigencia desde el año 2016 y aún, ocho años después, desconocemos cómo acabará y cuál será su resultado final.

³⁸ Tribunal General de la Unión Europea. (15 de julio de 2020). SENTENCIA DEL TRIBUNAL GENERAL (Sala Séptima ampliada). ECLI:EU:T:2020:338. Recuperado de <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=228621&pageIndex=0&doclang=ES&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=9704440>

³⁹ Álvarez Barba, Y. (15 de julio de 2020). Ganan Apple e Irlanda, perdemos todos los demás. EL SALTO.

⁴⁰ Abogado General. (9 de noviembre de 2023). Comunicado de prensa n.o 171/23: Conclusiones del Abogado General en el asunto C-465/20 P | Comisión/Irlanda y otros. Luxemburgo.

Por último, analizaremos el aún más reciente, **Caso Amazon**, caso por el cuál en 2021, la Comisión Europea exigía 250 millones de euros no tributados por ventajas fiscales ilegales en Luxemburgo; sin embargo, el Tribunal General de la Unión Europea estima que la Comisión carece de pruebas suficientes como para poder demostrar de forma suficiente que este suceso haya ocurrido así.

En un informe redactado por los académicos de la University of London Richard Phillips, Jenaline Pyle y Ronen Palan, titulado “*El Método Amazon: cómo utilizar el sistema internacional para evitar el pago de impuestos*”⁴¹, se exponen algunas tácticas empleadas con el objetivo de minimizar su carga tributaria. Los autores destacan la estrategia de planificación fiscal real de la empresa, que consiste en acumular pérdidas principalmente a través de filiales no pertenecientes a la Unión Europea para generar créditos fiscales en lugar de obtener beneficios directos. Aseguran que las más grandes empresas, como Amazon, se apoyan en las mentes contables y jurídicas más brillantes para encontrar aquellos fallos y lagunas en los sistemas, regulaciones, legislaciones e impuestos de los diferentes estados. Amazon, cómo era de esperar se ve claramente señalada y expuesta con este estudio, y se defiende desmintiendo la información de dicho informe, asegurando que su descripción lejana a la realidad de las disposiciones tributarias en EEUU y en el extranjero, defendiendo además la legitimidad de Amazon en su cumplimiento con las leyes.

Sin embargo, en diciembre del 2023, el TJUE⁴² consideró como avaladas las ayudas fiscales a Amazon por parte de Luxemburgo, con lo que la empresa tecnológica no deberá abonar los 250 millones que reclamaba la Comisión Europea. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) indica en un comunicado que la Comisión Europea no pudo comprobar que el acuerdo fiscal ('tax ruling') otorgado a Amazon por Luxemburgo constituyera una ayuda estatal incompatible con el mercado único.

⁴¹Phillips, R., Pyle, J., & Palan, R. (2021). The Amazon Method: How to take advantage of the international state system to avoid paying tax. Study for The Left in the European Parliament.

⁴²Tribunal de Justicia de la Unión Europea. (14 de diciembre de 2023). Comunicado de prensa n.o 190/23: Sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto C-457/21 P | Comisión/Amazon.com y otros. Luxemburgo.

En específico, la Comisión Europea argumentó que la empresa pudo aprovechar un régimen fiscal durante un periodo de ocho años (desde 2006 hasta 2014), evitando el pago de impuestos sobre casi el 75 por ciento de lo generado por sus ventas en la UE. Tanto Amazon como el Gobierno de Luxemburgo impugnaron inicialmente esta afirmación ante el Tribunal General de la Unión Europea, el cual les dio la razón al considerar que la Comisión Europea no había demostrado que estas medidas fiscales fueran selectivas. Posteriormente, las autoridades de competencia de la UE apelaron ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que finalmente ha rechazado su apelación y ha confirmado que la Comisión Europea cometió un error en su evaluación, aunque por una razón diferente.

El TJUE consideró que trataba de un error por parte de la Comisión, se estaban equivocando tratando de apelar a un principio de competencia así como órdenes de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) que resultan ambos inexistentes en el derecho luxemburgués. Es por todo ello que debía anularse la decisión de la Comisión Europea, más por una determinación equívoca del sistema de referencia que por los argumentos propuestos por el Tribunal General de la Unión Europea.

Estos son algunos de los casos más conocidos recientemente de evasión fiscal en la era digital (que sin los avances en la tecnología que esta era nos ha traído serían mucho más difíciles de llevar a cabo), aunque no son los únicos. Encontramos también casos muy controversiales de empresas de gran tamaño como Uber o Airbnb. Otras dos compañías, cuyo principal negocio y servicio está ligado a la digitalización, y gracias a esta digitalización han llevado a cabo sistemas y estructuras de pago de tributos complejas y opacas, que además les trajeron problemas no sólo ante la ley, sino también ante sus competidores más tradicionales.

IV. Medidas para combatir la evasión fiscal en la era digital

A. Regulación y legislación fiscal en el ámbito digital

Según avanzamos en el trabajo e investigación, resulta cada vez más notoria la dificultad que existe a la hora de establecer reglas y normas con respecto al panorama actual y cambiante.

Al comienzo del trabajo, pudimos observar cómo encontramos el delito de fraude fiscal en el Código Penal español, sin embargo, ahora debemos enfocarnos más en el concepto digital más que en el de evasión. Si acudimos a la legislación española, será la Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales⁴³ la primera que nos saldrá al juntar los términos de “legislación”, “fiscal” y “digital”. Como observamos, la propuesta de esta ley se lleva a cabo en 2020, pero sin embargo no entrará en vigor hasta el año 2021, lo que nos muestra la corta vida de esta, volviendo a demostrar el carácter reactivo del Derecho (que comentábamos en los primeros pasos de este trabajo) ante una situación y problemática que ha surgido recientemente. No hay más que comenzar a leer las primeras líneas del preámbulo para darnos cuenta: *“La economía mundial está adquiriendo rápidamente carácter digital y, como consecuencia de ello, han surgido nuevas maneras de hacer negocios. Los modelos de negocio digitales se basan en gran medida en la capacidad para llevar a cabo actividades a distancia, incluso transfronterizas, con escasa o nula presencia física, en la importancia de los activos intangibles, y en el valor de los datos y las contribuciones de los usuarios finales a la creación de valor.”*⁴⁴

Actualmente, las normas fiscales internacionales se centran fundamentalmente en la presencialidad, no estando lo suficientemente preparadas como para afrontar nuevos estilos de negocios, los cuales contarán con activos intangibles, datos encriptados... Como consecuencia, y ya comentado previamente a lo largo del trabajo, surge una clara y evidente dificultad para determinar correctamente los beneficios generados y además poder gravarlos adecuadamente. Es por todo ello, que se busca una revisión de todas estas normas.

