

**COLEGIO UNIVERSITARIO DE ESTUDIOS  
FINANCIEROS**

**MÁSTER DE ACCESO A LA PROFESIÓN DE ABOGADO**

**TRABAJO FIN DE MÁSTER**



**LA PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA Y SU IMPACTO  
EN LA ECONOMÍA DIGITAL**

**AUTOR: MARTA VENTAS AYALA**

**TUTOR: LAURA PASTOR ARRANZ**

Madrid, a 30 de enero de 2021

## ÍNDICE

### ABREVIATURAS

1. INTRODUCCIÓN.....	4
2. LA PLANIFICACIÓN FISCAL.....	5
2.1.CONCEPTUALIZACIÓN DE LA PLANIFICACIÓN FISCAL .....	5
2.2. DIFERENCIAS CON LA PLANIFICACION FISCAL AGRESIVA .....	8
3. DESARROLLO REGULATORIO.....	10
3.1.PROYECTO BEPS DE LA OCDE Y SUS 15 ACCIONES .....	10
3.2.TRATAMIENTO DE LA PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA EN LA UNIÓN EUROPEA.....	16
4. ACCIÓN 1, LOS DESAFIOS FISCALES DE LA ECONOMÍA DIGITAL.....	17
4.1.DELIMITACIÓN CONCEPTUAL DE LA ECONOMÍA DIGITAL Y SUS MODELOS DE NEGOCIO.....	17
4.2.LA PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA EN EL MARCO DE LA ECONOMÍA DIGITAL.....	21
4.2.1. PRÁCTICAS BEPS EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO .....	21
4.2.2. PLANIFICACIÓN EN LA IMPOSICIÓN DIRECTA.....	22
5. LAS RESPUESTAS INTERNACIONALES FRENTE A LAS ACTIVIDADES DERIVADAS DE LA ECONOMÍA DIGITAL.....	25
5.1.MARCO NORMATIVO DE LA OCDE Y DE LA UE ANTE LA ACCIÓN 1.....	25
5.2.ESTRATEGIAS PARA HACER FRENTE A LA PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA EN EL MARCO DE LA ECONOMÍA DIGITAL....	28
6. CONCLUSIONES.....	33
7. BIBLIOGRAFÍA.....	34

## **ABREVIATURAS**

B2B: Business to Business

B2C: Business to Consumer

BEPS: Base Erosion and Profit Shifting

C2C: Consumer to Consumer

CDI: Convenio de doble imposición

EP: Establecimiento Permanente

G20: Grupo de los 20

GEFED: Grupo de Expertos sobre Fiscalidad de la Economía Digital

IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE)

ONU: Organización de Naciones Unidas

PI: Propiedad Intelectual

PIB: Producto Interior Bruto

SDA: Servicios Digitales Automatizados

UE: Unión Europea

## 1. INTRODUCCIÓN

Una de las premisas básicas de toda gran empresa es obtener los máximos beneficios posibles. La carga tributaria supone, para éstas, una importante pérdida de ingresos; por ello, una planificación fiscal eficiente puede suponer una mejora en sus resultados finales. Esta figura es la base del presente trabajo, la importancia que tiene para las empresas, lo ha convertido en un tema de actualidad. Se planteará un tenso escenario entre las Administraciones Tributarias y los obligados tributarios, los cuales se sirven de ciertas lagunas legales para ahorrar en su tributación.

Este trabajo de fin de master, se puede dividir en dos grandes bloques; por un lado, la planificación fiscal, su vertiente “agresiva” y la regulación a escala internacional y; por otro, el impacto de esta figura en la conocida “economía digital”.

Dentro del primer bloque, se conceptualiza la figura de la planificación tributaria como el uso de mecanismos para minimizar la carga fiscal. Para ello, se realiza un análisis de esta figura y de su relación con la evasión fiscal, la elusión fiscal y la economía de opción. Estas tres permiten delimitar las actuaciones consideradas lícitas en el marco de la tributación.

La planificación fiscal agresiva requiere de grandes entramados que, en contra de la legalidad, se sirven de tácticas que aseguren una reducción de sus obligaciones tributarias. La complejidad de los métodos empleados, conlleva que las grandes multinacionales sean prácticamente las únicas que tengan acceso a los mismos.

Este tipo de prácticas han alcanzado tal relevancia que, los grandes organismos internacionales como la Unión Europea o la OCDE, se han visto obligados a buscar una regulación lo suficientemente eficaz para hacerlas frente. Así, realizaremos una aproximación tanto al Proyecto de la OCDE y del G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, como al desarrollo normativo de la Unión Europea.

El otro gran bloque analizado en este trabajo, estudia los desafíos fiscales que la economía digital ha traído consigo. Con la transformación digital han aparecido nuevos modelos de negocios estimulados por la innovación, la mejora de los servicios y la eficiencia. Éstos, desde un punto de vista recaudatorio, preocupan a las

Administraciones Públicas. El uso de estrategias elusivas por parte de empresas que emplean servicios digitales, ha obligado a los Estados a reformar su sistema tributario para asegurar la estabilidad en la economía mundial.

La OCDE ha desarrollado dos grandes pilares en torno a los cuales se proponen una serie de propuestas efectivas. Sin embargo, pese al intento de aunar fuerzas por parte de la mayoría de los países, lograr un consenso se ha convertido en una tarea muy compleja. Algunos países, ante la lentitud de los avances, han optado por un desarrollo normativo unilateral.

## **2. PLANIFICACIÓN FISCAL**

### ***2.1 CONCEPTUALIZACIÓN DE LA PLANIFICACIÓN FISCAL***

La planificación fiscal o *tax planning*, como se conoce en el derecho anglosajón, pretende minimizar o diferir la carga fiscal por medio de estrategias legales que constituyen una práctica legítima. Las empresas utilizan este mecanismo para “*reducir el impacto de las obligaciones tributarias en sus resultados*” (Nocete Correa, 2016) y es por eso que el diseño de un proyecto fiscal eficiente es una de las actividades que más importancia tiene para las mismas, al conducir a un aumento de sus beneficios. Las empresas buscan, a través de ciertos resquicios legales, una reducción en sus cargas tributarias que suponga una mejora de sus resultados.

Para encontrar una definición de planificación fiscal no podemos acudir a una norma concreta puesto que, a día de hoy, no existe ningún precepto que recoja este término como tal. De este modo, la jurisprudencia alcanza un papel protagonista y debemos recurrir a la misma para dilucidar este concepto. El Tribunal Supremo encuentra el origen de este tipo de actuaciones en “lagunas legales” (rec. TS 6231/2009, de 20 de septiembre, FJ sexto) que convierten la planificación fiscal en una práctica arriesgada. Es cierto que la fina línea, a veces poco clara, que separa la legalidad de las figuras de elusión o evasión fiscal (a las que nos referiremos más adelante) convierten la ingeniería fiscal en un verdadero reto para las empresas. Por tanto, la elaboración de un proyecto que busque como resultado un ahorro fiscal no puede considerarse una práctica ilícita.

Los conceptos de economía de opción, elusión y evasión fiscal son piezas claves para determinar qué se encuentra dentro o fuera de aquellas actuaciones lícitas que buscan una menor carga tributaria.

En la evasión fiscal o *tax evasion* el obligado tributario opta por vulnerar la legislación fiscal para conseguir una disminución o un diferimiento en la carga tributaria. Hablamos de que el sujeto pasivo lleva a cabo el hecho imponible y, como resultado, surge la obligación tributaria. Tulio Rosembuj sitúa como “*núcleo de la conducta transgresora (...) la ocultación de rendimientos, bienes y derechos de contenido económico mediante la utilización de documentos material o ideológicamente falsos, la realización de actos o negocios jurídicos*” (Ochoa León, 2013: 4). Generalmente, estas conductas conllevan una omisión de información a la autoridad tributaria. Según Jesús Ramos Ángeles (2014), existen dos maneras de expresión de la evasión tributaria (Echaiz Moreno y Echaiz Moreno, 2014):

1º) Involuntaria o no dolosa: En estos casos no existe una actuación deliberada previa.

2º) Voluntaria o dolosa: Existe una pretensión de vulnerar las obligaciones tributarias.

La elusión fiscal guarda una estrecha relación con la evasión, tanto es así que no son pocas las veces que estos conceptos se confunden y se utilizan indistintamente de manera errónea. La principal diferencia es que, en la elusión, el hecho imponible no se llega a producir. En la elusión no se vulnera ningún precepto, sino que se elude su aplicación de manera indirecta, de modo que se encuentra dentro de los límites legales (Comisión Europea 2015). Para conseguirlo las empresas utilizan, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, estructuras jurídicas atípicas “*ejercitadas dentro de las prerrogativas propias de la autonomía de la voluntad y de la libertad de contratación lícita, y cuyos efectos son merecedores de tutela jurídica*” (Ochoa León, 2013: 4).

La economía de opción juega un papel fundamental en este tipo de estrategia en tanto que, si las prácticas utilizadas se encuentran dentro de los límites fijados por el ordenamiento jurídico, el contribuyente actúa lícitamente. Luis Manuel Alonso

González (2006), Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Barcelona afirma que, de entre todas las posturas, existe un nexo común en lo que respecta al concepto de economía de opción, la licitud de la conducta llevada a cabo por el contribuyente que opta por una normativa fiscal más beneficiosa para sus intereses que otra (Echaiz Moreno y Echaiz Moreno, 2014). Esta idea encuentra su fundamentación en principios como la autonomía de la voluntad o la libertad de empresa. Las empresas utilizan esas lagunas legales y otros resquicios para conseguir trazar una estrategia basadas en actuaciones legítimas, que maximice el ahorro tributario. De este modo, la planificación fiscal y la economía de opción van de la mano en busca del resultado más favorable para el contribuyente.

La Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo en la Sentencia de 20 de septiembre de 2020 diferencia las tres figuras afirmando que *“en la elusión fiscal no se infringe la ley tributaria, sino que se soslaya su aplicación; en la evasión fiscal se vulnera directamente, normalmente mediante ocultación, dicha opción; y en la economía de opción se elige lícitamente entre diversas alternativas jurídicas en función de su menor carga fiscal”* (rec. TS 6231/2009, de 20 de septiembre, FJ sexto).

La planificación fiscal alcanza su papel protagonista a escala internacional. Así, las multinacionales que cuentan con filiales en el extranjero se benefician de este tipo de operaciones en casi todos los escenarios mientras que, pequeñas y medianas empresas, se quedan a las puertas de la ingeniería fiscal. En una economía global, las actividades empresariales han dejado de desarrollarse en un único mercado pudiendo optar por cualquier otro Estado con un sistema tributario mucho más favorable. Como resultado de todo ello, muchos países buscan evitar una fuga de capitales de aquellos contribuyentes con inversiones en el extranjero. Esto ha provocado modificaciones en gran parte de los ordenamientos tributarios para evitar una huida hacia un marco normativo más favorable (Almudí Cid, 2006).

Las multinacionales deben diseñar una estructura fiscal adecuada frente a los obstáculos que se les presenten y poder así conseguir una mayor optimización fiscal.

Esta disparidad de normas a nivel global revela una serie de debilidades que las grandes empresas utilizan en su propio beneficio. Más adelante, abordaremos este asunto con el

G20 y su Plan de Acción frente a la Erosión de Bases y el Traslado de Beneficios (BEPS).

## **2.2 LA PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA**

La Comisión Europea ha definido la planificación fiscal abusiva como aquella actuación que “*consiste en la reducción por parte de los contribuyentes de su deuda fiscal a través de mecanismos que, pese a su posible legalidad, son contrarios al espíritu de la ley*” (Comisión Europea, 2017:1). Para poder conseguirlo se requiere una compleja estructura que no solo afecta a un único Estado, sino que puede llegar a edificarse en torno a varios de ellos. Por todo ello, se ha adoptado una actitud conjunta internacional enfocada en la lucha contra prácticas que erosionan las bases imponibles nacionales.

Podemos clasificar en tres, las consecuencias principales que la planificación fiscal agresiva trae consigo: disminución de ingresos fiscales, desigualdad de las condiciones de competencia y falta de equidad en la disciplina fiscal de los contribuyentes (Comisión Europea, 2017).

La planificación fiscal agresiva requiere de sofisticados entramados fiscales que no están al alcance de todos los contribuyentes. Las grandes empresas se sirven de fuertes equipos jurídicos para elaborar esas complejas tácticas que buscan un ahorro en su carga tributaria. Como consecuencia, nos encontramos con una situación de desigualdad en las condiciones de competencia entre las grandes empresas y el resto de ciudadanos. Las multinacionales consiguen deducciones fiscales a las que el resto de contribuyentes no tienen opción a acceder. Puede que, como resultado de este desorden fiscal, la actitud de gran parte de los ciudadanos se enfoque en intentar burlar a las autoridades tributarias.

La disminución de ingresos fiscales que se deriva de la planificación fiscal agresiva, se convierte en el principal motor del los Estados en su lucha contra ella.

Nuestra Carta Magna evidencia en su artículo 31.1 que “*todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio*”. Y es que, la función recaudatoria de los Estados supone un pilar básico para el correcto funcionamiento de nuestra sociedad; sin

embargo, puede verse mermada por el comportamiento esquivo de algunos contribuyentes respecto al pago de sus cargas tributarias; lo que genera un debate público. La lucha contra estas prácticas ha unido a las grandes organizaciones internacionales en busca de un frente común. El G20, la OCDE y la UE tienen como objetivo conseguir una armonización de todos los ordenamientos fiscales. Se han desarrollado normativas que combaten la planificación fiscal agresiva, tanto a nivel nacional como internacional, que serán analizadas más adelante en el presente trabajo.

Las multinacionales emplean diversas vías a la hora de orquestar su planificación fiscal. Para ello, se sirven de grandes equipos fiscales que les dan acceso a cada una de ellas: mecanismos híbridos, paraísos fiscales o la fijación de los precios de transferencia, entre otros. Vamos a analizar una de las más relevantes en profundidad, el “*Treaty Shopping*”.

En el “*Treaty Shopping*”, el sujeto pasivo utiliza de manera indebida un Convenio de doble imposición (en adelante, CDI). El abogado Andrés Pachón Luna define este fenómeno como “*la práctica de organizar negocios y formas jurídicas por parte de un contribuyente para permitir que éste aproveche los beneficios de un determinado CDI, que de otra forma no estarían a su disposición, porque dicho contribuyente no es residente de ninguno de los Estados parte del CDI*” (Pachón Luna, 2011:104). El objetivo es, sin tener ningún vínculo real con un Estado, acogerse a un convenio del que este forme parte, permitiéndole obtener una ventaja fiscal.

¿Cómo es posible beneficiarse si no existe vinculación? Se recurre, para ello, a complejos entramados fiscales que, en ocasiones, incluyen la utilización de sociedades pantalla o “*letterbox company*”. Podemos resumir este hecho de la siguiente manera: una sociedad con domicilio fiscal en el Estado A obtiene beneficios derivados del Estado B. No existiendo un convenio entre ambos Estados, la mercantil opta por crear una filial en el Estado C que, a diferencia del Estado A, sí que dispone de un convenio. Esta estrategia permitiría a la sociedad crear un vínculo y beneficiarse así del convenio de doble imposición (entre los Estados B y C).

El proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios busca, en su Acción 6, busca impedir la utilización abusiva de estos convenios fiscales.

### **3. DESARROLLO REGULATORIO.**

#### **3.1 PROYECTO BEPS DE LA OCDE Y SUS 15 ACCIONES.**

Las grandes empresas aprovechan ciertos resquicios normativos que, a nivel internacional, se hacen más patentes al permitir “*que los beneficios de las empresas ‘desaparezcan’ o sean trasladados artificialmente hacia jurisdicciones de baja o nula tributación, en las que se desarrolla una escasa o inexistente actividad económica*” (OCDE, 2015). Esas pérdidas que anteriormente mencionábamos, producidas por este tipo de prácticas, han conducido a los organismos internacionales a intentar hacer desaparecer esas lagunas legales y conseguir un sistema tributario más difícil de franquear.

A raíz de la conexión que existe entre los distintos mercados nacionales, surge la necesidad de regular escenarios en los que la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, se convierten en un gran riesgo para la recaudación de los Estados. Estas pérdidas, tal y como señala la Nota explicativa del Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (OCDE, 2015) suponen, en el caso del Impuesto sobre sociedades, entre el 4 y el 10% de la recaudación del mismo (100/240 mil millones de dólares).

Las complejas estructuras de negocio actuales dificultan la actuación de las Administraciones tributarias. De este modo, los grandes líderes mundiales del G20 decidieron aunar fuerzas junto a la OCDE y elaboraron un paquete de medidas en vistas a garantizar una mayor transparencia en la economía internacional. La OCDE se ha convertido en la impulsora de este proyecto adquiriendo el papel de coordinadora de todo tipo de políticas económicas y sociales. Pero ellos no fueron los únicos que quisieron participar en el proyecto, que incluyó también a otro tipo de organizaciones como el Fondo Monetario Internacional, la ONU o incluso ONGs y sindicatos.

De esta manera, todos sus integrantes adoptan las medidas establecidas, consiguiendo así “*abordar aquellos problemas en los que la inacción de algunos países provocaría efectos colaterales negativos*” (OCDE, 2015).

Fue en 2013 cuando comenzaron los trabajos de elaboración del Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios o *Base Erosion and Profit Shifting* (en adelante, BEPS), que culminó con un paquete de medidas constituido por 15 acciones. Según los catedráticos de Derecho Financiero y Derecho Tributario, *Martín Jiménez y Calderón Carrero* (2014), este Plan BEPS se puede definir como un “*ambicioso trabajo de reparación del sistema fiscal internacional que toma en cuenta la situación de las empresas multinacionales, fundamentalmente, pero que responde a la presión de determinados Estados (v.gr. Francia y Reino Unido) que consideran injustos los niveles de tributación de los que vienen beneficiando las mismas en el actual contexto internacional*”.

En primer lugar, se trata de un plan unificador. Todos los Estados que decidan adquirir estas medidas actúan de manera conjunta, evitando actuaciones unilaterales que perjudiquen el fin de las mismas. La coherencia internacional se convierte así en uno de los pilares fundamentales de este proyecto.

En segundo lugar, la OCDE busca un sistema lo más transparente posible en vistas a una mayor seguridad jurídica.

Por último, se pretende conseguir la adaptación a la nueva realidad económica en la que nos encontramos. Si los Estados no consiguen ajustarse a este nuevo escenario, no podrán evitar la pérdida de recaudación.

Las 15 Acciones de este Proyecto, que luchan contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, son tan importantes que merecen un análisis pormenorizado de cada una de ellas.

De acuerdo con el Libro el Plan de Acción BEPS: una reflexión obligada, estas acciones se encuentran “*organizadas en tres pilares fundamentales*:

1. *La coherencia del Impuesto sobre Sociedades a nivel internacional;*
2. *Una realización de la imposición y la sustancia económica y*
3. *La transparencia junto con la seguridad jurídica y la predictibilidad*"  
(Garrigues,2017).

### **Acción 1 – Los desafíos fiscales de la economía digital**

La economía digital, es una de las grandes protagonistas en esta nueva era económica. Ésta se encuentra desarrollada en la Acción 1 del Plan BEPS y será analizada posteriormente en este trabajo de manera más exhaustiva.

