



Facultad de Ciencias Humanas y Sociales  
Grado en Relaciones  
Internacionales

Trabajo Fin de Grado

# **La digitalización de la economía: desafíos y consecuencias fiscales**

Fiscalidad Internacional

Estudiante: **Sofía Palicio García**

Director: Prof. Ramón Casero Barrón

Madrid, abril, 2022

# ÍNDICE

<b>AGRADECIMIENTOS</b> .....	<b>3</b>
<b>RESUMEN</b> .....	<b>4</b>
<b>ABSTRACT</b> .....	<b>5</b>
<b>CAPÍTULO I. INTRODUCCIÓN</b> .....	<b>8</b>
<b>1. OBJETIVOS</b> .....	<b>8</b>
<b>2. JUSTIFICACIÓN DEL TEMA</b> .....	<b>8</b>
<b>3. ESTRUCTURA Y METODOLOGÍA</b> .....	<b>9</b>
<b>CAPÍTULO II. REGULACIÓN NORMATIVA DE LA ECONOMÍA DIGITAL</b> .....	<b>10</b>
<b>1. ORIGEN Y EVOLUCIÓN DE LA ECONOMÍA DIGITAL</b> .....	<b>10</b>
1.1. Los inicios: la Sociedad de Naciones.....	10
1.2. G-7 y G-20 .....	11
1.3. Ventajas y desventajas de la economía digital.....	12
<b>2. ANÁLISIS DESDE LA PERSPECTIVA DE LA OCDE</b> .....	<b>14</b>
<b>3. REPERCUSIÓN ECONÓMICA Y FISCAL DE LA DIGITALIZACIÓN</b> .....	<b>15</b>
3.1. Tasa Google .....	18
3.2. Supuestos de doble imposición.....	19
<b>CAPÍTULO III. FISCALIDAD DE LA ECONOMÍA DIGITAL</b> .....	<b>23</b>
<b>1. PLAN DE ACCIÓN BEPS</b> .....	<b>23</b>
<b>2. ACTUACIÓN DE LA UNIÓN EUROPEA</b> .....	<b>23</b>
<b>3. REPERCUSIONES EN EL ESTADO ESPAÑOL</b> .....	<b>23</b>
<b>REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	<b>24</b>
<b>ANEXOS</b> .....	<b>28</b>

## **AGRADECIMIENTOS**

## RESUMEN

El propósito de este Trabajo de Fin de Grado, en adelante TFG, está orientado a analizar desde un punto de vista holístico la reforma fiscal global que ha tenido lugar recientemente y que afecta tanto a las personas físicas como a las personas jurídicas a nivel nacional, comunitario y global. La transformación de la sociedad y del mercado tal y como lo conocemos hoy es un hecho innegable, y unido a él se nos presenta la obligación de adecuarnos a esa evolución. Uno de los sectores más afectados y del que más controversias están emanando es el relativo a la fiscalidad internacional.

El primer capítulo estará orientado a introducir el presente tema, así como a justificar el porqué de su investigación y el cómo está se ha llevado a cabo. El segundo capítulo está centrado en la regulación normativa de la economía digital, desarrollando el origen y evolución de la misma, elaborando un análisis desde la perspectiva de la OCDE y terminando con un estudio de la repercusión económica y fiscal de esa digitalización. El tercer y último capítulo, ya se dedica en su totalidad a profundizar en la fiscalidad de la economía digital, explicando el Plan de Acción BEPS, la actuación por parte de la Unión Europea y finalizando con las posibles repercusiones y consecuencias que todo esto provoque a nivel nacional en España.

Finalmente, tiene cabida establecer el método de elaboración que se ha seguido a lo largo de este TFG, el cual está basado en la investigación académica, contraste de información, análisis exhaustivo de fuentes normativas y de jurisprudencia, para poder terminar con unas conclusiones que den solución a los numerosos interrogantes de la digitalización de la economía.

Palabras clave: TFG, Fiscalidad Internacional, Relaciones Internacionales, Digitalización, Economía, OCDE.

## **ABSTRACT**

The purpose of this Final Degree Project, hereinafter TFG, is oriented to analyze from a holistic point of view the global tax reform that has recently taken place and that affects both individuals and legal entities at national, community and global level. The transformation of society and the market as we know it today is an undeniable fact, and together with it comes the obligation to adapt to this evolution. One of the most affected sectors and the one that is giving rise to most controversy is international taxation.

The first chapter will be oriented to introduce the present topic, as well as to justify the reason for its research and how it has been carried out. The second chapter is focused on the regulatory regulation of the digital economy, developing its origin and evolution, elaborating an analysis from the perspective of the OECD and ending with a study of the economic and fiscal repercussions of this digitalization. The third and last chapter is devoted in its entirety to delve into the taxation of the digital economy, explaining the BEPS Action Plan, the action taken by the European Union and ending with the possible repercussions and consequences that all this may cause at the national level in Spain.

Finally, it is necessary to establish the method of elaboration that has been followed throughout this TFG, which is based on academic research, contrast of information, exhaustive analysis of normative sources and jurisprudence, to be able to end with conclusions that give solution to the numerous questions of the digitalization of the economy.

Key words: TFG, International Taxation, International Relations, Digitalization, Economy, OECD.

## LISTADO DE ABREVIATURAS

<b>AAPP</b>	Administraciones Públicas
<b>Art./s.</b>	Artículo/Artículos
<b>BEPS</b>	Base Erosion and Profit Shifting
<b>BICCIS</b>	Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades
<b>BOE</b>	Boletín Oficial del Estado
<b>CCAA</b>	Comunidades Autónomas
<b>CE</b>	Constitución Española
<b>DST</b>	Digital Services Tax
<b>DTA</b>	Double Taxation Agreement
<b>Etc.</b>	Etcétera
<b>ICMS</b>	Impuesto sobre Circulación de Mercaderías y Servicios de Transporte
<b>IVA</b>	Impuesto sobre el Valor Añadido
<b>LO</b>	Ley Orgánica
<b>N.A.</b>	No aplica
<b>OCDE / OECD</b>	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos / Organisation for Economic Co-operation and Development
<b>ODS</b>	Objetivos de Desarrollo Sostenible
<b>ONU</b>	Organización de las Naciones Unidas