Cierto es, también, que tendrá también importancia la Ley 10/210, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, ya

⁴³Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. Publicado en el Boletín Oficial del Estado (BOE) núm. 274, de 16/10/2020.

⁴⁴Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. Publicado en el Boletín Oficial del Estado (BOE) núm. 274, de 16/10/2020.

citada anteriormente, que entre otras cosas se encargará de la regulación de criptoactivos. Tendremos también en cuenta, con respecto a esta Ley 10/2010 el Real Decreto 304/2014, que aprueba el Reglamento de esta ley⁴⁵.

En cuanto al panorama internacional, también se está haciendo un gran esfuerzo por llevar a cabo una remodelación y reestructuración normativa, actualizándose y adaptándose a las necesidades contemporáneas. La OCDE y el G20 han tenido un papel fundamental hasta ahora, entre otras cosas por el proyecto de “La erosión de las bases y la transferencia de beneficios (BEPS)”⁴⁶. Es un problema de talla mundial que necesita soluciones de la misma magnitud, BEPS se refiere a estrategias fiscales que aprovechan las diferencias entre los sistemas tributarios nacionales para trasladar artificialmente los beneficios a jurisdicciones con poca o ninguna tributación, eludiendo así el impuesto de sociedades. Este proyecto es crucial, entre otras cosas, para los países en desarrollo, ya que dependen significativamente de los ingresos por impuestos de las empresas multinacionales.

En la Unión Europea, ha sido la Comisión quién, cómo órgano ejecutivo de la Unión, quién ha tratado de solventar el problema. Entre ellas encontramos en primer lugar la “Comunicación sobre un sistema impositivo justo y eficaz para el Mercado Único Digital”⁴⁷. El Mercado Único Digital (MUD) es una prioridad clave para la Comisión Europea, que busca generar oportunidades digitales para individuos y empresas en la UE, con el potencial de aportar significativamente a la economía y transformar los servicios públicos. La revisión intermedia de la Estrategia para el MUD reconoce los desafíos emergentes, especialmente en el ámbito fiscal, donde las normas internacionales actuales son inadecuadas para la economía digital. La falta de un marco fiscal estable y moderno puede generar lagunas y desequilibrios en el mercado único, donde algunas empresas pueden beneficiarse sin contribuir equitativamente. Es crucial encontrar soluciones que garanticen una fiscalidad justa y efectiva en un contexto de rápida transformación digital, donde las empresas se

⁴⁵Real Decreto 304/2014, de 5 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

⁴⁶Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2015). Proyecto BEPS: La erosión de las bases y la transferencia de beneficios.

⁴⁷Comisión Europea. (2017, 21 de septiembre). Un sistema impositivo justo y eficaz en la Unión Europea para el Mercado Único Digital (COM(2017) 547 final). Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo. Bruselas

apoyan cada vez más en activos intangibles y el comercio electrónico transfronterizo sin presencia física plantea desafíos adicionales para la recaudación de impuestos. Tendremos en cuenta también el Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo relativo a los controles de la entrada o salida de efectivo de la Unión y por el que se deroga el Reglamento (CE) n.o 1889/2005⁴⁸, así como el Reglamento de Ejecución de la Comisión Europea 2021/776⁴⁹.

En esta misma línea, la Comisión también propone una serie de Directivas en busca de una imposición justa y eficaz en la economía digitalizada, como por ejemplo la Directiva propuesta por el Consejo “relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales”⁵⁰.

B. Tecnologías y herramientas para la detección de evasión fiscal

En el contexto de la evasión fiscal en la era digital, el desarrollo y la implementación de tecnologías y herramientas para la detección de prácticas evasivas se han vuelto críticos para las autoridades fiscales y los reguladores. La creciente complejidad de las transacciones financieras y comerciales en línea ha requerido la adopción de enfoques innovadores y sofisticados para identificar y prevenir la evasión fiscal de manera efectiva. En este apartado, volveremos a centrarnos en el aspecto digital de la evasión, y se propondrán medidas modernas y actualizadas para plantar cara a este problema.

⁴⁸ Parlamento Europeo y Consejo de la Unión Europea. (23 de octubre de 2018). Reglamento (UE) 2018/1672 del Parlamento Europeo y del Consejo relativo a los controles de la entrada o salida de efectivo de la Unión y por el que se deroga el Reglamento (CE) n.o 1889/2005. DO L 284, p. 6.

⁴⁹ Comisión Europea. (11 de mayo de 2021). Reglamento de Ejecución (UE) 2021/776 de la Comisión por el que se establecen los modelos de determinados formularios, así como las normas técnicas para el intercambio efectivo de información en virtud del Reglamento (UE) 2018/1672 del Parlamento Europeo y del Consejo, relativo a los controles de la entrada o salida de efectivo de la Unión.

⁵⁰ Comisión Europea. (2018, 21 de marzo). Propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales (COM(2018) 148 final, 2018/0073 (CNS)). Bruselas.

En primer lugar, la OCDE⁵¹, ya en 2017, elabora un informe en el cuál recoge una serie de herramientas tecnológicas que pueden servir de gran ayuda frente a la elusión y evasión fiscal. Para ello, acude a la raíz, a las pequeñas escalas e identifica una serie de problemas que llevan a la evasión fiscal y ante los cuáles ofrece distintas soluciones:

- Supresión de ventas electrónicas y contratecnología: implica la omisión de algunas transacciones de los registros fiscales, puede llevarse a cabo de diversas formas, desde métodos básicos como no registrar ventas en efectivo hasta técnicas más sofisticadas con el uso de tecnología. Con la creciente adopción de pagos electrónicos, como tarjetas de crédito, también se ha vuelto común modificar electrónicamente los registros de ventas para evadir impuestos. Esto se logra mediante herramientas como el "phantomware" y los "zappers", que manipulan los registros de ventas para reducir los ingresos declarados. Estas técnicas son difíciles de detectar, ya que pueden ocultar o alterar los datos de manera encubierta. Además, ha surgido una nueva forma de supresión de ventas conocida como "supresión de ventas como servicio", que ofrece la eliminación y modificación de datos de ventas de manera remota, a menudo a través de proveedores extranjeros, dificultando aún más su detección por parte de las autoridades fiscales.