### **Acción 2 - Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos**

En la práctica, se producen continuas discrepancias, entorno a estos instrumentos híbridos, que *se nutren de las asimetrías o divergencias existentes en cuanto al tratamiento financiero con arreglo a los ordenamientos de dos o más jurisdicciones*” (Perlines Fraile, 2017: 6), entre Administraciones Públicas y empresas.

Los instrumentos híbridos pueden adoptar muchas formas, por ejemplo: deuda subordinada, bonos convertibles, acciones preferentes... La incorrecta utilización de los mismos puede provocar una serie de daños en el caudal recaudatorio de los Estados, entre los que se encuentran: la doble deducción, la deducción indirecta o la no inclusión.

En España, el Tribunal Supremo se pronunció, en este sentido, sobre la relación entre los juros brasileños o capital propio (*“equivalen a una distribución de beneficios, sin que puedan considerarse intereses, en la medida en que no remuneran cantidades en préstamos ni se calculan sobre el principal pendiente en un crédito”* (rec. TS 1130/2014, de 16 de marzo, Sumario)) y la doble imposición.

Con esta acción, la OCDE busca minimizar los perjuicios que estos instrumentos pueden provocar en la práctica.

### **Acción 3 – Refuerzo de la normativa CFC de Transparencia Fiscal Internacional**

Las normas CFC (*Controlled Foreign Corporation*) *“se aplican generalmente a empresas extranjeras participadas cuyo control lo ejercen accionistas de la jurisdicción en que encuentra ubicada la matriz. El informe establece una serie de recomendaciones con objeto de determinar cuándo tienen los accionistas un grado de influencia suficiente sobre una empresa extranjera como para afirmar que se trata de una CFC”* (OCDE, 2015: 13). Estas normas están orientadas a lograr una mayor transparencia,

sobre todo en lo que respecta a aquellas multinacionales que se benefician del régimen tributario de paraísos fiscales en donde tienen localizadas alguna de sus filiales.

#### **Acción 4 – Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros**

Otro de los objetivos es asegurar la vinculación entre intereses deducibles y la renta gravable. La nota explicativa nos dice que *“la metodología acordada pretende, por un lado, asegurar que las deducciones de intereses netos de una entidad estén directamente vinculadas a una renta gravable generada por sus actividades económicas y, por el otro lado, promover una mayor coordinación de las normas nacionales en este ámbito”* (OCDE, 2015: 16).

#### **Acción 5 – Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia.**

Tal y como adelantamos anteriormente, uno de los pilares fundamentales del Proyecto BEPS es la transparencia. Para alcanzarla se creó la Acción 5, con ella los Estados deben trabajar conjuntamente y mejorar el intercambio de información relativa a los regímenes preferenciales entre las distintas Administraciones, relativa a los regímenes preferenciales. Concretamente, la OCDE considera que el régimen sobre el que se debe extremar la vigilancia es de propiedad intelectual (PI), además de sobre determinadas actuaciones administrativas.

#### **Acción 6 – Impedir la utilización abusiva de convenios**

El *treaty shopping*, tal y como mencionamos previamente, pretende que una empresa, sin tener ningún vínculo real con un Estado, se acoja a un convenio del que éste forme parte, permitiéndole obtener una ventaja fiscal. De ello deriva la necesidad de garantizar una correcta utilización de los Convenios internacionales por medio de cláusulas antiabuso.

Esta acción se materializa por medio de tres estrategias (OCDE, 2015: 25):

1. *“Inclusión en los convenios fiscales de una declaración explícita en virtud de la que los Estados firmantes de un convenio se comprometen a evitar situaciones*

*que entrañan el riesgo de doble no imposición o excesivamente reducida a través de la evasión fiscal o el abuso del Derecho”*

2. *“Inclusión en el Modelo de Convenio de la OCDE, de una cláusula antiabuso específica, también denominada cláusula de limitación de beneficios (LOB)”*
3. *“Inclusión en el MC OCDE de una cláusula antiabuso más genérica basada en los propósitos principales de las transacciones u operaciones (...) para abordar otras formas de uso abusivo de los convenios”.*

### **Acción 7 - Impedir la elusión artificial del estatuto de EP**

Las empresas extranjeras, de acuerdo con lo establecido en los convenios internacionales, pueden someter a los gravámenes de un Estado aquellos beneficios imputables al mismo, siempre y cuando, dispongan de un establecimiento permanente. Por lo tanto, es importante dilucidar el concepto de establecimiento permanente para impedir *“el uso de ciertas estrategias comunes con fines elusivos a las que se recurre, en la actualidad, para eludir el alcance previsto de la definición de EP en vigor”* (OCDE, 2015: 27).

### **Acción 8 a 10 – Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor**

Los precios de transferencia se fijan para evitar alteraciones entre entidades vinculadas. Los riesgos que traen consigo las operaciones entre entidades de un mismo grupo, han desembocado en este grupo de acciones con las que se busca fijar una serie de normas que *“tienen por objeto establecer las condiciones, incluido el precio, aplicables a las transacciones efectuadas en el seno de una empresa multinacional y que determinan el reparto y asignación de beneficios a las empresas del grupo ubicadas en distintos países”* (OCDE, 2015: 33).

### **Acción 11 - Evaluación y seguimiento de BEPS**

La nota explicativa del Proyecto de la OCDE determina que tras el análisis de *“los datos y metodologías actualmente disponibles (...) existen limitaciones significativas que obstaculizan seriamente los análisis económicos sobre la escala y el impacto económico de BEPS”* (OCDE, 2015: 18).

Se pretende establecer un método que, por medio de una serie de indicadores, facilite la obtención de aquellos datos necesarios para concretar el verdadero alcance de BEPS.

### **Acción 12 - Revelación por parte de los contribuyentes de sus mecanismos de planificación fiscal agresiva**

De nuevo, sale a relucir la importancia de la transparencia en lo que se refiere a la lucha contra la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios. Esta Acción es esencial a la hora de combatir la planificación fiscal agresiva. El objetivo es implantar un sistema que permita disponer, de manera anticipada, de información a cerca de la utilización de una planificación fiscal agresiva por parte de determinadas empresas.

Se trata de una recomendación, de modo que cada Estado tiene libertad en cuanto a su aplicación.

### **Acción 13 – Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia**

Los precios de transferencia, a los que ya hemos hecho referencia, conllevan tal riesgo que la OCDE ha propuesto la creación de una normativa basada en la transparencia. Se pretende crear una relación de colaboración entre Administraciones y empresas. Estas últimas deberán suministrar *“a todos los gobiernos pertinentes la información necesaria sobre la asignación y el reparto mundial de sus ingresos, la actividad económica y los impuestos pagados en los distintos países, aplicando un modelo común”* (OCDE, 2015: 47).

### **Acción 14 – Mecanismos más efectivos de resolución de controversias**

Es importante comprender el alcance que tiene este proyecto. Son muchos los países que han decidido participar y no serán pocos los conflictos y las controversias derivadas del mismo.

Son necesarios mecanismos y procedimientos eficientes que puedan aplicarse en estas situaciones. De este modo, los contribuyentes podrán servirse de ellos y conservar la seguridad jurídica.

## **Acción 15 – Desarrollar un instrumento multilateral**

El objetivo de esta última Acción es asegurarse de que las medidas fiscales que se adopten no queden obsoletas. Se trata de dejar atrás los convenios fiscales bilaterales y fijar un mecanismo multilateral que permita una adaptación rápida, eficaz y segura de las medidas derivadas del Plan de Acción BEPS.

### ***3.2 TRATAMIENTO DE LA PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA EN LA UNIÓN EUROPEA.***

La Comisión Europea ha trabajado a lo largo de los años en busca de un sistema tributario que impida prácticas de elusión y evasión fiscal. Su objetivo es crear un paquete de medidas para *“prevenir la planificación fiscal abusiva, aumentar la transparencia y crear un entorno más justo para las empresas de la Unión Europea”* (Consejo de la Unión Europea, 2020).

El primer gran paso de la Unión Europea en esta materia, tuvo lugar el 28 de enero de 2016, de la mano de la Comisión Europea. En ese momento, se publicó un paquete de lucha contra la elusión fiscal basado en tres grandes pilares: *“garantizar una fiscalidad eficaz en la Unión Europea, aumentar la transparencia fiscal y garantizar unas condiciones equitativas”* (Consejo Europeo, 2020b).

El vicepresidente de la Comisión Europea (también responsable del Euro y Dialogo Social), Valdis Dombrovskis, definió ese momento como *“un nuevo paso en el refuerzo de la confianza en el sistema fiscal en su conjunto, haciéndolo más equitativo y eficaz”* (Consejo de la Unión Europea, 2020). Este paquete fue debatido por el Consejo de Europa el 12 de febrero de ese mismo año, fijándose 2016 como fecha límite para pactar una Directiva sobre la materia.

Finalmente, el 21 de junio de 2016 se alcanzó un acuerdo que desembocó en la Directiva del Consejo por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior.

Hubo posteriores modificaciones en esta Directiva en relación a las figuras de asimetrías híbridas con terceros países, aprobadas por el Consejo de Europa el 29 de mayo de 2017.

El 25 de mayo de 2018 el Consejo de la Unión Europea aprobó la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información.

Ésta, supone un gran paso para la lucha contra la planificación fiscal agresiva, y obliga a los contribuyentes a informar a la autoridad tributaria acerca de este tipo de prácticas. Recientemente se ha traspuesto esta directiva en España, concretamente el 30 de diciembre de 2020. Ésta ha supuesto dos nuevas disposiciones en la Ley General Tributaria, una sobre la obligación de información sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal y otra sobre las obligaciones entre particulares derivadas de la obligación de información de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal.

