

DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA E HISTORIA ECONÓMICA

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y EMPRESARIALES

UNIVERSIDAD DE SEVILLA

MÁSTER UNIVERSITARIO EN CONSULTORÍA ECONÓMICA Y  
ANÁLISIS APLICADO

2017-2018

TRABAJO FIN DE MÁSTER

**INFORME SOBRE LA FISCALIDAD DE LA ECONOMÍA  
DIGITAL CON ESPECIAL ATENCIÓN AL CASO  
ESPAÑOL**

**Directores**

*David Patiño Rodríguez*

**Alumna**

*Virginia Fernández Hernández*

*M<sup>a</sup> Rosario Gómez-Álvarez Díaz*

**MÁSTER UNIVERSITARIO EN CONSULTORÍA ECONÓMICA Y ANÁLISIS  
APLICADO**

**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y EMPRESARIALES**

**TRABAJO FIN DE MÁSTER  
CURSO ACADÉMICO [2017/2018]**

**TÍTULO:**

Informe sobre la fiscalidad de la Economía Digital con especial atención al caso español

**AUTORA:**

Virginia Fernández Hernández

**TUTORES:**

David Patiño Rodríguez

M<sup>a</sup> Rosario Gómez-Álvarez Díaz

**DEPARTAMENTO:**

Departamento de Economía e Historia Económica

**ABSTRACT:**

Con este estudio, se pretende sintetizar la iniciativa llevada a cabo por la OCDE para combatir las estrategias de planificación fiscal empleadas por ciertas empresas multinacionales. Mediante estos comportamientos aprovechan discrepancias, lagunas, mecanismos no deseados e inconsistencias de los sistemas fiscales nacionales. De manera que realizan un traslado de sus beneficios a países de escasa o nula tributación, esto es, las prácticas de elusión fiscal a nivel internacional. Para ello, se realiza un análisis previo de la Economía Digital y de los problemas fiscales que se pueden deducir de ésta.

## ÍNDICE

1. Introducción.....	2
2. Economía Digital: concepto, características y evolución. Desafíos fiscales.....	5
2.1. Definición.....	5
2.2. Características.....	7
2.3. Evolución de la Economía Digital.....	12
2.3.1. Evolución Digital.....	12
2.3.2. Evolución de la Economía Colaborativa.....	19
2.4. Desafíos fiscales de la Economía Digital.....	22
2.4.1. Elementos tributarios de la Economía Digital.....	24
2.4.1.1. Hecho imponible.....	24
2.4.1.2. Sujeto pasivo.....	29
2.4.1.3. Potestad tributaria.....	30
3. Propuestas de la OCDE.....	33
3.1. Plan BEPS.....	33
3.2. Formas de implementación y líneas generales.....	44
4. Implementación práctica.....	53
4.1. Progreso de las medidas del paquete BEPS.....	53
4.1.1. Situación global.....	53
4.1.2. Medidas unilaterales.....	57
4.2. BEPS en la Unión Europea.....	61
4.3. Tratamiento fiscal de la Economía Digital en España: el caso de las plataformas digitales.....	63
4.3.1. Influencia del Plan BEPS en la tributación española.....	64
4.3.1.1. Modificación de la Ley General Tributaria.....	64
4.3.1.2. Efectos en el Impuesto sobre Sociedades.....	65
4.3.1.3. Medidas más recientes.....	69
4.3.2. Fiscalidad sobre las plataformas digitales en España.....	71
4.3.2.1. Fiscalidad Directa.....	71
4.3.2.2. Fiscalidad Indirecta.....	74
4.3.3. Tributación actual empresas GAFA.....	76
5. Previsiones y conclusiones.....	81
6. Referencias bibliográficas.....	86

## 1. INTRODUCCIÓN

La incorporación de las tecnologías de la información y de las comunicaciones (TIC), tanto en el sector empresarial como en la sociedad en general, está influyendo de forma significativa en la forma en que se llevan a cabo las actividades económicas en el mundo. Tal es la influencia de estas tecnologías sobre la economía, especialmente las vinculadas a Internet, que aparece un nuevo término para delimitarla, la “Economía Digital” (Tapscott, 1995). “La Economía Digital es el resultado de un proceso de transformación desencadenado por las tecnologías de la información y la comunicación (TIC)” (OCDE, 2014a), implicando cambios en elementos claves de un país como la organización económica, social y política.

El fenómeno de la globalización, junto a la expansión de internet, permiten una conexión inmediata y constante entre personas que se encuentren en cualquier parte del mundo (López, 2017), lo cual ha favorecido la integración de los mercados y economías nacionales y la aparición de nuevos modelos de negocio. Todos estos elementos nuevos pueden entrar en conflicto con las normas fiscales internacionales que fueron diseñadas hace más de un siglo en un mundo analógico. Dado que estas normas no siempre logran dar respuesta a las nuevas problemáticas, es preciso buscar soluciones imaginativas dentro del marco normativo actual (Saiz, 2018; OCDE, 2018) o plantear propuestas para su reforma.

El diseño de la fiscalidad adecuada de la economía digital es fundamental para evitar situaciones de doble tributación o, por el contrario, de lagunas jurídicas por ser hechos que no cuentan con una tipificación clara (Álamo, 2012). Además, existe una descoordinación entre el ámbito en el que funcionan las empresas y en el que se mueven las administraciones tributarias. Esto es, las empresas, gracias a la globalización y desarrollo de las TIC, actúan a escala global, mientras que las normas y elementos tributarios están diseñados, de forma general, para operar a nivel nacional. La consecuencia es que la evasión y elusión fiscal se vuelven prácticas fáciles de realizar.

La dimensión de este problema alcanzó, según cálculos de la UE, un volumen superior a los mil millones de euros en la misma Unión en 2013 (Diví, 2017). Mientras que, según cálculos de Cobham et al. (2017), en España, las pérdidas fiscales debido a las estrategias de elusión fiscal de las grandes empresas se estimaron en 5.500 millones dólares (5.000 millones de euros) anuales en 2015, estimando que el IS recauda un 20% menos de lo que debería. Así, el país sufre, por efecto de la estrategia fiscal llevada a cabo por las multinacionales, una disminución del 0,4% de su PIB cada año (del Valle, 2017). Con estos datos se puede deducir que estas prácticas presentan efectos sociales, contrarios a la legalidad que afectan a la democracia, en general (Carbajo, 2015).

El objetivo de este trabajo es presentar un análisis del marco jurídico actual de la fiscalidad de la economía digital en España. Por ese motivo, nos planteamos como primera tarea enmarcar

conceptualmente la economía digital, sus características y los elementos tributarios que pueden plantear más dificultad para su concreción en el ámbito fiscal.

A continuación, sintetizamos cuál es la estrategia conjunta internacional sobre la fiscalidad digital planteada por la OCDE. Este organismo tiene como objetivo, en el ámbito tributario, lograr acuerdos y prácticas comunes respecto a los sistemas jurídicos y fiscales mundiales para la lucha contra el fraude y la evasión fiscal. Autores como Serrano (2015) consideran que constituye el ejemplo más evidente de la voluntad de cambio en el marco internacional. Estos esfuerzos se concretan en el Informe de la OCDE/G20 denominado *Base Erosion and Profit Shifting* (en adelante, BEPS), el cual hace especial énfasis en el multilateralismo para resolver los problemas fiscales actuales, en detrimento a la interacción bilateral tradicional. El concepto BEPS hace alusión a la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios que se pueden dar por parte de las empresas que presentan estas características de digitalización (OCDE, 2018).

Tras este Informe se publicó el Plan de Acción (OCDE, 2015), en el cual se identificaron las acciones necesarias para paliar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios; se establecieron plazos para poner en marcha las 15 acciones que se recogen; y se identificaron los recursos necesarios, así como la metodología para la implementación de las acciones (OCDE, 2014). En este plan de acción se contemplan recomendaciones sin obligación de aplicación, y en un principio fijó 2020 como plazo de revisión del comportamiento de sus integrantes. No obstante, en julio de 2018 se publica un nuevo Informe que recoge nuevas medidas, que aun sin obligación de aplicación, tiene un contenido más amplio que la publicación de 2015. Recoge un análisis de las ventajas e inconvenientes en caso de la adopción de las medidas; un estudio más amplio de los resultados de la adopción de medidas del Plan hasta el momento; y una visión futura de aplicación (OCDE, 2018).

Una vez realizada la síntesis del marco internacional, este trabajo cubre los aspectos más relevantes de la modificación de la legislación española, como proceso de adaptación al proyecto BEPS. A diferencia de en otros países, la Administración española no ha realizado estudios específicos sobre esta temática. Las únicas referencias existentes son estudios académicos y los informes internacionales generales, que no siempre realizan un análisis detallado de la realidad de cada país (Organización de Inspectores de Hacienda del Estado, 2016). Esta literatura constituye la base de información que hemos empleado en este trabajo. Además, se realiza una estimación del impacto que tendría una de las medidas planteadas a nivel europeo sobre la recaudación de las denominadas empresas GAFAs (Google, Apple, Facebook y Amazon) en España para la que hemos empleado los datos ofrecidos por el Registro Mercantil y por la prensa digital.

El trabajo está formado por 4 capítulos, además de esta introducción y unas conclusiones. Después de esta introducción, en el capítulo 2 ofrecemos la definición y las características de la Economía Digital, junto a su evolución y los desafíos fiscales que surgen de ello. En el 3, se recogen las propuestas que plantea la OCDE ante estos problemas fiscales. En concreto, se explicará la definición y el cometido del Plan BEPS, así como un análisis individual de las acciones planteadas y las líneas generales de su implementación. El capítulo 4 aborda, finalmente, cuestiones relacionadas con la implementación práctica de las medidas propuestas, en particular haciendo una distinción entre su impacto global y las medidas unilaterales que han llevado ciertos países. Además, se tratará el impacto de estas medidas en la Unión Europea y concretamente en España, realizando, en este último caso a nivel nacional, un análisis más exhaustivo que muestra la modificación de la tributación española. Por último, se plantea el caso concreto del impacto de una de las medidas que propone la UE en España en términos de recaudación en el caso de que se aplicase sobre las GAFAs (Google, Apple, Facebook y Amazon).

## **2. ECONOMÍA DIGITAL: CONCEPTO, CARACTERÍSTICAS Y EVOLUCIÓN. DESAFÍOS FISCALES**

### **2.1. Definición**

La economía digital es un término usado por primera vez en los años 90, dándose a conocer en el libro “*The Digital Economy: Promise and Peril in the Age of Networked Intelligence*” (Tapscott, 1995), el cual muestra la forma en que internet puede cambiar el modo en que se hacen negocios. En esta nueva economía, las redes digitales y la infraestructura en comunicación dan lugar a una plataforma global sobre la cual, las personas y organizaciones crean estrategias, interactúan, se comunican, colaboran y buscan información. Por tanto, esta economía consiste en un nuevo modo de producción y consumo, implicando cambios en elementos claves de un país como la organización económica, social y política (NU. CEPAL, 2013). A partir de esta definición se puede interpretar que esta nueva economía se conforma mediante las TIC, que se encargan de proporcionar elementos necesarios para el procesamiento, administración y distribución de la información, y que, para ello, es necesario el uso de soportes tecnológicos apropiados, tales como ordenadores o *smartphones*, principalmente.

Así, la definición acuñada por la OCDE (2014a) indica que:

“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.”

Atendiendo a la CEPAL<sup>1</sup> (2013), se ha generalizado el uso de una clasificación en torno a tres grandes bloques dentro de la economía digital:

- La industria de hardware, software y aplicaciones. Las TIC abarcan el desarrollo tanto de hardware como software, además de los modelos de negocio y procesos de análisis de conocimientos. Esto permiten el desarrollo y adaptación de empresas, tanto tradicionales como de nueva creación a la era digital, lo cual genera valor añadido y competitividad a las economías.
- La infraestructura de redes de banda ancha. Determinan la conectividad nacional e internacional, las redes de acceso local, los puntos de acceso público y la asequibilidad.
- Los usuarios finales: individuos, empresas y gobierno. Definen el grado de absorción de la economía digital, ya que estos son los que realizan la demanda y uso de estas nuevas tecnologías y servicios.

---

<sup>1</sup> Comisión Económica para la América Latina y el Caribe.

Empleando el documento original por Tapscott (1995), se extraen de forma clara 12 “temas” que ayudan a definir la economía digital:

- Conocimiento. En la generación de valor es fundamental el factor del conocimiento entendido como la información, experiencia y habilidades, de manera que se le da más valor al *Know-How* de las personas.
- “La nueva economía es digital”. Este término puede parecer redundante, y quiere decir que la información se encuentra en forma digital, facilitando su procesamiento y transferencia.
- Virtualización. Suponiendo lo virtual una nueva forma de relaciones sociales, políticas y económicas.
- Molecularización. Se producen cambios en la organización corporativa de las empresas, pasando a una nueva estructura centrada en los equipos de trabajo, y no tanto en una lineal o piramidal.
- Interconexión en Red. Se hace alusión a la interdependencia entre equipos, que da lugar a una nueva forma de trabajo con comunicación permanente, logrando una mejora de las habilidades de éstos.
- Desintermediación. Con esta nueva conexión directa, se pueden eliminar intermediarios entre productores y consumidores, los cuales disponen de una comunicación directa vía plataformas tecnológicas
- Convergencia. Los medios de comunicación son el producto de la convergencia entre las industrias de computación, comunicaciones y contenidos.
- Innovación. Siendo la innovación y renovación de productos elementos claves de la economía, con esta nueva dinámica se pueden diseñar e introducir nuevos productos, al tiempo que se crean nuevas técnicas y formas de interacción con los consumidores potenciales, de forma que esta acción resulte más fácil y eficaz.
- Prosumidor. Con las nuevas relaciones que se permite con la convergencia, los consumidores pueden influir en el comportamiento de los productores.
- Inmediatez. La necesidad de cambios inmediatos viene propiciada por la globalización y las TIC, que permiten el intercambio de información y bienes y servicios a tiempo real.
- Discordancia. Puede darse una brecha digital entre los que tienen acceso a las TIC y los que no, lo cual puede extenderse a países enteros.
- Globalización. Gracias a este proceso, se pueden dar a conocer e incluso vender productos elaborados de forma reducida, a través de páginas web y plataformas de comercio electrónico.



## 2.2. Características

Con los 12 elementos planteados anteriormente, se puede considerar la base de la economía digital, no obstante, resulta conveniente ahondar más en las características que lo definen, haciendo uso de evidencias más recientes, y que profundicen más en su funcionamiento.

Sin duda, una de las grandes consideraciones planteadas es la determinación de las características que crean valor dentro de los negocios de las economías digitales, que tal como se recogen en el informe OCDE (2018), surgen a partir de tres elementos básicos, ya nombrados más arriba:

- Dependencia de activos intangibles, especialmente la propiedad intelectual. Las empresas digitales se caracterizan por grandes inversiones y el uso intensivo en activos como software y algoritmos de apoyo a las plataformas.
- Extensión en varias jurisdicciones sin localización. Las empresas pueden localizar muchos de sus sectores en distintos países, lo que le permite no tener presencia en una jurisdicción, pero si operar en ella.
- Importancia de los datos, participación de los usuarios y sus asociaciones con la propiedad intelectual. Es común que estos negocios dispongan de gran cantidad de datos y contenidos provistos por la participación de los usuarios, por lo que los efectos de red son indiscutibles.

Parece existir consenso que los dos primeros elementos, pese a no ser exclusivos de las empresas digitalizadas, son de gran importancia en la creación de valor para estas. Por su parte, la aportación de valor por los datos no es tan clara ya que muchos consideran que los usuarios que los proporcionan no reciben una compensación económica. No obstante, otros consideran que la recolección de datos de los usuarios por parte de las empresas es una actuación imprescindible en la generación de valor de éstas. Esto se debe a que tales datos influyen de forma positiva en la oferta de sus productos, así como en la construcción de su propia reputación (OCDE, 2018).

En cuanto a los mercados digitales, la OCDE (2018) establece cinco características definitorias de la economía digital desde una perspectiva fiscal.

- Efectos de red directos: cuantos más usuarios consuman el mismo bien o servicio mayor es su utilidad. Un claro ejemplo de los efectos de red directos son las redes sociales.
- Efectos de red indirectos: los usuarios finales de una plataforma se benefician de la interacción con otros usuarios de finales de la misma plataforma (usuarios y anunciantes en redes sociales).
- Economías de escala: estas empresas suelen tener costes fijos altos como el desarrollo de software que, una vez producido, puede difundirse a costes marginales muy bajos.

- Costes de cambios y “efectos de bloqueo”: estos costes surgen cuando los usuarios cambian de dispositivos que cuentan con distintas características como el sistema operativo que suponen costes monetarios, así como la pérdida de datos de un dispositivo a otro.
- Complementariedad: se obtiene una utilidad mayor cuando se consumen bienes complementarios entre sí, como por ejemplo instalar aplicaciones en el *Smartphone*.

### Mercados

Otro elemento básico es la existencia de *mercados multilaterales*. Éstos se caracterizan por ser mercados en los que dos o más grupos de agentes interactúan a través de intermediarios o plataformas, donde el beneficio de un grupo de unirse a una plataforma depende del tamaño de la otra parte. Es decir, cuanto mayor sea el grupo de personas asociadas a las plataformas e intervinientes en las transacciones llevadas a cabo en este mercado, mayor será el beneficio que estas perciban (Armstrong, 2006).

Según Wismer et al. (2017), los mercados multilaterales, han sido un tema muy debatido en los últimos años, y en la mayoría de las ocasiones, estos se han centrado en las plataformas de Internet y de la economía digital, específicamente. Ejemplos de este tipo son los sistemas operativos, videoconsolas o tarjetas de débito online. En este contexto, los compradores de consolas de videojuegos por un lado quieren jugar, mientras que los desarrolladores de juegos eligen plataformas populares entre los jugadores; por otro lado, los titulares de las tarjetas online las valoran en función de la aceptación que tengan como medio de pago por parte de los comerciantes; esto es, se cumple el principio de este tipo de mercados por el que los agentes obtienen más beneficios cuantos más agentes haya del otro lado (Rochet et al., 2003).

Esto se produce gracias a los dispositivos tecnológicos junto con los servicios que proporcionan cierta conexión, que permiten que proveedores de ciertos bienes y servicios se pongan en contacto con consumidores (Martín, 2017a). Esto es, mediante servicios especializados como plataformas o webs, y los dispositivos adecuados para acceder a ellos, se permite el intercambio entre usuarios y oferentes.

Como ya se considera en el punto anterior, la economía digital presenta la cualidad del acceso al conocimiento para su desarrollo y del imprescindible empleo de las TIC y de Internet. Con ello es posible que usuarios y empresas estén conectados en cada momento<sup>2</sup>. Así, aparece una nueva forma de producción y oferta de bienes y servicios, más participativa y cercana, lo cual se verá más adelante cuando se traten los efectos de la economía digital sobre el comportamiento

---

<sup>2</sup> Los mercados multilaterales han recibido especial atención desde la perspectiva de la microeconomía política y el impacto regulatorio. Ver Evans et al. (2011).

económico actual. Es por ello, que autores como García et al. (2011) consideran que “lo colectivo penetra en lo individual”, de manera que los contenidos ya no son cerrados y finitos, sino que son abiertos y permanecen en constante reelaboración.

Para el análisis de este tipo de mercados, tomaremos dos enfoques distintos. En primer lugar, el desarrollado por Hagiu et al. (2015), en el cual se analiza la posición de la empresa en el mercado y, por otro lado, la fijación de los precios analizada por Armstrong (2006).

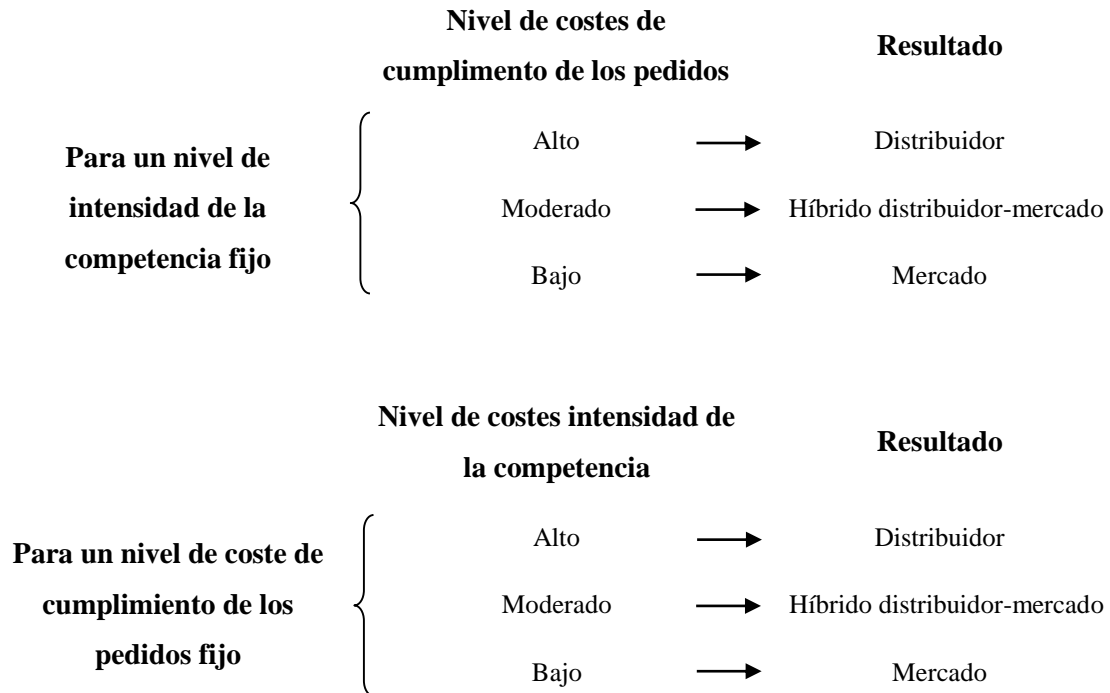
Para Hagiu et al. (2015), los intermediarios eligen entre funcionar como un mercado o como un distribuidor. En el primero de los casos, son los proveedores los que venden directamente sus productos a los compradores (por ejemplo, Zappos<sup>3</sup>), mientras que, en el segundo funciona como intermediario (distribuidor) propiamente dicho, esto es, comprando los productos a los proveedores y vendiéndolos a los compradores (por ejemplo, Amazon). En ambos casos, estamos ante dos empresas que emplean las TIC como elemento base en el desarrollo de sus actividades, pero su funcionamiento es distinto. Para posicionarse en uno de estas variantes, los autores destacan como elemento clave la información de la que se dispone para realizar actividades de marketing óptimas para cada producto.