Para abordar este problema, se está implementando una respuesta tecnológica conocida como herramienta de contrasupresión. Esta herramienta más comúnmente utilizada es la tecnología de registro de datos, que registra y asegura las transacciones en el momento en que ocurren, impidiendo su manipulación por software malicioso como el phantomware o los zappers. Estos datos se almacenan de manera segura y pueden ser rastreados y detectados en caso de falsificación. Se utilizan varios tipos de herramientas para esta función, como unidades de control fiscal, dispositivos electrónicos fiscales y módulos de registro de ventas, que pueden integrarse en cajas registradoras tradicionales o sistemas informáticos de punto de venta. Además, estas herramientas también pueden enviar automáticamente datos a las

⁵¹ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2017). Herramientas tecnológicas para abordar la evasión fiscal y el fraude fiscal.

autoridades fiscales, permitiendo la verificación en tiempo real o programada de la conformidad con la ley y facilitando las auditorías fiscales.

- Facturación falsa: La facturación falsa consiste en fabricar o inflar facturas donde la empresa aparece como deudora, permitiendo así reclamar gastos fraudulentos para fines fiscales. Este tipo de fraude busca declarar deducciones superiores, enmascarando gastos personales no deducibles como legítimos. Aunque las autoridades tributarias podrían verificar la validez de cada factura, esto requiere una cantidad significativa de tiempo y recursos. Una solución para abordar la facturación falsa es implementar la facturación electrónica, que documenta las transacciones en formato digital y garantiza la autenticidad de las facturas mediante una firma digital. Esto permite comparar automáticamente los datos del comprador y del vendedor, lo que facilita la detección de declaraciones falsas de gastos deducibles. Cuando las facturas se envían directamente a la autoridad tributaria, se mejora la capacidad de vigilar a los contribuyentes y realizar auditorías de manera eficiente.
- La economía del efectivo y el consumo colaborativo: La economía del efectivo y el consumo colaborativo pueden facilitar el fraude fiscal debido a la fungibilidad y la falta de rastreo del efectivo. Sin embargo, las soluciones tecnológicas como el registro de datos seguro y la facturación electrónica pueden ayudar a mitigar estos riesgos al proporcionar una trazabilidad y autenticidad de las transacciones. Desde las autoridades fiscales, se intenta solucionar este problema incluyendo la legislación, y promoviendo el pago que no sea en efectivo. Las autoridades tributarias están comenzando a investigar los riesgos fiscales asociados al consumo colaborativo, un fenómeno relativamente nuevo que abarca actividades como el alquiler de propiedades a través de plataformas como Airbnb y los servicios de transporte ofrecidos por empresas como Uber. Se estima que el consumo colaborativo genera enormes ingresos a nivel mundial, con perspectivas de un aumento significativo en los próximos años. El desafío radica en identificar y gravar adecuadamente estas actividades comerciales, especialmente cuando los usuarios no se registran como empresas o operan en jurisdicciones extranjeras.

Sin embargo, la naturaleza online de estas plataformas también ofrece oportunidades para implementar soluciones tecnológicas que aborden estos desafíos. Las autoridades tributarias están abordando este desafío mediante análisis, regulaciones y políticas específicas. Se están considerando soluciones legislativas y la cooperación internacional entre las autoridades tributarias para abordar las actividades de las plataformas online que operan en jurisdicciones distintas a las de sus usuarios. Por ejemplo, los países pueden exigir que las plataformas mantengan registros de sus usuarios y compartan esta información con las autoridades tributarias, conforme a los acuerdos de intercambio de información internacional.

Estas son algunas de las herramientas tecnológicas utilizadas y recomendadas por la OCDE, sin embargo no son las únicas.

Es inevitable hablar de avances tecnológicos actuales sin que nos venga a la cabeza la Inteligencia Artificial (IA), y es que esta también puede aportar en la detección y prevención de la evasión fiscal⁵². Con ellas se conseguiría recopilar datos financieros de forma masiva, identificando y señalando aquellas anomalías, comportamientos poco habituales o sospechosos. Además, con la ayuda de la IA se pueden desarrollar algoritmos avanzados que detecten las discrepancias entre aquella información dispensada por los contribuyentes y la recopilada de otras fuentes.

Blockchain⁵³ es una tecnología de registro digital descentralizado que permite la creación de registros seguros, transparentes y permanentes de transacciones. Funciona mediante la creación de bloques de datos enlazados entre sí de forma cronológica y distribuidos en una red de computadoras. Cada bloque contiene un conjunto de transacciones verificadas y cifradas, y cada nuevo bloque se vincula al anterior, formando una cadena inmutable de información. Esto garantiza la seguridad y la integridad de los datos, ya que cualquier intento de alteración en un bloque afectaría a todos los bloques posteriores en la cadena, lo que hace que sea extremadamente difícil de manipular. Además, al ser descentralizado, no está sujeto al control de una única entidad, lo que aumenta la confianza y la transparencia en las transacciones. Esta herramienta, también está siendo explorada como una posible

⁵²Serrano Antón, F. (2020). Fiscalidad e inteligencia artificial: Administración tributaria y contribuyentes en la era digital. Thomson Reuters Aranzadi.

⁵³Preukschat, A. (2017). Blockchain: la revolución industrial de internet. Gestión 2000.

herramienta de ayuda de cara a la prevención de la evasión fiscal. Podría proporcionar un mayor nivel de transparencia en transacciones financieras como comerciales, evitando de esta manera la falsificación, ocultación y manipulación de registros e ingresos, al ser estas bloques inmutables e insustituibles, fácilmente verificables⁵⁴.

Las soluciones de software especializadas, son una área de desarrollo clave para detectar la evasión fiscal. Estas herramientas emplean algoritmos y modelos estadísticos avanzados para analizar datos financieros y comerciales, identificando patrones irregulares o discrepancias en las declaraciones de impuestos. Luego, generan alertas para que los auditores fiscales revisen estas posibles prácticas evasivas.

C. Cooperación internacional y acuerdos de intercambio de información

En este apartado hablaremos sobre la importancia de la cooperación internacional y de los acuerdos de intercambio de información a la hora de abordar la evasión fiscal a nivel global. Las transacciones comerciales y financieras traspasan fronteras estatales con una facilidad nunca antes vista debido a la digitalización, es por ello fundamental, a la vez que evidente, la coordinación y organización conjunta de los países para afrontar la elusión de forma efectiva.