<b>OTAN</b>	Organización del Tratado del Atlántico Norte
<b>p.</b>	Página
<b>PIB</b>	Producto Interior Bruto
<b>pp.</b>	Páginas
<b>RAE</b>	Real Academia Española
<b>RDL</b>	Real Decreto-ley
<b>S.A.</b>	Sociedad Anónima
<b>STC</b>	Sentencia del Tribunal Constitucional
<b>STS</b>	Sentencia del Tribunal Supremo
<b>TFG</b>	Trabajo de Fin de Grado
<b>TFUE</b>	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
<b>TIC</b>	Tecnologías de la Información y la Comunicación
<b>TUE</b>	Tratado de la Unión Europea
<b>UE</b>	Unión Europea

## **CAPÍTULO I. INTRODUCCIÓN**

### **1. OBJETIVOS**

El propósito de este Trabajo de Fin de Grado, en adelante TFG, está orientado a analizar desde un punto de vista holístico la reforma fiscal global que ha tenido lugar recientemente y que afecta tanto a las personas físicas como a las personas jurídicas a nivel nacional, comunitario y global. Se pretende alcanzar el fin último de comprender los desafíos fiscales a los que se enfrenta nuestra economía, así como entender sus consecuencias y lograr encontrar posibles soluciones y nuevas vías de actuación.

El sistema fiscal está constantemente presente en nuestra sociedad y forma parte de nuestro deber que esté actualizado y adaptado a los cambios. El objetivo principal de este TFG es recoger las nociones básicas y también el conocimiento más complejo relacionado con la reforma llevada a cabo en el ámbito de la fiscalidad internacional y la digitalización de la economía, para mejorar la comprensión de este complejo conjunto de entramados y poder llegar a crear nuevas mejoras que nos permitan resolver los problemas a los que nos enfrentamos a día de hoy.

### **2. JUSTIFICACIÓN DEL TEMA**

Actualmente, la globalización y la digitalización de la economía han supuesto numerosos cambios en la economía, entre otros ámbitos, y han abierto las puertas a nuevos modelos de negocio. La transformación de la sociedad y del mercado tal y como lo conocemos hoy es un hecho innegable, y unido a él se nos presenta la obligación de adecuarnos a esa evolución. Uno de los sectores más afectados y del que más controversias están emanando es el relativo a la fiscalidad internacional. Esta modernización ha provocado el comienzo de uno de los mayores retos de nuestra actualidad, el cómo prevenir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, en adelante BEPS, y la capacidad de llegar a un consenso conjunto a nivel normativo. En relación con la digitalización, se puede comprobar como ésta no sólo tiene un nexo común con la tecnología, sino que está ligada a un gran e imponente cambio cultural tanto a nivel económico como social. Conviene establecer y dejar claros estos nexos, ya que será en gran parte ese cambio cultural el que marcará y dirigirá el alcance de la digitalización y, por ende, el liderazgo económico de



un país en concreto<sup>1</sup>. No cabe lugar a dudas de la relevancia del tema que nos ocupa y de la necesidad de estudio y profundización del mismo. Esta revolución en la forma de entender la economía no solo ha dejado huella en términos numéricos, sino que también da pie a un nuevo tipo de Estado, a una mayor comunicación y transparencia entre todos sus habitantes, y al surgimiento de una nueva forma de competitividad y productividad.

En las últimas décadas y con la aparición de la economía digital, la fiscalidad internacional se ha visto frente a uno de sus mayores retos normativos, regular las nuevas formas de negocio, las cuales son indudablemente revolucionarias e incluyen características de nueva creación, como la intangibilidad de los archivos o el alcance transfronterizo. Para que la sociedad y los organismos internacionales sean capaces de coordinarse y lograr un sistema fiscal justo y adecuado a la realidad actual, previamente es necesario comprender como éste ha ido evolucionando desde un punto de vista histórico, viendo las actuaciones del pasado y observando como reaccionan los principales organismos internacionales.

### 3. ESTRUCTURA Y METODOLOGÍA

Como se ha expuesto en el resumen de este TFG, en la metodología de elaboración del presente trabajo se utilizan las pautas de la investigación académica, con el fin de ampliar las bases y lograr un conocimiento complejo del tema que nos ocupa, finalizando con la capacidad de alcanzar conclusiones, las cuales puedan dar soluciones a la controversia que se plantea a lo largo de las siguientes páginas. Esta metodología será el plan de acción que permita al lector llegar a comprender la temática y obtener sus propias conclusiones tras la lectura del mismo.

La estructura de este TFG se basa en la división de su contenido a lo largo de tres capítulos, siendo uno de ellos introductorio, acercando al lector a los conocimientos básicos y al problema que se tratará de resolver a lo largo de las siguientes páginas. El segundo capítulo está enfocado a la economía digital en su totalidad, ampliando la información y ofreciendo un punto de vista más formado que permita entrar a conocer la

---

<sup>1</sup> Pedreño, A., “La digitalización y la economía global. Visión general”, *Información Comercial Española, ICE: Revista de economía*, n. 897, 2017, pp. 9-22 (disponible en [Revista de economía ICE](#); última consulta 16/01/2022).

complejidad de este ámbito. El tercer y último capítulo concreta la materia, acercándose al fondo del asunto y abarcando un desarrollo total de la fiscalidad internacional que conlleva esa digitalización de la economía. Lo que se persigue con esta estructura es lograr un buen desenlace, finalizando este TFG con las pertinentes conclusiones y soluciones a todo lo expuesto.

## **CAPÍTULO II. REGULACIÓN NORMATIVA DE LA ECONOMÍA DIGITAL**

### **1. ORIGEN Y EVOLUCIÓN DE LA ECONOMÍA DIGITAL**

Actualmente, la economía digital representa aproximadamente el 22,5% de la economía mundial, cifra que, en perspectiva, demuestra el increíble alcance de esta nueva forma de comercio. El tamaño de la contribución digital es absorbente y se necesita un correcto sistema fiscal para poder mantener el equilibrio y el progreso económico. Cabe recalcar que el valor de este tipo de tecnologías no se limita a determinados sectores o a operaciones concretas, sino que abarca la totalidad del ámbito económico. Es curioso también el poder posicionar este término de la economía digital no sólo en la producción o el nacimiento de un servicio o producto concreto, sino también en el resto de la cadena de producción, es un mercado constante. Ha de adoptarse el uso habitual de las nuevas tecnologías, mostrándose tanto las personas físicas como las jurídicas con interés en este cambio, para que la productividad de la economía nacional pueda seguir aumentando. El primer paso antes de adaptar la legislación y la normativa a esta realidad es comprender de dónde viene, cuál es su origen<sup>2</sup>.