En este caso, es clave la determinación de los elementos que incitan a tomar una posición u otra a las empresas de economía digital. Para ello, se pueden tomar las conclusiones de Tian et al. (2018), los cuales demuestran que no siempre es preferida la situación de mercado en línea, sino que, factores como la intensidad de la competencia y los costes de cumplimiento de los pedidos, son dos elementos que influyen en la decisión de funcionar como distribuidor o como mercado. De forma muy simplificada, sus conclusiones quedan recogidas como sigue:

---

<sup>3</sup> Zappos.com es una empresa estadounidense de carácter minorista de ropa online, cuyo propietario es actualmente Amazon (sitio web de Zappos: [www.zappos.com](http://www.zappos.com)). Actualmente no funciona como mercado, sino como distribuidor.

Gráfico 1. Posición de las empresas en el mercado digital según las variables intensidad de la competencia y costes de cumplimiento de los pedidos



*Fuente: Elaboración propia a partir de Tian et al. (2018).*

El Gráfico 1 representa que, para unos costes de cumplimiento de pedido dados, si la competencia es alta, se prefiere el modo de distribuidor; si es baja el de mercado; y en caso de ser moderada un híbrido entre ambos. Por otro lado, cuando se considera un nivel de intensidad de competencia fijo, los costes de cumplimiento altos también se prefiere la opción de distribuidor, la de mercado en caso de ser bajos, y un modo híbrido en unos costes moderados.

A partir de este análisis y conclusiones, se aprecia como la posición que adoptan las empresas en las que las TIC suponen un elemento clave, no necesariamente deben adoptar un mismo modo de funcionamiento. Los elementos que influyen en ello, parecen no ser equiparable a las empresas tradicionales, ya que en su base no funcionan de igual modo. Es por eso, que autores como Tian et al. (2018), al igual que Hagiú et al. (2015), han desarrollado modelos econométricos con distintas variables que expliquen este posicionamiento. Como conclusión de este estudio, vemos como ante niveles altos, tanto de competencia como de costes en el cumplimiento de los pedidos, es preferible la posición de distribuidor, al contrario que frente a costes bajos, en los que la situación más favorable parece ser la de mercado.

Por su parte, la fijación de los precios también es objeto de análisis, ya que puede ser una de las grandes preocupaciones en cuanto a la transparencia de las empresas que requieren de un

control distinta al de las tradicionales. Para ello, el estudio llevado a cabo por Armstrong (2006) puede resultar fundamental.

Se consideran tres factores fundamentales que determinan la estructura de precios:

- Tamaño relativo de las externalidades intergrupales. En este caso, se pretende observar la influencia del comportamiento de un grupo de consumidores entre otros, de manera que se incremente la competencia y reduzcan los precios. Esto es, el beneficio del que disfruta un grupo o usuario depende de la capacidad de la plataforma para atraer a más grupos<sup>4</sup>. Así, las externalidades positivas entre grupos intensifican la competencia y reducen las ganancias de la plataforma. Además de las externalidades entre grupos de consumidores, para poder competir de manera efectiva en un lado del mercado, la plataforma debe tener un buen desempeño en el otro lado, es decir, un grupo de consumidores que obtenga externalidades por parte de los oferentes al mismo tiempo que los oferentes la reciben de los consumidores. Esto crea una presión a la baja sobre los precios ofrecidos a ambos lados en comparación con el caso en que no existen externalidades, suponiendo que las plataformas tienen un incentivo para encontrar formas de mitigar los efectos de la red.
- Tarifas fijas o cargos por transacción. En este caso existe una diferenciación entre el cobro en función del desarrollo de la actividad por parte de la plataforma. En el primero de los casos el cobro no depende de la forma en que la plataforma preste su servicio, mientras que los cargos por transacción sí lo tienen en cuenta.
- *Single-homing* o *multi-homing*. Estas denominaciones se refieren a la cantidad de plataformas que emplea un mismo agente: las *single-homing* considera el uso de una única plataforma por parte de un agente, y las *multi-homing* supone que el agente hace uso de varias plataformas. Las plataformas disponen de poder de monopolio en la provisión de acceso a sus clientes en el *multi-homing*, lo cual da lugar a altos precios. Por su parte, las plataformas tienen que competir por los agentes en el mercado *single-homing*, lo que implica la necesidad de mantener unos precios más bajos que en el caso anterior.

Una de las grandes cuestiones de la economía digital se encuentra en el tema de la fiscalidad. Es por ello que no sería posible la diferenciación de la actuación fiscal entre esta y las economías tradicionales. Es por ello que resultaría útil delimitar una serie de características que la OCDE considera clave y relevantes desde la perspectiva fiscal. Entre estas cabe destacar la movilidad, la dependencia de los datos, los efectos de red, la difusión de los modelos de negocio multilaterales, tendencia al monopolio u oligopolio y la volatilidad, junto con el surgimiento de nuevos

---

<sup>4</sup> En este caso se puede hablar de los efectos de red que se trataran más adelante.

fenómenos tales como la recogida y explotación de datos, los efectos de red y la aparición de nuevos modelos de negocio, como las plataformas multilaterales ya establecidas, que han agravado los desafíos de las normas fiscales ya existentes (OCDE, 2018). Para la obtención de estos elementos se han analizado ciertos tipos de actividad, incluyendo categorías como el comercio electrónico, tiendas de aplicaciones, publicidad en línea, computación en la nube, plataformas participativas en red, negociación de alta frecuencia y servicios de pago en línea. Asimismo, la economía digital ha acelerado y alterado la propagación de cadenas de valor mundiales en las que las empresas multinacionales integran sus operaciones a nivel mundial.

Por último, es evidente que la economía digital ha influido en la forma en la que se desarrolla el comportamiento tanto económico como social, produciendo grandes cambios ya producidos y otros muchos que están apareciendo constantemente debido a las adaptaciones a este nuevo modelo. Pese a ser muchos los sectores a los que afecta este modelo, Nogales (2014) hace una sinterización que denomina como las “4 D’s”:

- Decisiones basadas en el conocimiento. El Big Data abre la posibilidad de cambio en la toma de decisiones y gestión de las empresas, pasando del muestreo, intuición y experiencia al conocimiento y la observación real de lo que ocurre.
- Digitalización de los comportamientos. Las TIC permiten el desarrollo de nuevos comportamientos en la sociedad que no se realizaban de forma previa a su aparición. Esto es las TIC otorgan la posibilidad de actuar de forma que sin su aparición no hubieran sido posibles.
- Desarrollo de las tecnologías exponenciales. La aplicación de las tecnologías en el desarrollo de cualquier actividad, conlleva la importancia de su evolución y mejora. Es por ello, que se alcanzan altos niveles de crecimiento en capacidad y de velocidad de adopción, y reducción de costes.
- Disrupción en todos los sectores. Capacidad de generar negocio de las tecnologías más disruptivas. En todos los sectores aparecen alternativas basadas en las tecnologías que, aunque inicialmente no ofrezcan las mismas prestaciones que las tradicionales, estas asumen la adopción de las tecnologías para integrarse en el mercado, pese a que el producto ofrecido sea incluso peor al original.

### **2.3. Evolución de la Economía Digital**

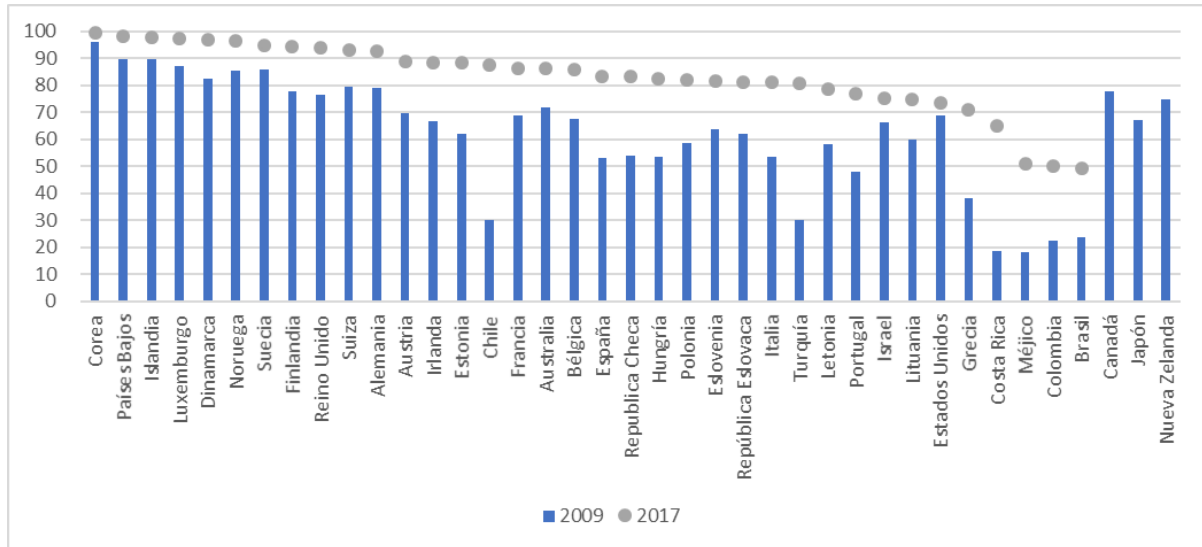
#### **2.3.1. Evolución Digital**

No cabe duda de que el desarrollo y la inclusión de las TIC en el desarrollo de la vida cotidiana, y su introducción por parte de las empresas ha sido un elemento clave en la aparición y crecimiento de la economía digital, tal como se va a mostrar mediante su evolución para el período

comprendido entre 2009 y 2017. En las líneas que siguen trazamos algunas cifras que ayuden a entender la dimensión del fenómeno.

El acceso a internet tanto por oferentes como demandantes es imprescindible a la hora del desarrollo de plataformas que funcionen como intermediario o que ofrezcan el servicio, por lo que se presentan, por un lado, el porcentaje de viviendas que tienen acceso a internet y, por otro, el de negocios que cuentan con un sitio web o página de inicio, en los países de la OCDE.

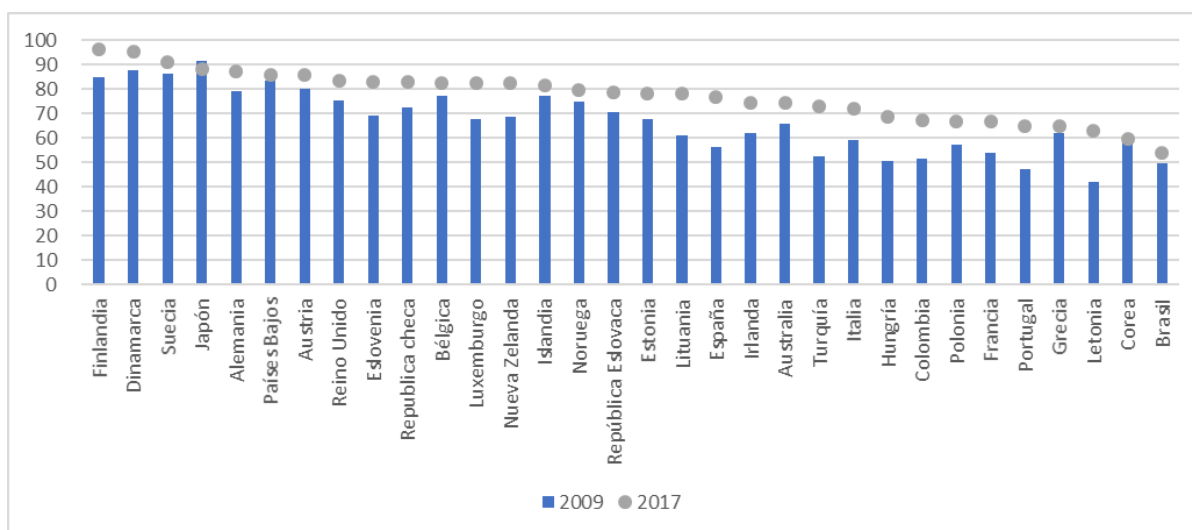
Gráfico 2: Hogares con acceso a Internet en la vivienda en porcentajes



Debido a la falta de datos de ciertos países se han realizado las siguientes adaptaciones: Australia toma el dato de 2008 en lugar de 2009; Canadá, Japón y Nueva Zelanda no disponen de datos en 2017 ni en un año cercano; Australia, Israel, Brasil y Costa Rica toman los datos de 2016 para 2017, y EEUU el de 2015.

*Fuente: Elaboración propia a partir de OCDE.Stat (2018a); OCDE (2014a).*

Al menos el 70% de los hogares disponen de acceso a Internet en la mayoría de los países considerados en 2017. Esta proporción es bastante menor en los países sudamericanos, no obstante, el crecimiento experimentado en el periodo estudiado es elevado. En el caso español, se experimentó un crecimiento significativo de 30,46 puntos porcentuales hasta alcanzar más de un 83% de hogares.

Gráfico 3: Negocios con un sitio web o página de inicio en porcentajes<sup>5</sup>

Debido a la falta de datos de ciertos países se han realizado las siguientes adaptaciones: Islandia, Turquía y Nueva Zelanda reflejan los datos de 2010 en lugar de los de 2009; Australia, Colombia, Japón y Nueva Zelanda sustituyen los datos de 2017 por los de 2016, y Corea por el de 2015; Canadá no aparece reflejado por la falta de datos en los años tomados o próximos.

*Fuente: Elaboración propia a partir de OCDE.Stat (2018b); OCDE (2014).*

En el Gráfico 3, se aprecia cómo, las empresas disponen de sitios web o páginas de inicio en la mayoría de los países. Esto puede ser tomado como una muestra de la globalización y evolución de las TIC, que han favorecido la relación entre empresas y clientes y por tanto la posibilidad de ampliar las ventas. Hay que considerar la excepción en este incremento de Japón, país en el que el porcentaje de empresas que disponían de sitios web en 2009 era superior al que tienen la mayoría de los países considerados en 2017, únicamente a excepción de Finlandia, Dinamarca y Suecia.

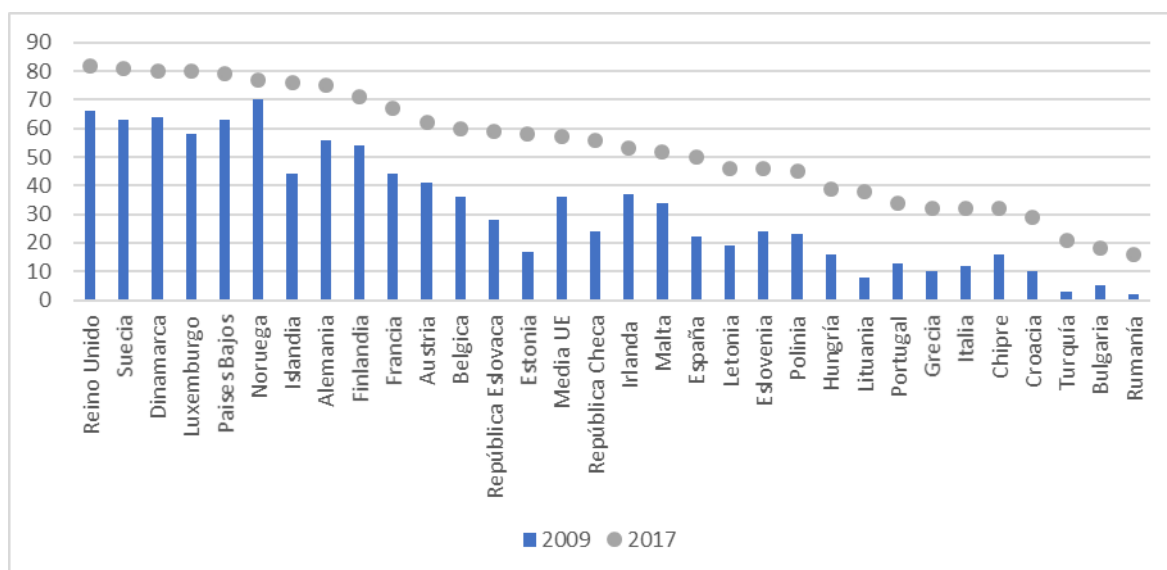
Complementando esto, se produce un incremento, también generalizado de las compras realizadas por internet para ese mismo período. En este caso, no solo incide la creciente conexión entre empresas y usuarios, sino también el avance de la seguridad en internet que permite intercambiar información personal como los datos para realizar pagos. Como se aprecia en el gráfico 4, existe una fuerte diferencia entre países como destaca que más del 80% de la población en Reino Unido o Suecia había realizado compras en 2009, mientras que países como Yugoslavia o Rumanía no alcanzan el 20%. En España, se pasa de 22% en 2009 al 50% en 2017.

<sup>5</sup> En el Gráfico 3 no se recogen los datos correspondientes a Estados Unidos. Esto se debe a que tal información es parte de un estudio general que se publica cada 5 años, siendo el último dato correspondiente al año 2012. Se ha optado por no emplear fuentes alternativas porque la metodología es diferente y distorsionaría la comparación.



Si bien esta cifra está por debajo de la media de la UE, ha supuesto un incremento de más del doble en el período considerado.

Gráfico 4: Porcentaje de personas que hicieron alguna compra online el último año



*Fuente: Elaboración propia a partir de Eurostat (2018).*

Para completar la descripción de la situación en España, destacan los últimos datos recogidos por el Instituto Nacional de Estadística (INE) sobre los tipos de productos comprados por internet en 2015. En la siguiente tabla se recoge el número de personas de entre 16 y 74 años que realizaron compras, así como el porcentaje horizontal para tipo de producto.

En concreto, la Tabla 1 refleja los tipos de productos que son más y menos adquiridos a través de internet. En primer lugar, destaca que casi el 55% de los encuestados realizaron compras en lo respectivo a alojamiento vacacional, este porcentaje va seguido de material deportivo y ropa, y de servicios para viajes. Como se verá en el apartado 2.3.2., tanto los servicios de alojamiento como los de transporte, son los sectores que más transacciones e ingresos generan en el ámbito de la economía digital y en concreto de la denominada economía colaborativa. Por su parte, la adquisición de ropa online se ha visto incrementada por la inclusión de las TIC a empresas que desarrollan su actividad de forma tradicional, es el caso de elaboración de páginas web de compra en empresas que ya vendían de forma física con antelación.

Por otro lado, el producto menos adquirido mediante compras realizadas vía online, con una gran diferencia del resto son los medicamentos. Únicamente un 2,7% de los encuestados han realizado adquisiciones de estos productos. Tras ellos aparecen los servicios financieros y material formativo. Parece existir una diferencia con respecto a los tipos de productos más consumidos vía online y es que, mientras estos pueden encuadrarse dentro de un sector de ocio o no atribuible a

necesidades básicas, los menos consumidos tienen un factor más personal y se asocia con sectores básicos como la salud o la educación.

Tabla 1: Uso de comercio electrónico con fines privados, número de personas y porcentajes horizontales, 2015

Tipo de productos	Porcentajes
Medicamentos	2,7
Compra de acciones, pólizas de seguros u otros servicios financieros	7
Material formativo on line	12,5
Servicios de telecomunicaciones (contratos de líneas telefónicas o TV)	13,2
Productos de alimentación y otros de consumo no duraderos	14
Películas, música	14,6
Juegos de ordenador, videoconsolas, software de ordenador	16,4
Otros productos o servicios	18,6
Equipo informático (ordenadores y accesorios)	22,8
Libros, revistas, periódicos (incluye libros electrónicos)	22,9
Equipamiento electrónico (cámaras fotográficas)	24,2
Bienes para el hogar (de tipo duradero)	28,9
Entradas para espectáculos (cine, conciertos)	43,2
Otros servicios para viajes (billetes de transporte público)	47,5
Material deportivo, ropa	49,7
Alojamiento de vacaciones (hotel, apartamentos)	54,6
<b>Total de personas</b>	<b>14.604.825</b>

*Fuente: Elaboración propia a partir de INE (2015).*

Por su parte, las previsiones en la expansión del uso de internet muestran una clara tendencia alcista. El tráfico IP<sup>6</sup> global experimentará un gran crecimiento entre 2016 y 2021 que, según ha cifrado el Cisco (2017), alcanzará los 3,3 Zettabytes<sup>7</sup> (ZB) anuales. Esta cantidad multiplicará aproximadamente por tres los 1,2 ZB anuales registrados en 2016, lo que supone una tasa de incremento interanual del 24%. Tal expansión también se producirá en España en el mismo período, en el que se prevé alcanzar 37 exabytes (en adelante EB) anuales en 2021 frente a los 12 de 2016.

Según Cisco (2017) en 2021 habrá 4.600 millones de usuarios en internet, lo que equivale al 44% de la población mundial y en España se alcanzarán los 36,3 millones, lo que supone un incremento de casi 3 millones de personas y un 79% de la población española, respecto del año 2016. Además, se producirá un aumento de 17.100 a los 27.100 millones de dispositivos conectados a internet, pasando de dos a tres los aparatos por habitante en el mundo. En España la

<sup>6</sup> Este elemento muestra el intercambio de tráfico entre operadores y proveedores de acceso a internet.

<sup>7</sup> Un Zettabyte es una unidad de almacenamiento de información cuyo símbolo es el ZB, equivale a 10<sup>21</sup> bytes. Este elemento es empleado por compañías como Cisco para realizar estadísticas y previsiones de uso, en el intento de medir “lo que ocupa internet” (Pascual, 2017).

previsión es de 345 millones de dispositivos, siete por habitante, frente a los 196 millones contabilizados en 2016.

Entre los tipos de conexión destacan las de “máquina a máquina” (M2M o *machine to machine*, en inglés) y los contenidos de video con unas previsiones de crecimiento aún mayores. El concepto M2M se refiere a la capacidad de diferentes máquinas de comunicarse de forma autónoma entre ellas, ya sea para transmitir o intercambiar información, o para llevar a cabo tareas, y se prevé que en 2021 represente más de la mitad del total de conexiones a escala global y genere el 5% del tráfico IP. Por su parte, el elemento de vídeo se refiere a cualquier acción realizada con videos vía online (reproducción, subida, descarga, etc.) y seguirá siendo el mayor contribuidor al tráfico IP, representando el 82% en 2021 (79% en España), desde el 73% contabilizado en 2016 (64% en España).

No cabe olvidar la calidad de este tipo de actividades, para lo cual la velocidad media de banda ancha fija es un elemento clave. Este se multiplicará casi por dos entre 2016 y 2021, desde los 27,5 Mbps hasta los 53 Mbps. En España, se multiplicará casi por dos entre 2016 y 2021, desde los 38 hasta los 65 Mbps.

Los datos anteriores nos permiten sacar una serie de conclusiones globales en cuanto a la evolución del sector, tanto desde una visión empresarial como desde la adaptación de las personas que intervienen en la economía digital.

En los últimos 20 años, ha tenido lugar una evolución exponencial de los medios tecnológicos, que ha dado lugar a un cambio radical tanto en las relaciones comerciales como económicas. Concretamente, en el ámbito empresarial, la economía digital se ha instaurado acabando con los medios tradicionales, mediante el creciente aumento de las TIC.