Pero no podemos comprender la iniciativa europea sin un marco internacional, ya que pretende fortalecer los objetivos de la OCDE en su Plan BEPS. En la propia introducción de la Directiva se habla acerca del requerimiento a la Comisión para que *“emprenda iniciativas en materia de comunicación obligatoria de información sobre mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresiva, en consonancia con la acción 12 del proyecto de la OCDE sobre la Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios (BEPS)”* (Directiva (UE) 2018/822 de 25 de mayo de 2018 que modifica la Directiva 2011/16/UE).

La transparencia mantiene su papel protagonista, de manera que la Unión Europea diseña la figura de los “intermediarios”, informadores directos de las autoridades tributarias. En definitiva, el intercambio automático de información se convierte en un mecanismo del que se sirven los Estados miembros para hacer frente a la planificación fiscal agresiva.

El objetivo de la Unión Europea es implantar, de manera uniforme, una solución lo suficientemente eficaz capaz de adaptarse a la nueva era digital.

## **4. ACCIÓN 1. LOS DESAFÍOS FISCALES DE LA ECONOMÍA DIGITAL.**

### **4.1 DELIMITACIÓN CONCEPTUAL DE LA ECONOMÍA DIGITAL Y SUS MODELOS DE NEGOCIO.**

Con la llegada de internet y el creciente desarrollo tecnológico, surgió un fenómeno revolucionario que los expertos han denominado economía digital. Este concepto ha sido definido por la OCDE como *“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”* (OCDE, 2014: 15-16).

Nos encontramos en un momento en el que la digitalización ha conseguido extenderse a la gran mayoría de los sectores de actividad, por todos los puntos de la geografía mundial. De este modo, se convierte en una tarea imposible su delimitación como concepto aislado. Ya en 2014, la OCDE, en el citado Informe sobre el Proyecto BEPS y los desafíos fiscales de la economía digital, mostró su preocupación en cuanto a la limitación de este concepto que *“se está convirtiendo cada día más en la economía propiamente dicha, resultaría una tarea ardua, si no imposible, tener que delimitar y separar el radio de acción de la economía digital del resto de la economía”* (OCDE, 2014: 16). A lo largo de estos años, hemos podido comprobar lo acertado que fue esa preocupación.

El desarrollo tecnológico, impulsor de las grandes economías mundiales, ha traído consigo un fenómeno de transformación que afecta a casi todas las actividades económicas. La economista Ana M. López (2020) afirma que, si bien las TIC afectan a la economía en general lo hace con *“mayor intensidad o de forma más directa”* en determinados sectores como son *“turismo, banca, distribución comercial y transporte, pero también en otros como los medios de comunicación, publicidad, educación y seguridad. (...) las actividades de comercio electrónico, contenidos digitales, juegos digitales y comunicación digital, entre otras”*. De la mano de esta revolución tecnológica, han aparecido nuevos modelos de negocio que ya no sólo utilizan las grandes multinacionales, sino que están disponibles para cualquiera con acceso a internet. Hablamos de pequeñas, medianas y grandes empresas que ofrecen la venta de

sus productos online; de servicios financieros que permiten la administración y gestión de sus finanzas o, incluso, de servicios de entretenimiento como plataformas de *streaming*.

Los mencionados negocios se pueden clasificar en varios grupos (Fundación Impuestos y Competitividad, 2017):

- Publicidad en línea

El objetivo de la publicidad en línea es valerse de las ventajas de internet para promocionar bienes o servicios. Es una manera de hacer que el mensaje publicitario llegue a una mayor cantidad de personas.

- Plataformas de red participativas

En este caso, estamos haciendo referencia a las redes sociales que tanto impacto han tenido en nuestra sociedad actual (LinkedIn, Facebook...).

- Servicios de pagos

Se trata de aquellos servicios ofrecidos por intermediarios que posibilitan el pago entre compradores y vendedores en plataformas *online*. La clave de estos servicios es la seguridad. Permiten realizar pagos en línea sin necesidad de intercambios de información financiera entre los intervinientes. (OCDE, 2014: 86).

- Comercio electrónico o *e-commerce*

Se utilizan medios electrónicos para la prestación y compraventa de bienes y servicios. En función del origen de los ingresos (de otros empresarios, de consumidores o entre usuarios) la OCDE plantea tres escenarios (OCDE, 2014: 83-84): B2B (*Business to Business*), B2C (*Business to Consumer*) o C2C (*Consumer to Consumer*). El auge de internet ha traído consigo estos modelos, sin embargo, no estamos ante una lista cerrada ya que cada día surgen nuevo escenarios.

- Cloud Computing

Consiste en la oferta de servicios empleando para ello una plataforma digital. Según el comentario elaborado para la Fundación de Impuestos y Competitividad, esta categoría incluye *“la prestación de servicios digitales y estandarizados relativos a la programación informática, almacenamiento de datos, gestión de software y datos y la utilización compartida de recursos físicos y virtuales”* (Fundación Impuestos y Competitividad, 2017).

- Servicios de descarga de aplicaciones y productos digitales

Se trata de “tiendas” de aplicaciones a las que se accede por medio de internet. *“Por lo general, las tiendas de aplicaciones adoptan la forma de plataformas centrales de venta minorista, accesibles desde el dispositivo del consumidor gracias al que este último puede navegar, consultar información y comentarios, comprar y descargar e instalar automáticamente la aplicación en su dispositivo”* (OCDE, 2014: 87).

¿Es suficientemente completa esta clasificación? Estamos ante una lista que incluye las actividades más comunes de economía digital. Si bien, la complejidad que conlleva la aplicación de la digitalización en los modelos de negocio, hace muy difícil una clasificación estática; más aún, teniendo en cuenta los continuos cambios que la era digital trae consigo.

La constante evolución de las TIC convierte a este fenómeno en un verdadero reto para los Estados, que buscan cómo integrarlas en su tributación. Tal y como explicamos anteriormente, son tantas las formas en las que la digitalización afecta a la economía que, si bien existen dificultades en lo que respecta a un marco normativo, la recaudación aumentaría significativamente si alcanzásemos una regulación eficiente para la misma. Y es que, sólo en España, la economía digital supuso en 2019 un 19 % del Producto Interior Bruto (PIB) (Adigital, 2020).

El gran impacto de la economía digital en los sistemas tributarios de los Estados ha hecho que la OCDE identifique una serie de características comunes:

1. Movilidad:

- De los activos intangibles,

- De los usuarios o,
  - De las funciones comerciales.
2. El uso de datos masivos.
  3. La utilización de modelos de negocio multilaterales.
  4. Los efectos de la red.
  5. Una tendencia hacia el monopolio u oligopolio.
  6. La volatilidad.

#### ***4.2 LA PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA EN EL MARCO DE LA ECONOMÍA DIGITAL.***

En este punto del trabajo, ya han quedado delimitados los conceptos de planificación fiscal agresiva y de economía digital. Surge ahora la necesidad de definir qué ocurre cuando se combinan ambos.

La planificación fiscal se convierte en uno de los elementos más trascendentales para las empresas al ser el medio para lograr una reducción de su carga tributaria.

Las prácticas elusivas BEPS, en el marco de la economía digital, pueden plasmarse tanto en los impuestos indirectos como en los directos. A continuación, analizaremos de forma diferenciada ambas estrategias.

##### ***4.2.1 PRÁCTICAS BEPS EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO***

En el caso de los impuestos indirectos, adquiere especial importancia la figura del IVA que, en el espacio europeo, encuentra su base jurídica en el artículo 113 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea al disponer que la armonización de las disposiciones de este tipo de impuestos (sobre consumo, sobre el volumen de negocios e impuestos indirectos) corresponderá al Consejo de Europa.

Se pueden resumir en dos las prácticas elusivas de planificación fiscal en relación a:

- 1. Suministros digitales a distancia a empresas exentas.**

Debemos explicar que existen determinados sujetos (empresarios) que están exentos de IVA. Si éstos, exentos en un Estado A, deciden adquirir bienes o servicios (consumidores finales) en un Estado B, no tienen la posibilidad de deducirse el IVA soportado, deben autorrepercutirse el impuesto. Sin embargo, existen determinados Estados que no exigen repercutírsele, y es ahí donde se ve mermada la recaudación. De modo que si en el Estado B no se requiere al sujeto auto repercutirse el IVA, la tributación desaparece.

Por todo ello, las grandes empresas buscan situarse en aquellos territorios en los que esté exento de IVA o deban aplicar un tipo muy reducido.

## **2. Suministros digitales a distancia a empresas con establecimientos (sucursales) en más de una jurisdicción que se dedican a actividades exentas**

En aquellos casos en los que una mercantil tiene varios EPs (Establecimientos Permanentes) lo normal, tal y como afirma Ignacio Cruz Padiál (2016: 16), es que *“hubiera un EP que hiciera las compras de forma centralizada y luego refacturara al resto”*.

Cuando una empresa tiene establecimientos permanentes en varios Estados, se pueden originar cadenas en las que, por ejemplo, el EP que adquiere los bienes o servicios (situado en un Estado A) se deduzca el IVA que soporta. Si este primer EP, se lo transmite a otro (situado en un Estado B) lo normal sería que este último soporte el IVA. El problema surge cuando en este último Estado no se exija que el IVA se gire en aquellas operaciones entre diferentes Establecimientos Permanentes (Cruz Padiál, 2016: 16). En definitiva, la recaudación desaparece si el primer EP se deduce el IVA soportado y el segundo está exento.

### **4.2.2 PLANIFICACIÓN EN LA IMPOSICIÓN DIRECTA**

En la imposición directa se grava la capacidad económica, como manifestación inmediata, del sujeto pasivo. Hablamos, por tanto, de aquellos impuestos que recaen sobre la obtención de renta o la posesión de un patrimonio.