Estos acuerdos de intercambio de información, como aquellos establecidos por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) y más instituciones internacionales, permiten, de manera transparente compartir datos financieros y bancarios a los países que los pacten, con el objetivo de identificar patrones sospechosos y evasivos, así como a aplicar las medidas correspondientes. Por ejemplo, el Estándar Común de Reporte⁵⁵ (CRS, por sus siglas en inglés), aprobado en julio del año 2014, de la OCDE establece un marco para el intercambio automático de información financiera entre países participantes. Este estándar requiere que las instituciones financieras informen sobre las cuentas financieras mantenidas por residentes extranjeros, lo que ayuda a prevenir la ocultación de activos y la evasión de impuestos.

⁵⁴ García Mexía, P. (2022). Criptoderecho: La regulación de blockchain (2.ª edición).

⁵⁵ OCDE (2017), *Estándar para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras, Segunda edición*, Éditions OCDE, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264268074-es>

Se suma a ello los tratados bi y multilaterales de mutua ayuda en materia tributaria, que allanan el camino a la colaboración entre autoridades de distintos países. Gracias a estos tratados se puede solicitar y ofrecer asistencia en la investigación de delitos fiscales, en el intercambio de información sobre actividades fiscalmente sospechosas o sobre la recolección de impuestos, mismamente.

La coordinación y asistencia internacional va más allá, llegando a iniciativas como el Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI)⁵⁶, que a pesar de no tener como objetivo principal el acabar con la evasión fiscal, ya que se especializan en la lucha contra el lavado de capitales y la financiación del terrorismo, su trabajo puede tener efecto e impacto sobre los sistemas financieros, y de este modo e indirectamente, en la prevención de prácticas ilícitas relacionadas con los impuestos.

En resumen, la cooperación internacional y los acuerdos de intercambio de información son herramientas esenciales en la lucha contra la evasión fiscal en la era digital. Estas iniciativas facilitan la identificación y el seguimiento de actividades financieras sospechosas a nivel global, fortaleciendo así la integridad de los sistemas fiscales y promoviendo la equidad tributaria.

D. Buenas prácticas empresariales y Responsabilidad Social Corporativa

Según una primera definición por parte de la Comisión Europea en 2001 la RSE (Responsabilidad Social de la Empresa/ o Corporativa) como *“la integración voluntaria, por parte de las empresas, de las preocupaciones sociales y medioambientales en sus operaciones comerciales y sus relaciones con sus interlocutores”*⁵⁷ Posteriormente, se presentó una nueva definición, más ambiciosa y amplia, de la RSE: *“la responsabilidad de las empresas por su impacto en la sociedad”*⁵⁸. Además, se considera que desempeñan un papel fundamental en cuanto a

⁵⁶Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI). (Febrero de 2012). Estándares internacionales sobre la lucha contra el lavado de activos y el financiamiento del terrorismo y la proliferación: Las recomendaciones del GAFI.

⁵⁷Comisión de las Comunidades Europeas. (18 de julio de 2001). LIBRO VERDE: Fomentar un marco europeo para la responsabilidad social de las empresas (COM(2001) 366 final). Bruselas.

⁵⁸Comisión Europea. (25 de octubre de 2011). Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones: Estrategia renovada de la UE para 2011-2014 sobre la responsabilidad social de las empresas. Bruselas.

la transparencia y la ética en el ámbito fiscal. Las empresas que adoptan políticas de RSC suelen tener un enfoque más proactivo hacia el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y a evitar prácticas de elusión o evasión fiscal.

La Responsabilidad Social Corporativa (RSC) se vincula estrechamente con la fiscalidad, según la Comisión Europea⁵⁹, que promueve la transparencia, el intercambio de información y la competencia justa en materia fiscal para combatir la planificación fiscal agresiva. Se alienta a las empresas a divulgar información sobre su cumplimiento de normas fiscales y a los inversores a integrar esta información en sus decisiones de inversión. Además, los gobiernos tienen la responsabilidad de promover la RSE en las empresas en las que tienen participación. Se considera que las empresas tienen la responsabilidad de contribuir a los recursos públicos y tienen derecho a beneficiarse de los servicios públicos, mientras que su actividad debería tener un impacto positivo en el desarrollo y la cohesión social de las comunidades en las que operan⁶⁰.

Además, podemos asegurar que las buenas prácticas empresariales y la Responsabilidad Social Corporativa no solo afectan al ámbito fiscal, sino que también están relacionadas con los 17 Objetivos de Desarrollo Sostenible de la ONU⁶¹. La transparencia fiscal y el cumplimiento tributario ético pueden promover la paz y la justicia, mientras que las políticas de RSC que apoyan el crecimiento económico inclusivo contribuyen al trabajo digno y al desarrollo equitativo. La educación financiera y la inclusión financiera ayudan a cerrar brechas de desigualdad, mientras que las acciones para proteger el medio ambiente y promover la sostenibilidad abordan el cambio climático y la biodiversidad. En resumen, al alinear sus prácticas con los ODS, las empresas pueden ser agentes clave en la construcción de un mundo más justo y sostenible.

⁵⁹ Comisión Europea. (25 de octubre de 2011). Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones: Estrategia renovada de la UE para 2011-2014 sobre la responsabilidad social de las empresas. Bruselas.

⁶⁰ Observatorio de RSC. (2014). Introducción a la Responsabilidad Social Corporativa. Recuperado de https://observatoriorsc.org/wp-content/uploads/2014/08/Ebook_La_RSC_modific.06.06.14_OK.pdf

⁶¹ Naciones Unidas. (25 de septiembre de 2015). Resolución aprobada por la Asamblea General el 25 de septiembre de 2015 [sin remisión previa a una Comisión Principal (A/70/L.1)] 70/1. Transformar nuestro mundo: la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible. Recuperado de: https://unctad.org/system/files/official-document/ares70d1_es.pdf

A modo de ejemplo destacado de buena práctica empresarial en este sentido es la publicación voluntaria de informes fiscales transparentes y detallados. Empresas como Microsoft y Starbucks han implementado políticas de divulgación de información fiscal que detallan sus contribuciones fiscales en cada país donde operan. Este nivel de transparencia no solo ayuda a construir la confianza con los stakeholders, sino que también puede disuadir la elusión fiscal al mostrar un compromiso claro con el cumplimiento tributario. La adopción de enfoques transparentes y éticos en la planificación fiscal también es fundamental. Empresas como Google y Amazon, que como hemos comentado en este mismo trabajo han enfrentado críticas por sus estructuras fiscales agresivas, han respondido implementando políticas de divulgación y revisión de sus estrategias fiscales. Al ser más transparentes sobre sus prácticas fiscales y comprometerse a operar dentro de los límites legales y éticos, estas empresas pueden mejorar su reputación y reducir el riesgo de sanciones regulatorias.