#### **1.1. Los inicios: la Sociedad de Naciones**

Para poder elaborar una correcta evolución de la economía digital, antes hay que observar la evolución de la economía y de la cooperación desde un punto de vista histórico. Uno de los puntos más relevantes es la realidad de la que se dio cuenta la sociedad en la segunda mitad del siglo XX, el crecimiento y el poder de las naciones que conformaban la cúspide del éxito en aquella época ya no estaba ligado al control militar o al poder y al sometimiento, sino que el punto de mira estaba puesto en la cohesión social y en la

---

<sup>2</sup> Zamora, A., “Disrupción digital: El efecto multiplicador de la economía digital”, España: Accenture, 2016 (disponible en [Accenture Strategy](#); última consulta 14/02/2022).

prosperidad económica. Una vez se logra dejar atrás las numerosas décadas conformadas por guerras y conflictos, empieza a acuñarse un nuevo término, que continúa siendo clave de la convivencia humana a día de hoy, la cooperación internacional. Con ella, los principios que regían la historia hasta ese momento tenían que actualizarse y adaptarse a una nueva realidad, entre ellos, la regulación de la economía y de un comercio que ya daba sus primeros pasos dentro de la globalización, para, posteriormente, entrar en la digitalización.

La Sociedad de Naciones se abrió paso en 1919, tras la finalización de la Primera Guerra Mundial, y detrás fueron surgiendo numerosas organizaciones internacionales cuyos objetivos ya no estaban solamente enfocados a mantener la paz, sino también a lograr esa cooperación económica y social. Cabe mencionar la creación de la Organización de las Naciones Unidas (en adelante, ONU), en 1945, la Organización del Tratado del Atlántico Norte (en adelante, OTAN), en 1949, y el nacimiento de una de las organizaciones protagonistas de este escrito, la OCDE, en 1961. La sociedad sufrió un continuo proceso de cambios en todos los sentidos para llegar hasta la actualidad, y uno de sus principales cambios económicos se dio con el nacimiento de las TIC<sup>3</sup>.

## **1.2. G-7 y G-20**

El surgimiento del G-7 en 1975, también conocido como el Grupo de los Siete, se debió a la necesidad de crear una organización que discutiese acerca de la seguridad y economía internacionales, conformada para ello por las mayores potencias de la época. En sus orígenes estuvo compuesta por ocho miembros, pero tras la suspensión indefinida de Rusia en 2014, el grupo está conformado actualmente por los siguientes siete países: Alemania, Canadá, Estados Unidos, Francia, Italia, Japón y Reino Unido. Una de las mejores ejemplificaciones que confirma la importancia de la economía digital, es una de las reuniones del G-7 en 2019, cuyo tema de discusión giró en torno a lograr definir un cambio fiscal que grave todas las actividades digitales. En el punto 3 de este capítulo, se profundizará acerca de esta urgencia de afrontar los desafíos que plantea la digitalización de la economía. A día de hoy, las cumbres realizadas por el G-7 se podrían considerar de las reuniones más relevantes a escala global, ya que además del mero hecho de las

---

<sup>3</sup> Ferrer, J. D. L. C., “Principios de regulación económica en la Unión Europea”, Madrid: Instituto de Estudios Económicos, 2002 (disponible en [Instituto de Estudios Económicos](#); última consulta 16/02/2022).

potencias que se presentan, los temas a tratar son de lo más urgente de la agenda internacional. Este Grupo sirve para complementar el marco de la coordinación económica global del que se encarga el G-20.

La necesidad de ampliación del G-7 para tener otra organización con una mayor cobertura internacional implica una búsqueda de adaptación a los cambios que se produjeron y se siguen produciendo en la estructura económica del siglo XXI. Los líderes del G-20 celebraron su primera cumbre en 2008, derivada de la crisis financiera global que estaba teniendo lugar y de la que todavía a día de hoy se siguen apreciando las consecuencias. Los miembros que conforman este grupo son: Alemania, Arabia Saudí, Argentina, Australia, Brasil, Canadá, China, Estados Unidos, Francia, India, Indonesia, Italia, Japón, México, Reino Unido, República de Corea, Rusia, Sudáfrica, Turquía y la Unión Europea (UE). Conjuntamente todos ellos representan aproximadamente el 90% del PIB mundial, el 80% del comercio global, dos tercios de la población y alrededor del 60% de todas las tierras agrícolas. Estos datos recogidos por la Comisión Europea muestran con claridad la enorme importancia de sus miembros. Siguiendo la línea que mantiene el G-7, uno de los principales ejes que se está debatiendo en las últimas cumbres es el que conforma la economía digital<sup>4</sup>.

Ambas organizaciones de escala global tratan en sus cumbres los problemas y amenazas derivados de la economía digital y de las TIC, confirmando su relevancia. Los líderes de ambos grupos persiguen una colaboración que les permita hacer frente a los retos de nuestra sociedad actual, tratando de mantener un equilibrio en los sistemas económicos y financieros, ya que son precisamente estos sistemas los que sustentan la seguridad y la prosperidad de nuestro planeta.

### **1.3. Ventajas y desventajas de la economía digital**

La economía digital ha impactado tanto positiva como negativamente en el mundo globalizado en el que nos encontramos a día de hoy. Sin embargo, como todas las novedades que provocan cambios en la sociedad, a priori requieren de un análisis holístico y de un proceso de transformación y adaptación exhaustivo. Uno de los ejes principales

---

<sup>4</sup> Comisión Europea, “Cometido del G20”, Sitio web de la Comisión Europea, 2022 (disponible en [Comisión Europea: G-20](#); última consulta 22/02/2022).

de la economía digital lo conforma la digitalización. Claramente este sector y todo lo que lo compone está íntimamente ligado a la a la fiscalidad, de ahí que su comprensión y estudio sea de relevancia.