Autores como Esteban (2016), consideran que internet, las redes de comunicación, las tecnologías móviles o el Big Data, entre otros, constituyen un nuevo motor para el cambio que revolucionó el comercio y la industria a finales de los años 90.

Es por ello, que no son pocas las organizaciones que han realizado estudios sobre su impacto en los sectores tradicionales. Entre estos estudios, se pueden destacar los realizados por Boston Consulting Group (2012) que habla de “cuatro ondas de cambio sobre los bienes de consumo y las ventas al por menor”; Deloitte (2015a), destaca 6 sectores industriales que tenían bajo potencial de crecimiento y que llegaron a experimentar lo que delimitaron como un “*big bang*”, a consecuencia del uso de una economía digital; y el de Telstra (2012), que se centra en la competencia, afirmando que será más global e intensa a raíz de la incorporación de la Economía Digital.

Así, es necesaria la adaptación de las empresas para permanecer en el mundo empresarial, sometiéndose a las normas que marcan las nuevas tendencias. En este caso, en relación con la Economía Digital, las empresas han tenido que incorporar la tecnología y el uso de los sistemas de información en todas las áreas de una empresa como las finanzas, contabilidad, marketing, gestión de personal, cadenas de producción, inventario, entre otras (Ministerio de Economía, Industria y Competitividad, 2017). A partir de esta adaptación pueden lograr mayor eficiencia en los procesos productivos y reducir los costes de transacción, de manera que son más competitivos.

Desde el punto de vista del consumidor, se aprecia cómo han tenido que cambiar la forma de relación con las empresas, interactuando a niveles que no hubiera sido posible alcanzar sin el desarrollo de las TIC. Los consumidores acceden a una información mayor y, por tanto, disponen de mayor capacidad de elección. De esta forma, al usar los servicios y aplicaciones de forma productiva podrán acceder a servicios públicos y de comunicación; así como encontrar más opciones de empleo y tener más oportunidades (Sanchís, 2017).

Sin embargo, esto contrasta con otros impactos de la Economía Digital no tan beneficiosos. El Banco Mundial (2016) considera que el 60% de la población en el mundo no participa en esta economía, lo cual supone un obstáculo en la evolución y velocidad de cambio de las TIC. Con ello, se refiere a la brecha digital, que divide en tres grandes niveles: primera brecha digital, atendiendo al acceso o no a un ordenador y a Internet; segunda brecha, en cuanto a los usos de internet, intensidad y variedad de uso, habilidades; y tercera brecha, para los usos avanzados de Internet. Esto impacta en el mundo empresarial como una diferenciación entre los comercios tradicionales y las grandes empresas, generando nuevos factores competitivos que difícilmente se pueden equilibrar desde la perspectiva clásica de la oferta de calidad, precios competitivos, fidelización, etc. (Esteban, 2016). Ante las nuevas formas de organización básicas en un marco global cada vez más afectado por los avances digitales, resulta “peligroso” que una parte de la sociedad se quede fuera de ello, porque representa una herramienta común y cotidiana. Por ello, es necesaria la inclusión de herramientas y mecanismos que puedan reducir y acabar evitando estas brechas que impiden el desarrollo de ciertos sectores de la población (Martínez, 2017b).

Más allá del tema social, y contrarrestando con las mejoras en los servicios ofrecidos por la Administración Pública, estas empresas se caracterizan por escasos costes fijos, que les permiten la deslocalización y creación de filiales a lo largo del mundo. Con ello, y debido a las lagunas fiscales que aún existen para este tipo de transacciones, se dan casos de ineficiencia fiscal en forma de elusión fiscal de aquellas empresas que tributan de forma meditada en países cuya carga fiscal es inferior. Este hecho acentúa aún más los impactos negativos sobre la sociedad que son los que en última instancia se ven afectados por la reducción de ingresos públicos de un Estado.

Autores como Esteban (2016) y Sanchís (2017) estiman que las empresas punteras del sector Telecom ofrecerán tasas de transferencia muy elevadas en sus redes, en previsión a las grandes demandas por parte de empresas y usuarios durante la próxima década. Junto a ello, puede apreciarse como las grandes firmas tecnológicas están incorporando profesionales a sus departamentos de I+D en las nuevas áreas de *data analytics*, Big Data, asesoramiento en cadenas de producción para estrategias basadas en datos, perfeccionamiento de transportes y logística, software ad-hoc, ERPs, principalmente, acción que se irá incrementando en un futuro.

### **2.3.2. Evolución de la economía colaborativa**

Una vez que hemos analizado las principales características economía digital, describimos la economía colaborativa, y en concreto, las principales plataformas comerciales que la conforman. El motivo es describir el debate generado en todos los ámbitos sobre los efectos que genera su actividad en diferentes ámbitos económicos y legales, lo que ha llevado a una preocupación por parte de las autoridades y a diferentes propuestas regulatorias.

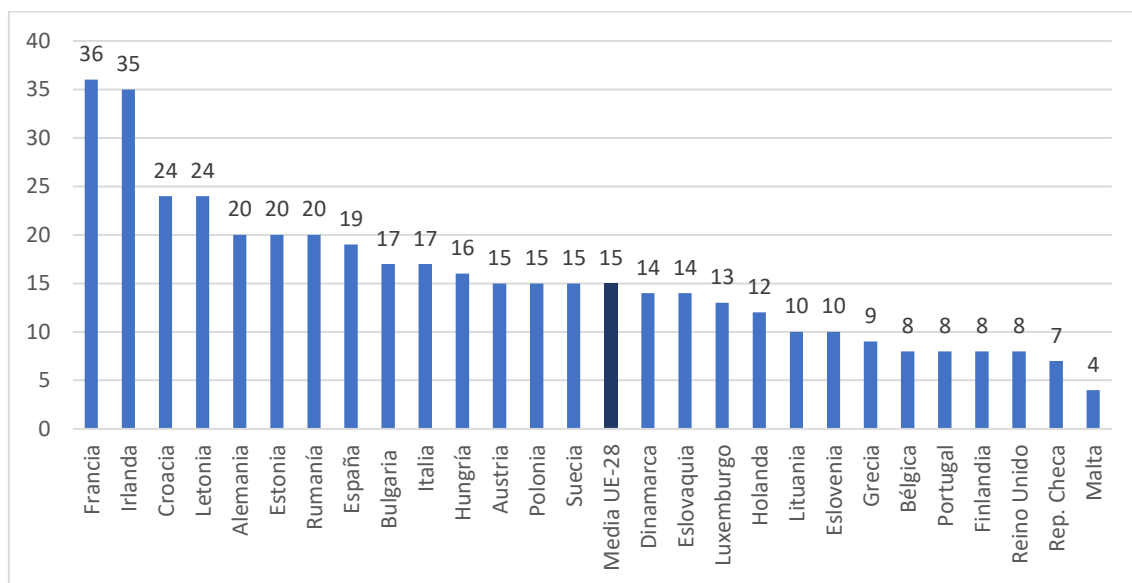
Las actividades desarrolladas bajo la denominación de economía colaborativa pueden ser consideradas beneficiosas en comparación de las llevadas mediante métodos tradicionales. Esto puede verse desde dos aspectos, desde la perspectiva de su prestación, en cuanto que se pueden ofrecer servicios con los que se fomenten nuevas oportunidades de empleo, modalidades de trabajo y fuentes de ingresos, así como desde la perspectiva del consumo, por la ampliación de oferta y acceso a servicios a precios más bajos. Es por ello que la Unión Europea presta gran interés por esta actividad, creando diversas resoluciones, concretamente varios dictámenes procedentes de distintos comités, y dos comunicaciones de la Comisión al Parlamento. Parte del contenido de estas comunicaciones hacen referencia al Derecho que la UE aplica a la economía colaborativa, así como la materia competencia de los Estados miembros (Rodríguez-Piñero et al., 2017).

Codagnone y Martens (2016), indican que los sectores más importantes que cubre la economía colaborativa son el transporte, alojamiento y alquiler, venta al por menor, el espacio de oficinas y la logística, las finanzas y el crédito al consumo, y el mercado laboral. Beltran (2018) destaca que los sectores que cuentan con un mayor potencial son, sin duda, el de transportes y alojamiento. Estos obtuvieron en Europa en 2015, unos ingresos de 1.650 y 1.150 millones de euros respectivamente. La inversión realizada en ellos a nivel mundial en el período 2000-2015 implica el 80% (62% y 18% respectivamente) del total de la inversión realizada a plataformas de economía colaborativa. En nivel de ingresos le siguen los ámbitos de servicios a domicilio domésticos (450 millones de euros), las finanzas colaborativas (250 millones de euros) y los servicios profesionales (100 millones de euros). Si bien, mediante un análisis conjunto de ingresos e inversión en tales secciones a nivel mundial, calificación de los principales sectores de economía

colaborativa ofrecido por el autor son: turismo, transporte, finanzas, intermediación laboral y entretenimiento. El crecimiento de estos sectores es evidente, y se prevé un aumento de los ingresos globales en torno a los 335 mil millones de dólares para el año 2025 lo que representa un incremento de 320 mil millones de dólares desde el año 2015.

Una visión estática del uso de las plataformas colaborativas en la Unión Europea en 2016, puede mostrar cual es la participación de estas en los países europeos como puede apreciarse en el Gráfico 5:

Gráfico 5. Uso de las plataformas colaborativas en la Unión Europea, porcentaje de individuos, 2016



*Fuente: Elaboración propia a partir de Comisión Europea (2016b).*

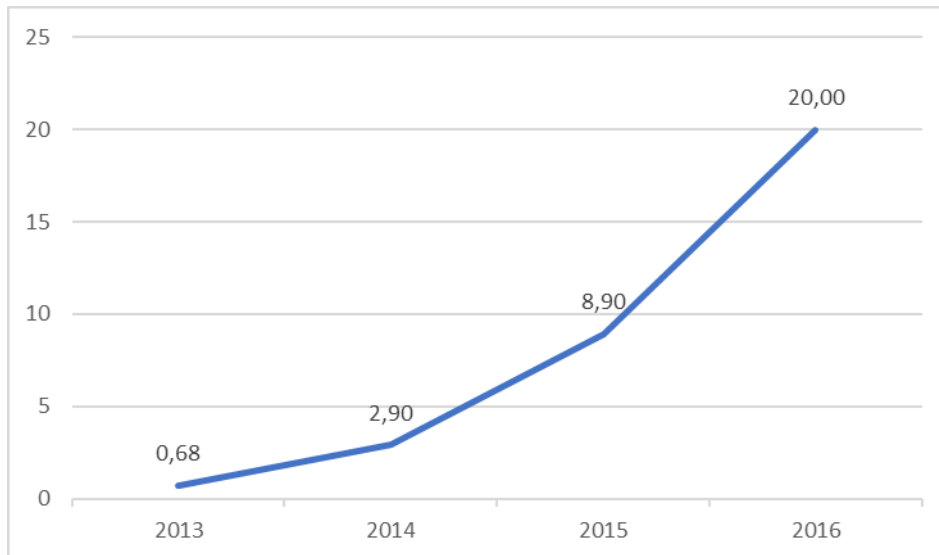
En el marco de la Unión Europea, hasta el año 2016, los países que registran un mayor uso de este tipo de plataformas son principalmente Francia e Irlanda ambas por encima del 30%. Le siguen Croacia y Letonia ambos con el 24%, seguidos de cerca por la República Federal de Alemania, Estonia y Rumanía. España con el 19% de usuarios casi iguala a este último grupo de países. La media de los países europeos se sitúa en el 15. Se aprecian grandes diferencias entre los países con mayor uso y aquellos como Malta y República Checa que no llegan a alcanzar un 10%.

Por el lado de las plataformas, Beltran (2018), destaca dos: Uber y Airbnb.

Uber es, con diferencia, la principal plataforma colaborativa: su valor de mercado en 2015 era de 50.000 millones de dólares: casi el doble que la siguiente, Airbnb y diez veces superior a la tercera empresa del sector en capitalización: *Wework*. Para valorar de forma más profunda el tamaño de la empresa se pueden observar los datos aportados por la revista Forbes (2018), según

la cual, la empresa dispone de más de 8 millones de usuarios en los 630 países del mundo en los que opera. En el último trimestre fiscal de 2017, Uber incrementó sus ingresos en un 67% alcanzando los 2.200 millones de dólares, acabando el año con unas ganancias de 6.000 millones de dólares, y siendo valorada en diciembre en 54.000 millones de dólares. Con estos valores se aprecia el potencial que presenta la empresa a nivel mundial.

Gráfico 6. Ingresos de Uber, 2013-2016, billones de dólares



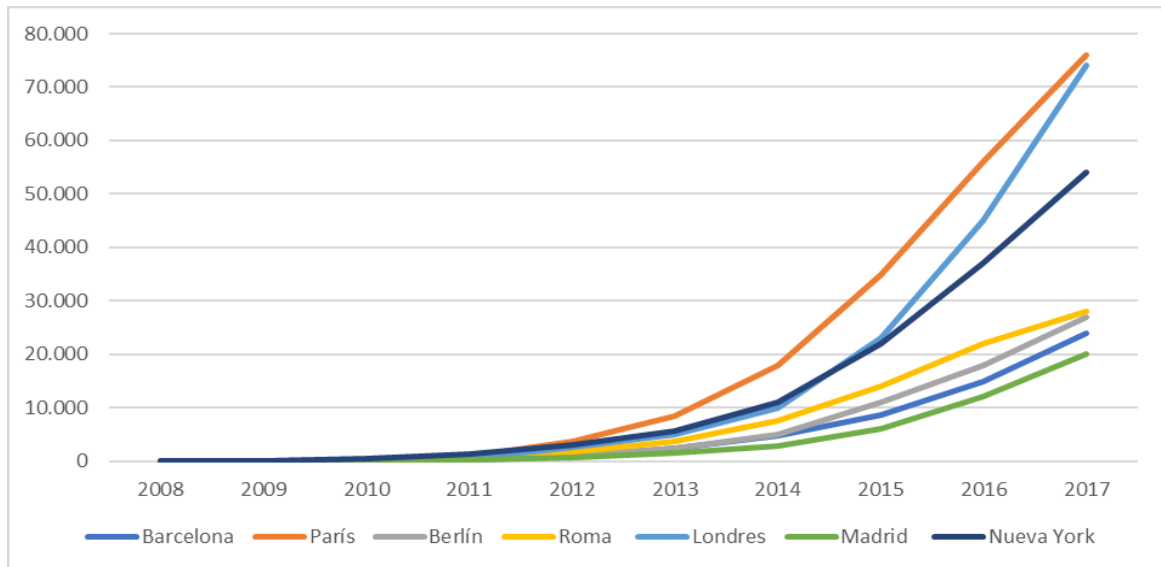
*Fuente: Elaboración propia a partir de Bloomberg (2016).*

El acelerado incremento de su valor de mercado ha ido a la par del incremento de sus ingresos, como se muestra en el Gráfico 6, pasando de 0,68 billones de dólares en 2013 a 20 billones en 2016, un incremento que puede parecer extraordinario para el resto de empresas del sector del transporte. A pesar de su magnitud, esta empresa todavía no ha salido a bolsa ni parece requerirlo de momento dados los recursos propios de los que dispone (Beltran, 2018). En el caso español, esta situación puede resultar un tanto extraña, ya que ha estado prohibida hasta época reciente, frente a otras, como BlaBlaCar, que operan desde hace tiempo.

El incremento de ingresos de la plataforma Airbnb no ha sido tan pronunciado, pasando de ingresar 1,25 millones de euros en 2012 a casi 3 en 2016 en España según el Registro Mercantil (Romero, 2014). El peso que tienen estas transacciones en las compras realizadas a través de Internet se reflejó en la Tabla 1. El alojamiento turístico es el producto más adquirido en 2015 por los españoles cuando realizan compras vía online, concretamente casi un 55% de los usuarios utilizaron Internet para este tipo de compras. Si bien estos datos no abarcan únicamente las plataformas de economía colaborativa, tienen un peso importante en el cuanto a transacciones de alojamiento mediante el uso de la red.

A pesar de ello, en la actualidad, según los datos que aporta la propia compañía, Airbnb es usada por más de 160 millones de huéspedes en más de 165.000 ciudades de 191 países del mundo; y como se puede ver en el gráfico 7, en el período 2008-2017 el incremento de viviendas ofertadas es muy intenso en las ciudades consideradas.

Gráfico 7. Número de alojamientos turísticos en las principales ciudades, publicitados en Airbnb, 2008-2017<sup>8</sup>



*Fuente: Elaboración propia a partir de AirDNA (2017).*

Se aprecia como desde su nacimiento en 2008, su oferta ha pasado de un total de 17 viviendas en las 7 ciudades reflejadas a aproximadamente 303.000 en 2017. Londres y París han sido los países en los que el incremento ha sido más significativo, alcanzando en torno a 75 mil ofertas de alojamiento. En España, en 2017 en Barcelona se ofertaron unos 4 mil alojamientos más que en Madrid, pasando de 0 a 24.000 y 20.000 respectivamente, entre 2008 y 2017, y acercándose a valores de grandes ciudades como Berlín y Roma.

#### **2.4. Desafíos fiscales de la Economía Digital**

Este nuevo modelo de economía ha experimentado un fuerte crecimiento en los últimos años. Lo realmente novedoso en este sistema es la realización de actividades a través de internet, de manera que la distancia entre personas no sea un inconveniente para realizar algún consumo de un bien o servicio. Así, resultan de gran importancia las denominadas plataformas colaborativas gestionadas a través de internet. Sin embargo, no existe una definición de consenso para este concepto. En nuestro caso, tomaremos como clave del concepto a los actores que acuden a la plataforma a ofertar y demanda, junto al intermediario. Esto nos permitirá realizar una triple

<sup>8</sup> Los alojamientos considerados son completos, habitaciones individuales y habitaciones compartidas.



distinción entre Economía colaborativa, Economía de acceso y Economía bajo demanda (Rodríguez, 2017a). Como principales características de estos conceptos cabe destacar que la economía de acceso contempla que la plataforma sí presta el servicio subyacente, mientras que en los otros dos simplemente es el medio en el que se intercambian oferta y demanda. Por otro lado, la economía colaborativa propiamente dicha, considera una relación entre iguales (P2P o B2B), mientras que la Economía bajo demanda defiende un intercambio de profesional a consumidor (B2C).

La estructura que se plantea a continuación es, un primer momento, un análisis de la Ley General Tributaria (LGT), de manera que posteriormente, se puedan asociar los elementos impositivos presentes en la economía colaborativa, a los elementos básicos que forman cualquier figura tributaria. Esto es, un análisis de los elementos tributarios de la economía colaborativa en base a la LGT.

El tributo es el ingreso de la Administración Pública originado por la realización de un hecho al que vincula la ley el deber de contribuir al sujeto pasivo correspondiente. Sin embargo, la existencia de una amplia gama de ramas, sectores y formas de actuación, plantea la dificultad de asignar estos elementos de forma general a la economía colaborativa. Esto es, ante las diversas plataformas con caracteres y capacidades distintas, usuarios que pueden considerarse o no profesionales, intercambios de bienes o servicios, alquileres, distancia entre oferentes y demandantes, etc., surge el problema de una identificación y aplicación tributaria no exenta de problemática (Montesinos, 2016).

Muchos de los sectores que engloba la economía colaborativa, suponen una redefinición de prácticas tradicionales. Por ejemplo, históricamente, el intercambio de alojamiento entre particulares se ha desarrollado de forma informal entre amigos y familiares, no ha sido hasta el siglo XXI con la difusión de internet cuando se produce un salto de esta modalidad informal hasta la consolidada situación actual. Esto es motivado por la reducción de los costes de transacción y la amplitud de las redes de intercambio (Russo y Quagliari, 2014).

Al igual se podría tomar el caso de las ventas de segunda mano que antiguamente tenían un valor residual, pero que en la actualidad generan un alto nivel de transacciones. En este sentido, *Wallapop* genera en 2014 un volumen diario de casi 2 millones de euros (Rodríguez, 2014). Tanto es así, que autores como Oliván (2014) consideran la economía colaborativa como uno de los vectores que provocaran la Cuarta Revolución Industrial. Debido a la rápida evolución y el cambio experimentado en estas prácticas que tradicionalmente no suponían un sector demasiado significativo, muchas de estas actividades escapan a los controles fiscales de las Administraciones Públicas (Navio et al. 2016). Por ello, los responsables tributarios comienzan a plantearse solucionar esta situación a partir de estudios y controles para evitar la evasión fiscal. Surge, así,

la necesidad de analizar las características comunes de este tipo de actividades, centrándonos especialmente en el análisis del sujeto pasivo y del hecho imponible, como los elementos que pueden resultar más complicados de identificar.

#### 2.4.1. Elementos tributarios en la economía digital

##### 2.4.1.1. Hecho imponible

A partir del artículo 20 de la Ley General Tributaria (LGT 58/2003, de 17 de diciembre), se pueden considerar como hechos imposables las transacciones que evidencien capacidad contributiva, ya sea desde el lado de los oferentes de productos o prestadores de servicios como originadores del hecho, o desde el lado opuesto, los consumidores. Por tanto, debemos identificar el tipo de transacción que se realiza, dónde y su contenido económico y para ello nos vamos a servir de diferentes análisis de estos elementos.

Andersson et al. (2013) establecen una tipología de plataformas en función del bien o servicio que constituye la transacción de los usuarios:

Tabla 2. Tipología de plataformas colaborativas

	<b>Plataformas colaborativas de archivos</b>	<b>Plataformas colaborativas de intercambio</b>	<b>Plataformas colaborativas de alquiler</b>	<b>Plataformas colaborativas de servicios</b>
<b>Objeto del cambio</b>	Material digital	Material tangible	Material tangible	Intangible
<b>Tiempo invertido</b>	No	No necesariamente	No necesariamente	Sí
<b>Encuentro</b>	No	No	No necesariamente	Sí
<b>Ejemplo</b>	Napster	Ebay	AirBnb	Avego

*Fuente: Andersson et al. (2013).*

En la determinación de la transacción que efectivamente se considera el hecho imponible, es importante conocer que no siempre se producen los intercambios de la misma forma. La Tabla 2 muestra el intercambio de acuerdo con el objeto del cambio, el cual puede ser puramente digital, físico o la realización de un servicio. También se puede categorizar de acuerdo con la coordinación entre los involucrados para la realización del intercambio. Andersson et al. (2013) distinguen entre coordinación física desacoplada, en la que no es necesaria la coordinación para determinar un emplazamiento, y acoplada cuando la coordinación en el tiempo y el espacio es necesaria.