V. Impacto económico y social de la evasión fiscal en la era digital

A. Pérdida de ingresos fiscales y efectos en las finanzas públicas

Para los gobiernos de todo el planeta, la evasión fiscal ha supuesto una gran pérdida de ingresos, afectando de este modo a las finanzas públicas y a los compromisos gubernamentales respecto a cumplir con sus tareas sociales y económicas.

A continuación, analizaremos los tres principales efectos de la evasión fiscal en las finanzas públicas, que son: la reducción de los ingresos fiscales, el aumento de la deuda pública y la desigualdad en la carga tributaria.

1. Reducción de ingresos públicos

La evasión reduce los ingresos disponibles para los estados e impacta directamente su capacidad para financiar servicios públicos críticos. Esta reducción de ingresos podría conducir a recortes en áreas críticas como educación, atención médica e infraestructura. Según la OCDE⁶², la evasión fiscal cuesta a los gobiernos entre 100 y 240 mil millones de dólares al año (OCDE, 2021).

En Estados Unidos, la evasión fiscal anual se estima en 500 mil millones de dólares, lo que representa aproximadamente el 3% del PIB del país (IRS, 2019)⁶³. Esta pérdida de ingresos afecta la capacidad de los gobiernos federal y estatal para invertir en programas de infraestructura social. Por otro lado, en Europa, un informe de la Comisión Europea estima que aproximadamente 1 billón de euros de ingresos se pierden anualmente debido a la evasión y elusión fiscal en la UE, lo que equivale a casi el 10% del PIB de la UE (Comisión Europea, 2017)⁶⁴. Estos fondos podrían haberse utilizado para financiar proyectos de desarrollo y mejorar los servicios públicos en los estados miembros.

2. Aumento de la deuda pública

Para compensar la pérdida de ingresos fiscales, muchos gobiernos se ven obligados a aumentar su endeudamiento. Esto puede llevar a mayores cargas de deuda y a la adopción de medidas de austeridad que afectan negativamente a la economía y a la sociedad en general. La creciente deuda pública limita la capacidad del gobierno para invertir en el futuro y puede llevar a un círculo vicioso de endeudamiento y recortes presupuestarios.

Impacto en países desarrollados: En países desarrollados, el aumento de la deuda pública debido a la evasión fiscal puede llevar a recortes en servicios públicos y programas de bienestar. Por ejemplo, un estudio del Fondo Monetario Internacional

⁶²OECD. (2021). Tax Administration 2021: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies. OECD Publishing. Retrieved from <https://doi.org/10.1787/cef472b9-en>

⁶³ IRS. (2019). Federal Tax Compliance Research: Tax Gap Estimates for Tax Years 2011–2013. Internal Revenue Service. <https://www.irs.gov/pub/irs-prior/p1415--2019.pdf>

⁶⁴European Commission. (2017). Fighting Tax Evasion and Avoidance: A Year of Progress. https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/MEMO_13_1096

(IMF, 2019)⁶⁵ encontró que los altos niveles de deuda pública en Europa y América del Norte están asociados con recortes en la inversión pública y en los servicios sociales.

Impacto en países en desarrollo: En los países en desarrollo, la evasión fiscal y el aumento de la deuda pública tienen efectos aún más devastadores. Según un informe de la Alianza Global para la Justicia Fiscal (GATJ, 2020)⁶⁶, los países en desarrollo pierden alrededor de 200,000 millones de dólares anuales debido a la evasión fiscal, lo que representa una gran parte de su PIB. Esto limita su capacidad para financiar servicios esenciales y combatir la pobreza.

3. Desigualdad en la carga tributaria

La evasión fiscal puede dar lugar a una distribución desigual de la carga fiscal, en la que los ciudadanos y las empresas obedientes pagan más impuestos, lo cual, no sólo es injusto, sino que también puede conducir a una disminución en la disposición de la gente a pagar impuestos y a un aumento de la evasión fiscal entre quienes consideran que el sistema es injusto.

Un estudio realizado por Zucman (2015)⁶⁷ encontró que si bien las empresas más grandes y las personas con más recursos tienen más oportunidades de utilizar herramientas sofisticadas para evadir impuestos, en comparación con aquellas empresas de menor tamaño y personas menos poderosas. Ampliando así la desigualdad y creando un entorno competitivo injusto.

Las percepciones de desigualdad fiscal pueden conducir a una menor disposición a pagar impuestos; los sistemas tributarios injustos hacen que las personas estén menos dispuestas a pagar sus impuestos y podría conducir a una mayor evasión fiscal y una mayor pérdida de ingresos para el Estado, una especie como de círculo vicioso cuya única salida sería la aplicación justa y correcta del régimen fiscal.

⁶⁵ IMF. (2019). Fiscal Monitor: How to Mitigate Climate Change. International Monetary Fund. Recuperado de: <https://www.imf.org/en/Publications/FM/Issues/2019/09/12/fiscal-monitor-october-2019>

⁶⁶ GATJ. (2020). The State of Tax Justice 2020: Tax Justice in the Time of COVID-19. Global Alliance for Tax Justice. Recuperado de https://www.taxjustice.net/wp-content/uploads/2020/11/The_State_of_Tax_Justice_2020_ENGLISH.pdf

⁶⁷ Zucman, G. (2015). The Hidden Wealth of Nations: The Scourge of Tax Havens. University of Chicago Press.

B. Desigualdad económica y competencia desleal

La evasión que estudiamos, no sólo tiene un impacto directo en la economía, sino que también exacerba la desigualdad económica y crea condiciones desiguales entre las empresas, provocando una variedad de efectos negativos que afectan tanto a la economía como a la sociedad en su conjunto.

En primer lugar, la evasión fiscal contribuye en gran medida a la desigualdad económica. Si bien las grandes corporaciones y las personas ricas tienen más oportunidades de utilizar herramientas sofisticadas para evadir impuestos, las pequeñas empresas y el público en general carecen de esas oportunidades. Esta desigualdad amplía la brecha en la desproporción económica porque las corporaciones más poderosas reducen desproporcionadamente su carga fiscal y, por lo tanto, pueden acumular más recursos. Además en la carga fiscal también tiene un impacto negativo en la disposición a pagar de las personas

Cuando los ciudadanos y las empresas se dan cuenta de que el sistema tributario es injusto y que algunos actores pueden evadir impuestos con impunidad, están menos dispuestos a cumplir con sus obligaciones tributarias

Además de la desigualdad económica, la evasión fiscal también crea desigualdad de condiciones. Las empresas que evaden impuestos pueden ofrecer precios más bajos que sus competidores que cumplen con los impuestos, distorsionando el mercado y perjudicando a las empresas que cumplen con los impuestos

Esta competencia desleal puede llevar a la quiebra a empresas que no pueden permitirse el lujo de evadir impuestos, destruyendo la competencia justa y sana que es esencial para una economía de mercado eficiente. Un estudio de Clausing (2003)⁶⁸, encontró que las prácticas de precios de transferencia destinadas a la evasión fiscal

⁶⁸Clausing, K. A. (2003). Tax-motivated transfer pricing and US intrafirm trade prices. *Journal of Public Economics*, 87(9-10), 2207-2223

pueden otorgar a ciertas empresas una ventaja competitiva injusta e impactar negativamente a los competidores y al mercado en general. Los efectos de esta competencia desleal son particularmente perjudiciales para las industrias con bajos márgenes de beneficio y alta competencia, siendo las más afectadas las pequeñas y medianas empresas, que ya enfrentan muchos desafíos para sobrevivir y crecer.