En lo que a ventajas se refiere, la economía digital ha revolucionado el funcionamiento de numerosas empresas y, en una mayor escala, también el de los mercados. Se han dado muchas consecuencias positivas derivadas de este proceso, entre las cuales cabe destacar las nombradas a continuación. Primero, la toma y ejecución de decisiones que afectan a nuestro sistema a nivel global ha atravesado una gran mejoría gracias a las nuevas tecnologías aplicadas en dicho proceso, optimizándolo y derivando en una mayor calidad de esas decisiones gracias a el uso de datos más precisos y eficientes. Segundo, gracias a esta mejoría general se ha logrado una notoria agilización en el ámbito de las prácticas comerciales, permitiendo el cierre de contratos y la fijación de reuniones a tiempo real. Tercero, también cabe resaltar que este nuevo tipo de economía incrementa las oportunidades de desarrollo, en virtud de la democratización del acceso y de la intensificación del uso de internet es relativamente fácil comprender los problemas y retos del mercado y confrontarlos para adaptar los servicios a los consumidores. Cuarto, se puede afirmar que la economía digital es un estímulo a la innovación, ya que ese constante cambio y evolución de mercado exige mantener una capacidad de superación y evolución permanente. Por último, podría exponerse como otra ventaja la reducción de los costes generales una vez se haya realizado la inversión en tecnología y la adaptación a esta economía digital<sup>5</sup>. También ha de mantenerse la vista fija en la evolución del propio consumidor, ya que la identidad digital es una realidad. La situación actual podría definirse como la que desarrolla el siguiente párrafo, manteniendo lo expuesto *supra* de base. *“Desde el punto de vista económico, se pueden considerar dos tipos de beneficios asociados con la identidad digital: i) los derivados directamente de la digitalización de procesos existentes que antes se ofrecían solo en forma presencial (por ejemplo, la verificación de identidad), y ii) los asociados al surgimiento de nuevos servicios y actividades económicas como resultado del uso de la identidad digital. A efectos de completar el análisis se deben considerar la reducción de costos transaccionales para los usuarios del canal en línea, básicamente por ahorro de tiempo y traslados. Esto*

---

<sup>5</sup> SAP Concur, “¿Qué es la economía digital y cuáles son sus beneficios para las empresas?”, Página web de SAP Concur, 2021 (disponible en [SAP Concur](#); última consulta 05/03/2022).

*arroja un impacto aún mayor, aunque difícil de determinar*”<sup>6</sup>.

Como ocurre con todos aquellos procesos que implican una transformación de lo establecido, la digitalización de la economía también acarrea efectos negativos que hemos de tratar de contrarrestar y asumir. La digitalización presenta algunos riesgos y desventajas para las empresas, como pueden ser la eliminación de antiguas profesiones (derivando en aumento del número de parados), una mayor dependencia de las empresas respecto a las tecnologías de la información y la comunicación, un control absoluto de los empleados y sus operaciones, reduciendo la seguridad de los datos corporativos y el desarrollo de piratería y fraude, entre otras<sup>7</sup>.

## 2. ANÁLISIS DESDE LA PERSPECTIVA DE LA OCDE

Un primer punto previo antes de proceder al análisis que efectúa la OCDE de este nuevo término es examinar cómo la propia organización define a la economía digital. Para la OCDE, *“La economía digital es el resultado de un proceso de transformación desencadenado por las tecnologías de la información y la comunicación (TIC). La revolución de las TIC ha abaratado y potenciado las tecnologías, al tiempo que las ha estandarizado ampliamente, mejorando así los procesos comerciales e impulsando la innovación en todos los sectores de la economía”*<sup>8</sup>. Una vez estudiada dicha definición, se puede sacar ya la conclusión indudable de que la economía digital está diariamente presente y abarca todos los ámbitos a nivel económico, jurídico, social y cultural.

La OCDE destaca el potencial de la economía digital para el crecimiento y la inclusión, y los principales retos políticos relacionados con la transformación digital. Ha declarado que la pandemia mundial ha exacerbado los ya elevados niveles de desigualdad digital, afectando especialmente a las personas con menores ingresos y a las de las zonas rurales.

---

<sup>6</sup> Pareja, A., Pedak, M., Gómez, C., & Barros, A., “La gestión de la identidad y su impacto en la economía digital”, Banco Interamericano de Desarrollo, 2017 (disponible en [BID](#); última consulta 10/03/2022).

<sup>7</sup> Shkarlet, S., Dubyna, M., Shtyrkhun, A., & Verbivska, A., “Transformation of the paradigm of the economic entities development in digital economy”, WSEAS Transactions on Environment and Development, n. 16, 2020, pp. 413-422 (disponible en [WSEAS Transactions on Environment and Development](#); última consulta 12/03/2022).

<sup>8</sup> Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, “Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios. Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital”, OCDE, 2014 (disponible en [Proyecto OCDE/G20](#); última consulta 19/02/2022).

También señala que la pandemia ha acelerado el paso a las tecnologías y servicios digitales en muchos ámbitos, como la educación, la sanidad y el trabajo. Ha establecido una serie de prioridades políticas destinadas a que los gobiernos afronten los retos de la transformación digital, como por ejemplo garantizar el acceso universal a una banda ancha asequible, invertir en competencias y alfabetización digital y crear unas condiciones equitativas para todas las empresas. Hay una urgente necesidad de crear políticas que apoyen a la economía digital en su recuperación post-pandémica, incluyendo medidas para impulsar la inversión en infraestructura y habilidades digitales, y para crear un entorno más favorable para los negocios digitales. La OCDE afirma que la economía digital está creciendo rápidamente, con un aumento del 7% anual de los usuarios de Internet y del 9% anual de las suscripciones a teléfonos móviles. Sin embargo, también constata que la brecha digital se está ampliando, ya que los habitantes de los países desarrollados tienen más probabilidades de acceder a Internet y a los teléfonos móviles que los habitantes de los países en desarrollo. La OCDE compartió públicamente la previsión acertada de que la economía mundial se contraería un 4,5% en 2020, la recesión más profunda desde la Gran Depresión de los años 30. Haciendo énfasis en la situación de la pandemia de COVID-19 actual, esta ha tenido un profundo impacto en la economía mundial, con interrupciones generalizadas de la producción y el comercio, así como en la economía digital, ya que muchas empresas se han visto obligadas a adoptar rápidamente las tecnologías digitales para poder sobrevivir<sup>9</sup>.