En el marco de la economía digital, las prácticas elusivas utilizadas en la imposición directa se clasifican, según el informe *Addressing the tax challenges of the Digital*

*Economy. Accion 1: 2015 Final Report* de la OCDE, en cuatro grupos (OCDE, 2015: 80):

### **1. Disminución de la carga tributaria en el Estado de la Fuente.**

Una de las características de las empresas con modelos de negocio globales, es que no desarrollan su actividad en un único lugar. Esto adquiere cierto protagonismo en la economía digital. No es necesaria una presencia física en ningún territorio, más allá de un domicilio fiscal. Las empresas se benefician de este hecho por medio de prácticas que, en determinados momentos, pueden convertirse en elusivas.

La disminución de carga tributaria puede representarse en tres escenarios distintos (OCDE, 2015):

#### *Evitar una presencia fiscalmente imponible*

Este es el primer caso en el que existiría cierto riesgo de elusión fiscal. Para que una empresa tribute en un país es necesario que disponga de un EP (presencia física en esa jurisdicción). Así, el artículo 5 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio (2010: 24) lo define como “*lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad*”.

Las nuevas tecnologías permiten a las grandes empresas actuar en cualquier lugar, sin necesidad de presencia física, y situar su residencia fiscal en cualquier jurisdicción. Es una de las ventajas que trae consigo la digitalización, se puede llegar a cualquier rincón del mundo sin necesidad de una gran infraestructura. Esto se conoce como deslocalización de actividades económicas digitales. Internet posibilita “*ubicar el servidor en un punto geográfico concreto y operar con el mismo desde otro distinto, hace muy sencillo buscar emplazamientos con una fiscalidad reducida, que revierta en mayores beneficios empresariales*” (Álamo Cerrillo, 2018: 8). Tal y como plantea la OCDE (2015: 81), cabe la posibilidad de que en países en los que no haya un EP aumente el riesgo de erosión de la base imponible y de traslado de beneficios.

#### *Minimizar los rendimientos imputables a funciones, activos y riesgo en los Estados de la fuente*

Las grandes empresas, con presencia física en más de un territorio, están obligadas a reflejar de manera individual cada una de las actividades o funciones que desarrollan.

Centralizar una determinada función empresarial en un lugar concreto no supone una práctica elusiva. Esto es así, aunque la decisión de fijar la misma estuviese directamente relacionada con sus tipos de gravamen.

El riesgo surge cuando se reparten las distintas funciones de la empresa en busca de reducir la carga tributaria, sin reflejar la realidad de las actividades de la misma.

### Maximizar las deducciones en los Estados de la fuente

En este caso, las empresas pretenden beneficiarse al máximo de las ventajas fiscales que les ofrecen los Estados en donde tienen fijadas sus filiales. Este tipo de prácticas pueden convertirse en elusivas cuando maximizan las cantidades de pagos deducibles en filiales situadas en jurisdicciones con regímenes fiscales más favorables. (OCDE, 2014: 115).

## **2. Suprimir la retención en el Estado de la Fuente**

Las empresas ven sometidos sus ingresos a ciertas retenciones. Esto puede suceder tanto en el país en el que fija su residencia fiscal, como en otros en los que tengan lugar pagos de beneficios. Si en este último caso, estamos ante una jurisdicción que disfruta de una tributación más baja, surge cierta alarma respecto a prácticas elusivas. La OCDE (2014: 116) se refiere a “*estructuras que persiguen aplicar una solución de conveniencia o el tratado que resulte más favorable mediante la interposición de sociedades pantalla ubicadas en países con redes de convenios fiscales favorables desprovistos de una suficiente protección contra el uso abusivo de los tratados*”.

## **3. Disminuir o eliminar la carga tributaria en el país intermediario**

Las grandes empresas, en ocasiones, utilizan la figura de países intermediarios para reducir sus cargas tributarias. Por un lado, pueden conducir los beneficios obtenidos a estos intermediarios que generalmente tributan a tipos muy bajos. Por otro, pueden servirse de instrumentos híbridos.

#### **4. Suprimir o reducir impuestos en el país de residencia efectiva de la matriz**

La planificación fiscal de algunas entidades buscan un diferimiento de sus obligaciones tributarias en el Estado en el que se encuentra su centro de control, su matriz. Para conseguir este objetivo es necesario que los beneficios y activos, derivados de grandes operaciones, se realicen desde sus filiales.

Este tipo de proyectos fiscales, únicamente son posibles si su residencia fiscal se sitúa en un Estado con sistemas de exenciones para las rentas que provienen de otros Estados, “o simplemente no hay reglas de *Transparencia Fiscal Internacional (TFI)*, o si las tiene carecen de la adecuada cobertura d determinadas categorías de rentas pasivas o móviles” (Álamo Cerrillo, 2018: 14).

#### **5. LAS RESPUESTAS INTERNACIONALES FRENTE A LAS ACTIVIDADES DERIVADAS DE LA ECONOMÍA DIGITAL.**

##### **5.1 MARCO NORMATIVO DE LA OCDE Y DE LA UE ANTE LA ACCIÓN 1.**

Todos los desafíos fiscales que las actividades tecnológicas han traído consigo, obligan a las grandes potencias mundiales a desarrollar un marco específico que pueda hacerles frente. Lo cierto es que, debido a los continuos cambios que sufre la digitalización, la manera de encontrar una regulación capaz de adaptarse a los mismos se convierte en una tarea compleja.

Se puede plantear un extenso debate acerca de que es más conveniente ¿una regulación individualizada o un desarrollo normativo común?.

Las nuevas tecnologías e instrumentos como internet han conseguido llegar, en mayor o menor medida, a la vida de todas las personas. Por ello, una vez clasificada como elemento que afecta a la comunidad mundial, parece lógico que, para conseguir regularla, se utilicen instrumentos globales. Esto, desde un punto de vista fiscal, se traduce en una regulación coordinada entre todos los Estados, capaz de adaptarse a todos los escenarios que se presenten. Y es, ésta postura, la que la mayoría de países han decidido defender.

El objetivo siempre ha sido una colaboración eficaz entre los grandes organismos internacionales para dar una respuesta coordinada. Así, la Unión Europea y la OCDE han trabajado intensamente en la lucha contra la planificación fiscal agresiva en el marco de la economía digital.

En el territorio europeo, no han sido pocos los debates surgidos en torno a esta materia. El ministro de Hacienda de Croacia, Zdravko Maric, afirmó que *“la digitalización ha modificado profundamente el modo de funcionamiento de las empresas, lo que nos obliga a adaptar nuestras normas, en particular en el ámbito de la fiscalidad. Se trata de un problema mundial que requiere una solución mundial”* (Consejo Europeo, 2020b)

Fue el 29 de septiembre de 2017, en la Cumbre Digital de Tallin, cuando tuvo lugar el primer gran foro de discusión sobre los retos de la digitalización entre los mandatarios europeos. Las ideas surgidas en la misma, dieron paso a un debate, por parte del Consejo de Europa, sobre la fijación de un sistema tributario adaptado a las peculiaridades de la economía digital.

El 5 de diciembre de ese mismo año, el Consejo de Europa continuó el debate, esta vez sobre los desafíos fiscales relacionados con los beneficios derivados de la economía digital. Se fijó una posición clara de colaboración con la OCDE para poder hacer frente al mismo.

De este modo, desde el año 2017 han sido varios los intentos de llegar a un acuerdo respecto a la fiscalidad de las empresas que desarrollen su actividad en un entorno digital.

El 22 de marzo de 2018, el Consejo abrió de nuevo un diálogo sobre esta materia, concretamente sobre *“cómo adaptar los sistemas fiscales teniendo en cuenta el crecimiento de la economía digital; qué otras medidas deben tomarse para luchar contra la evasión y la elusión fiscales y sobre la mejor forma de garantizar las sinergias a escala internacional y de la UE”* (Consejo Europeo, 2020b).

Tras la presentación de la propuesta, pese a la gran cantidad de Estados que se mostraron favorables a la misma, el 12 de marzo de 2019 no se consiguió llegar aun consenso sobre el impuesto de servicios digitales.

El último gran evento donde se trató la fiscalización de la economía digital fue el 21 de enero de 2020. Allí, los representantes de cada Estado miembro, tuvieron la oportunidad de debatir sobre el asunto, concluyendo que la solución más adecuada se encuentra en el desarrollo multilateral. El objetivo será, por tanto, trabajar mano a mano con la OCDE para conseguir una regulación efectiva en lo que se refiere a la digitalización de las empresas.

Tal y como mencionábamos, en una economía digital que se desarrolla en un marco global, es lógico que se abran vías normativas internacionales. Un desarrollo regulatorio individualizado podría ser ineficaz. Por todo ello, la ya mencionada OCDE junto con los organismo de la Unión Europea, se han convertido en la institución clave para conseguir hacer frente a esta cuestión.

Desde el punto de vista internacional, en julio de 2013 se publicó el Plan de acción de la OCDE y del G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, el primer gran proyecto contra la planificación fiscal agresiva. Este incluía 15 acciones, entre ellas, la Acción 1 encargada de hacer frente al reto de la economía digital para la imposición.

Como resultado de este Plan, se creó el Grupo de Trabajo sobre Economía Digital para dar apoyo al Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. Ambos debían elaborar con juntamente un proyecto capaz de plasmar los desafíos de la economía digital y como hacerles frente.

Todo el trabajo desembocó en el Informe Final de la Acción 1 sobre el proyecto BEPS de 2015. Éste se ha convertido en una guía, que deben utilizar los Estados, para hacer frente a los desafíos fiscales de la digitalización económica.

Sin embargo, muchos consideraron el mismo insuficiente al no presentar “*prácticamente propuestas que solucionasen los problemas detectados*” (Pujalte Méndez-Leite, 2018: 7), más aún teniendo en cuenta la dificultad de aplicarlas en un marco multilateral. Por todo ello, la OCDE no se detuvo, consiguió elaborar un Informe provisional en 2018, dónde se fijaban una serie de recomendaciones a tener en cuenta para la adopción de medidas unilaterales.