No competir en igualdad de condiciones con las empresas que evaden impuestos puede llevar a una concentración del mercado dominada por unas pocas empresas grandes, reduciendo así la diversidad y la innovación del mercado.

La desigualdad económica y la competencia desleal causada por la evasión fiscal también tienen un impacto significativo en la sociedad. La erosión de la base impositiva socava la capacidad del gobierno para financiar programas sociales y redistribuir la riqueza. Esto no sólo afecta la prestación de servicios públicos esenciales, sino que también socava la cohesión social y la confianza en las instituciones. La percepción de que el sistema favorece a los ricos y poderosos puede conducir a un aumento de la desconfianza y la insatisfacción social y, en última instancia, a la desestabilización de las estructuras sociales.

C. Otros efectos económicos y sociales de la evasión fiscal digital

Además de los impactos económicos directos, la evasión fiscal en la era digital tiene una serie de efectos sociales negativos.

1. Pérdida de confianza en las instituciones: La percepción de que las empresas y los individuos ricos pueden evadir impuestos mientras los ciudadanos comunes no pueden hacerlo socava la confianza en las instituciones gubernamentales y en el sistema tributario.
2. Reducción de la inversión en capital humano: La falta de ingresos fiscales adecuados puede llevar a recortes en la inversión en educación y salud, lo que afecta negativamente el capital humano y el crecimiento económico a largo plazo.

3. Fomento de la economía informal: La evasión fiscal puede incentivar la participación en la economía informal, donde las actividades económicas no son registradas oficialmente, lo que reduce aún más la base tributaria.

VI. Conclusiones y recomendaciones

A. Recapitulación de los hallazgos principales

La evasión fiscal en la era digital es un fenómeno complejo que ha evolucionado significativamente con el avance de la tecnología y la globalización. A lo largo de este trabajo, hemos explorado la evolución histórica de la evasión fiscal, el impacto de la digitalización en las estrategias de evasión, y las medidas existentes para combatir este problema. Asimismo, hemos analizado el impacto económico y social de la evasión fiscal digital, destacando la pérdida de ingresos fiscales, la exacerbación de la desigualdad económica y la creación de competencia desleal.

Uno de los hallazgos más críticos es la magnitud de la pérdida de ingresos fiscales debido a la evasión fiscal digital. Esta pérdida limita la capacidad de los gobiernos para financiar servicios públicos esenciales, lo que a su vez impacta negativamente en el bienestar social y el desarrollo económico. Además, la evasión fiscal digital contribuye a una distribución desigual de la carga tributaria, ampliando la brecha de desigualdad económica y fomentando la percepción de injusticia en el sistema fiscal.

Otro hallazgo importante es el papel de la digitalización en la facilitación de la evasión fiscal. La facilidad con la que se pueden realizar transacciones internacionales, la utilización de criptomonedas y tecnologías de cifrado, y la complejidad de las estructuras corporativas han creado nuevas oportunidades para evadir impuestos. Estas prácticas no solo dificultan la detección y prevención de la evasión fiscal, sino que también permiten a las empresas y a los individuos ricos eludir sus obligaciones fiscales de manera más efectiva que nunca.

B. Implicaciones para la práctica empresarial y la política fiscal

Las implicaciones de estos hallazgos para la práctica empresarial y la política fiscal son significativas. Para las empresas, la evasión fiscal puede parecer una estrategia atractiva para reducir costos y aumentar beneficios. Sin embargo, esta práctica no solo es ilegal, sino que también tiene consecuencias negativas a largo plazo. La evasión fiscal socava la confianza en las instituciones y puede llevar a sanciones severas, daños a la reputación y pérdida de licencias comerciales. Por lo tanto, es crucial que las empresas adopten prácticas fiscales transparentes y cumplan con sus obligaciones tributarias.

Desde una perspectiva de política fiscal, es esencial que los gobiernos fortalezcan las medidas para combatir la evasión fiscal en la era digital. Esto incluye la implementación de regulaciones más estrictas, la mejora de la cooperación internacional y el uso de tecnologías avanzadas para la detección de prácticas evasivas. Los gobiernos deben trabajar juntos para cerrar las lagunas legales que permiten la evasión fiscal y asegurar que todos los actores económicos paguen su parte justa de impuestos.

C. Recomendaciones

A partir de los hallazgos de esta investigación, se proponen las siguientes recomendaciones para abordar de manera efectiva la evasión fiscal en la era digital:

1. Fortalecimiento de la regulación y la legislación fiscal:

Los gobiernos deben actualizar y fortalecer sus marcos legales para hacer frente a las nuevas formas de evasión fiscal que han surgido con la digitalización. Esto incluye la regulación de las criptomonedas y las tecnologías de cifrado, así como la implementación de leyes que aborden las estructuras corporativas complejas utilizadas para evadir impuestos.

2. Mejora de la cooperación internacional:

La evasión fiscal es un problema global que requiere una solución global. Es crucial que los países cooperen a través de acuerdos de intercambio de información y

esfuerzos conjuntos para cerrar las lagunas fiscales internacionales. Organizaciones como la OCDE y la ONU pueden jugar un papel clave en la facilitación de esta cooperación.

3. Uso de tecnologías avanzadas para la detección de evasión fiscal:

Los gobiernos deben invertir en tecnologías avanzadas, como el análisis de big data y la inteligencia artificial, para mejorar la detección y prevención de la evasión fiscal. Estas tecnologías pueden ayudar a identificar patrones de comportamiento sospechosos y a rastrear transacciones financieras complejas de manera más efectiva.