### 3. REPERCUSIÓN ECONÓMICA Y FISCAL DE LA DIGITALIZACIÓN

La repercusión económica y fiscal de la digitalización es una realidad a la que hay que enfrentarse, evolucionando y creando nuevas políticas, así como reformulando en caso necesario las ya existentes. La digitalización ha supuesto un reto para la tributación internacional y europea, ya que los mercados online son cada vez más internacionales y los proveedores de servicios digitales son cada vez más difíciles de localizar. Uno de los puntos a mencionar es el siguiente. La Comisión Europea ha propuesto un impuesto sobre los servicios digitales (DST) del 3% sobre los ingresos de determinadas empresas digitales con ingresos en la UE superiores a 750 millones de euros. El impuesto se aplicaría a las empresas que ofrecen publicidad en línea, plataformas de medios sociales

---

<sup>9</sup> Organisation for Economic Co-operation and Development, “OECD Digital Economy Outlook 2020, OECD, 2020 (disponible en [OECD Digital Economy](#); última consulta 20/03/2022).

y mercados en línea. La Comisión afirma que el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) igualaría las condiciones de competencia entre las empresas tradicionales y las digitales, y llegaría a recaudar 5.000 millones de euros al año en ingresos. Sin embargo, esta propuesta se ha encontrado con cierta oposición por parte de los Estados miembros, ya que algunos argumentan que el impuesto afectaría de forma desproporcionada a las empresas estadounidenses y que sería difícil de aplicar. Varios países europeos de la OCDE ya han introducido o tienen previsto introducir impuestos sobre los servicios digitales. Los impuestos suelen gravar los ingresos brutos de una empresa por servicios digitales, y oscilan entre el 2% y el 5% del total. Entre los países que han introducido estos impuestos se encuentran Alemania, Austria, Bélgica, Dinamarca, Eslovaquia, Eslovenia, España, Estonia, Finlandia, Francia, Hungría, Italia, Letonia, Lituania, Países Bajos, Polonia, Portugal, República Checa y Reino Unido. Por ejemplo, Francia fue la primera en introducir un DST, en 2019, con un tipo del 3%. En Reino Unido se introdujo un impuesto del 2% en 2020, mientras que en Italia se creó un impuesto del 3% en 2021. Actualmente en España el DST está regulado mediante la Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, la cuál establece en su artículo 11 un tipo impositivo del 3%<sup>10</sup>.

Para resaltar la situación de España en particular, cabe analizar el Impuesto Español sobre Servicios Digitales desde una perspectiva comparada, internacional y europea. Para poder realizar un análisis holístico se deberá comparar la legislación española con el marco legal de la UE, Estados Unidos y Reino Unido, teniendo en cuenta las recomendaciones de la OCDE. Una de las conclusiones primarias tras este análisis es que el Impuesto Español sobre Servicios Digitales no es un nuevo impuesto, sino una reclasificación del actual ICMS o IVA. Varios autores consideran que el actual Impuesto Español sobre Servicios Digitales vulnera el principio de neutralidad e igualdad, ya que lo califican de discriminatorio y de que impone una mayor carga fiscal a los servicios electrónicos que a los tradicionales. Bien es cierto que, desde una perspectiva internacional, el impuesto español sobre servicios digitales se inscribe en el marco de la OCDE, que desde 2015 viene trabajando en el diseño de un modelo de imputación internacionalmente vinculante para los servicios digitales. A pesar de las opiniones contrarias anteriormente mencionadas, el impuesto español sobre servicios digitales es teóricamente compatible

---

<sup>10</sup> Asen, E., “What European OECD countries are doing about digital services taxes”, Tax Foundation 25, 2021 (disponible en [Tax Foundation](#); última consulta 16/03/2022).



con el derecho europeo y el derecho internacional. Cabe resaltar que el impuesto español sobre servicios digitales es una de las primeras medidas fiscales nacionales en responder a este desafío, y se ha convertido en un modelo para otros países<sup>11</sup>.

Cierto es que otro punto a resaltar son las nuevas tendencias de la fiscalidad internacional a la luz de los recientes cambios en la economía global, en particular la economía digital. La internacionalización de los negocios y los cambios derivados de las nuevas tecnologías exigen una revisión del sistema fiscal internacional, ya que el actual no se adapta a los nuevos modelos de negocio. En este sentido, la UE está trabajando en una serie de iniciativas para adaptar el sistema fiscal a la nueva economía digital y, en particular, a los nuevos modelos de negocio. Estas iniciativas incluyen la propuesta de directiva sobre una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS), la propuesta de directiva sobre la economía digital, la propuesta de directiva sobre la imposición de los beneficios de los grupos multinacionales y la propuesta de directiva sobre un impuesto sobre las transacciones financieras a nivel de la UE.

El objetivo de la BICCIS es crear un conjunto único de normas para el cálculo de la base imponible del impuesto de sociedades de las empresas que operan a nivel comunitario. La directiva sobre la imposición de los beneficios de los grupos multinacionales pretende garantizar que las empresas multinacionales que operan en la UE paguen impuestos de acuerdo con su actividad económica real. La directiva sobre la economía digital pretende garantizar que las empresas que hacen uso de las tecnologías digitales paguen impuestos en la UE de forma justa y equitativa. La propuesta de directiva sobre el impuesto a las transacciones financieras a nivel comunitario también pretende garantizar que las instituciones financieras que operan en la UE paguen impuestos de manera justa y equitativa. En conclusión, puede decirse que la UE está dando pasos importantes para adaptar el sistema fiscal a la nueva economía digital. Sin embargo, aún es demasiado pronto para conocer el resultado final de estas iniciativas<sup>12</sup>.

---

<sup>11</sup> Jabalera, A., “Desafíos fiscales de la digitalización: Análisis del Impuesto español sobre servicios digitales desde una perspectiva internacional y europea”, *Ius Et Veritas*, n. 63, 2021, pp. 261-287 (disponible en [Ius Et Veritas](#); última consulta 15/03/2022).

<sup>12</sup> Rodado, M. D. C., “Estrategias de planificación fiscal de los grupos multinacionales en un entorno económico digital”, *Información Comercial Española, ICE: Revista de economía*, n. 917, 2020, pp. 73-91 (disponible en [ICE: Revista de economía](#); última consulta 19/03/2022).

A continuación, entraremos en un análisis más concreto, centrado principalmente en desarrollar la denominada Tasa Google y los supuestos de doble imposición.