*Napster*, por ejemplo, es una plataforma que facilita el intercambio de contenidos digitales, lo que se puede hacer de forma asincrónica y no interviene, necesariamente un bien físico en el que se materialice la transacción. Muy diferente es el caso *eBay*, en la que se comercian bienes físicos, pero no es necesaria la coordinación física entre los agentes. Las plataformas de alquileres

facilitan el acceso y uso por tiempo limitado, mediante la coordinación del acceso a objetos físicos, incluyendo alquiler de coches, espacios de estacionamiento y alojamiento. Sin embargo, no es necesaria un encuentro entre oferente y usuario. Por último, las plataformas colaborativas de servicios son las que presentan unas cualidades más excepcionales, debido al requerimiento tiempo y un encuentro coordinado para el prestador y receptor del servicio, a la vez que no existe un bien tangible en el que materializar el intercambio.

Por otra parte, Paz-Peñuelas (2017) realiza una triple distinción de los modos de intercambio desde el punto de vista de monetización que nos encontramos en este tipo de plataformas:

- a. Pago del servicio recibido por parte del usuario final.
- b. Pago de terceras compañías por la obtención de información de los consumidores.
- c. Prestación de Servicios gratuitos que se financian por vías alternativas a las anteriores.

Siendo empresas que operan en un mercado, se puede deducir que las tres alternativas anteriores permiten obtener ingresos en alguna etapa de la operación que se lleve a cabo.

Así, la monetización de la actividad realizada puede producirse en distintas etapas que, pueden ser en un momento inicial desde el lanzamiento de la plataforma o *app*<sup>9</sup>, o en un momento posterior en el que se ha producido una importante consolidación de la información (Symons y Bass, 2017). Asimismo, estos autores plantean una posible separación de los tipos de actividades a realizar para evaluar el momento en que se produce la monetización:

- Intercambio comercial de bienes y servicios

Como ejemplos de este tipo de intercambios se pueden considerar Amazon o Alibaba en lo referente a venta de bienes, así como Uber y Airbnb en prestación de servicios. Estas plataformas se caracterizan por ser un centro de interrelación comercial entre oferentes y demandantes, donde se acuerdan futuras transacciones económicas cuya realización se producirá fuera de internet, como es en los casos citados la venta de bienes, ya sea a nivel nacional o ventas al exterior, y la prestación de servicios como pueden ser de hospedaje o transportes (Peris et al. 2016), donde los ingresos monetarios se obtienen a partir de comisiones, exigidos a oferentes y/o demandantes. No obstante, del análisis de Romero (2014) de las empresas que ofrecen alojamiento (englobadas en esta categoría), se establecen cuatro modelos económicos, que en nuestra opinión se puede hacer extensivo a otros sectores:

- Modelo de pago por anfitrión: el anfitrión o propietario se encarga de la publicación de la vivienda en las plataformas y además realiza un desembolso por la realización de la

---

<sup>9</sup> Las apps son definidas por el Instituto Internacional Español de Marketing Digital (IIEMD) como “un programa dinámico que puede ser instalado en dispositivos móviles y computadoras para que el usuario realice distintos tipos de tareas”.

transacción. Plataformas de este tipo son: *Villas.com*, *9flats*, *Homeaway* y *Rentalia*, entre otras.

- Modelo de pago por alojados: los alojados se hacen cargo del gasto de la comisión que cobran las plataformas que ofrecen el servicio. Plataformas de este tipo son: *Casapordías.com*, *Windu* y *OK Apartament Barcelona*, entre otras.
- Modelo comisionado mixto: tanto anfitrión como alojado pagan una parte de la comisión de la plataforma. Plataformas de este tipo son: *Airbnb* y *Bemate.com*, entre otras.
- Modelo sin ánimo de lucro: la plataforma no recibe ningún tipo de comisión por el servicio prestado. Plataformas de este tipo son: *WWOOF* y *Workyland*, esta última está enfocada al alojamiento a cambio de trabajo o servicios primordialmente emprendedores. Para la financiación, la plataforma cobra una cuantía fija a los suscriptores que oscila en torno a los 8€ mensuales por el acceso a ésta, de manera que no se basa en el volumen físico o monetario que se realice por parte de los usuarios. Por tanto, el objetivo último no es la monetización de los beneficios, sino la sostenibilidad económica de la plataforma.

En este tipo de actividades la residencia fiscal de los participantes (demandante, oferente y plataforma intermediaria) puede ser distinta, de manera que la determinación del hecho imponible sigue las bases establecidas en la legislación del comercio electrónico para las relaciones de comercio exterior en concreto.

La base de ello es la determinación de la territorialidad del impuesto en función a la operación comercial que se produce siempre en este tipo de intercambios fuera de Internet, es decir en forma física. Como se vio en la tabla 2, en todos los casos posibles se obtiene un resultado que, tangible o no, determina un lugar donde el usuario se beneficia de este. En las plataformas colaborativas de archivos no existe una presencia física del bien a recibir, pero es evidente que su uso es equivalente a la percepción de un bien tangible.

En este caso, la potestad tributaria corresponde al Estado en el cual se materialice la transferencia del bien o la prestación del servicio. Así, se alude a que el momento del intercambio físico del bien o servicio, es el requisito para la monetización de la plataforma, y con ello para la determinación del hecho imponible. La Administración Pública aparece como un agente importante, la cual se enfrenta a dificultades de fiscalización, no solo debido a la calificación jurídico-tributaria de este tipo de actividades, sino también por la masificación de hechos, actos o negocios con relevancia tributaria que surgen del funcionamiento de estas plataformas (Montesinos, 2016).

Existe gran diversidad de impuestos, pero centrándonos en los dos hechos imponible básicos como son la obtención de rentas y el consumo, la OCDE (2014a) establece la norma general de que “los impuestos sobre la renta se devengan en el lugar de origen de los ingresos, mientras que

los impuestos al consumo se devengan en el lugar de destino (es decir, el país importador)”. Esto es, los beneficios se gravan en el lugar de residencia fiscal del oferente, mientras que el consumo se hace en base al principio de destino.

- Oferta de contenidos digitales

Plataformas como Netflix, iTunes o Spotify ofrecen contenidos digitales como son e-books, música, películas, revistas, etc., directamente a los usuarios que pueden descargarlos y hacer uso de ellos independientemente del lugar en el que estos se encuentren (Méndez et al., 2016). En este caso nos encontramos con servidores que ofrecen sus productos a los usuarios y que están ubicados en lugares que no necesariamente coinciden con la residencia fiscal de la plataforma que los ofrece.

Por tanto, una de las limitaciones principales en este tipo de intercambios es la territorialidad, ya que no existe una situación de intercambio físico igual que en el caso anterior. Además de la tributación basada en el origen para los impuestos, y en el destino para el consumo que se explicó anteriormente, no existe consenso generalizado en las normas impositivas aplicables a los actos desarrollados por este tipo de plataformas, frente al riguroso control que reciben las empresas tradicionales (Goudin, 2016). En esta situación, las empresas tradicionales tienen costes superiores en conceptos como licencias que, en adición a los cargos impositivos, lo que les supone una situación de desventaja.

- Servicios publicitarios

En este caso, las plataformas monetizan su actividad a través de publicidad que se incorpora en las aplicaciones. Los ingresos no están condicionados a la realización de alguna transacción por parte del usuario final, sino que simplemente provienen del cumplimiento de la inclusión de anuncios publicitarios, en inglés *banner* (Paz-Peñuelas, 2017). En este caso, el hecho impositivo puede equipararse a la obtención de las ganancias, de manera que se deberá de tener en cuenta la residencia fiscal de la plataforma.

- Servicios entre compañías

En último lugar, cabe hacer mención a la estructura empresarial de los prestadores de servicios por vía electrónica. Se tratará de la formación y explotación de intangibles, así como los servicios de almacenamiento web de datos entre empresas.

Diariamente se emplean plataformas como redes sociales, aplicaciones de mensajería, webs de compra-venta, alquiler de vehículos, pedidos de comida online, etc. Cuando se accede y emplean estas plataformas, se está aportando a la red una gran cantidad de datos

personales, tanto de forma directa (nombre, dirección, número de teléfono, datos bancarios...) como de forma indirecta.

Así cabría mencionar el fenómeno del *Big Data*. Este término se emplea para describir el gran volumen de datos que se mueven en los negocios. Sin embargo, no existe una definición exacta para ello. De forma muy resumida y atendiendo al estudio de Stuart y Barker (2013), el Big Data “es un término que describe el almacenamiento y análisis de conjuntos de datos grandes y complejos usando una serie de técnicas que incluyen, entre otras: NoSQL<sup>10</sup>, MapReduce<sup>11</sup> y machine learning<sup>12</sup>. Las plataformas digitales y otras grandes empresas de internet, recogen cada día una gran cantidad de datos tanto de oferentes como demandantes de los servicios. De forma que esta denominación se encuadra perfectamente con el volumen de información, principalmente personal de los usuarios, que se genera en estas empresas.

La Comisión Europea (2018) define los datos personales como “cualquier información relativa a una persona física viva identificada o identificable. Las distintas informaciones, que recopiladas pueden llevar a la identificación de una determinada persona, también constituyen datos de carácter personal”. Además, se incluyen todos aquellos datos que, habiendo sido anonimizados, cifrados o indicados con un seudónimo, puedan usarse en la identificación de alguna persona. Si bien, todos estos quedan recogidos en el Reglamento General de Protección de Datos (RGDP), cabe realizar un breve estudio sobre el uso y tratamiento que hacen las empresas sobre estos datos, y la situación en la que quedan los usuarios tras conceder estos datos (Symons y Bass, 2017).

En los últimos años, las tecnologías de la información y concretamente Internet han experimentado un gran crecimiento, para lo cual ha sido necesario el uso de una serie de datos. Este crecimiento ha sido acompañado por una pérdida de control de las personas que generan tales datos. Básicamente el funcionamiento podría considerarse como la recogida de referencias personales por las grandes empresas de Internet y la posterior creación de un mercado por empresas conocidas como *data brokers*. Estas empresas se encargan del tratamiento de los datos recolectando, analizando, explotando y vendiéndolos, quedando sus propietarios ajenos a todo este procedimiento y desconociendo su uso posterior (Symons y Bass, 2017). De forma más concreta, “la economía digital” dispone de modelos de negocio que ofrecen libertad en el acceso a los servicios y genera ingresos usando los datos de las personas que usan tales servicios.

---

<sup>10</sup> NoSQL: Sistema de almacenamiento de información.

<sup>11</sup> MapReduce: modelo de programación para dar soporte a grandes colecciones de datos en ordenadores.

<sup>12</sup> Machine learning (o aprendizaje automático): creación de programas capaces de generalizar comportamientos a partir de información sustraída en forma de ejemplos.

Concretamente, las mayores empresas digitales del siglo XXI, Google, Apple, Facebook y Amazon, las denominadas “empresas GAFAs”, emplean como “materia prima” los datos, siendo denominados como el nuevo petróleo del siglo XXI (Cuesta, 2018). Estas empresas ofrecen casi cualquier producto o servicio a los millones de usuarios que las frecuentan, alcanzando en 2016 unos ingresos de casi medio billón de dólares, entre las cuatro. El negocio de estas empresas consiste en la obtención y explotación de los datos de sus usuarios y la creación de grandes bases de datos, las que suponen su principal activo. Estas bases están caracterizadas por la falta de transparencia, que, junto con la falta de localización del producto, supone la falta de elementos regulatorios entre los que se encuentra la obligación de tributar.

En este caso, el informe presentado por el eurodiputado Tang et al. (2017) en la Eurocámara, entre otras muchas consideraciones, proponen la aplicación de impuestos monofásicos en los cuales la etapa gravada corresponde con la residencia fiscal de la empresa que obtiene el ingreso, esto es la que vende los datos de los usuarios a otra empresa. Con esta práctica se pretendería evitar la dificultad de hallar el hecho imponible de las relaciones encadenadas entre las distintas empresas que intervienen en este tipo de actividad y que suponen cada una de las fases del proceso.

#### **2.4.1.2. Sujeto pasivo**

El artículo 36 de la LGT define al sujeto pasivo como “el obligado tributario que, según la ley, debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma”. De esta forma, habría que considerar dos tipos de sujeto pasivo, el de los impuestos directos, y por otro lado el de los impuestos indirectos. En cuanto a este tipo de impuestos, para simplificar el estudio, nos centramos en el IRPF e IS para los directos, e IVA para los indirectos.

En este punto, cabría diferenciar entre el sujeto pasivo legal y económico o contribuyente. Según la Agencia Tributaria (2014), el sujeto pasivo económico sería “la persona llamada a soportar el tributo sobre su capacidad económica, quien soporta la carga económica”, mientras que el legal es el deudor tributario, que corresponde con la definición aportada anteriormente.

El IRPF grava la obtención de rentas de la persona física que realiza una actividad económica y recibe una compensación por ello. Al igual, el IS grava la renta en sociedades y otras entidades jurídicas (Agencia Tributaria, 2014). En este caso se presume que toda persona, física o jurídica que obtienen una compensación económica por la prestación de un servicio o venta de un bien, es sujeto pasivo del tributo y con ello responsable del pago.

Atendiendo a la Unión Europea (2016), los prestadores de servicio pueden ser profesionales o particulares, y recibir una remuneración por la prestación del servicio o simplemente compensar

los gastos. En este último caso, se engloban empresas como *BlaBlaCar*, en la cual los usuarios no tienen obligación de tributar. Esto se debe a que según el artículo 31 de la Constitución Española (CE), se exige que para gravarse una renta debe demostrar capacidad económica, además de no experimentar variaciones en el patrimonio. En el caso de *BlaBlacar*, este requisito no lo cumplen los oferentes del coche, que tampoco presenta cambios en el patrimonio ya que los precios establecidos cubren el coste real proporcional del viaje ofertado.

Además, según la Directiva sobre el comercio electrónico (Dir. 2000/31/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 8 de junio de 2000), las plataformas colaborativas ofrecen un servicio a la sociedad de la información cuando, proporcionan un “servicio prestado normalmente a cambio de una remuneración, a distancia, por vía electrónica y a petición individual de un prestatario de servicios”. Así, para comprobar que se cumple esta afirmación, se ha de tener en cuenta si el sujeto pasivo también ofrece el servicio subyacente. Así, continuando con el ejemplo de *BlaBlaCar*, vimos como, por un lado, basándose en la CE, los usuarios del servicio no son sujetos pasivos y no se les impone ningún tributo, mientras que, por su parte la empresa en sí declara sus ingresos mediante el IS, referenciando a la Directiva ya citada.

El IVA considera como sujeto pasivo a los consumidores finales de determinados bienes y servicios (Ley 37/1992, de 28 de diciembre). Generalmente, los particulares que intervienen en la economía colaborativa no tienen la consideración de empresarios o profesionales a efectos de este Impuesto, por lo que sus operaciones no están sujetas al IVA. No obstante, Wucherpfennig (2018) considera la excepción de este tributo en el alquiler de inmuebles. Ya que, pese a estar exentos de IVA como cita el artículo 20 de la Ley del IVA (Ley 37/1992, de 28 de diciembre) según el artículo 7 de la Ley del ITP (Real Decreto Legislativo, 1/1993): “los arrendamientos de bienes inmuebles sujetos, pero exentos del IVA, tributan por esta modalidad del ITP y AJD<sup>13</sup>, siendo sujeto pasivo el arrendatario o turista que alquila la habitación o vivienda y responsable de su pago el arrendador”.

#### **2.4.1.3. Potestad tributaria**

Por último, desde el punto de vista recaudatorio, cabría determinar quién tiene la capacidad de exigir la obligación y sus correspondientes limitaciones. No obstante, esta determinación no es tan sencilla, ya que nos encontramos ante una serie de restricciones en función de lo analizado anteriormente:

- Territorialidad: este puede ser el principal impedimento en la exigencia de obligaciones tributarias en operaciones digitales, cuyos servicios pueden ser ofrecidos a nivel

---

<sup>13</sup> Impuesto de Transmisiones Patrimoniales e Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, respectivamente.



internacional. Las transacciones por medios electrónicos son interterritoriales o incluso transfronterizas, de manera que habrá que plantearse qué ordenamiento regula las mismas. En efecto, ya sea porque la relación jurídica se produce entre usuario final y central electrónica situados en dos Comunidades autónomas con sendas regulaciones, o bien ambos actores de la relación jurídica se encuentren en estados distintos, habrá que articular un procedimiento de determinación de la norma aplicable (Aige, 2016). Así, la UE establece soluciones como el convenio de doble imposición, en el cual se profundizará posteriormente.

- Falta de información: de forma general, los Estados como organismos que imponen la obligación tributaria, no parecen contar con la capacidad de recolección, análisis y cruce de información necesaria que permita determinar con claridad los elementos básicos del tributo, y con ello de quien es la facultad de exigir la obligación de pago. Sin embargo, aun disponiendo de toda la información de transacciones objeto de gravamen, las transacciones inmateriales mantienen el problema de sometimiento a alguna imposición (Paz-Peñuelas, 2017).

Como se vio anteriormente, existen grandes empresas digitales que tienen una fuerte presencia en el mundo y que abarcan gran cantidad de datos. Su fuerte potencial hace que funcionen casi como monopolios que albergan gran cantidad de datos a los que parece imposible acceder. Tal es el caso, que surge la necesidad de crear un marco de actuación transparente y seguro. La Comisión de Mercado Interior y Protección del Consumidor solicita a la Comisión a concretar “el régimen de responsabilidad de las plataformas colaborativas, con el fin de fomentar las prácticas responsables y aumentar la confianza de los consumidores”, pronunciándose también en esta línea el Parlamento Europeo que “reconoce, en particular, la falta de seguridad, en especial por lo que respecta a la cuestión de si una plataforma está prestando un servicio subyacente o simplemente ofreciendo un servicio de la sociedad de la información, conforme a la Directiva sobre comercio electrónico” (Martín, 2017a).

Junto al problema de identificación de los elementos en la aplicación de un tributo, se une la dificultad para aplicar el poder coactivo con respecto al cumplimiento y la ejecución de las obligaciones fiscales. Según la Comisión Europea (2016a) esto se debe a las “dificultades para identificar a los contribuyentes e ingresos disponibles, falta de información sobre los prestadores de servicios, exacerbación de la planificación fiscal agresiva en el sector digital, diferencias de las prácticas fiscales en la UE e intercambio insuficiente de información”.

García (2017) afirma que el problema de la fiscalidad en el comercio por internet y mediante plataformas digitales es un fenómeno que surge en los años noventa, pero que se ha ido avanzando en ello y mejorando la situación a la que se enfrentaba en sus orígenes. Los primeros años en los

que apareció esta problemática, se consideraba prácticamente imposible la imposición fiscal a las operaciones llevadas a cabo a través de internet. Con el paso de los años, esto dejó de considerarse imposible estableciendo métodos como el *big tax*, que fue un impuesto sobre el consumo por Internet basado en el tamaño de los archivos descargados, y más adelante, otros más concretos y fiables como el gravamen establecido en 2016 en la India, consistente en aplicar un 6% sobre pagos digitales (*Equalisation Levy to tax digital payments*<sup>14</sup>) en un intento de implementar la tributación en el lugar donde se localiza el consumo de las multinacionales que venden por Internet. Esta última propuesta tiene como objetivo gravar a empresas como Google, Facebook, Twitter, LinkedIn o Yahoo, que obtienen ingresos a través de anuncios digitales pero que se encuentran ubicadas fuera de India y no están sujetas a impuestos de este país.

Un ejemplo del problema en la determinación de quien debe ejercer la potestad tributaria se encuentra en el caso Uber. Según Martínez (2017b), la empresa Uber funciona en España con una filial, *Uber Systems Spain SL*, constituida en 2014 y cuya empresa matriz, *Uber International Holding B.V.*, se encuentra ubicada en los Países Bajos, donde la tributación es más favorable. Su tributación sigue una estructura que consiste en la facturación de todos los viajes realizados en Madrid, hasta hace poco la única ciudad donde se opera con su servicio de vehículos de alquiler con conductor, se traslada a la sociedad matriz, en los Países Bajos, que es donde se concreta todo el negocio fuera de territorio estadounidense. Posteriormente a ello, se entregan los ingresos a los conductores, a excepción de la comisión ingresada en la empresa. De esta forma, la filial española se encarga únicamente de servicios de marketing y ventas en el mercado. Por su parte, el resto de obligaciones fiscales se rigen por la normativa española. Es por ello que no queda claro cuál es la jurisdicción que debe ejercer el poder recaudatorio sobre la empresa.

---

<sup>14</sup> Después de esta propuesta en 2016, varias empresas, incluida Facebook, trasladaron sus establecimientos permanentes a India.

### 3. PROPUESTAS DE LA OCDE

La inclusión de las TIC por los agentes económicos en el desarrollo y prestación de sus actividades produce, a nivel tributario, la posibilidad de evitar o reducir sus obligaciones, ya que las determinaciones y elementos considerados por las diversas leyes escapan, en cierta medida, de esta nueva modalidad. Esta situación de pérdida de ingresos procedentes de los impuestos provoca un traslado de la carga fiscal a unos pocos contribuyentes (OCDE, 2014a). Además, las características de la economía digital planteadas con anterioridad en el punto 2, muestran que factores como la movilidad, la no necesidad de situarse en un espacio físico o la escasez de bienes muebles, dan lugar al surgimiento de nuevas formas de fraude y evasión fiscal.

La presencia de las tecnologías y las facilidades de expansión y deslocalización de las empresas provoca que puedan desempeñar sus actividades sin necesidad de tener presencia en el lugar donde prestan el servicio, según la OCDE (2014a) “las empresas pueden centralizar la gestión de gran parte de las funciones que anteriormente exigían una presencia local”. De ahí que las normas fiscales no contemplen esta nueva situación. Si bien esta parece ser la principal incógnita con la que se encuentran los recaudadores impositivos, se consideran también otras cuestiones. Entre ellas cabe destacar las contempladas por la OCDE, que de forma muy resumida son la dificultad de calificación de pagos y operaciones tributarias ante el uso de datos como recurso productivo y por la obtención de ingresos de diversas fuentes debidas al negocio multilateral, junto a la fijación de unos impuestos que den lugar a una recaudación apropiada.

#### 3.1. Plan BEPS

Debido a la elevada cantidad ingresos generados por la economía digital, y por tanto su capacidad potencial para generar ingresos tributarios, vamos a analizar en profundidad las acciones planteadas en el plan de acción elaborado por los países de la OCDE y del G20 en febrero de 2013.