Actualmente, esta organización sigue trabajando para conseguir una regulación eficaz para todos los Estados; habiendo tenido lugar el último gran acontecimiento en enero de este mismo año.

Otras instituciones, como la Organización de Naciones Unidas (ONU), también se han manifestado sobre este asunto. Han elaborado un proyecto de artículo 12b en su “Modelo de Tratado tributario” en el que abogan por gravar los beneficios derivados de los SDA (Servicios Digitales Automatizados) en el Estado en el que surjan.

### ***5.2 ESTRATEGIAS PARA HACER FRENTE A LA PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA EN EL MARCO DE LA ECONOMÍA DIGITAL.***

La OCDE, protagonista en la lucha contra la planificación fiscal agresiva, afirmó que *“Los trabajos conducentes a las medidas y acciones contempladas en el Plan de acción BEPS (OCDE, 2013) deben partir necesariamente de estos rasgos esenciales a fin de garantizar que las soluciones propuestas se enfrentan de manera eficaz a los problemas BEPS presentes en la economía digital.”* (2014: 123).

En el año 2019, la OCDE publicó una consulta, *“Public consultation document Global Anti-Base Erosion Proposal (GloBE)”*, en la que se expusieron una serie de propuestas para conseguir hacer frente a los desafíos fiscales de la economía digital. Toda ella giraba entorno a dos grandes pilares:

El Pilar I, fundamenta una de las principales problemáticas de la fiscalidad internacional, el lugar de tributación de las empresas así como, una manera totalmente novedosa de compartir las potestades tributarias entre jurisdicciones. En este caso, el proyecto gira en torno a las grandes multinacionales digitales. Éstas tienen mayor facilidad para operar en gran cantidad de países, sin tener una verdadera presencia física. El objetivo es fijar un nexo (de acuerdo con un criterio de sujeción) entre la obligación tributaria y la obtención de beneficios, sin tener en cuenta la presencia física en un Estado.

La OCDE (2020b) plantea una propuesta en donde ese “nexo” dependa de la participación activa de una empresa en un territorio. Se busca fortalecer la seguridad jurídica en materia tributaria. Para ello, pretenden conciliar de los diferente objetivos de los miembros del Marco Inclusivo y poner fin a las medidas unilaterales

El objetivo sería elaborar una serie de medidas que afectasen a los servicios digitales automatizados (ADS) y a las compañías orientadas al consumidor (CFB). Sin embargo, existe cierto riesgo de pérdida de efectividad de las medidas fijadas en el Plan de Acciones BEPS, al tratarse de una propuesta expansiva y global. (Martín-Abril y Calvo y Álvarez Barbeito, 2019: 2).

Por otro lado, el Pilar II se centra en diseñar un sistema que fije un impuesto mínimo mundial. El objetivo es que, aquellas empresas que desarrollen su actividad en más de un Estado, se vean desalentadas a realizar cualquier tipo de planificación fiscal en el que tenga lugar un traslado de beneficios hacia un Estado con una baja tributación.

Se han propuesto una serie de directrices que podemos sintetizar en cuatro (Martín-Abril y Calvo y Álvarez Barbeito, 2019):

1. *Regla de inclusión de rentas*: se deberá gravar lo obtenido en una filial situada en el extranjero, si esta se encuentra situada en un Estado en donde la tasa efectiva no superase la mínima.
2. *Regla sobre pagos infragravados*: todos aquellos pagos realizados entre entidades que estén vinculadas no podrán optar por la deducción si no están sujetos al tipo mínimo fijado.
3. *Regla de conmutación*: en aquellos casos en los que los ingresos de un EP estuviesen sujetos a un tipo inferior al establecido, podrán el Estado en el que reside modificar la exención.
4. *Regla de imposición de gravamen*: El Estado fuente podrá optar por realizar una retención a algunos pagos. Esto tendrá lugar siempre que el mismo no hubiese estado sujeto al tipo mínimo.

Ya han pasado más de 6 años desde que se emitió el proyecto del informe BEPS. Sin embargo, pese al largo tiempo transcurrido, aún no se ha conseguido llegar a un consenso entre los 137 países que integran este proyecto. La dificultad que están teniendo los Estados para encontrar una solución conjunta y los continuos cambios en la

digitalización de la economía, permiten que esta materia actúe en un frágil escenario. La eficacia de un sistema tributario que regule una actividad desarrollada en más de un Estado, es muy difícil de conseguir si no se logra un consenso multilateral. Pese a ello, la OCDE sigue luchando para encontrar un acuerdo entre todos los países miembros.

El pasado 14 y 15 de enero de 2021, tuvo lugar una reunión sobre la consulta pública realizada del proyecto del Pilar I y Pilar II. Fue un amplio debate sobre medidas concretas aportadas por industrias específicas como seguros, tecnologías de la información, servicios financieros, empresas privadas o por el mundo académico. El objetivo fue discutir acerca de una regulación capaz de salir adelante, teniendo en cuenta la realidad económica y fiscal en la que nos encontramos.

En primer lugar, en este foro de discusión, quedó claro que el objetivo es conseguir lograr un consenso. La OCDE está empleando todas sus fuerzas para que la lucha contra los problemas BEPS, derivados de la economía digital, se realice de manera conjunta. En segundo lugar, se habló de aplicar los principios de estos pilares poco a poco. El fin último es conseguir llegar a todos los servicios pero para ello se ha propuesto comenzar con los servicios digitales automatizados y, poco a poco, ir ampliando. Muchos han considerado que una aplicación segmentada puede ser mucho más eficaz.

No han sido pocos los países que han conseguido, o al menos intentado, desarrollar una regulación unilateral. Cada vez son más los Estados que, en vista de las dificultades de una tributación conjunta, optan por una solución individual.

Países como Francia y su “*taxe GAFA*” han intentado plantear una propuesta unilateral. La finalidad del mismo era la tributación de las grandes industrias tecnológicas (Google, Apple, Facebook y Amazon). Sin embargo, las amenazas de Estados Unidos de implantar aranceles a los productos franceses, ha conducido a la congelación de su aplicación.

En el caso de España, hablamos de la conocida como “tasa Google” que ha entrado en vigor el 16 de enero de 2021. El objetivo es gravar los servicios de publicidad en línea, intermediación en línea y transmisión de datos, de multinacionales cuyos ingresos anuales mundiales sean de 750 millones de euros y en España 3 millones de euros; siendo el tipo impositivo aplicable el 3%.

Este impuesto no ha estado exento de polémica, más aún, si tenemos en cuenta que las principales industrias que van a ver mermados sus beneficios son multinacionales como Google, Amazon o Facebook. Pese a ello, España ha sido uno de los primeros en regular la tributación de los servicios digitales.

En países como India, desde el año 2016, se aprobó un impuesto sobre servicios digitales. Este podría resumirse en el cobro del 15% del impuesto por parte del proveedor de servicios. Para su aplicación existe un mínimo de ingresos, fijado por el gobierno de India, que alcanza 1.000.000 de rupias indias.

Nos encontramos ante una materia que afecta a todos los sectores. Lo quiere decir que, es de vital importancia para las Administraciones Públicas establecer un sistema tributario eficiente. El propio Secretario General de la OCDE, Ángel Gurría (2020a), declaró que *“es más urgente que nunca que los países resuelvan los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía y la única manera eficaz de hacerlo es continuar avanzando hacia una solución multilateral consensuada para reestructurar el sistema fiscal internacional (...), reconocemos que el desarrollo de una solución funcional plantea dificultades técnicas, así como diferencias críticas de política que es necesario resolver en los meses siguientes”*. Una solución unilateral puede suponer una abertura de esas brechas legales que fomentan la planificación fiscal agresiva.

Tras el análisis realizado en este trabajo, podemos agrupar en tres los principios en los que deben basarse los Estados para establecer una regulación que consiga hacer frente a la planificación fiscal agresiva en el contexto de la economía digital:

1. Transparencia. El objetivo es crear un sistema basado en la transparencia, logrando una mayor seguridad jurídica. Las Administraciones tributarias buscan disponer de información suficiente para determinar el correcto funcionamiento del sistema tributario. Ese traspaso de información no deberá afectar únicamente a los contribuyentes. Para conseguir un sistema regulatorio mundial, la clave será mejorar el traspaso de información entre los diferentes Estados.

El informe BEPS sobre la Acción 1 (OCDE, 2015) señala dos puntos en los que se debe centrar esta transparencia, los acuerdos de planificación fiscal agresiva y las exigencias en materia de documentación de los precios de transferencia.

2. Coordinación entre los distintos Estados. La relevancia de la coordinación entre Estados en materia de fiscalidad, ya ha sido muy comentada en este análisis. El papel de la OCDE en esta materia, ha dejado claro que para conseguir un sistema eficaz es necesario un consenso multilateral. El objetivo es conseguir que las empresas tributen en aquellos lugares en donde, efectivamente, se desarrollen sus actividades económicas. Se busca poner fin a las conocidas como “rentas apatriadas”. (OCDE, 2014: 123).
  
3. Supervisión y adaptación. De nuevo habría que mencionar una de las características más importantes de la economía digital, la variabilidad de la misma. Se debe implantar un orden tributario capaz de adaptarse a los continuos cambios que soporta la digitalización económica.

## 6. CONCLUSIONES

Tras analizar en este trabajo, por un lado, las figuras de planificación fiscal agresiva y de economía digital y, por otro, qué sucede cuando ambas se entrelazan; hemos llegado a varias conclusiones.