### **3.1. Tasa Google**

Retomando el Impuesto sobre Servicios Digitales, cabe profundizar en este, ya que es uno de los temas con más controversias en la actualidad. En un mundo cada vez más unilateral, los impuestos y la globalización son dos de los problemas más importantes a los que se enfrentan los responsables de la formulación de políticas. La tributación es una herramienta clave para garantizar que las empresas y los individuos paguen su parte justa de los costos de la globalización, y también es fundamental para garantizar que los beneficios de la globalización se compartan equitativamente. En tiempos de recesión económica, la política fiscal puede utilizarse para estimular la actividad económica, mientras que, en tiempos de expansión económica, la política fiscal puede utilizarse para enfriar la economía y prevenir la inflación. La globalización ha llevado a una mayor competencia, y esto ha ejercido presión sobre los salarios y los precios. Esta presión ha contribuido a un crecimiento económico más lento y a un mayor desempleo en los países desarrollados. La inflación también ha sido menor en los países desarrollados que en los países en desarrollo. Sin embargo, el diseño de los sistemas tributarios es a menudo complejo y opaco, y la interacción entre la tributación y la globalización requiere de un estudio holístico. Para que los sistemas tributarios sean más eficaces y equitativos, es necesario hacerlos más transparentes y fáciles de entender y esto deriva en la necesidad de reformar el sistema tributario internacional, siendo un ejemplo de esto la Tasa Google<sup>13</sup>.

La Tasa Google es un término utilizado para describir una serie de impuestos que se han propuesto o aplicado en varias jurisdicciones de todo el mundo, dirigidos a los ingresos generados por empresas multinacionales como Google. El objetivo de estos impuestos suele ser abordar la percepción de injusticia que supone que estas empresas paguen menos impuestos que las pequeñas empresas nacionales. Durante años, la Comisión Europea ha sido criticada por su incapacidad para recaudar impuestos sobre los beneficios de empresas como Google y Facebook. Pero la realidad es que la UE no ha podido gravar a

---

<sup>13</sup> Muñiz, J. C., “Fiscalidad y desglobalización en un mundo crecientemente unilateral”, *Revista de Direito Internacional*, vol. 18, n. 3, 2021 (disponible en [Revista de Direito Internacional](#); última consulta 20/03/2022).

estas empresas de forma coordinada porque carece de un código fiscal armonizado, por lo que cada Estado miembro tiene que negociar sus propios acuerdos con estas empresas, dificultando y prácticamente imposibilitando esa recaudación. En marzo de 2018, la Comisión Europea propuso un nuevo impuesto sobre los servicios digitales, denominado Tasa Google. El impuesto ha contado con la firme oposición de Google, así como de otros motores de búsqueda. Este está dirigido a las grandes empresas multinacionales que obtienen importantes ingresos de las actividades digitales en la UE, pero que tienen un bajo tipo impositivo efectivo. El impuesto se aplica a los ingresos procedentes de la publicidad, la venta de datos de los usuarios y la venta de contenidos digitales, y se impuso desde el 1 de enero de 2020 a las empresas con ingresos globales de más de 750 millones de euros y con ingresos en la UE de más de 50 millones de euros. El impuesto se recauda a un tipo del 3% y lo pagan las propias empresas, no los Estados miembros. Desde un punto de vista nacional, la Tasa Google es un impuesto aplicable a las empresas de servicios digitales que presten servicios en España y se calcula sobre el ingreso bruto obtenido en España por estas actividades. Se abonará trimestralmente y se deberá declarar anualmente. Es un impuesto provisional, que estará en vigor hasta que se adopte una solución a nivel internacional para gravar los servicios digitales, desembocando en un arduo debate a nivel tanto nacional como comunitario y global<sup>14</sup>.

### **3.2. Supuestos de doble imposición**

Introduciendo el concepto, la doble imposición internacional es la imposición de impuestos a los mismos ingresos en más de un país. La duplicación de la imposición internacional es generalmente indeseable e injusta y, por lo tanto, los Estados a menudo han tratado de evitarla mediante la conclusión de acuerdos internacionales. La mayoría de los principales países han celebrado uno o más acuerdos de doble imposición internacional mediante los cuales se ha buscado la determinación de los países en los que una persona tiene una residencia fiscal y, en consecuencia, los otros países en los que se le puede imponer impuestos por las rentas o el patrimonio que se suponen derivan de esos otros países. A menudo, los acuerdos de doble imposición internacional también contienen disposiciones de cooperación administrativa para facilitar el intercambio de información entre los dos países. Hay una serie de métodos y medidas a nivel interno o

---

<sup>14</sup> García, J. F., “El impuesto sobre determinados servicios digitales: la “«Tasa Google»»”, *Quincena fiscal*, n. 11, 2019, pp. 47-68 (disponible en [Quincena fiscal](#); última consulta 21/03/2022).

doméstico que pueden utilizarse para evitar la doble imposición en situaciones internacionales además de los tratados fiscales.

Los créditos fiscales o deducción de impuestos permiten a los contribuyentes compensar los impuestos pagados en un país con los impuestos adeudados en otro país. Esto puede reducir o eliminar efectivamente la cuantía de doble imposición.

Volviendo a los convenios, los modelos de convenio para evitar la doble imposición tributaria se basan en tres principios rectores: el principio de territorialidad, el principio de nacionalidad y el principio de residencia efectiva. Si bien el principio de nacionalidad es muy residual. Estos principios se traducen en una serie de reglas que establecen cuándo se considera que una persona está sujeta a imposición en un país y cuándo se considera que está sujeta a imposición en otro. El principio de territorialidad establece que una persona sólo está sujeta a imposición en el país en el que reside (en puridad es por las rentas obtenidas en un territorio que es la fuente de esa renta) aunque también se puede hacer mención a la tributación de una persona que reside en un territorio por las rentas que obtiene exclusivamente en el país de residencia (es decir, quedan exentas las rentas obtenidas en el extranjero). El principio de nacionalidad establece que una persona está sujeta a imposición en el país de su nacionalidad, es decir, adopta el criterio de la nacionalidad en lugar del criterio de residencia. El principio de residencia efectiva establece que una persona sólo está sujeta a imposición en el país en el que tiene su domicilio fiscal<sup>15</sup>.