En 2013, la OCDE creó la *Acción 1 del Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de los beneficios* o *Plan BEPS (Base Erosion and Profit Shifting* en inglés), a fin de afrontar los desafíos fiscales de la economía digital. Para la elaboración de este informe y con el fin de plantear los problemas y aportar soluciones a las cuestiones fiscales planteadas por la economía digital se creó el Grupo de Expertos sobre Fiscalidad de la Economía Digital (GEFED), como órgano auxiliar del Comité de Asuntos Fiscales (CAF), en el que participan tanto países de la OCDE y del G20, como otros en igualdad de condiciones (OCDE, 2014a). El documento recoge una serie de medidas, pero no sugiere su aplicación. Ante lo cual, se crea un nuevo informe en 2018 que recoge nuevas medidas, que aun sin recomendaciones de aplicación, si contienen un análisis de las ventajas e inconvenientes en caso de su adopción, y un estudio más amplio de los resultados en la adopción de medidas de las acciones del Plan (OCDE, 2018). Esto es, el Plan de

2018 realiza un análisis más exhaustivo que favorece la posible aplicación por cualquiera de los países incluidos en el grupo, pese a no proponer medidas de aplicación recomendada.

Según la OCDE (2014a), estos principios fueron la base de la elaboración del informe sobre fiscalidad del comercio electrónico:

- Neutralidad: los impuestos deben alterar lo menos posible las decisiones de los agentes económicos. Esto es, no deben provocar variaciones de precios que den lugar a cambios en la oferta u demanda distintos a los que ocurrirían en caso de no existir el impuesto. “Un impuesto fiscalmente neutro contribuirá a la eficiencia asegurándose de alcanzar una asignación y reparto óptimos de los medios de producción” (OCDE, 2014a).
- Eficiencia: los costes derivados de la aplicación de los impuestos deben ser lo más bajos posible, tanto el coste de cumplimiento para las empresas como los gastos administrativos de los gobiernos deben ser mínimos.
- Certeza y simplicidad: las normas tributarias claras y fáciles de entender permiten que los obligados tributarios conozcan su situación, de forma que los particulares tengan claros sus derechos y obligaciones. De esta forma, las empresas podrán realizar sus actividades acordes a unos objetivos fijados sin incertidumbre.
- Efectividad y justicia: los responsables políticos deben determinar la cuantía de impuestos idónea y evitar las situaciones de doble imposición o no imposición involuntaria, y de evasión o fraude fiscal, de manera que las normas tributarias se aplicables a la práctica además de garantizar la eficiencia del sistema tributario.
- Flexibilidad: la flexibilidad en los sistemas tributarios consiste en la adaptación de estos tanto a los avances tecnológicos y comerciales, como a los cambios de gobierno y sus necesidades variantes en función de las situaciones económicas.

En cuanto a la justicia tributaria, es importante considerar que “tanto plataformas como particulares que operen en el tráfico jurídico, pueden configurar sus relaciones, negocios o inversiones bajo cualquiera de las alternativas que ofrece el mercado y el ordenamiento jurídico”. Con ello, aunque el negocio jurídico se englobe dentro del marco de la economía digital, se debe garantizar la aplicación del tributo acorde a las verdaderas capacidades económicas de las actividades desempeñadas (Antón et al., 2016a). Dentro de la justicia tributaria cabe distinguir entre equidad horizontal y la equidad vertical. La primera se refiere al principio de igualdad, que según Neumark (1974) consiste en que “las personas, en tanto estén sujetas a cualquier impuesto y se encuentren en iguales o parecidas condiciones relevantes a efectos fiscales, han de recibir el mismo trato en lo que se refiere al impuesto respectivo”. Por su parte, la equidad vertical se equipara al principio de proporcionalidad por el cual se hace trato distinto a los contribuyentes en función de sus capacidades de pago, esto es, trato desigual a los desiguales. Así, alcanzar la

justicia tributaria puede considerarse como el logro de la equidad entre naciones. Teniendo en cuenta las distintas políticas y normativas fiscales que adoptan y aplican los países, la justicia tributaria puede referirse a la equidad entre naciones. En consideración a lo establecido por Manley (1999), se otorga gran importancia a dicha problemática, por el debate sobre el reparto de la potestad tributaria entre los Estados donde se ofrecen y donde se llevan a cabo las actividades digitales. De hecho, se afirmó que “la adaptación de los principios fiscales internacionales existentes deberá estar estructurada con miras a preservar la soberanía tributaria de todo país al objeto de alcanzar una distribución equitativa de la base imponible aplicable al comercio electrónico de un país a otro” (OCDE, 2001).

Como se ha planteado con anterioridad, Internet y la digitalización en general ha cambiado la forma en la que se llevan a cabo las actividades económicas en el mundo. Esta digitalización, acompañada de la globalización, lleva a la creciente integración de los mercados y economías nacionales, poniendo en tensión las normas fiscales internacionales que fueron diseñadas e implantadas en una época en la que esta situación no se daba, concretamente hace más de un siglo. El hecho de disponer de normas que no son acordes a las nuevas realidades económicas y que pueden considerarse desfasadas pueden dar lugar a la creación de los denominados BEPS<sup>15</sup>, siglas en inglés de los procesos que favorecen “la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios” que provienen de las empresas que presentan estas características de digitalización (OCDE, 2018).

Esto es, cuando los Estados diseñan sus normas tributarias internas, en algunas ocasiones puede que no tengan suficientemente en cuenta los efectos de las normas de otros países, dando lugar a fricciones como una doble imposición o lagunas en el gravamen. A raíz de esto, se diseñaron las normas internacionales, pero, que en un origen no cubren las necesidades que han surgido posteriormente con motivo de la integración entre los países. A ello se une la expansión de la economía digital, que, se caracteriza por “basarse en activos intangibles, por el uso masivo de datos (especialmente de datos personales) y por la adopción general de modelos comerciales poliédricos que aprovechan el valor de las externalidades generadas por los servicios gratuitos” dando lugar a la dificultad de determinar la jurisdicción bajo la que tiene lugar la creación de valor y por tanto de fijación de los derechos impositivos (OCDE 2014a).

Así, este Plan de acción tiene como objetivos (OCDE, 2013):

- Identificar las acciones necesarias para paliar la erosión de la base imponible y el traslado de los beneficios.
- Establecer plazos para poner en marcha las acciones.

---

<sup>15</sup> Base Erosion and Profit Shifting.

- Identificar los recursos necesarios y la metodología para ejecutar las acciones.

A continuación, se hará un análisis de las propuestas y las 15 acciones establecidas en el proyecto de 2014 para, posteriormente analizar sus impactos y como se han desarrollado estas actividades en los distintos países mediante el informe de Desafíos Fiscales Derivados de la Digitalización publicado por la OCDE en julio de 2018.

Tabla 3. Cuadro resumen de las acciones del Plan BEPS

<b>Acción</b>	<b>Consideraciones generales</b>
Acción 1	Aborda los desafíos fiscales de la economía digital e identifica los principales problemas que plantea de cara a la aplicación de la normativa fiscal internacional ya existente
Acción 2	Desarrolla disposiciones de tratados modelo y recomendaciones sobre el diseño de normas nacionales para neutralizar los efectos de mecanismos híbridos (doble imposición, doble deducción o diferimiento a largo plazo de los tributos), diseñando normas internas
Acción 3	Establece recomendaciones para fortalecer las reglas para la tributación de las corporaciones extranjeras controladas (CFC).
Acción 4	Describe un enfoque común basado en las mejores prácticas para prevenir la erosión de la base mediante el uso del gasto por intereses, por ejemplo, mediante el uso de deuda de partes relacionadas y de terceros para lograr deducciones de intereses excesivas
Acción 5	Renueva el trabajo sobre prácticas tributarias perjudiciales con un enfoque en la mejora de la transparencia y en la exigencia de una actividad sustancial para los regímenes preferenciales.
Acción 6	Desarrolla disposiciones y recomendaciones modelo del tratado con respecto al diseño de normas internas para prevenir el abuso del tratado.
Acción 7	Contiene cambios en la definición de establecimiento permanente para evitar su circulación artificial, por ejemplo, mediante el uso de estructuras de comisionado y similares.
Acciones 8 – 10	Establecen una guía de precios de transferencia para asegurar que su fijación esté en línea con la creación de valor en relación con los intangibles, incluidos los difíciles de valorar, los riesgos y el capital, y otras transacciones de alto riesgo.
Acción 11	Establece metodologías para recopilar y analizar datos sobre el BEPS y las acciones para abordarlo, desarrolla recomendaciones con respecto a los indicadores de la escala y el impacto económico del BEPS y garantiza que haya herramientas disponibles para monitorear y evaluar la efectividad y el impacto económico de las acciones.
Acción 12	Realiza recomendaciones con respecto al diseño de reglas de divulgación obligatorias para esquemas agresivos de planificación fiscal, teniendo en cuenta los costes administrativos para las administraciones tributarias y las empresas, y aprovechando las experiencias del creciente número de países que tienen dichas normas.

Acción 13	Contiene una guía revisada sobre la documentación de precios de transferencia, incluida la plantilla para la presentación de informes país por país, para mejorar la transparencia teniendo en cuenta los costos de cumplimiento.
Acción 14	Desarrolla soluciones para abordar los obstáculos que impiden que los países resuelvan las disputas relacionadas con el tratado en virtud del MAP <sup>16</sup> ( <i>Mutual Agreement Procedure</i> o procedimiento de acuerdo mutuo), a través de un estándar mínimo en esta área, así como una serie de mejores prácticas.
Acción 15	Analiza las cuestiones legales relacionadas con el desarrollo de un instrumento multilateral para permitir a los países simplificar la implementación de las medidas del tratado BEPS.

*Fuente: Elaboración propia a partir de OCDE (2016).*

### **Acción 1: Abordar los retos de la economía digital para la imposición**

Se puede considerar como la acción destinada a corregir de forma general los problemas impositivos de la economía digital. Según la OCDE (2014b), con esta acción se pretenden “identificar las principales dificultades que plantea la economía digital a la aplicación de las actuales normas impositivas internacionales y desarrollar opciones detalladas para abordar estas dificultades, con un enfoque holístico y considerando tanto la imposición directa como la indirecta”. Para conseguirlo se pretenden examinar ciertos temas como son:

- La capacidad de una compañía de tener presencia digital en otro país sin estar sujeta a la imposición de este.
- La generación de valor a partir de datos.
- Los ingresos procedentes de nuevos modelos comerciales.
- La forma de asegurar una recaudación de impuestos indirectos relativos al suministro transfronterizo de bienes y servicios digitales, y en especial del IVA.

Los principales retos que se examinan con esta acción, son la capacidad de una compañía de tener una presencia digital significativa en la economía de otro país sin estar sujeta a imposición debido a la falta de un “nexo” de acuerdo con las normas internacionales actuales, la atribución de valor creado a partir de la generación de datos comercializables de ubicación relevante mediante el uso de productos y servicios digitales, la caracterización de los ingresos procedentes de nuevos modelos comerciales, la aplicación de normas relativas a la fuente y el modo de asegurar la recaudación efectiva del IVA u otros impuestos indirectos relativos al suministro transfronterizo de bienes y servicios digitales (OCDE, 2014c).

---

<sup>16</sup> Este es un procedimiento establecido en muchos tratados fiscales que permite a los representantes gubernamentales designados de los socios del tratado ("autoridades competentes") trabajar juntos para resolver disputas fiscales internacionales.

La digitalización ofrece a las empresas la posibilidad de desarrollar su actividad económica sin necesidad de estar localizada físicamente en un lugar concreto. En este sentido, según el artículo 7 del Modelo de Convenio de la OCDE, los beneficios obtenidos por una empresa explotada por una persona residente fiscal de un Estado, solamente podrán gravarse en otro Estado distinto, en el que obtienen rentas cuando se disponga de Establecimiento Permanente (EP) en ese otro Estado. Vaquer (2016) analiza cómo esta definición no es la óptima ante las situaciones en las que las empresas emplean las nuevas tecnologías para comercializar a nivel internacional, de manera que pueden desviar los beneficios obtenidos en una jurisdicción a otras con una carga tributaria inferior, donde disponen de un EP.

Concretamente, según la OCDE (2018), se considera EP cuando una empresa extranjera tiene un nivel de actividad económica suficiente para justificar la imposición en el Estado donde se encuentra situada. Para determinar este nivel se requiere de un cierto grado de presencia física de la empresa en la jurisdicción, cuya identificación más evidente es la existencia de un “lugar fijo de negocios”.

Ante el problema descrito por Vaquer (2016), con esta acción se propuso la modificación de la lista de excepciones a la definición de EP, de forma que tengan carácter auxiliar o preparatorio, así como la introducción de un “criterio antifragmentación” de forma que las empresas no puedan aprovechar la EP con fines elusivos a partir de la fragmentación de sus operaciones. Además, esto se completa con un cambio en la definición general de EP a fin de evitar desvinculaciones de las ventas de la empresa matriz hacia el EP (OCDE, 2015).

Asimismo, se plantea cambios en las Directrices sobre los Precios de Transferencia, de forma que la titularidad jurídica de los intangibles no sea requisito en la recepción de los beneficios que se obtengan por su explotación, sino que dependa de la “transacción efectivamente realizada”. A lo que se añade el sometimiento a gravamen de las empresas CFC (Compañías Foráneas Controladas) en la jurisdicción en la que se encuentre localizada la matriz (OCDE, 2015).

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

Los mecanismos híbridos implican una erosión en la base imponible de los países afectados en cuanto que aprovechan las asimetrías en el tratamiento fiscal por parte de los distintos ordenamientos o jurisdicciones. A fin de evitar estas prácticas y reducir situaciones como la doble exención, doble deducción o aplazamiento del pago a largo plazo, esta acción abarca recomendaciones tanto a nivel de Derecho interno como a nivel exterior, analizando en este caso el problema de las entidades con residencia fiscal en dos Estados distintos (OCDE, 2015).

La OCDE (2014a) resume esta acción con cinco recomendaciones: “(i) cambios en el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE para asegurar que no se utilicen mecanismos y entidades



híbridas (así como entidades con doble residencia) para obtener indebidamente ventajas de los tratados; (ii) disposiciones en la legislación nacional que eviten la exención o la falta de reconocimiento de ingresos por pagos deducibles para el pagador; (iii) disposiciones en la legislación nacional que nieguen la deducción por pagos que no se hayan de incluir en los ingresos del receptor (y que no esté sujeta a imposición por el efecto de disposiciones tipo compañías foráneas controladas (CFC) u otras normas similares); (iv) disposiciones en la legislación nacional que nieguen la deducción por un pago que también resulte deducible en otra jurisdicción; y (v) cuando sea necesario, orientaciones para la coordinación o normas para resolver los conflictos si hay más de un país que desea aplicar ese tipo de normas a una transacción o estructura.

### **Acción 3: Refuerzo de la normativa sobre CFC**

Las normas CFC se vienen implantando desde 1962, como respuesta al riesgo de que contribuyentes con participación mayoritaria en una filial extranjera erosionen la base imponible en su país de residencia o en otros países en los que se hayan deslocalizado. Como consecuencia, una regulación eficiente y que se adapte rápidamente a los cambios internacionales es imprescindible para evitar el traslado de beneficios y el aplazamiento del pago de los tributos a largo plazo (OCDE, 2015).

Para el diseño de unas normas CFC eficaces, esta acción plantea una serie de recomendaciones tales como la determinación del grado de influencia de un accionista sobre una empresa extranjera para denominarla CFC: modificaciones en su definición, definición consensuada para las “rentas CFC” y aplicación de exenciones únicamente a las CFC sometidas a tipos impositivos más bajos que los aplicados en la jurisdicción de la matriz, principalmente (OCDE, 2015). Así, ante la posible doble imposición que plantean las CFC, se plantea esta modificación de la normativa tanto para eliminarla como para prevenirla y solventar los casos dados con anterioridad.

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

Esta acción surge ante la posibilidad que tienen las multinacionales de obtener unos beneficios fiscales mediante el ajuste de su nivel de endeudamiento entre las distintas entidades del mismo grupo, mediante el uso de instrumentos financieros que les beneficien aprovechando su deslocalización (OCDE, 2015).

La OCDE (2014a) establece a modo de resumen, que en esta acción se desarrollan “recomendaciones sobre las mejores prácticas en el diseño de normas para evitar la erosión de la base imponible a través de la utilización de deducciones por intereses, por ejemplo, mediante el uso de deuda entre entidades vinculadas y con terceros para lograr la deducción excesiva de intereses o para financiar la producción de ingresos exentos o diferidos y otros ingresos

financieros que son económicamente equivalentes a los pagos de intereses”. Además del establecimiento de “orientaciones sobre precios de transferencia con respecto a la fijación de precios de las transacciones financieras vinculadas, incluyendo las garantías financieras y el rendimiento, los derivados (incluidos los derivados internos utilizados en las relaciones entre bancos), y seguros cautivos y otras clases de seguro”.

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

Esta acción surge ante la histórica preocupación de la competencia fiscal perjudicial, estando este problema agravado actualmente por la deslocalización de las empresas que se fomenta con la digitalización.

Concretamente la OCDE (2015) destaca el riesgo que supone la utilización de regímenes fiscales preferenciales para transferir los beneficios y la falta de transparencia ante acuerdos entre la Administración y contribuyentes específicos (*tax rulings*) en determinadas jurisdicciones. Así ante el problema de las prácticas fiscales desleales en determinadas situaciones, las empresas con capacidad de deslocalización pueden agravar e incrementar estas prácticas.

Ante ello, esta acción se centra en consensuar y aplicar una metodología que defina el criterio de actividad sustancial utilizado en la evaluación de regímenes preferenciales<sup>17</sup>, comenzando en primer lugar por los regímenes de propiedad intelectual (PI). Asimismo, en cuanto al objetivo de la transparencia, se propone un sistema obligatorio de intercambio espontáneo de ciertos *tax rulings* que presenten riesgos de BEPS ante la falta de dicho intercambio.

#### **Acción 6: Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales**

Con esta acción se pretende abordar el uso abusivo de los convenios fiscales y haciendo especial énfasis a la búsqueda del convenio favorable o *treaty shopping*. La definición aportada por Robles (2011) de *treaty shopping* es “un mecanismo de abuso de los Convenios indicados, consistente en que un residente de un tercer país mediante una operación internacional que involucre la participación de una persona residente en uno de los dos Estados contratantes del Convenio, disfrute de forma indirecta de las ventajas o beneficios derivados de la aplicación de las disposiciones del mismo, a lo cual no habría tenido derecho de efectuar alguna operación de forma directa”.

---

<sup>17</sup> El Gobierno de España (2018) define el Sistema de Preferencias Generalizadas como “un régimen comercial autónomo a través del cual la UE proporciona un acceso preferencial no recíproco al mercado comunitario de productos originarios en países y territorios en desarrollo a través de la exoneración total o parcial de los derechos arancelarios”.

Para resolver esto, se plantea la inclusión en los convenios fiscales de una declaración explícita por la que los Estados se comprometen a evitar esta práctica; la inclusión de una cláusula antiabuso que limita el acceso a las ventajas concedidas a entidades con determinadas características; y de una cláusula más genérica fundamentada en los propósitos principales de las transacciones u operaciones de las entidades (OCDE, 2015).

**Acción 7: Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente (EP)**

Como ya se analizó anteriormente la deslocalización y la posible omisión de disponer de presencia física por parte de las entidades, lleva a que se haga un uso indebido del término del EP. Por lo que con esta acción se plantean modificaciones en su definición y exenciones de forma que puedan eliminarse las lagunas o errores que permitan impedir la elusión artificiosa del estatuto de EP en relación a la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (OCDE, 2014a).

**Acción 8-10: Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor**

Como se venía analizando anteriormente, la globalización acompañada de la digitalización de la actividad económica, producen la intensificación de los intercambios comerciales intragrupo, esto es, entre las distintas filiales de una misma empresa (OCDE, 2015). A raíz de ello, las empresas digitalizadas se pueden beneficiar de una menor tasas de impuestos, mediante la transferencia de activos intangibles a entidades situadas en jurisdicciones de baja tributación (OCDE, 2018).

Por su parte, las normas de determinación de precios de transferencia, 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. Los estándares internacionales en materia de precios de transferencia pueden ser empleados para obtener beneficios no correspondientes con la actividad económica que los genera. Para la determinación de estos precios, los países aplican el principio de plena competencia, por el cual se exige que el precio fijado en transacciones entre empresas asociadas sea el mismo que si se tratase de empresas independientes (OCDE, 2015). No obstante, este principio ha sido objeto de manipulación, lo cual tratan de solventar estas tres acciones centradas en tres áreas clave.

La Acción 8 analiza los aspectos relativos a los bienes intangibles. Para ello, establece la necesidad de una definición bien delimitada de estos bienes para así, asegurar que los beneficios por su uso y transferencia se corresponden a la creación de valor. Ante la existencia de bienes intangibles de difícil valoración que no se puedan englobar dentro de una definición global, se

defiende la realización de un trato especial. De esta forma nos encontramos ante una definición de bienes intangibles, con excepciones para aquellos de difícil valoración. (OCDE, 2014a).

La Acción 9 trata los riesgos y los ingresos que obtienen las entidades que los asumen, así como la tasa de retorno de la inversión en una empresa con un gran capital social; para lo cual establece normas que aseguren que la entidad no acumulará resultados inadecuados únicamente por haber asumido riesgos o aportado capital (OCDE, 2014a).

La acción 10 se centra en transacciones de alto riesgos, proponiendo la recalificación de las rentas derivadas de las transacciones de alto riesgo, usar métodos de precios de transferencia en las cadenas globales de valor y otorgar protección contra la erosión de la base imponible por el realizar ciertos pagos entre empresas del mismo grupo.

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

Ante la dificultad de cuantificar la magnitud y el impacto de BEPS, con esta acción se pretenden establecer metodologías para la recopilación y análisis de datos. Para ello se recomienda la unión entre la OCDE y los gobiernos para notificar y analizar un mayor número de datos relativos al IS, obteniendo datos comparables y coherentes a nivel internacional (OCDE, 2015).

#### **Acción 12: Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva**

Con esta acción se realizan recomendaciones en el diseño de normas de declaración obligatoria de transacciones o estructuras agresivas o abusivas, considerando los costes administrativos en los que incurren las administraciones tributarias y empresas, de manera que se puedan aprovechar las experiencias de los países que ya disponen de tales normas (OCDE, 2014a).

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

A fin de lograr una mayor transparencia por parte de las empresas hacia la administración tributaria, se desarrollan unas normas con el requisito de que las multinacionales aporten a los gobiernos en los que operan, la información sobre asignación y reparto mundial relativa a sus ingresos, actividad económica e impuestos pagados en los distintos países. Esta información resulta útil en la evaluación del riesgo en materia de precios de transferencia, para la optimización de los recursos empleados en la inspección de las multinacionales y para aportar información en caso de una inspección a estas (OCDE, 2015).

#### **Acción 14: Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias**

Con esta acción se pretenden desarrollar soluciones para luchar contra los obstáculos que impiden que los países resuelvan las controversias relacionadas con los convenios mediante los

procedimientos amistosos (OCDE, 2014a). Este procedimiento consiste en la resolución de diferencias o dificultades en materia de interpretación o aplicación de convenio, realizado por los Estados. Además, la acción recoge medidas para la reducción de los riesgos de incertidumbre y doble imposición involuntaria cuidando una aplicación correcta de los convenios fiscales (OCDE, 2015).