- I- Las grandes empresas invierten en fuertes estrategias de planificación fiscal para conseguir minimizar al máximo sus cargas tributarias. Para conseguirlo utilizan sistemas de ingeniería fiscal que se sirven de ciertas lagunas legales. Su objetivo es, con el apoyo de la economía de opción, no llegar a cruzar la fina línea que separa la elusión de la evasión fiscal. Por todo ello, podríamos decir que existe una gran desigualdad entre las multinacionales y las pequeñas y medianas empresas. Estas últimas, no disponen de medios suficientes para poder disfrutar de este tipo de planificación.
  
- II- La planificación fiscal agresiva ha conseguido que la mayor parte de los Estados aúnen fuerzas y se enfrenten a la misma. Hablamos de una clara intención de colaboración internacional. Esta postura probablemente derive de las consecuencias que tiene la misma: una disminución en la recaudación, desigualdad en la competencia y falta de equidad entre contribuyentes.
  
- III- La gran protagonista en este trabajo ha sido la OCDE(seguida de la Unión Europea), encargada de regular los escenarios de erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios. Su objetivo es conseguir, por medio de un plan unificador, cierta coherencia normativa internacional para evitar abrir lagunas legales que permitan actuaciones tributarias perniciosas.
  
- IV- La economía digital se ha convertido en un fenómeno revolucionario que afecta, tal y como hemos analizado, a gran parte de los modelos de negocio (publicidad en línea, plataformas de red participativas, servicios de pago...). El gran impacto que supone para las economías la ha convertido en un importante punto a tener en cuenta por parte de las Administraciones Publicas de todo los países.

- V- La respuesta tributaria internacional parte de la consulta de la OCDE “*Public consultation document Global Anti-Base Erosion Proposal (GloBE)*” (2019). En ella se elaboraron dos grandes pilares, entorno a los cuales proponer soluciones para poder hacer frente a la planificación fiscal agresiva en el marco de la economía digital. Si bien, esto supuso un gran avance para determinar los siguientes pasos que deben adoptar los Estados, lo cierto es que llegar a una respuesta común se está convirtiendo en una tarea muy compleja.
- VI- El consenso está tardando demasiado y por ello, aún utilizando todas las recomendaciones de la OCDE sobre esta materia, algunos países han terminado elaborando su propia regulación. Muchos Estados consideran que el acuerdo está lejos de producirse por ello, teniendo en cuenta los ingresos que supondrían para las arcas públicas la regulación de la economía digital, no han dudado en implantar su propia normativa. El problema se forma en torno a la eficacia de este tipo de medidas. Se trata de una materia que suele afectar a más de un país por lo que, una regulación individual puede provocar la aparición de nuevas lagunas legales que faciliten la planificación fiscal agresiva.

## 7. BIBLIOGRAFÍA

### DOCTRINA

- Garrigues (2017) *Plan de Acción BEPS: una reflexión obligada*. Ed. A cargo de Fundación de Impuestos y Competitividad.
- Peña Velasco, G., Falcón y Tella, R. y Martínez Lago, M.A. *Sistema Fiscal Español (Impuestos Estatales, Autonómicos y Locales)*. Madrid: Iustel.
- Rodríguez Márquez, J. (2018) *Revelación de esquemas de planificación fiscal agresiva: directiva de intermediarios fiscales*. Madrid: Francis Lefebvre.

### ARTÍCULOS DE REVISTA ELECTRÓNICA

- Álamo Cerrillo, R. (2018) ‘Economía digital, responsabilidad social tributaria y erosión de las bases imponibles’ *Revista Quincena Fiscal*. [en línea] (13/2018). **Disponible en:** <[https://insignis.aranzadigital.es/maf/app/document?srguid=i0ad6adc60000017738838e352ecfca40&marginal=BIB\2018\10227&docguid=Ic6b70d20736011e895af010000000000&ds=ARZ\\_LEGIS\\_CS&infotype=arz\\_biblos;&spos=1&epos=1&td=0&predefinedRelationshipsType=documentRetrieval&fromTemplate=&suggestScreen=&&selectedNodeName=&selec\\_mod=false&displayName=>](https://insignis.aranzadigital.es/maf/app/document?srguid=i0ad6adc60000017738838e352ecfca40&marginal=BIB\2018\10227&docguid=Ic6b70d20736011e895af010000000000&ds=ARZ_LEGIS_CS&infotype=arz_biblos;&spos=1&epos=1&td=0&predefinedRelationshipsType=documentRetrieval&fromTemplate=&suggestScreen=&&selectedNodeName=&selec_mod=false&displayName=>)> [4 enero 2021]
- Almodí Cid, J.M. (2006) ‘Planificación fiscal internacional a través de sociedades Holding’. *Instituto de Estudios Fiscales*. [en línea] (24). **Disponible en:** <<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2236254>> [11 noviembre 2020]
- Alonso González, L.M (2006) ‘Planificación fiscal y economía de opción’. *Publicación Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* [en línea] (6/2006), 11. **Disponible en:** <[https://insignis.aranzadigital.es/maf/app/document?srguid=i0ad6adc6000001773619d5d47951b3c6&marginal=BIB\2006\832&docguid=I5c3b15b0cd5211dbab86010000008601&ds=ARZ\\_LEGIS\\_CS&infotype=arz\\_biblos;&spos=1&epos=1&td=0&predefinedpredefinedRelatio=documentRetrieval&fromTemplate=&suggestScreen=&&selectedNselecte=&selec\\_mod=false&displayName=>](https://insignis.aranzadigital.es/maf/app/document?srguid=i0ad6adc6000001773619d5d47951b3c6&marginal=BIB\2006\832&docguid=I5c3b15b0cd5211dbab86010000008601&ds=ARZ_LEGIS_CS&infotype=arz_biblos;&spos=1&epos=1&td=0&predefinedpredefinedRelatio=documentRetrieval&fromTemplate=&suggestScreen=&&selectedNselecte=&selec_mod=false&displayName=>)> [11 noviembre 2020]
- Echaiz Moreno, D. y Echaiz Moreno, S. (2014) ‘La Elusión Tributaria: Análisis Crítico de la Actual Normativa y Propuestas para una Futura Reforma’. *Revista Derecho & Sociedad*. [en línea] (43), 152-153. **Disponible en** <<http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechosociedad/article/view/12567>> [11 noviembre 2020]
- Fundación, Impuestos y Competitividad (2017) ‘Acción 1 del Proyecto BEPS. Los desafíos de la Economía Digital para la tributación de las empresas

multinacionales' **[en línea] disponible en:** <<https://fundacionic.com/wp-content/uploads/2017/04/Accion1-EY.pdf>> [17 diciembre 2020]

- López, A.M. (2020) 'La Economía Digital en España: Análisis y situación frente a Europa' *Colegio de Economistas de Madrid* **[en línea] disponible en:** <<https://www.cemad.es/la-economia-digital-espana/>> [17 diciembre 2020]
- Martín Jiménez, A. y Calderón Carrero, J.M. (2014) 'El Plan de Acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones ("BEPS"): ¿el final, el principio del final o el final del principio?' *Revista Quincena Fiscal*. **[en línea]** (1/2014). **Disponible en:** <[https://insignis.aranzadigital.es/maf/app/document?srguid=i0ad6adc50000017736767c27f114a901&marginal=BIB\2014\267&docguid=I1da42c208d5211e3bf1301000000000&ds=ARZ\\_LEGIS\\_CS&infotype=arz\\_biblos;&spos=1&epos=1&td=0&predefinedRelationshipsType=documentRetrieval&fromTemplate=&suggestScreen=&selectedNodeName=&selec\\_mod=false&displayName=#>](https://insignis.aranzadigital.es/maf/app/document?srguid=i0ad6adc50000017736767c27f114a901&marginal=BIB\2014\267&docguid=I1da42c208d5211e3bf1301000000000&ds=ARZ_LEGIS_CS&infotype=arz_biblos;&spos=1&epos=1&td=0&predefinedRelationshipsType=documentRetrieval&fromTemplate=&suggestScreen=&selectedNodeName=&selec_mod=false&displayName=#>)> [14 noviembre 2020]
- Nocete Correa, F.J. (2016) '¿Es posible una planificación fiscal lícita y socialmente responsable en la UE?' *Revista Quincena Fiscal* **[en línea]** (5/2016). **Disponible en** <[https://insignis.aranzadigital.es/maf/app/document?srguid=i0ad82d9a00000177363b15db4ee2bd79&marginal=BIB\2016\810&docguid=I294cc9f0d5ea11e5a9c5010000000501&ds=ARZ\\_LEGIS\\_CS&infotype=arz\\_biblos;&spos=1&epos=1&td=0&predefinedRelationshipsType=documentRetrieval&fromTemplate=&suggestScreen=&selectedNodeName=&selec\\_mod=false&displayName=#>](https://insignis.aranzadigital.es/maf/app/document?srguid=i0ad82d9a00000177363b15db4ee2bd79&marginal=BIB\2016\810&docguid=I294cc9f0d5ea11e5a9c5010000000501&ds=ARZ_LEGIS_CS&infotype=arz_biblos;&spos=1&epos=1&td=0&predefinedRelationshipsType=documentRetrieval&fromTemplate=&suggestScreen=&selectedNodeName=&selec_mod=false&displayName=#>)> [11 noviembre 2020]
- Ochoa León, M. (2014) 'Elusión o Evasión Fiscal'. *Revista Iberoamericana de Contaduría, Economía y Administración* **[en línea]** 3 (5). **Disponible en** <<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5063717>> [18 enero 2021]
- Pachón Luna, A. (2011) 'El Treaty Shopping como fenómeno de elusión fiscal internacional en los convenios de doble imposición suscrito por Colombia' *Revista de Derecho Fiscal*. **[en línea]** (5). **Disponible en:** <<https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/view/2746>> [17 noviembre 2020]
- Pujalte Méndez-Leite, H. (2018) 'Evolución de las propuestas de la OCDE y de la Unión Europea sobre la fiscalidad directa de la economía digital (2010-2018)'. *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*. **[en línea]** (9/2018). **Disponible en:** <[https://insignis.aranzadigital.es/maf/app/document?srguid=i0ad6adc600000177388a7750d52bf66b&marginal=BIB\2018\12591&docguid=I86b8ad30c6aa11e8a500010000000000&ds=ARZ\\_LEGIS\\_CS&infotype=arz\\_biblos;&spos=1&epos=1&td=0&predefinedRelationshipsType=documentRetrieval&fromTemplate=&suggestScreen=&selectedNodeName=&selec\\_mod=false&displayName=#>](https://insignis.aranzadigital.es/maf/app/document?srguid=i0ad6adc600000177388a7750d52bf66b&marginal=BIB\2018\12591&docguid=I86b8ad30c6aa11e8a500010000000000&ds=ARZ_LEGIS_CS&infotype=arz_biblos;&spos=1&epos=1&td=0&predefinedRelationshipsType=documentRetrieval&fromTemplate=&suggestScreen=&selectedNodeName=&selec_mod=false&displayName=#>)> [10 enero 2021]