Cierto es que, en los últimos años, ha habido un aumento significativo en el número de acuerdos de doble imposición entre países (*double taxation agreement*, DTA). Las razones de este incremento son varias, pero se pueden resumir destacando las siguientes: la globalización de la economía, que ha dado lugar a un aumento del comercio y la inversión transfronterizas; la necesidad de proporcionar mayor certidumbre y claridad a los contribuyentes en un entorno fiscal internacional cada vez más complejo; el deseo de los países de atraer inversiones extranjeras; y la necesidad de prevenir la evasión y la elusión fiscales. España ha entrado en DTA con más de 90 países, incluidos todos sus

---

<sup>15</sup> García, F. A., “Los modelos de convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los convenios de doble imposición”, *Crónica Tributaria*, n. 133, 2009, pp. 101-123 (disponible en [Crónica Tributaria](#); última consulta 21/03/2022).

principales socios comerciales. Las autoridades fiscales españolas también han estado trabajando en la conclusión de una serie de nuevos DTA, así como en la actualización de los acuerdos existentes. En general, los tratados siguen el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, si bien no son exactamente iguales<sup>16</sup>. Particularmente, cabe atender al caso concreto de España, país que, actualmente, ya ha adoptado el Convenio multilateral (*Multilateral Instrument*). El pasado 22 de diciembre de 2021 se emitió en el Boletín Oficial del Estado (BOE)<sup>17</sup> lo siguiente: “*Instrumento de ratificación del Convenio multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, hecho en París el 24 de noviembre de 2016*”, donde se pone de manifiesto el consentimiento por parte de España en obligarse por el mencionado Convenio.

Antes de finalizar este apartado, cabe hacer un apunte relacionado con la propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa<sup>18</sup>. Esta propuesta comunitaria persigue considerar como establecimiento permanente a nivel fiscal la denominada presencia digital significativa, independientemente de que no haya un lugar fijo de negocios en el territorio en el que se están obteniendo las rentas. El propio art. 4 de la mencionada propuesta consagra lo siguiente: “*El concepto de presencia digital significativa tiene por objeto establecer un nexo imponible en una jurisdicción. Por tanto, debe considerarse como algo que se añade al concepto de establecimiento permanente existente. Las normas propuestas para establecer un nexo imponible de una actividad empresarial digital en un Estado miembro se basan en los ingresos obtenidos por la prestación de servicios digitales, el número de usuarios de servicios digitales o el número de contratos para un servicio digital. Estos criterios son valores de referencia para determinar la «huella digital» de un negocio en una jurisdicción basada en determinados indicadores de actividad económica. Deben reflejar la dependencia de las empresas digitales de una gran base de usuarios, la participación del usuario y las contribuciones del usuario así*

---

<sup>16</sup> Galán, J., & Rodríguez, J. A., “Convenios de doble imposición internacional. Análisis del caso español”, *Documentos: Instituto de Estudios Fiscales*, n. 19, 2010, pp. 1-410 (disponible en [Instituto de Estudios Fiscales](#); última consulta 22/03/2022).

<sup>17</sup> BOE, n. 305, miércoles 22 de diciembre de 2021, sección I, p. 156831.

<sup>18</sup> Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa (COM, 21 de marzo de 2018).

*como el valor creado por los usuarios para esas empresas. Los criterios deben tener en cuenta diferentes tipos de modelos de negocio. Los modelos empresariales digitales son muy heterogéneos. Algunos pueden tener una gran base de usuarios, mientras que otros pueden tener una base de usuarios más pequeña, pero aun así pueden tener contribuciones significativas de los usuarios si cada usuario individual contribuye un gran valor. Además, los criterios deben garantizar un trato comparable en distintos Estados miembros, independientemente de su tamaño, y excluir los casos insignificantes”.* El término establecimiento permanente, como ya se ha explicado, generalmente se refiere a un lugar físico de negocios, pero a día de hoy, el término también puede incluir un lugar virtual de negocios en la economía digital. Un establecimiento físico suele ser una tienda, una oficina o una fábrica. Un establecimiento virtual puede incluir una tienda en línea, un sitio web o una plataforma de medios sociales. El estatus legal de un establecimiento permanente puede tener importantes implicaciones fiscales. Por ejemplo, un establecimiento permanente puede estar sujeto al impuesto de sociedades, al impuesto sobre el valor añadido o a otros impuestos. Un establecimiento permanente también puede tener derecho a ciertos beneficios fiscales, como la posibilidad de deducir los gastos incurridos en el curso de la actividad. El estatus legal de un establecimiento permanente también puede afectar a la responsabilidad del propietario o del operador del establecimiento. Por ejemplo, el propietario u operador de un establecimiento permanente puede ser responsable de las lesiones sufridas por los empleados o clientes en el local. El concepto de establecimiento permanente no es nuevo, pero el auge de la economía digital ha creado nuevos retos tanto para las empresas como para las autoridades fiscales. En el pasado, solía ser relativamente fácil determinar si una empresa tenía un establecimiento permanente en una jurisdicción concreta. Sin embargo, la economía digital ha facilitado que las empresas operen en múltiples jurisdicciones sin tener presencia física en ninguna de ellas. Esto ha dado lugar a un número creciente de empresas que son “apátridas” en el sentido de que no tienen un establecimiento permanente en ninguna jurisdicción. Esto puede crear dificultades para las autoridades fiscales, que pueden encontrar difícil evaluar la responsabilidad fiscal de tales empresas. Es probable que el concepto de establecimiento permanente cobre cada vez más importancia en la economía digital. Las empresas que operan en múltiples jurisdicciones sin tener presencia física en ninguna de ellas deben ser conscientes de las posibles implicaciones fiscales de sus actividades. Las autoridades fiscales deben estar preparadas para hacer frente a los retos que plantea la economía digital y entre estas novedades se

encuentra la propuesta de Directiva, la cual podría implicar cambios aún más importantes y también podría ayudar a resolver el conflicto de aquellas empresas que no tienen un establecimiento permanente como tal en ninguna jurisdicción<sup>19</sup>.