4. Promoción de la transparencia y la responsabilidad corporativa:

Las empresas deben ser incentivadas a adoptar prácticas fiscales transparentes y responsables. Esto puede lograrse a través de la implementación de estándares de informes fiscales obligatorios y la promoción de la responsabilidad social corporativa. Los gobiernos pueden proporcionar incentivos fiscales a las empresas que demuestren un comportamiento fiscal ejemplar.

5. Educación y concienciación pública:

Es fundamental aumentar la concienciación pública sobre la importancia de cumplir con las obligaciones fiscales y los efectos negativos de la evasión fiscal. Los programas de educación fiscal pueden ayudar a construir una cultura de cumplimiento y a reducir la tolerancia social hacia la evasión fiscal.

6. Revisión y simplificación del sistema tributario:

Un sistema tributario complejo puede ser difícil de entender y cumplir, lo que facilita la evasión fiscal. Los gobiernos deben trabajar para simplificar sus sistemas tributarios, reduciendo la burocracia y haciendo que el cumplimiento sea más accesible para todos los contribuyentes.

Conclusión

La evasión fiscal en la era digital es un desafío multifacético que requiere un enfoque integral y coordinado. Los gobiernos, las empresas y la sociedad en general deben trabajar juntos para cerrar las lagunas fiscales, promover la transparencia y asegurar que todos contribuyan de manera justa al financiamiento de los servicios

públicos. Solo a través de esfuerzos conjuntos y sostenidos podremos abordar efectivamente este problema y construir un sistema tributario más justo y equitativo para todos.

VII. Referencias bibliográficas

Ordenadas alfabéticamente:

- Abogado General. (9 de noviembre de 2023). Comunicado de prensa n.o 171/23: Conclusiones del Abogado General en el asunto C-465/20 P | Comisión/Irlanda y otros. Luxemburgo.
- Alstadsæter, A., Johannesen, N., & Zucman, G. (2018). Who owns the wealth in tax havens? Macro evidence and implications for global inequality. *Journal of Public Economics*, 162(C), 89-100.
- Álvarez Barba, Y. (15 de julio de 2020). Ganan Apple e Irlanda, perdemos todos los demás. EL SALTO.
- Aquino, M. (Diciembre de 1997). Marco legal vigente para la función fiscalizadora. *Criterios Tributarios*, 12/97, 111-118.
- Aquino, M., Zalazar, R., & Daniel, M. (Septiembre de 1998). La evasión tributaria... Postgrado Especialización en Tributación. Facultad de Ciencias Económicas. Universidad Nacional del Nordeste.
- Banco de Pagos Internacionales. (2018, junio). Informe Económico Anual. Recuperado de https://www.bis.org/publ/arpdf/ar2018_es.pdf
- Chohan, Usman W., Blockchain Enhancing Political Accountability? Sierra Leone 2018 Case (March 16, 2018). Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3147006> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3147006>
- Clausing, K. A. (2003). Tax-motivated transfer pricing and US intrafirm trade prices. *Journal of Public Economics*, 87(9-10), 2207-2223. Recuperado de <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0047272702000154>
- Comisión de las Comunidades Europeas. (18 de julio de 2001). LIBRO VERDE: Fomentar un marco europeo para la responsabilidad social de las empresas (COM(2001) 366 final). Bruselas.
- Comisión Europea. (2017, 21 de septiembre). Un sistema impositivo justo y eficaz en la Unión Europea para el Mercado Único Digital (COM(2017) 547 final). Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo. Bruselas.
- Comisión Europea. (11 de mayo de 2021). Reglamento de Ejecución (UE) 2021/776 de la Comisión por el que se establecen los modelos de determinados formularios, así como las normas técnicas para el intercambio efectivo de información en virtud del

Reglamento (UE) 2018/1672 del Parlamento Europeo y del Consejo, relativo a los controles de la entrada o salida de efectivo de la Unión.

- Comisión Europea. (2018, 21 de marzo). Propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales (COM(2018) 148 final, 2018/0073 (CNS)). Bruselas.
- Comisión Europea. (2019). Informe Especial n.º 12/2019: Vulnerabilidad del comercio electrónico al fraude fiscal.
- Comisión Europea. (2019). Informe Especial n.º 12/2019: Vulnerabilidad del comercio electrónico al fraude fiscal.
- Cook, T. (2015) Entrevista con RTE. Recuperado de https://www.lainformacion.com/economia-negocios-y-finanzas/decision-Apple-politica-Tim-Cook_0_949705696/
- Cosulich Ayala, J. (1993). La evasión tributaria. Proyecto Regional de Política Fiscal. Naciones Unidas Comisión Económica para América Latina y el Caribe.
- Equipo de reportería de los Paradise Papers. (6 de noviembre de 2017). Paradise Papers: el refugio tributario de Apple al descubierto. BBC News. Recuperado de <https://www.bbc.com/mundo/noticias-internacional-41894564>
- European Parliament & Council of the European Union. (2023, May 31). Regulation (EU) 2023/1113 of the European Parliament and of the Council on information accompanying transfers of funds and certain crypto-assets and amending Directive (EU) 2015/849 (recast) (Text with EEA relevance). Recuperado de <https://eur-lex.europa.eu/eli/reg/2023/1113/oj>
- Eurostat. (2024). E-sales broken down by web sales and EDI-type sales, 2021 (% enterprises). En E-commerce statistics. Datos extraídos en febrero de 2024. Actualización del artículo planificada: febrero de 2025. Fuente: Eurostat (isoc_ec_esels).
- Eurostat. (2024). E-sales broken down by web sales and EDI-type sales, 2022 (% enterprises). Source: Eurostat (isoc_ec_esels). https://ec.europa.eu/eurostat/cache/infographs/ict_2017/bloc-2b.html#:~:text=EDI%2Dtype%20sales%2C%20on%20the,a%20standard%20data%20exchange%20format.
- Forsythe, M. (5 de noviembre de 2017). ¿Qué son los Paradise Papers o Papeles del Paraíso? New York Times. Recuperado de

<https://www.nytimes.com/es/2017/11/05/espanol/que-son-los-paradise-papers-papeles-del-paraiso.html>