### **Acción 15: Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales**

Ante el incremento de lagunas y discrepancias entre los sistemas tributarios de los distintos países que surgen de los miles de acuerdos bilaterales entre jurisdicciones existentes y complican la actuación sincronizada de los Estados, la OCDE (2015) considera necesario un examen de las características del sistema de convenios fiscales bilaterales actual.

Para ello se propone un análisis de cuestiones tanto de Derecho Tributario como Internacional Público para la elaboración de un instrumento multilateral que permita a las jurisdicciones la aplicación de medidas desarrolladas en el proyecto BEPS y modificación de los convenios fiscales bilaterales.

La erosión de las bases imponibles y el traslado de los beneficios (BEPS) es una práctica en la que incurren muchas de las empresas que desarrollan su actividad mediante plataformas y con gran presencia tecnológica. Se dirige hacia jurisdicciones fiscales con una tributación baja o nula y origina un problema de mayor dimensión al oponerse a los principios de justicia tributaria suponiendo competencia desleal de las empresas que lo realizan (Gil, 2016). De ahí el surgimiento de este plan de acción.

Posterior a este plan de acción, se ha publicado en 2018 el informe provisional del Marco Inclusivo de la OCDE y el G20 sobre BEPS que se considera un trabajo de seguimiento de la Acción 1 del Proyecto BEPS de 2015 para abordar los desafíos fiscales de la economía digital. Dicho informe establece la dirección de trabajo acordada del Marco Inclusivo sobre digitalización y las normas fiscales internacionales hasta 2020. Además, considera el impacto del resto de medidas en este ámbito y “describe cómo la digitalización también afecta a otras áreas del sistema tributario, proporcionando a las autoridades fiscales nuevas herramientas que se traducen en mejoras en los servicios al contribuyente, mejorar la eficiencia de la recaudación de impuestos y detectar la evasión fiscal” (OCDE, 2018).

Según la Fundación Impuestos y Competitividad (2017) el Proyecto BEPS establece un nuevo paradigma fiscal y, concretamente, un nuevo enfoque de la fiscalidad internacional en su conjunto, tratando de acabar con la no imposición, así como de con los comportamientos de evasión y elusión fiscal. Son los grupos multinacionales los que se ven afectados en mayor medida

por el Plan de Acción BEPS en esta nueva situación, aunque cualquier organización que realiza operaciones o inversiones más allá de las fronteras nacionales, queda sometida a las 15 acciones expuestas.

Resulta interesante plantear los aspectos más relevantes que se exponen en el citado informe, de manera que se pueda realizar un análisis posterior sobre la situación de España en este ámbito. Es decir, cómo se ha aplicado el paquete de medidas BEPS desde su publicación en España, y si el paradigma actual se adapta a las nuevas medidas y necesidades.

### **3.2. Formas de implementación y líneas generales**

Deloitte (2015b) plantea una clasificación en cuanto a los objetivos a conseguir con la implantación de las medidas en torno a tres elementos. Partiendo de que la Acción 1 plantea los retos de la economía digital y la 15 del instrumento multilateral, el resto se pueden agrupar en torno a la coherencia, sustancia y transparencia y certeza. La coherencia es esencial en la búsqueda de soluciones globales ante un problema común, es por ello que se desarrolla la neutralización de los efectos de mecanismos híbridos (Acción 2), las normas CFC (Acción 3), la deducción de intereses (Acción 4) y la lucha contra las prácticas tributarias agresivas (Acción 5). La agrupación de las acciones en torno a la sustancia del sistema tributario, incluye la prevención de una utilización abusiva de los convenios (Acción 6), la prevención de elusión artificial de EP (Acción 7), así como la alineación de resultados de precios de transferencia con la generación de valor (Acciones 8-10). Por último, la búsqueda de transparencia y certeza agruparía la resolución de controversias (Acción 14), revelación de mecanismos de planificación fiscal agresiva (Acción 12) y la exigencia de aportación de documentación sobre los precios de transferencia (Acción 13).

En cuanto a la forma de implementación, se puede realizar una triple clasificación (Deloitte, 2015b): normas domésticas, incluye recomendaciones para la modificación nacional de los países; convenios de doble imposición, entre los que se encuentran los cambios al modelo de convenio de la OCDE y recomendaciones para que los países se adopten a ese nuevo modelo; y el establecimiento de una guía de precios de transferencia.

A continuación, presentamos, las soluciones que se proponen para cada acción:

#### Acción 1

- Modificación de las excepciones para el alcance del EP asegurando que lo sean las actividades con carácter preparatorio o auxiliar.
- Recomendaciones de las Directrices Internacionales sobre IVA/GST como la neutralidad del IVA por la cual los sujetos pasivos no deben estar en situación de ventaja ni desventaja respecto a los establecidos en la jurisdicción donde se produce el gravamen, y la

tributación de los servicios y bienes intangibles en el lugar donde se espera que se produzca el consumo final (Verdún et al., 2016).

- Adopción de medidas en las legislaciones nacionales propuestas por el TFDE<sup>18</sup> (Task Force on the Digital Economy o Grupo de Trabajo sobre la Economía Digital): introducción de un nuevo nexo en base a una presencia económica significativa, sometimiento de ciertas transacciones digitales a una retención en la fuente e implantación de un impuesto progresivo.

### Acción 2

- Cambios en el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE para asegurar que no se empleen mecanismos y entidades híbridas para obtener indebidamente ventajas de los tratados entre países.
- Disposiciones en la legislación nacional que eviten la exención o falta de reconocimiento de ingresos por pagos deducibles para el pagador.
- Disposiciones en la legislación nacional que nieguen la deducción por pagos que no se deben incluir en los ingresos del receptor (y que no esté sujeta a imposición por el efecto de disposiciones tipo CFC u otras normas similares).
- Disposiciones en la legislación nacional que nieguen la deducción por un pago que también resulte deducible en otra jurisdicción.
- Orientaciones para la coordinación o normas para resolver los conflictos si hay más de un país que desea aplicar ese tipo de normas a una transacción o estructura.

### Acción 3

Incluye una serie de recomendaciones para reforzar las normas CFC establecidas previamente:

- Determinación de posibles CFC atendiendo a los criterios de ser sociedades de capital, incluyendo también sus EP en el extranjero y a entidades en régimen de atribución de renta, siempre que estas generen rentas que abarquen las normas CFC. Además, se debe atender al grado de influencia o control que el contribuyente ejerce sobre la CFC, a partir de un doble test alternativo de control legal y económico (PWC, 2016).
- Aplicación de las normas CFC exclusivamente a CFC sometidas a tipos impositivos efectivos considerablemente más bajos que los aplicados en la jurisdicción en que se halla la matriz.

---

<sup>18</sup> El TFDE es un órgano subsidiario del Comité de Asuntos Fiscales (CFA) en el que participan países no miembros de la OCDE G20 como Asociados en situación de igualdad con los países miembros de la OCDE. Se estableció en septiembre de 2013 para desarrollar un informe sobre los problemas planteados por la economía digital y las opciones para abordarlos.

- Inclusión de una definición de “rentas CFC”. El documento final de la OCDE no emite recomendaciones específicas en esta definición, señalando únicamente, que los países deberán adoptar una definición de rentas CFC que asegure que toda renta problemática se atribuirá a los controladores en su jurisdicción de residencia (PWC, 2016).
- El cómputo de rentas se realice en la jurisdicción de la matriz, y que las pérdidas registradas por la CFC se registren solamente con sus propias ganancias u otras CFC localizadas en la misma jurisdicción.
- Vinculación del umbral de atribución de rentas al umbral de control, además de calcular la cuantía de las rentas atribuibles atendiendo al porcentaje de titularidad o grado de influencia.
- Recomendaciones contra la doble imposición como otorgar una deducción en cuota por el impuesto efectivamente pagado en el extranjero por la entidad CFC (PWC, 2016).

#### Acción 4

Según lo planteado por Uría Menéndez (2016), las recomendaciones son las siguientes:

- *Fixed ratio rule*: Establecer como regla general una ratio fija de deducibilidad de intereses en virtud de la cual se limita el gasto financiero deducible al resultado de aplicar un porcentaje de entre el 10 % y el 30 % sobre el EBITDA (acrónimo de *Earnings Before Interest Taxes Depreciations and Amortizations* y en español corresponde al Beneficio Antes de Intereses, Impuestos, Depreciación y Amortización) o, en su caso, sobre el EBIT (acrónimo de *Earnings Before Interest and Taxes*, Beneficio Antes de Intereses e Impuestos).
- *Group ratio rule*: Incorporar opcionalmente una norma adicional que permita adaptar la regla general a la situación particular de cada grupo multinacional.
- Establecimiento opcional de un umbral mínimo de deducibilidad, esto es, una cantidad de gastos financieros que en todo caso serán deducibles, con independencia del porcentaje que representen sobre el EBITDA, para permitir que las pequeñas y medianas empresas no se vean afectadas por la norma general.
- *Minimis rule*: Establecer opcionalmente también un umbral mínimo de deducibilidad (esto es, una cantidad de gastos financieros que en todo caso serán deducibles, con independencia del porcentaje que representen sobre el EBITDA) para permitir que las pequeñas y medianas empresas no se vean afectadas por la norma general.
- Permitir la posibilidad de que los contribuyentes arrastren la capacidad de deducción de intereses no utilizada en un ejercicio (en función de su EBITDA) a ejercicios posteriores.
- *Banking and insurance groups exclusión*: Excluir del ámbito de aplicación de este límite a los bancos y aseguradoras.



### Acción 5

- Refuerzo del criterio de actividad sustancial empleado en la evaluación de regímenes preferenciales. En el contexto de la Propiedad Intelectual (PI), se permite al contribuyente acogerse a un régimen de PI únicamente cuando haya incurrido en ciertos gastos asociados a actividades de I+D que generen rentas procedentes de la explotación de la PI.
- Acuerdo de un marco de referencia bajo el que se incluyan las decisiones administrativas en relación a contribuyentes específicos que puedan dar lugar prácticas elusivas BEPS ante la falta de un intercambio espontáneo de información relevante con carácter obligatorio.

### Acción 6

- Inclusión en los convenios fiscales de una declaración explícita por la que los Estados firmantes de un convenio se comprometen a evitar situaciones que puedan dar lugar a riesgos de doble no imposición o imposición excesivamente reducida a través de la evasión fiscal o el abuso del Derecho.
- Inclusión en el Modelo de Convenio de la OCDE de una cláusula antiabuso específica, también denominada cláusula de limitación de beneficios (LOB, por sus siglas en inglés), que limita el acceso a las ventajas concedidas en virtud del convenio a las entidades que reúnen ciertas condiciones.
- Inclusión en el Modelo de Convenio OCDE de una cláusula antiabuso basada en los propósitos principales de las transacciones u operaciones (norma PPT, por sus siglas en inglés, o test del propósito principal) para abordar otras formas de uso abusivo de los convenios, incluidos aquellos supuestos no contemplados por la referida cláusula de limitación de beneficios.

### Acción 7

Esta acción se centra en la modificación de la definición del EP recogida en el Modelo de Convenio de la OCDE:

- “Cuando las actividades que realiza un intermediario en un país tienen como finalidad la celebración habitual de contratos que generan obligaciones que habrá de cumplir una empresa extranjera, habrá que considerar que esta empresa tiene una presencia fiscalmente imponible en ese país en virtud de la que queda justificado su sometimiento a gravamen en el mismo, a menos que el intermediario realice esas actividades en el marco de una actividad independiente”.
- Garantía de las excepciones contempladas en el artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE se limitan a actividades de carácter preparatorio o auxiliar.

### Acciones 8-10

A lo largo de estas acciones se plantean medidas para la modificación de las Directrices de Precios de transferencia de la OCDE, cubriendo los siguientes puntos (EY, 2017):

- Modificación a la guía sobre aplicación del principio de plena competencia. En especial dando guías sobre la identificación de la transacción realmente realizada, en lo referente a control del riesgo, y las circunstancias bajo las cuales la transacción realizada se puede omitir para efectos del análisis de precios de transferencia.
- Guía sobre los criterios de comparabilidad en precios de transferencia, entre ellos ahorros por localización, equipos de trabajo integrados, y sinergias de los grupos de empresas multinacionales.
- Nueva guía sobre precios de transferencia para transacciones de *commodities*.
- Una nueva versión del capítulo VI de las Directrices de la OCDE sobre Precios de Transferencia sobre intangibles, incluida una nueva guía sobre la utilidad en las actividades de financiación de intangibles, y en intangibles difíciles de valorar.
- Nueva guía para servicios intragrupo de bajo valor.
- Nueva versión sobre acuerdos de costes compartidos.

### Acción 11

A fin de evaluar la magnitud del impacto de BEPS, la OCDE propone (Garrigues, 2016):

- Estudio, conocimiento y evaluación de los datos existentes y de sus limitaciones. Para ello, se establece una serie de criterios de evaluación como el alcance y representatividad de la información, posibilidad de acceso a la misma, utilidad a la hora de distinguir entre efectos económicos “reales” y efectos derivados de BEPS y el nivel de detalle de la misma, y posteriormente se clasifican las fuentes de información que existen en la actualidad.
- Configuración de un “panel de indicadores” a fin de proporcionar indicios de la existencia de conductas que se podrían calificar como BEPS, así como de la cuantificación de la magnitud de las mismas. Éste se compone de los siguientes indicadores:
  - Concentración de la Inversión Extranjera Directa (IED) en relación con el PIB de cada jurisdicción. En el caso de la IED neta, se consideran elevados los ratios por encima del 50%, mientras que, si se usa la IED bruta, se consideran muy elevados por encima del 200%.
  - Altos márgenes de beneficios filiales con baja tributación. Filiales de baja tributación son aquellas con un tipo impositivo efectivo (TIE) inferior al TIE del

grupo multinacional, mientras que filiales con altos márgenes de beneficio tienen un margen superior a la media del grupo.

- Altos márgenes de beneficios de filiales en jurisdicciones de baja tributación. Se consideran altos márgenes de beneficios a aquellos que superan la media del grupo.
  - Comparación de los TIEs de las filiales de las multinacionales con las de empresas equiparables con actividad exclusivamente doméstica.
  - Concentración de ingresos procedentes de cánones en relación con el gasto incurrido en I+D.
  - Ratios relativos al gasto financiero en filiales de multinacionales ubicadas en jurisdicciones con tipos impositivos nominales por encima de la media con respecto a los ingresos de dichas filiales.
- Análisis empírico de la magnitud y efectos fiscales y económicos de las prácticas BEPS y de las medidas antielusión propuestas.
  - Seguimiento y monitorización de BEPS mediante la mejora de la información y herramientas disponibles. Para ello se recomiendan las siguientes acciones:
    - Publicación de forma periódica de un Informe estadístico del (IS) que incluya una serie de datos y análisis estadísticos relevantes en materia BEPS, a partir del trabajo conjunto de la OCDE y los gobiernos.
    - Elaboración de informes periódicos sobre el impacto estimado en los ingresos fiscales derivado de las medidas antielusión propuestas e implementadas, a partir del trabajo conjunto de la OCDE y los gobiernos.
    - Desarrollo de herramientas analíticas e indicadores, por parte de la OCDE, para supervisar el impacto económico de BEPS.
    - Mejorar los informes públicos periódicos sobre las estadísticas de ingresos derivados del IS, por parte de los gobiernos.
    - Realizar mejoras, los gobiernos, en relación con la obtención de datos e información de naturaleza extrafiscal.
    - Tener los gobiernos en cuenta las *best practices* actuales y explorar nuevos enfoques para colaborar en la investigación de BEPS con agentes del entorno académico y otros investigadores.

### Acción 12

En esta acción se pretende diseñar un régimen de declaración obligatoria eficaz, para lo cual se recomienda a los países que adopten estos regímenes lo siguiente:

- Aplicar la obligación de declarar tanto al promotor como al contribuyente o, en su caso, bien al promotor o bien al contribuyente.
- Aplicar de manera combinada rasgos genéricos y específicos, llevando implícita cada uno de ellos la obligación de declaración. Los genéricos se centran en características frecuentes de las entidades como la confidencialidad, mientras que los específicos afectan a los que generan especial preocupación como la utilización de pérdidas.
- Establecer un mecanismo de seguimiento que permita vincular las declaraciones efectuadas por promotores y clientes.
- Imponer sanciones que garanticen el cumplimiento de las normas de declaración obligatoria acorde a las normativas internas.

### Acción 13

En relación a la documentación sobre los precios de transferencia, en esta acción se recoge la siguiente documentación a presentar:

- “Archivo maestro”. Las empresas multinacionales tienen la obligación de facilitar a las administraciones tributarias competentes información completa y exhaustiva sobre sus actividades económicas a nivel mundial, así como de sus políticas generales en materia de precios de transferencia mediante tal “archivo maestro”, al cual tienen acceso todas las administraciones tributarias pertinentes.
- “Archivo local”. Con este archivo se presenta información más detallada sobre operaciones específicas, haciendo especial hincapié en la información sobre operaciones entre entidades vinculadas, el importe de éstas y el análisis efectuado por la empresa en la determinación de sus precios de transferencia. Es específico para cada país.
- Informe país por país. Las grandes empresas multinacionales están obligadas a presentar este informe, en el cual se indica el nivel de ingresos, los beneficios antes de impuestos y la cuantía del IS devengado con carácter anual, en cada una de las jurisdicciones en que desarrollan sus actividades. Además, debe reflejar datos como el número total de empleados, el capital declarado, beneficios no distribuidos y activos tangibles con los que cuenta en cada jurisdicción fiscal. Asimismo, deben identificar cada una de las entidades pertenecientes al grupo, especificando el tipo de actividad económica que desarrolla cada entidad.

### Acción 14

A fin de optimizar y agilizar los mecanismos de resolución de conflictos en el ámbito de la fiscalidad internacional, se establece la adopción de las siguientes medidas (Deloitte, 2016a):

- Implementación de un estándar básico para la resolución de conflictos. Este es de obligado cumplimiento, y se elabora a partir de una serie de medidas específicas destinadas a la eliminación de obstáculos que puedan existir para la implementación de procedimientos amistosos efectivos y eficientes.
- Inclusión de un proceso de monitorización entre pares, para asegurar la efectividad de las medias que conforman el estándar básico en materia de resolución de controversias. éste presenta una serie de características:
  - Todos los países se someterán a revisiones del grado de implementación del estándar mínimo. Dichas revisiones evaluarán el marco legal que proporcionan los convenios de doble imposición y la normativa interna de dichos países, las directrices publicadas por los países sobre sus respectivos programas y práctica administrativa en materia de procedimientos amistosos, y la implementación en la práctica del estándar mínimo.
  - Presentar un informe en el cual se describirán las fortalezas y los defectos existentes, y se propondrán recomendaciones para tratar de corregir los defectos identificado.

Ejemplo de ello es el informe de la OCDE “BEPS Action 14 on More Effective Dispute Resolution Mechanism”, un documento encaminado a definir el proceso de monitorización el cual se basa, en lo que el informe define como Términos de Referencia y Metodología de Valoración.

- Un conjunto de lo que se denominan “mejores prácticas”, que se pueden emplear para la superación de los obstáculos que puedan impedir la resolución de controversias a través de los procedimientos amistosos.
- Introducción del “arbitraje obligatorio y vinculante”, para resolver de forma rápida controversias en torno a la interpretación y aplicación de los convenios de doble imposición.

#### Acción 15

Para la elaboración de un instrumento multilateral que permita a los países implementar trabajos realizados dentro del Proyecto BEPS y modificar ciertos convenios fiscales bilaterales, se establecen las siguientes características (Deloitte, 2016b):

- Modificar determinadas normas recogidas actualmente en los convenios bilaterales sin tener que derogar los mismos.
- Garantizar consistencia entre los Estados en cuanto al nivel de compromiso referente a la adhesión al Convenio Multilateral, y dotar a dicho Convenio de un cierto grado de flexibilidad para acomodar la variedad de políticas fiscales de los distintos países.

- A fin de asegurar la transparencia y claridad del Convenio, se establece:
  - Negociación del Convenio Multilateral y firma de la versión oficial del mismo en un número limitado de idiomas: inglés y francés.
  - Publicación de versiones consolidadas de los convenios bilaterales.
  - Creación de un depósito de notificaciones y comunicaciones.

Destaca que sólo se verán afectados por las modificaciones introducidas por el Convenio Multilateral los convenios para evitar la doble imposición en vigor o firmados que, previamente, haya sido acordada la aplicación del Convenio Multilateral, por parte de ambos Estados, a tal convenio para evitar la doble imposición.

## 4. IMPLEMENTACIÓN PRÁCTICA

### 4.1. Progreso de las medidas del paquete BEPS

#### 4.1.1. Situación global

En este apartado, se describe el progreso actual en la ejecución de las medidas el informe de 2015. Para ello, se hará una doble distinción, planteada por la OCDE (2018), en la que se considera el resultado en medidas puramente fiscales y en las denominadas normas mínimas.

##### Medidas fiscales

En este ámbito se incluyen las medidas fiscales desarrolladas bajo las acciones 3, 5, 6, 7, y 8-10.

Desde el lado de los impuestos directos, la OCDE (2018) considera que existen pruebas de que los países han recorrido un largo camino para lograr una aplicación generalizada de las distintas medidas de BEPS, y que esta aplicación está teniendo cierto impacto. Pese a que las tasas de adopción del EP a través del Convenio Multilateral son bajas en la actualidad, existen otros indicadores que muestran que este impacto puede cambiar con el tiempo. En cuanto al IS, algunas empresas multinacionales digitalizadas como Amazon, eBay o Facebook, han comenzado a cambiar sus estructuras comerciales mediante la “conversión de un modelo de venta a distancia a un modelo comercial donde las ventas en línea con los clientes en el país se reconocen en una entidad local”. Además, un gran número de empresas multinacionales han tomado medidas por las que sus estructuras corporativas se corresponden con su actividad económica real.

En la imposición directa destacan tres pilares fundamentales correspondientes a la creación de valor, transparencia y garantía de mayor seguridad. En cuanto a seguridad último punto, destaca que varias empresas han implantado medidas de planificación fiscal en el IS.

No obstante, la relevancia y el impacto de las medidas del paquete BEPS que se han implementado, son mucho menos evidentes para los desafíos de los impuestos indirectos más amplios que se generan en la economía digital (planteados en el informe de 2015 como nexos, datos y caracterización). Esto se debe a que las medidas del paquete, fueron diseñadas principalmente para orientar las situaciones de doble no imposición, más que para atender a los retos más sistemáticos que plantea la economía digital.