### **CAPÍTULO III. FISCALIDAD DE LA ECONOMÍA DIGITAL**

1. PLAN DE ACCIÓN BEPS
2. ACTUACIÓN DE LA UNIÓN EUROPEA
3. REPERCUSIONES EN EL ESTADO ESPAÑOL

---

<sup>19</sup> Ponomareva, K. A., “The concepts of legal status of the permanent establishment in the era of digital economy”, *Серия: Гуманитарные науки*, vol. 12, n. 11, 2019, pp. 2079-2090 (disponible en [Серия: Гуманитарные науки](#); última consulta 16/01/2022).

# REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

## 1. LEGISLACIÓN

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

Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa (COM, 21 de marzo de 2018).

## 2. JURISPRUDENCIA

## 3. OBRAS DOCTRINALES

Álamo, C., “La economía digital y el comercio electrónico: su incidencia en el sistema tributario”, Dykinson, 2016.

## 4. RECURSOS DE INTERNET

Acosta, I., & Faes, I., “La 'Tasa Google' despertará una ola de litigios por doble imposición”, *elEconomista*, 20 de febrero de 2020 (disponible en [elEconomista](#); última consulta 04/01/2022).

Asen, E., “What European OECD countries are doing about digital services taxes”, Tax Foundation 25, 2021 (disponible en [Tax Foundation](#); última consulta 16/03/2022).

Comisión Europea, “Cometido del G20”, Sitio web de la Comisión Europea, 2022 (disponible en [Comisión Europea: G-20](#); última consulta 22/02/2022).

Ferrer, J. D. L. C., “Principios de regulación económica en la Unión Europea”, Madrid: Instituto de Estudios Económicos, 2002 (disponible en [Instituto de Estudios Económicos](#);



última consulta 16/02/2022).

Francisco, A., “EEUU presiona a la Unión Europea para que retire su tasa Google antes de la reunión del G20 que elevará el impuesto global a las multinacionales al 15%”, *Business Insider*, 07 de julio de 2021 (disponible en [Business Insider](#); última consulta 08/01/2022).

Galán, J., & Rodríguez, J. A., “Convenios de doble imposición internacional. Análisis del caso español”, *Documentos: Instituto de Estudios Fiscales*, n. 19, 2010, pp. 1-410 (disponible en [Instituto de Estudios Fiscales](#); última consulta 22/03/2022).

Gámez, P., & Hassan, J., “Tasa Google y el acuerdo internacional que le pone fin”, *Ceca Magán Abogados*, 2021 (disponible en [Ceca Magán Abogados](#); última consulta 04/01/2022).

García, F. A., “Los modelos de convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los convenios de doble imposición”, *Crónica Tributaria*, n. 133, 2009, pp. 101-123 (disponible en [Crónica Tributaria](#); última consulta 21/03/2022).

García, J. F., “El impuesto sobre determinados servicios digitales: la “«Tasa Google»””, *Quincena fiscal*, n. 11, 2019, pp. 47-68 (disponible en [Quincena fiscal](#); última consulta 21/03/2022).

Huizinga, H., & Voget, J., “International taxation and the direction and volume of cross-border M&As”, *The Journal of Finance*, vol. 64, n. 3, 2009, pp. 1217-1249 (disponible en [The Journal of Finance](#); última consulta 22/03/2022).

Jabalera, A., “Desafíos fiscales de la digitalización: Análisis del Impuesto español sobre servicios digitales desde una perspectiva internacional y europea”, *Ius Et Veritas*, n. 63, 2021, pp. 261-287 (disponible en [Ius Et Veritas](#); última consulta 15/03/2022).

Muñiz, J. C., “Fiscalidad y desglobalización en un mundo crecientemente unilateral”, *Revista de Direito Internacional*, vol. 18, n. 3, 2021 (disponible en [Revista de Direito Internacional](#); última consulta 20/03/2022).

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, “Marco Inclusivo sobre BEPS de la OCDE y el G20. Cómo abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía”, OCDE, 2020 (disponible en [Puntos destacados OECD](#); última consulta 07/01/2022).

Organisation for Economic Co-operation and Development, “OECD Digital Economy Outlook 2020, OECD, 2020 (disponible en [OECD Digital Economy](#); última consulta 20/03/2022).

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, “Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios. Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital”, OCDE, 2014 (disponible en [Proyecto OCDE/G20](#); última consulta 19/02/2022).

Pareja, A., Pedak, M., Gómez, C., & Barros, A., “La gestión de la identidad y su impacto en la economía digital”, Banco Interamericano de Desarrollo, 2017 (disponible en [BID](#); última consulta 10/03/2022).

Pedreño, A., “La digitalización y la economía global. Visión general”, *Información Comercial Española, ICE: Revista de economía*, n. 897, 2017, pp. 9-22 (disponible en [Revista de economía ICE](#); última consulta 16/01/2022).

Ponomareva, K. A., “The concepts of legal status of the permanent establishment in the era of digital economy”, *Серия: Гуманитарные науки*, vol. 12, n. 11, 2019, pp. 2079-2090 (disponible en [Серия: Гуманитарные науки](#); última consulta 16/01/2022).

Professional BookKeeping Services S.L., “The Minimum 15% Corporate Income Tax in Spain”, PBS, 2021 (disponible en [PBS](#); última consulta 02/01/2022).

Reyero, R., de la Haba, C., & Calderón, J. M., “La Reforma Fiscal Global ‘BEPS 2.0.’ en Cristalización”, EY Abogados, 2021 (disponible en [EY Abogados](#); última consulta 11/01/2022).

Rodado, M. D. C., “Estrategias de planificación fiscal de los grupos multinacionales en

un entorno económico digital”, *Información Comercial Española, ICE: Revista de economía*, n. 917, 2020, pp. 73-91 (disponible en [ICE: Revista de economía](#); última consulta 19/03/2022).

SAP Concur, “¿Qué es la economía digital y cuáles son sus beneficios para las empresas?”, Página web de SAP Concur, 2021 (disponible en [SAP Concur](#); última consulta 05/03/2022).

Shkarlet, S., Dubyna, M., Shtyrkhun, A., & Verbivska, A., “Transformation of the paradigm of the economic entities development in digital economy”, *WSEAS Transactions on Environment and Development*, n. 16, 2020, pp. 413-422 (disponible en [WSEAS Transactions on Environment and Development](#); última consulta 12/03/2022).

Zamora, A., “Disrupción digital: El efecto multiplicador de la economía digital”, España: Accenture, 2016 (disponible en [Accenture Strategy](#); última consulta 14/02/2022).

## **ANEXOS**