- Fuest, C., & Riedel, N. (2009). Tax evasion, tax avoidance and tax expenditures in developing countries: A review of the literature. Report prepared for the UK Department for International Development (DFID). Oxford University Centre for Business Taxation. Retrieved from https://assets.publishing.service.gov.uk/media/57a08b3de5274a31e0000a66/60670_TaxEvasionReportDFIDFINAL1906.pdf
- García Mexía, P. (2022). Criptoderecho: La regulación de blockchain (2.ª edición).
- Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI). (Febrero de 2012). Estándares internacionales sobre la lucha contra el lavado de activos y el financiamiento del terrorismo y la proliferación: Las recomendaciones del GAFI.
- IMF. (2019). Fiscal Monitor: How to Mitigate Climate Change. International Monetary Fund. Recuperado de: <https://www.imf.org/en/Publications/FM/Issues/2019/09/12/fiscal-monitor-october-2019>
- IRS. (2019). Federal Tax Compliance Research: Tax Gap Estimates for Tax Years 2011–2013. Internal Revenue Service. <https://www.irs.gov/pub/irs-prior/p1415--2019.pdf>
- Johannesen, N., Langetieg, P., Reck, D., Risch, M., & Slemrod, J. B. (2018). Taxing Hidden Wealth: The Consequences of U.S. Enforcement Initiatives on Evasive Foreign Accounts (NBER Working Paper No.24366). Retrieved from https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3134263
- Lamagrande, A. (1989), “Recomendaciones propuestas para reducir la evasión fiscal”, Boletín dgi, No. 457/89.
- Larrucea, J. R. de. (2017). El derecho y la legislación proactiva: nuevas perspectivas en la ciencia jurídica. Aspectos metodológicos. Ponencia presentada en el III Congreso Internacional de la RAED Julio 2017 Congreso Europeo de Investigaciones Interdisciplinarias La evolución de la Ciencia en el Siglo XXI.
- Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo. «BOE» núm. 103, de 29/04/2010. Recuperado de <https://www.boe.es/eli/es/l/2010/04/28/10/con>
- Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. Publicado en el Boletín Oficial del Estado (BOE) núm. 274, de 16/10/2020.

- Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, artículo 305. Publicado en el Boletín Oficial del Estado (BOE) núm. 281, de 24/11/1995. Recuperado de URL: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1995-25444>
- Lipsey, R. G., & Lancaster, K. (1956-1957). The General Theory of Second Best. The Review of Economic Studies, 24(1), 11-32. <https://www.jstor.org/stable/2296233>
- Maquiavelo, N. (1531/1998). En El Príncipe, traducido por Miguel Ángel Granada Martínez, Editorial Alianza Editorial.
- Maquiavelo, N. (1531/1998). En El Príncipe, traducido por Miguel Ángel Granada Martínez, Editorial Alianza Editorial.
- Naciones Unidas. (25 de septiembre de 2015). Resolución aprobada por la Asamblea General el 25 de septiembre de 2015 [sin remisión previa a una Comisión Principal (A/70/L.1)] 70/1. Transformar nuestro mundo: la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible. Recuperado de: https://unctad.org/system/files/official-document/ares70d1_es.pdf
- Observatorio de RSC. (2014). Introducción a la Responsabilidad Social Corporativa. Recuperado de https://observatoriorsc.org/wp-content/uploads/2014/08/Ebook_La_RSC_modific.06.06.14_OK.pdf
- OECD. (2021). Tax Administration 2021: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies. OECD Publishing. Retrieved from <https://doi.org/10.1787/cef472b9-en>
- OCDE (2017), Estándar para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras, Segunda edición, Éditions OCDE, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264268074-es>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2015). Proyecto BEPS: La erosión de las bases y la transferencia de beneficios.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2015). Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios: Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2017). Herramientas tecnológicas para abordar la evasión fiscal y el fraude fiscal.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2019, 21 de junio). Estrategia de Competencias de la OCDE 2019: Competencias para construir un futuro mejor.

- Parlamento Europeo y Consejo de la Unión Europea. (23 de octubre de 2018). Reglamento (UE) 2018/1672 del Parlamento Europeo y del Consejo relativo a los controles de la entrada o salida de efectivo de la Unión y por el que se deroga el Reglamento (CE) n.o 1889/2005. DO L 284, p. 6.
- Phillips, R., Pyle, J., & Palan, R. (2021). The Amazon Method: How to take advantage of the international state system to avoid paying tax. Study for The Left in the European Parliament.
- Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies, Directorate-General for Internal Policies. (2020, April). Crypto-assets: Key developments, regulatory concerns and responses (PE 648.779). Requested by the ECON committee. Authors: Prof. Dr. Robby Houben & Alexander Snyers. Recuperado de: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2020/648779/IPOL_STU\(2020\)648779_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2020/648779/IPOL_STU(2020)648779_EN.pdf)
- Preukschat, A. (2017). Blockchain: la revolución industrial de internet. Gestión 2000.
- Real Academia Española. (2001). Digitalizar. En Diccionario de la lengua española. Recuperado de <https://dpej.rae.es/lema/digitalizar>
- Real Academia Española. (2001). Elusión fiscal. En Diccionario de la lengua española. Recuperado de <https://dpej.rae.es/lema/elusion-fiscal>
- Real Academia Española. (2001). Evasión fiscal. En Diccionario de la lengua española. Recuperado de <https://dpej.rae.es/lema/evasion-fiscal>
- Real Academia Española. (2001). Paraíso fiscal. En Diccionario de la lengua española. Recuperado de <https://www.rae.es/drae2001/para%C3%ADso#:~:text=~%20fiscal.,para%20atraer%20capitales%20del%20exterior>.
- Real Decreto 304/2014, de 5 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.
- Serrano Antón, F. (2020). Fiscalidad e inteligencia artificial: Administración tributaria y contribuyentes en la era digital. Thomson Reuters Aranzadi.
- Tacchi, C. M. (11 de mayo de 1993). Evasión Tributaria. Heterodoxia o Nueva Ortodoxia. Ponencia presentada en el CIAT, Venecia.

- Tribunal de Justicia de la Unión Europea. (14 de diciembre de 2023). Comunicado de prensa n.o 190/23: Sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto C-457/21 P | Comisión/Amazon.com y otros. Luxemburgo.
- Tribunal General de la Unión Europea. (15 de julio de 2020). SENTENCIA DEL TRIBUNAL GENERAL (Sala Séptima ampliada). ECLI:EU:T:2020:338. Recuperado de <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=228621&pageIndex=0&doclang=ES&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=9704440>
- Vargas Alencastre, C. (7 de octubre de 2021). Los vericuetos de los Precios de Transferencia, el caso Google. Publicado en Legal Today.
- Zucman, G. (2013). The Missing Wealth of Nations: Are Europe and the U.S. net Debtors or net Creditors? *The Quarterly Journal of Economics*, 128(3), 1321-1364. <https://doi.org/10.1093/qje/qjt012>
- Zucman, G. (2015). *The Hidden Wealth of Nations: The Scourge of Tax Havens*. University of Chicago Press.