- THOMSON REUTERS ARANZADI Diccionario. **[en línea]. Disponible en:** <[https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/document?srguid=i0ad82d9b00000177363fd844d169e520&marginal=&docguid=Ib0c095d0254411e0b4f2010000000000&ds=ARZ\\_LEGIS\\_CS&infotype=arz\\_dicc-juridico;&spos=1&epos=1&td=0&predefinedRelationshipsType=documentRetrieval&fromTemplate=&suggestScreen=&&selectedNodeName=&selec\\_mod=false&displayName=>](https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/document?srguid=i0ad82d9b00000177363fd844d169e520&marginal=&docguid=Ib0c095d0254411e0b4f2010000000000&ds=ARZ_LEGIS_CS&infotype=arz_dicc-juridico;&spos=1&epos=1&td=0&predefinedRelationshipsType=documentRetrieval&fromTemplate=&suggestScreen=&&selectedNodeName=&selec_mod=false&displayName=>)> [17 noviembre 2020]

## PÁGINAS WEB

- ARANZADI (2020) *Diccionario THOMSON REUTERS ARANZADI* **[en línea]. Disponible en:** <[https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/document?srguid=i0ad82d9a000001775cd9962db6bf4911&marginal=&docguid=Ib0c095d0254411e0b4f2010000000000&ds=AR A\\_LEGIS\\_CS&infotype=arz\\_dicc-juridico;&spos=1&epos=1&td=0&predefinedRelationshipsType=documentRetrieval&fromTemplate=&suggestScreen=&&selectedNodeName=&selec\\_mod=false&displayName=>](https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/document?srguid=i0ad82d9a000001775cd9962db6bf4911&marginal=&docguid=Ib0c095d0254411e0b4f2010000000000&ds=AR A_LEGIS_CS&infotype=arz_dicc-juridico;&spos=1&epos=1&td=0&predefinedRelationshipsType=documentRetrieval&fromTemplate=&suggestScreen=&&selectedNodeName=&selec_mod=false&displayName=>)> [23 noviembre 2020]
- Adigital (2020) *Economía Digital en España* **[en línea]. Disponible en:** <<https://www.adigital.org/economia-digital-en-espana/>> [8 enero 2021]
- Comisión Europea. (2015) *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre la transparencia fiscal para luchar contra la evasión y la elusión fiscales*, **[en línea]** COM(2015) 136 final. **Disponible en:** <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A52015DC0136>> [23 noviembre 2020]
- Comisión Europea (2017) 'Frenar la planificación fiscal abusiva' *Fichas temáticas del semestre europeo*, **[en línea]. Disponible en:** <[https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:-cLB2JYXZBcJ:https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/file\\_import/european-semester\\_thematic-factsheet\\_curbing-aggressive-tax-planning\\_es.pdf+&cd=1&hl=es&ct=clnk&gl=es&client=safari](https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:-cLB2JYXZBcJ:https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/file_import/european-semester_thematic-factsheet_curbing-aggressive-tax-planning_es.pdf+&cd=1&hl=es&ct=clnk&gl=es&client=safari)> [23 noviembre 2020]
- Consejo Europeo (2020a) *Paquete de lucha contra la elusión fiscal* **[en línea] disponible en:** <<https://www.consilium.europa.eu/es/policies/anti-tax-avoidance-package/>> [5 diciembre 2020]
- Consejo Europeo (2020b) *Fiscalidad digital* **[en línea] disponible en:** <<https://www.consilium.europa.eu/es/policies/digital-taxation/>> [5 diciembre 2020]

- Martín-Abril y Calvo, D. y Álvarez Barbeito, P. (2019) ‘La OCDE avanza en la búsqueda de soluciones para lograr una tributación mínima global de las multinacionales’ *Gómez-Acebo & Pombo* [en línea]. **Disponible en:** <<https://www.ga-p.com/wp-content/uploads/2019/12/La-OCDE-avanza-en-la-búsqueda-de-soluciones.pdf>> [13 enero 2021]
- Quaderno (2020) ‘Los impuestos digitales a través del mundo’ *Quaderno* [en línea]. **Disponible en:** <<https://www.quaderno.io/articulos-categorias/impuestos>> [20 enero 2021]
- OCDE (2010) ‘Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio’ *OCDE*. [en línea]. **Disponible en:** <https://globbal.co/wp-content/uploads/2018/04/Modelo-de-CDI-OCDE-versión-abreviada.pdf> [17 noviembre 2020]
- OCDE (2014) ‘Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital. . Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios’ *OCDE*. [en línea]. **Disponible en:** <<https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf>> [10 diciembre 2020]
- OCDE (2015a) ‘Reformas al sistema tributario internacional para frenar la elusión fiscal por parte de empresas multinacionales’ *OECD.org* [en línea] **Disponible en:** <<https://www.oecd.org/newsroom/la-ocde-presenta-los-resultados-del-proyecto-beps-de-la-ocde-y-el-g20-para-su-discusion-en-la-reunion-de-los-ministros-de-finanzas-del-g20.htm>> [17 noviembre 2020]
- OCDE (2015b) ‘Nota explicativa. Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios’ *OCDE*. [en línea]. **Disponible en:** <<https://www.oecd.org/tax/proyecto-beps-nota-explicativa-9789264263567-es.htm>> [11 noviembre 2020]
- OCDE (2015c) ‘Resúmenes. Informes Finales 2015. Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios’ *OCDE*. [en línea]. **Disponible en:** <<https://www.oecd.org/ctp/beps-resumen-informativo.pdf>> [5 diciembre 2020]
- OCDE (2015d) ‘Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy. Action 1: 2015 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project’ *OCDE* [en línea]. **Disponible en:** <<https://www.oecd.org/tax/beps/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm>> [10 diciembre 2020]

- OCDE (2019) ‘El Enfoque Unificado: La Propuesta del Secretariado relativa al Primer Pilar’. Documento para consulta pública. *OCDE*. [en línea]. **Disponible en:** <<https://www.oecd.org/tax/beps/documento-para-consulta-publica-el-enfoque-unificado-la-propuesta-del-secretariado-relativa-al-primer-pilar.pdf>> [14 enero 2021]
- OCDE (2020a) ‘La comunidad internacional renueva el compromiso con las iniciativas multilaterales dirigidas a resolver los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía’ [en línea]. **Disponible en:** <<https://www.oecd.org/centrodemexico/medios/lacomunidadinternacionalrenuevaelcompromisoaresolverlosdesafiosfiscalesderivadosdeladigitalizaciondelaeconomia.htm>> [14 enero 2021]
- OCDE (2020b) ‘Tax Challenges Arising from Digitalisation-Report on Pillar One Blueprint on OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project’ *OCDE*. [en línea]. **Disponible en:** <<https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/beba0634-en.pdf?expires=1611570446&id=id&acname=guest&checksum=AEAF7DE0BC38BB057FBFA2B92FA99B2E>> [14 enero 2021]
- OCDE (2020c) ‘Tax Challenges Arising from Digitalisation-Report on Pillar Two Blueprint on OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project’ *OCDE*. [en línea]. **Disponible en:** <<https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/abb4c3d1-en.pdf?expires=1611570927&id=id&acname=guest&checksum=F6AC6BFC65B920CC0898E56D2C9313FF>> [14 enero 2021]

### **TRABAJOS CONSULTADOS**

- Cruz Padiá, I. (2016) ‘La economía digital en BEPS: una síntesis’. Universidad de Málaga. [en línea]. **Disponible en:** <[https://www.researchgate.net/publication/326772929\\_LA\\_ECONOMIA\\_DIGITAL\\_EN\\_BEPS\\_UNA\\_SINTESIS](https://www.researchgate.net/publication/326772929_LA_ECONOMIA_DIGITAL_EN_BEPS_UNA_SINTESIS)> [8 enero 2021]
- Perlins Fraile, C. (2017) ‘Mecanismos híbridos: descripción, consecuencias y soluciones’ **Trabajo Fin de Máster**. Universidad de Zaragoza.

### **JURISPRUDENCIA**

- Tribunal Supremo (Sala 3ª de lo Contencioso Administrativo). Recurso de Casación núm. 6231/2009 de 20 de septiembre de 2012. Ref Aranzadi RJ 2012\10189
- Tribunal Supremo (Sala 3ª de lo Contencioso Administrativo). Recurso de Casación núm. 1130/2014 de 16 de marzo de 2016. Ref. NORMACEF NFJ062303.

## **LEGISLACIÓN**

- España. Constitución Española, de 29 de diciembre de 1978, *Boletín Oficial del Estado* núm. 311, de 29 de diciembre de 1978, núm. 31 pp. 29313 a 29424.
- Directiva 2018/822/UE del Consejo de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información. *Diario Oficial de la Unión Europea*, núm. L139/1, de 5 de junio de 2018, p 1-13