En el contexto de los impuestos indirectos, el éxito y el impacto del proceso de implementación de BEPS son evidentes. La gran mayoría de los integrantes de la OCDE y el G20 (más de 100 países, jurisdicciones y organizaciones internacionales) han adoptado normas del tratamiento del IVA de los suministros e intangibles de servicios de empresa a consumidor (B2C), de proveedores extranjeros, siguiendo las Directrices internacionales de IVA/GST de la OCDE.

La implementación de estas medidas acordadas también nivela el campo de juego entre los proveedores nacionales y extranjeros porque los proveedores extranjeros están obligados a cobrar el IVA sobre las ventas a los clientes locales como lo hacen los proveedores nacionales. Las medidas ya están generando mayores ingresos para los gobiernos, por ejemplo, según el estudio de Deloitte (2016c), más de 3 mil millones de euros solo en la UE como resultado de la implementación de las nuevas Directrices internacionales de IVA/GST, en su primer año de aplicación. Además, este régimen también ha permitido a las empresas lograr una reducción notable en su carga de cumplimiento, que según las estimaciones es un 95% más baja de lo que hubiera sido sin esas medidas de simplificación (OCDE, 2017a). Por su parte, en la importación de bienes de ventas online, los 28 Estados miembros de la UE han aprobado la modernización de la recaudación del IVA con medidas como la reducción de umbrales de exención de éste, así como la coherencia de su implantación entre países.

### Normas mínimas

Con el fin de poner fin a las prácticas de BEPS, según la OCDE (2017a) se identificaron medidas de prioridad clave donde la acción era urgente, ya que ninguna acción por parte de algunas jurisdicciones habría creado efectos secundarios negativos (incluyendo impactos adversos en la competitividad) en otras. Por lo tanto, se identificaron normas mínimas para combatir las prácticas tributarias perjudiciales (Acción 5), prevenir el abuso de los tratados fiscales, incluidas las compras de tratados (Acción 6), mejorar la transparencia con los informes país por país (Acción 13) y mejorar la eficacia de resolución de disputas (Acción 14).

Para los estándares mínimos, los miembros del Marco Inclusivo<sup>19</sup> se han comprometido a implementar rápidamente las medidas y a estar sujetos a una revisión por pares para garantizar una implementación consistente. El efecto de establecer estos estándares es claro: la implementación ha avanzado rápidamente en estas áreas, estableciendo un campo de juego más nivelado (OCDE, 2017a).

Las normas mínimas se organizan en torno a tres pilares: mejora de la transparencia, alineación con la creación de valor y garantía de mayor seguridad.

- Transparencia

En el pasado, las administraciones tributarias disponían de información limitada sobre la correcta tributación, desde un punto de vista global, de las ganancias de las empresas multinacionales. Cambiar este desequilibrio fue un objetivo clave del Proyecto BEPS. La

---

<sup>19</sup> Este cuenta con la participación de países interesados no pertenecientes al G20 y economías en desarrollo, para facilitar el trabajo conjunto entre todos los países y jurisdicciones miembros. Cuenta con más de 115 países y jurisdicciones unidas a fin de desarrollar los estándares relacionados con BEPS y el seguimiento de su informe de implementación (OCDE, 2017b).



transparencia mejorada con la implementación de los estándares mínimos sobre el intercambio de información sobre las normas tributarias (Acción 5) y sobre los informes país por país o CbCR<sup>20</sup>, por sus siglas en inglés (Acción 13) tiene la intención de garantizar que haya menos lugares para que los acuerdos de BEPS permanezcan ocultos.

El paquete BEPS requiere que presenten los CbCR las empresas multinacionales cuyos ingresos anuales son iguales o superiores a 750 millones de euros. En ellos se recoge información sobre donde se registran los beneficios y ventas, el personal empleado, los activos que posee y donde paga los impuestos, y ha de entregarse a las administraciones tributarias en base a una plantilla común. Más de 50 jurisdicciones ya han implementado la obligación de que las multinacionales relevantes presenten CbCR, de las cuales más de la mitad, han completado todos los procesos internos necesarios y cuentan con un marco legal completo. Las jurisdicciones que han tomado medidas incluyen a los 35 miembros de la OCDE, 7 países no miembros de la OCDE G20 (Argentina, Brasil, India, Indonesia, la República Popular China, la Federación de Rusia y Sudáfrica), así como otras 13 jurisdicciones (Bermudas, Colombia, Guernsey, Isla de Man, Jersey, Kenia, Liechtenstein, Malasia, Malta, Mauricio, Perú, Senegal y Singapur). Para los 28 estados miembros de la UE, la obligación de implementar CbCR también se ha consagrado en una Directiva vinculante (Dir. 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016)

Además, 64 jurisdicciones han firmado el Acuerdo de Autoridad Competente Multilateral (MCAA<sup>21</sup> de CbC), que está diseñado para organizar el intercambio de Informes de CbCR entre las jurisdicciones que son parte en el Convenio multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Asuntos Tributarios.

El segundo componente de la transparencia bajo las normas mínimas de BEPS se refiere al compromiso con el intercambio espontáneo obligatorio de información sobre ciertas resoluciones tributarias establecidas en la Acción 5. Con esto, se requiere que la información sobre las resoluciones de categorías consideradas de riesgo se intercambie con las demás jurisdicciones donde dicha información pueda resultar relevante.

Para ello, todas las jurisdicciones han necesitado invertir recursos significativos para identificar, preparar y comenzar a intercambiar información sobre las resoluciones de acuerdo con el formato y los protocolos acordados. En algunos casos, varias jurisdicciones han necesitado promulgar cambios legislativos y reglamentarios que les permitan cumplir su compromiso.

---

<sup>20</sup> Country by Country Reports.

<sup>21</sup> Multilateral Competent Authority Agreement.

A principios de 2016 identificaron 9 000 fallos relevantes y, para fines de 2016, ya se han realizado 6 000 intercambios sobre dichos fallos entre administraciones tributarias de todo el mundo. Para mediados de 2017 miles más están en marcha, proporcionándoles datos útiles sobre riesgos potenciales a su propia base imponible.

- Creación de valor

La necesidad de realinear la ubicación de los impuestos con la ubicación de la actividad económica subyacente y la creación de valor es un pilar clave del Proyecto BEPS, lo cual se refleja en el estándar mínimo de creación de valor, relacionado con los regímenes preferenciales. Para los regímenes de Propiedad Intelectual (en adelante PI), esto se refleja en el deber de cumplimiento del enfoque de nexo, por el cual se limitan los beneficios fiscales en proporción a las actividades de I+D subyacentes. Esto significa, que los beneficios de estos regímenes, generalmente estarán disponibles solo cuando exista una actividad de I+D sustancial realizada por la entidad (recogido en la Acción 5).

Los regímenes de PI ya se consideraron no perjudiciales en los siguientes países: Bélgica, República Popular de China, Hungría, Italia, Países Bajos, Portugal, Suiza y Estados Unidos. Reino. Por su parte, Colombia y Luxemburgo han abolido sus regímenes por completo. Además, los nuevos regímenes de propiedad intelectual introducidos desde el acuerdo sobre la norma han sido diseñados específicamente para cumplir con él, por ejemplo, en India, Irlanda y Turquía. Los regímenes de propiedad intelectual restantes se encuentran en diferentes etapas de la revisión interna, los procesos reglamentarios y legislativos para garantizar que sus regímenes cumplan con los requisitos.

Por su parte, con la implementación de la Acción 6, los países y jurisdicciones acuerdan incluir disposiciones contra el abuso de sus tratados tributarios para evitarlos, y en particular la compra de tratados, junto con una declaración explícita en cada uno de ellos de que no puede crear oportunidades para la no tributación o la reducción de impuestos. Con el estándar mínimo de Acción 6 implementado, los tratados tributarios servirán no solo para su propósito de prevenir la doble tributación, sino también para crear oportunidades para la *doble no tributación* intencional de los ingresos transfronterizos mediante evasión o elusión. 68 jurisdicciones se han unido a la Convención Multilateral para Implementar el Tratado Tributario Medidas para prevenir el BEPS, actualizando más de 1.100 tratados tributarios bilaterales en línea con esta norma.

- Mayor seguridad

Bajo la acción 14, se estableció un estándar mínimo para incrementar la seguridad en cuanto a la resolución de disputas. Se pretende mejorar la efectividad de los mecanismos

disponibilidad y acceso a procedimientos de acuerdos mutuos, y la resolución e implementación de estos acuerdos mutuos.

Con el objetivo de proporcionar una resolución más rápida y eficiente, varios países, entre ellos Brasil, Canadá, China, Alemania, Grecia, Italia, Japón, México, Sudáfrica y los Estados Unidos, ya han anunciado pasos que van desde el aumento de personal hasta manejar los casos de acuerdos mutuos, o llegar a acuerdos bilaterales sobre cómo resolver los problemas fiscales transfronterizos recurrentes. Además, la UE se está preparando para adoptar una directiva sobre la mejora de la resolución efectiva de disputas fiscales internacionales entre los Estados miembros de la UE. El progreso realizado por los países y las jurisdicciones se tendrá en cuenta en el proceso de revisión por pares.

Muchos países también van más allá. Hasta el momento, 20 países se han comprometido a introducir un arbitraje obligatorio, que exige a las autoridades fiscales que procedan a un proceso de arbitraje si la disputa no se resuelve dentro de un período definido.

#### **4.1.2. Medidas unilaterales**

Ninguna de las medidas analizadas en el Informe de 2015 se adoptó como norma internacional, sin embargo, se dio a los países la posibilidad de incorporarlas a sus leyes nacionales. Ante la falta de consenso con respecto a su aplicación, muchos países han llevado a cabo cambios en sus disposiciones fiscales y en la forma de interpretar las leyes ya vigentes, destacando las preocupaciones similares en la determinación de una base impositiva adecuada a las actividades realizadas en la jurisdicción donde se suministran los bienes y servicios. Ante la adopción de medidas unilaterales y no coordinadas por parte de varios países, la TFDE se encarga de supervisar la evolución de la política tributaria en materia relevante a la digitalización, de manera que se pueden agrupar en cuatro las medidas para adaptarse a esta nueva situación:

1. Aplicaciones alternativas al umbral de EP. Van dirigidas a acabar con el requisito de permanencia y presencia física en una ubicación geográfica específica para establecer un nexo para la imposición tributaria. Así, pasa a un primer plano la relación permanente con los usuarios y clientes de un determinado país que mantiene una empresa. La OCDE (2015) delimita 6 factores para probar una presencia significativa de una empresa no residente en un país:
  - Nombre de dominio local. La empresa no residente puede obtener el equivalente digital de una "dirección" local donde ofrece sus servicios o productos. Generalmente se muestra con la forma de un nombre de dominio localizado o especializado, además de la denominación global como puede ser las .com.
  - Plataforma digital local. Esto consiste en el establecimiento de sitios web "locales" u otras plataformas digitales para presentar los productos o servicios

que se ofrecen, de forma que se tengan en cuenta las normas lingüísticas y culturales en particular (por ejemplo, idioma, marketing local, descuentos y promociones dirigidas, entre otros).

- Opciones de pago locales. Al mantener una relación continuada con los clientes de un determinado lugar, la empresa puede garantizar que estos tengan facilidades de compra mediante el establecimiento los precios reflejados en la moneda local, impuestos, derechos y tarifas ya calculados en base a la normativa local.
- “Usuarios mensuales activos” (MAU, por sus siglas en inglés *Monthly Active Users*). Se tienen en cuenta los usuarios registrados que inician sesión y visitan los archivos digitales de una empresa, atendiendo a su localización.
- Contratos en línea realizados con clientes. El número de contratos celebrados a través de una plataforma digital con clientes o usuarios que residen habitualmente en el país, podría considerarse un factor importante.
- Datos recogidos. Otro factor que podría considerarse como reflejo de este tipo de empresas es el nivel de participación en la vida económica de un país es el volumen de datos digitales. Contenido recopilado a través de una plataforma digital de usuarios y clientes habitualmente residente en ese país.

Las medidas más destacables ya implementadas son la prueba de “Presencia Significativa Económica” (SEP por sus siglas en inglés) en Israel y la India<sup>22</sup>, así como la definición de un “lugar fijo de negocios” en la República Eslovaca. La primera de las medias, aplicada en Israel, delimita los factores de presencia digital atribuyendo a las conclusiones de contratos en línea, el uso de productos y servicios digitales, la existencia de un sitio web localizado y el modelo de negocios de múltiples lados, de forma que una vez identificado alguno de ellos, se procede al análisis de las funciones realizadas, los activos usados y los riesgos asumidos, a fin de atribuir ganancias mediante las normas nacionales. Por su parte, la que se aplicará en la India, establece dos umbrales en la determinación de este tipo de empresas, uno basado en los ingresos locales y otro en el número de usuarios locales. Estos crean una obligación tributaria directa en el país. La establecida en la República Eslovaca, está dirigida a las plataformas en línea relacionadas con la prestación de servicios de transporte y alojamiento que se consideran realizadas en un lugar fijo del país.

Estas medidas son aplicables a las empresas no residentes y, pese a que se espera un impacto limitado en factores como las obligaciones de los tratados impuestos existentes,

---

<sup>22</sup> Se espera que entre en vigor en 2019 en la India.

pueden ser útiles en el gravamen de las ventas a distancia de empresas situadas en una jurisdicción de baja tributación sin tratado de doble imposición.

2. Retención de impuestos. Para gravar elementos de ingreso pasivo como pueden ser los dividendos, intereses o royalties, se crean reglas que permiten al estado imponer un impuesto de retención en la jurisdicción de origen del ingreso. Cabe destacar medidas como la ampliación del impuesto de retención de royalties, mediante la inclusión de elementos de ingresos tradicionalmente considerados como beneficios empresariales; la aprobación del impuesto de retención sobre pagos por servicios técnicos (incluyendo servicios de gestión, técnica o consultoría) a través de la retención sobre una base bruta en el país de origen cuando el deudor reside en ese país; y con retenciones sobre categorías de renta específicas como el ingreso por publicidad en línea.

Estas medidas no han llevado a modificaciones en los tratados de doble imposición, sino únicamente a cuestiones de derecho interno, lo cual supone una limitación en su aplicación.

3. Impuestos sobre el volumen de negocios. Entre estas medidas priman los impuestos sobre el volumen de ingresos procedentes de la publicidad en línea tanto a residentes como no residentes. Los países toman diversos criterios en la determinación de los ingresos, por ejemplo, en Francia se hace alusión a los espectadores, mientras que en Hungría se consideran los anuncios en los que predomina la lengua húngara. Con estas medidas se pretende lograr la igualdad de condiciones para empresas digitalizadas y otras más convencionales.
4. Regímenes específicos para tratar con grandes empresas multinacionales. Uno de los grandes retos de la digitalización es el logro de un equilibrio entre las autoridades fiscales y las grandes empresas multinacionales, a partir de normas antiabuso para acabar con los pagos de erosión de la base de estas últimas. A fin de incrementar la información disponible para las autoridades fiscales sobre las actuaciones de estas empresas y por ende incrementar la transparencia, países como Reino Unido y Australia han implantado el Impuesto sobre el Desplazamiento de Beneficios o DPT por sus siglas en inglés. En Reino Unido, este impuesto consiste en un gravamen del 25% a las ganancias que las multinacionales desvían del Reino Unido<sup>23</sup>, frente a la tasa estándar del 19% del IS (Banco Santander, 2018).

HM Revenue and Customs (2015) recoge un listado de características a tener en cuenta en la aplicación de este impuesto que se pueden sintetizar como sigue:

---

<sup>23</sup> Estas se identifican de acuerdo con dos reglas: regla de EP evitado, considerando empresas no residentes con acuerdos artificiales para evitar el EP en Reino Unido, y una regla de provisión alternativa para las operaciones intragrupo.

- Una empresa residente en el Reino Unido o empresa no británica con EP en este país, que realiza una transacción en la que, la transacción o una entidad que es parte de la transacción, carece de sustancia económica y que da lugar a una falta de correspondencia fiscal.
- La empresa extranjera que no realice una actividad comercial en Reino Unido a través de un EP, esto es, el EP evitado.
- Estas actividades cumplen la condición de falta de coincidencia y/o de evasión de impuestos.
- El EP evitado y la empresa extranjera no son PYMES.

Los países que han aplicado el DPT, han obtenido resultados positivos en la recaudación del IS, así como cambios en el comportamiento de las multinacionales.

Se pueden considerar una serie de rasgos comunes en esta aplicación de medidas unilaterales y no coordinadas como la ampliación de la base tributaria en el país donde se encuentran los usuarios o clientes, la inclusión de elementos asociados a un mercado a la hora de elaborar la base tributaria y el reflejo de un descontento entre algunos países con los resultados fiscales del sistema internacional existente.

No obstante, cabe considerar los problemas que plantean estas iniciativas. Si bien se pretende incrementar el nivel de tributación de las empresas digitalizadas, pueden generar distorsiones económicas, doble imposición, incremento de incertidumbre y complejidad y posibles conflictos en tratados fiscales bilaterales, debido a la falta de coordinación entre la legislación internacional e interna. Además, desde un punto de vista más social, han aumentado la sensación de urgencia entre muchos países que necesitan desarrollarse.

La propuesta del conjunto de herramientas comunes ofrecidas por el Plan, pretende evitar ciertos problemas que aparecen con la toma de decisiones unilaterales. Concretamente, la OCDE (2015) considera que, si bien el Proyecto BEPS puede provocar doble imposición, las medidas que puedan tomar los países de forma individualizada, no deberían tener como consecuencia la generación de doble imposición. La doble imposición, considera, perjudicaría a las empresas multinacionales, que no dejan de ser un elemento imprescindible en el comercio e inversión mundial, así como generadoras de empleo o grandes innovadoras, al mismo tiempo que incrementaría el coste del capital y podría desincentivar la inversión en las economías afectadas.

Ante esto, la Comisión Europea interviene, por ejemplo, con elaboraciones como la comunicación titulada “Un sistema de imposición de las sociedades justo y eficaz en la Unión Europea”, en la búsqueda de señalar como podrían implementarse las medidas BEPS dentro de la Unión. Así se pretende facilitar la adopción de las medidas comunes frente a las unilaterales a partir de recomendaciones más exhaustivas (Comisión Europea, 2015a).

Si bien planteados estos problemas y las consideraciones comunes que hacen los países que adoptan este tipo de medidas, la participación en la inclusión de instrumentos multilaterales es de alrededor de 90 países, lo cual es una señal de que los países están comprometidos con una implementación rápida y estable en un contexto multilateral (OCDE, 2015b).

De entre estas medidas, destaca la implantación de un impuesto indirecto al consumo sobre el suministro de determinados servicios digitales, el cual se aplicaría a la contraprestación bruta pagada por el suministro de dichos servicios por un proveedor de servicios electrónicos registrado. Además, mediante la Directiva (UE) 207/2455, se modifican las reglas de tributación de los servicios de telecomunicaciones y de redifusión y televisión prestados por vía digital cuando el destinatario no sea un empresario o profesional (B2C), se establece un umbral común a escala comunitaria de hasta 10.000 euros anuales que, de no ser superado implicará que estos servicios estén sujetos al IVA de su estado miembro de establecimiento del prestador del servicio, esto es, tributan en origen y no en destino como está regulado de forma general (Agencia Tributaria, 2018).

No obstante, la aplicación de un impuesto de este tipo, puede generar consecuencias negativas. El incremento de costes a los que tiene que enfrentarse una empresa puede retener su crecimiento o perjudicar la creación de empresas, con el consiguiente impacto sobre el bienestar general y la producción. A esto se añade la posible repercusión sobre los consumidores en forma de precios más altos sobre los bienes y servicios. En cuanto a la elaboración del impuesto, hay que tener en cuenta las dificultades de su aplicación de manera provisional, ya que una vez implementado su derogación es complicada, además de ser posible una doble imposición al aplicarse tanto a residentes como no residentes.

#### **4.2. BEPS en la Unión Europea**

En diciembre de 2015, el Consejo de la Unión Europea adoptó dos bloques de acuerdos sobre los que se asienta todo el trabajo en el ámbito BEPS que se ha desarrollado en la UE a lo largo de 2016 y que sigue desarrollándose en la actualidad (Martínez, 2018).

En el primero de estos bloques, se toma como base la urgente necesidad de avanzar contra la evasión fiscal y la planificación fiscal abusiva, así como la necesidad de cooperar estrechamente con la OCDE y el G20 para desarrollar normas acordadas internacionalmente para prevenir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (Dir. 2018/0072 del Consejo, de 21 de marzo de 2018). En este sentido, el Consejo insiste en la necesidad de encontrar soluciones comunes además de flexibles a nivel comunitario y que se muestren coherentes a las conclusiones de la OCDE, atendiendo de forma específica al cumplimiento de las libertades y competencias del Tratado de la UE. Para lograrlo, el Consejo de la UE considera que las directas de la OCDE constituyen medios adecuados.

El segundo bloque de acuerdos, se centra en el papel del Código de Conducta sobre la Fiscalidad de las Empresas (Conclusiones del Consejo ECOFIN de 1 de diciembre de 1997 sobre política fiscal). Para ello, el Consejo elaboró directrices generales a fin de evitar la elusión fiscal, la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. En este contexto, se presentó el "paquete de lucha contra la elusión fiscal" el 28 de enero de 2016, destacando como logros más relevantes la aprobación de dos Directivas y la monitorización de los procesos de modificaciones normativas adoptados por los Estados miembros en los diferentes regímenes preferenciales vigentes de patentes (Martínez, 2018).

El “Paquete de lucha contra la elusión fiscal”, *Anti Tax Avoidance Package* en inglés (COM. 2015/0136 de la Comisión) engloba el conjunto de iniciativas legislativas y no legislativas de la UE destinadas a reforzar la normativa contra la elusión fiscal de las empresas y a lograr que la fiscalidad de las empresas en la UE sea más justa, sencilla y eficaz que desarrolla los dos bloques de actuaciones.

El origen de las medidas que conforman el paquete proviene de las acciones BEPS de la OCDE y de los trabajos desarrollados en relación a la propuesta de Directiva de Base Imponible Común Consolidada en el IS (BICCS). En opinión de Martínez (2018), este doble origen es muestra de que el paquete emplea los principios y acciones del Plan BEPS para alcanzar un objetivo de mayor alcance como es la armonización de la base imponible del IS en el ámbito de la UE.

Las medidas que conforman el paquete en cuestión, pueden sintetizarse como sigue:

- Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información. Esta norma introduce la obligación respecto a los denominados “intermediarios”, consistente en informar sobre determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal, y el posterior intercambio automático de esta información entre las Administraciones tributarias de la UE a través de un directorio central al que tendrán acceso todos los Estados miembros (Dir. 2018/822 de la Comisión, de 25 de mayo de 2018).
- Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior. La norma, señala la importancia y necesidad de garantizar el pago del impuesto allí donde se generen los beneficios. Se resalta asimismo la importancia de restablecer la confianza en la equidad de los sistemas fiscales, a fin de permitir a los gobiernos ejercer de forma eficaz su potestad tributaria. En este contexto,



se aprueban actuaciones concretas contra la elusión de la base imponible y el traslado de beneficios. (Dir. 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016).

- Recomendación (UE) 2016/136 de la Comisión, de 28 de enero de 2016, sobre la aplicación de medidas contra los abusos en detrimento de los convenios fiscales, a efectos de la incorporación en los convenios fiscales de la cláusula antiabuso general propuesta en la Acción 6 del Plan BEPS y a las medidas de prevención de la elusión artificial del estatus de establecimiento permanente recogidas en la Acción 7 del Plan BEPS. A través de la misma, la Comisión insta a los Estados miembros a que introduzcan la cláusula de “propósito principal” propuesta como “mínimo estándar” por la OCDE/G20 en los convenios fiscales celebrados entre sí o con terceros países; y que incluyan una modificación que refleje la jurisprudencia del TJUE en materia de prácticas fiscales abusivas a efectos de que la aplicación de tal cláusula antiabuso en el marco UE resulte compatible con el Derecho de la UE. (Rec. (UE) 2016/136 de la Comisión, de 28 de enero de 2016)
- Comunicación (UE) 2016/024 de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo, de 28 de enero de 2016, de una estrategia exterior para una imposición efectiva. Esta comunicación determina las medidas clave que pueden ayudar a la UE a promover la buena gobernanza fiscal a escala mundial, luchar contra las amenazas externas de erosión de la base imponible y garantizar igualdad de condiciones a todas las empresas. Además, estudia la forma de integrar mejor la buena gobernanza fiscal en las políticas de relaciones exteriores más generales de la UE y consolidar sus compromisos internacionales, especialmente en el ámbito del desarrollo (Com. (UE) 2016/024 de la Comisión, de 28 de enero de 2016).

#### **4.3. Tratamiento fiscal de la Economía Digital en España: el caso de las plataformas digitales**

Como se viene desarrollando a lo largo del trabajo, la economía digital presenta beneficios tanto para productores como para consumidores, pero no son pocos los desafíos fiscales que presenta a los Estados. Por ejemplo, dificulta la clasificación y localización de la renta, la determinación de la residencia del contribuyente, el concepto de establecimiento permanente, las atribuciones y reparto de la soberanía entre las distintas jurisdicciones, tratamiento fiscal de los datos y la atribución del valor generado, entre otros aspectos (Otoya, 2017).

España no es ajena a los desafíos que genera y en la actualidad está inmersa en la adaptación de su régimen tributario para poder adecuarse a los modelos de negocios que resultan de la economía digital, motivados en gran parte por el proyecto BEPS.

### **4.3.1. Influencia del Plan BEPS en la tributación española**

A continuación, se van a considerar las medidas tomadas en la legislación española a raíz del Plan BEPS, adelantando que se ha tomado una postura proactiva ante tal informe. La falta de consenso, planteamiento de conceptos con exactitud, periodos de implementación y otras carencias desde el punto de vista de la coordinación entre países en la aplicación del BEPS, otorga a la jurisprudencia que adquieren los tribunales y a la AEAT un papel fundamental en temas centrales como la aplicación de cláusulas antiabuso o los límites a la planificación fiscal y el fraude de ley (Martín y Calderón, 2014).

#### **4.3.1.1. Modificación de la Ley General Tributaria**

Tras la publicación del plan BEPS, concretamente en abril de 2015, el Consejo de Ministros aprobó y posteriormente envió a las Cortes Generales, el Proyecto de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE, Ley 34/2015, de 21 de septiembre). Esta modificación surge con objeto del reformazamiento de la seguridad jurídica tanto de los obligados tributarios como de la Administración Tributaria y reducir la litigiosidad en esta materia, prevenir el fraude fiscal, incrementar la eficacia de la actuación administrativa en la aplicación de tributaras. Esto es, “mejorar, adaptar y completar la regulación del sistema tributario español, haciéndolo más justo y eficaz”.

Es necesario aportar una clarificación del objetivo de la reforma de la LGT. La elusión fiscal se considera un problema grave y un fraude sofisticado que requiere amplios conocimientos fiscales que evidencia la mala intención de quién lo practica, en exclusiva los contribuyentes con mayor capacidad económica. Esta reforma trata de evitar precisamente la elusión fiscal, no la evasión, la ocultación fiscal o la economía de opción<sup>24</sup> (Sánchez, 2015).

La reforma contiene una serie de medidas, entre las que destacan las siguientes:

- Reforzamiento de la figura del conflicto en la aplicación de la norma, de forma que se pueden establecer sanciones en aquellos supuestos que sean similares a otros que en algún momento hayan sido clasificados como abusivos por la Administración. En esta materia se plantea la configuración de la cláusula antielusiva general, recogida en los artículos 15 y 16 de la LGT, con el objetivo de “profundizar en la lucha contra los comportamientos más sofisticados del fraude fiscal o estructuras artificiosas”. Esta cláusula puede suponer controversia en cuanto a que persigue la obtención de un ahorro fiscal mediante actos que

---

<sup>24</sup> La economía de opción se trata de un comportamiento lícito en el que se respeta la libertad de los contribuyentes para actuar jurídicamente dentro de la legalidad para que la carga tributaria sea lo más baja posible.

ya han sido especificados de conflicto por la Administración en la aplicación de la norma tributaria.

El artículo de 35 del Proyecto de modificación de la LGT introduce el artículo 206 bis, el cual prevé la imposición de sanciones por la infracción grave en los supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria (Ley 34/2015, de 21 de septiembre).

- Publicación de la lista de deudores.
- Reforzamiento del régimen de estimación indirecta o el desarrollo del artículo 305.5 del Código Penal. En tal artículo se establece la posibilidad de que la Administración tributaria realice una liquidación en la que se separen los conceptos y cuantías que no estén relacionados con un posible delito contra la Hacienda Pública, y por otro, los que si se encuentre vinculados con un delito contra la Hacienda Pública (Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre).

#### **4.3.1.2. Efectos en el Impuesto sobre Sociedades**

Uno de los grandes problemas a los que se viene enfrentado la tributación internacional está estrechamente relacionada con la aplicación de impuestos a las empresas que operan en varios países, lo cual ha sido fomentado por la movilidad y deslocalización que ofrece la digitalización. El empleo del IS para conseguir un gravamen correcto a las multinacionales es bastante útil, ya que es un tributo que se puede modificar con facilidad. Es por ello que en los siguientes apartados se analizan tanto los cambios que se han realizado a nivel europeo como, concretamente en la Ley del IS española.

- El plan de acción de la Unión Europea: el relanzamiento de la base imponible común consolidada del IS

Existe falta de coordinación entre los sistemas fiscales de los Estados miembros, pese a que el desarrollo de las actividades empresariales se hace en un mercado único. Esta situación, en la que concurren 28 sistemas fiscales, plantea problemas en cuanto a la seguridad jurídica y para el desarrollo de inversiones en innovación tecnológica y al desarrollo de actividades de investigación científica. Todo ello da lugar, a parte de los problemas de fraude fiscal por la deslocalización de las empresas en las jurisdicciones con tributación más baja, a la puesta en peligro de la estabilidad de las transacciones, siendo las grandes perjudicadas las pequeñas empresas que no pueden hacer frente a la diversidad de normas tributarias (Gil, 2016)

Fuera del contexto del Proyecto BEPS, en 2011 se produce el relanzamiento de la base imponible asociada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS), con el objetivo de establecer un sistema fiscal conjunto consistente en la tributación de los beneficios empresariales en la jurisdicción donde se crea el valor de forma real (Comisión Europea, 2011). Según la Comisión

Europea (2015b), este sistema puede ser imprescindible en el alcance de una fiscalidad más justa y eficaz, además de ser una solución global al traslado de beneficios.

Analizando la propuesta de 2011, la Comisión Europea (2015b) afirma que la BICCIS implica una facilidad en la tributación de las empresas que únicamente tendrían que ceñirse a un conjunto de normas comunes. Así se pueden eliminar las prácticas fiscales abusivas y el traslado de beneficios a causa de la reducción de diferencias entre leyes nacionales. Muy acorde con las acciones BEPS de 2014, los Estados miembros se encontrarían con la facilidad de responder uniformemente a las CFC impidiendo el gran problema de traslado de beneficios a jurisdicciones en las que la tributación es baja o incluso nula.

Tomando como base la propuesta de García (2016) se puede exponer cuáles son las características que adopta la nueva propuesta de BICCIS de 2015 realizada por la Comisión Europea, la cual es obligatoria para todas las compañías de la UE que forman parte de un grupo. Entre estas características destaca el trato favorable a los costes en I+D+i mediante su deducibilidad, así como la posibilidad de introducir deducciones adicionales o mejoradas. De esta forma, se concede una ventaja fiscal que va más allá del gasto en I+D+i incurrido por el contribuyente en la realización de las actividades de investigación. Es decir, cabría hablar de un beneficio fiscal no proporcionado al gasto o esfuerzo inversor, según la autora.

Por otra parte, se toma únicamente el enfoque del nexo para la determinación del lugar donde se genera valor. A fin de evitar la doble imposición y acabar con los obstáculos que impiden el desarrollo del mercado único se hace referencia a las anteriores Directivas sobre sociedades matrices y filiales, sobre intereses y cánones, destacando esta última por la exención de pagos sobre intereses o cánones entre empresas que operan entre Estados Miembros (Directiva 2003/49/CE del Consejo de 3 de junio de 2003). No obstante, esta práctica puede llevar a una doble no imposición.

Un aspecto reseñable que plantea la Comisión Europea (2015b) es la posibilidad que otorga a los Estados miembros de aplicar medidas unilaterales a fin de evitar prácticas fraudulentas (concretamente se emplea el término *fraus legis*, es decir, fraude de ley). Esta medida puede considerarse como contradictoria al fin de la BICCIS de que las rentas tributen una sola vez en el contexto de la UE.

- Impacto en la normativa del IS español

Las medidas introducidas en leyes o reglamentos a partir de las recomendaciones e indicaciones planteadas en el Plan BEPS se han plasmado en cuatro elementos clave.

a. Instrumentos Híbridos

El objetivo de esta acción es neutralizar los efectos que aparecen de los desajustes asimétricos que provocan los instrumentos híbridos en la adopción de reglas conectadas que pretenden alinear los resultados.

La reforma de la LIS de 2015, impide la deducción de los gastos correspondientes a las operaciones que se han realizado tanto con individuos como con entidades vinculadas, que no generen ingresos o que permanezcan exentos o sometidos a un tipo de gravamen nominal por debajo del 10% (art. 15j LIS 27/2014, de 27 de noviembre). Concretamente, en ese artículo 15, se incorpora una pauta antiabuso a causa de las diferencias producidas por las calificaciones fiscales distintas de las partes que pertenecen a jurisdicciones diferentes. Esta pauta se dirige a operaciones que permiten que en algunas jurisdicciones el híbrido se califique como instrumento de capital (dividendo), mientras que la otra pueda hacerlo como instrumento de deuda (interés), dando lugar a efectos jurídicos disímiles. Esto es, por un lado, se genera un gasto fiscal deducible, mientras que, por el otro lado, no se computa a efectos fiscales, por no generar ingreso, estar exento o sometido a un régimen privilegiado (Serrano, 2015).

Para ejemplificar la aplicación de esta norma, Jiménez (2015) considera que el caso más frecuente en el que se puede aplicar este precepto antiabuso, son aquellas operaciones financieras donde una entidad que reside en territorio español recibe recursos a través de operaciones financieras calificadas como deuda, y que generan un gasto contable y fiscal procedente del interés satisfecho, mientras que, en la jurisdicción en la que reside la otra entidad, receptora de los recursos, la operación es calificada como aportación a fondos propios, la cantidad recibida se considera como dividendo exento a efectos fiscales. De esta manera se pretende evitar el aprovechamiento de las lagunas jurídicas que puedan dar lugar tanto a una doble tributación como una doble no imposición.

b. Gastos Financieros

Con respecto los gastos financieros, se recoge en la acción 4 del Plan los pagos de intereses y otros pagos financieros. No obstante, las estrategias fiscales que se elaboran para regular a los gastos financieros, tienen ya bastante peso tanto en España como en otros países. Concretamente, la legislación española recoge en el LIS una norma limitativa de las deducciones de intereses mediante el Real Decreto-Ley 12/2012 con el fin de evitar la doble o excesiva deducibilidad de este tipo de gastos. Además, más adelante, la LIS incorpora restricciones a este tipo de deducciones, concretamente en financiación híbrida y las operaciones de adquisición apalancadas de participaciones (LIS 27/2014, de 27 de noviembre)

Concretamente, uno de los temas planteados en esta acción 4ª es la falta de una definición exacta de lo que se considera “gasto excesivo”, llegando, además, en algunas ocasiones a faltar información sobre los objetivos que se persiguen, lo que puede dar lugar a considerar una falta de efectividad de estas normas (Martín y Calderón, 2014).

Posterior a ello, la reforma de la LIS, esto es, la actual Ley 27/2014, en la que el artículo 16 mantiene la no deducibilidad de los gastos financieros que se generan en una grupo mercantil, concretamente “los gastos financieros derivados de deudas con entidades del grupo destinados a la adquisición, a otras entidades del grupo, de participaciones en el capital social o fondos propios de otras entidades del grupo, salvo que el contribuyente acredite la existencia de motivos económicos válidos que fundamenten esas operaciones” (LIS 27/2014, de 27 de noviembre).

#### c. Precios de Transferencia

La obligación de documentación de las operaciones vinculadas es otro de los temas tratados en el proyecto BEPS y que en España se ha regulado tanto en la Ley como en el Reglamento del IS. Concretamente en esta materia, la LIS pretende que se simplifique la documentación necesaria a las entidades con una cifra de negocios más pequeña, concretamente inferior a 45 millones de euros. Esta regulación se complementa con el Reglamento, el cual se adapta a la documentación establecida en la OCDE, la cual reduce las cargas administrativas a pequeñas y medianas entidades, además de aumentar las exigencias de transparencia a las multinacionales (Serrano, 2015).

En cuanto al perímetro de vinculación, se restringe en los supuestos de vinculación en el ámbito de la relación socio-sociedad, quedando en el 25% de participación (antes era del 5% o del 1% para sociedades cotizadas). Por otro lado, conviene destacar que el proyecto elimina la consideración de vinculación con respecto a la retribución percibida por los consejeros y administradores de sociedades por el ejercicio de sus funciones.

Asimismo, se realiza una sugerencia sobre la documentación de los precios de transferencia por la cual se exige a las multinacionales que aporten a las Administraciones tributarias de información sobre sus niveles de negocio globales y la política de precios de transferencia en una documentación global que pueda estar disponible y ser útil en cualquier administración del país. Además de esto, se recomienda que la documentación de los precios de transferencia más tradicionales sea más específica (Serrano, 2015).

Ante esto, el Reglamento del IS en su artículo 14 introduce como novedad la obtención de información país por país, de manera que sirva para indicar la política de precios de transferencia de un grupo mercantil.

#### d. Transparencia Fiscal Internacional

La acción 3 del Plan BEPS indica las recomendaciones sobre transparencia fiscal con el objetivo de acabar con los problemas que emanan de la falta de transparencia en las empresas tanto en estado en el que tienen su domicilio como en los países que cuentan con filiales por tener una tributación inferior (Serrano, 2015). Con respecto a ello, el artículo 100 de la LIS, establece que se imputarán al contribuyente las rentas positivas obtenidas por la entidad no residente, siempre que la participación sea de al menos el 50% del capital y el importe satisfecho por esta sea inferior al 75% del aplicable en territorio español y sean derivadas de la cesión o transmisión de bienes y derechos, o de la prestación de servicios (LIS 27/2017, de 27 de noviembre).

Por su parte, la regulación española de Transparencia Fiscal Internacional delimita la configuración de la “excepción comunitaria” únicamente, según el artículo 107 del Texto Refundido de la LIS, cuando el “sujeto pasivo acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades empresariales”. De esta forma, comienzan a tributar en España los beneficios asociados a la explotación de la propiedad industrial o intelectual perteneciente a grupos españoles pero ubicados en filiales de baja imposición. Así con el nuevo régimen de Transparencia Fiscal Internacional, se presume un régimen fiscal preferencial diseñado para atraer los centros de I+D de las multinacionales (Serrano, 2015).

Con todo ello, Serrano (2015), considera que el proyecto BEPS puede causar una reforma en los regímenes de la Transparencia Fiscal Internacional. Concretamente, Jiménez y Calderón (2014) hablan de que se “puede terminar provocando una articulación de un nuevo modelo estandarizado de TFI configurado con un papel dominante en el contexto BEPS para evitar tal fenómeno de erosión de bases imponibles por la vía indirecta y reducir las posibilidades de uso de entidades intermedias situadas en jurisdicciones de baja tributación y controladas desde países que bien no han establecido una norma de TFI o bien tal régimen se ha articulado de forma intencionadamente laxa”.

#### **4.3.1.3. Medidas más recientes**

Una de las medidas más recientes de este paquete es la aprobada en marzo de 2018 por la Comisión Europea y que consta de los siguientes elementos:

- Comunicación al Parlamento Europeo y al Consejo

En dicha Comunicación se reconoce la necesidad de un nuevo marco tributario que recoja los negocios digitales y de plantear una solución internacional para gravar la economía digital. Ante estas dificultades, la Comisión decide proponer soluciones específicas para la UE.

- Propuesta de Directiva sobre un establecimiento permanente digital

Esta Propuesta pretende tener una aplicación sobre todos los contribuyentes que estén sujetos al IS en uno o más Estados miembros, así como a entidades residentes fuera de la UE. No obstante, la Directiva no se aplicará si una entidad es residente a efectos fiscales en una jurisdicción tercera que tiene un convenio de doble imposición con el Estado miembro en el que hay presencia fiscal significativa. La Propuesta establece reglas para determinar cuándo hay un establecimiento permanente digital como consecuencia de una "presencia digital significativa", y reglas para atribuir beneficios a este establecimiento permanente. Para ello deben cumplirse al menos uno de los siguientes criterios:

- La proporción de los ingresos totales obtenidos en el ejercicio que resulten del suministro de servicios digitales a usuarios situados en el Estado miembro sea superior a 7 millones de euros.
- El número de usuarios de uno o más de esos servicios digitales que se encuentran en ese Estado miembro en el ejercicio es superior a 100.000
- El número de contratos para el suministro de dicho servicio digital que concluyan en ejercicio por usuarios ubicados en ese Estado miembro excede de 3.000.

Además, se disponen los principios para atribuir los beneficios al establecimiento permanente, considerando las actividades más significativas las siguientes:

- La recopilación, almacenamiento, procesamiento, análisis, despliegue y venta de datos a nivel de usuario.
- La recopilación, el almacenamiento, el procesamiento y la visualización del contenido generado por el usuario.
- La venta de espacios publicitarios online.
- La puesta a disposición de contenido creado por terceros en un mercado digital.
- El suministro de cualquier servicio digital no incluido en los puntos anteriores.

Una vez realizado el análisis en función de las características anteriores, se determinan los beneficios aplicables al establecimiento permanente, para lo cual se emplea el método de "*profit split*". Este método consiste en un "reparto del beneficio obtenido por una operación por partes vinculadas conforme al reparto que habrían realizado partes independientes" (Jordán et al., 2017). Esto es, se realiza un reparto de beneficio a las distintas partes intervinientes en la actividad, como si funcionaran de forma independiente, debido a la complejidad de valoración individualizada.



- Recomendación sobre el establecimiento permanente digital

Esta Recomendación surge para solventar el problema de no poderse aplicar la Directiva anterior. Esto sucede cuando una entidad es residente a efectos fiscales en una jurisdicción tercera que tiene un convenio de doble imposición con el Estado miembro en el que hay presencia digital significativa. Para ello, se propone la modificación de los Convenios de los Estados miembros afectados, de manera que se incluya el establecimiento permanente digital.

- Propuesta de Directiva sobre un impuesto temporal sobre los servicios digitales

Con esta Directiva se pretende adoptar una estrategia más cortoplacista, de manera que se establezca un impuesto temporal del 3% sobre los ingresos de unos determinados servicios digitales, que sería recaudado directamente por los Estados. Estos servicios son los siguientes:

- Publicidad online.
- Puesta a disposición de una web que permita contactar unos usuarios con otros e interactuar con ellos y que, además, pueda facilitar la provisión directa de bienes o servicios entre ellos.
- Transmisión de los datos recopilados sobre los usuarios y generados a partir de las actividades digitales de los mismos.

Este impuesto conocido por sus siglas en inglés como DST (Digital Service Tax), se aplica únicamente a entidades con ingresos superiores a 750 millones de euros a nivel mundial, y a 50 millones en caso de ser ingresos de la UE. En cuanto al lugar de gravamen, se tiene en cuenta la ubicación de los usuarios del servicio sujeto. Finalmente, ante la posible aparición de casos de doble imposición, cuyos ingresos están sujetos al DST y al Impuesto de Sociedades, la propuesta señala que los Estados miembros deben permitir a las empresas deducir el DST como coste en su IS.

#### **4.3.2. Fiscalidad sobre las plataformas digitales en España**

Nos centramos en las figuras tributarias del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), Impuesto Sobre el Valor Añadido (IVA) e Impuesto sobre Sociedades (IS). Además, seguimos el esquema planteado por Antón et al. (2016b) que realizan una distinción entre la plataforma como prestadora del servicio y el prestador que emplea esta como un recurso de intermediación.

##### **4.3.2.1. Fiscalidad Directa**

Según el Parlamento Europeo (2018), “el ámbito de la imposición directa no está directamente regulado por la legislación europea. No obstante, varias directivas y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea fijan normas armonizadas en relación con la fiscalidad de las

sociedades y de las personas físicas”. Por ello, a continuación, se estudia el IRPF y el IS, además de hacer mención al Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR), desde la perspectiva nacional de España, así como su situación en una situación de comercio transnacional.

En el caso del IS, la base imponible considerada es bastante amplia, pues abarca todos los tipos de rendimientos obtenidos por las empresas independientemente de cuál sea su naturaleza, incluyendo los rendimientos sobre el capital social junto a las “rentas económicas” o “rentas puras”. Con este impuesto se gravan los beneficios netos, es decir, ingresos menos gastos, para cuya determinación, se emplean diversos métodos como es el de pérdidas y ganancias o el de comparación del patrimonio neto. El primero se obtiene a partir de la diferencia entre la totalidad de rentas reconocidas y gastos deducibles, para una sociedad en un período impositivo concreto. Mientras que el segundo se compara el valor de los activos netos del balance general de la sociedad a principios y finales del período impositivo.

La Ley del IS, considera que la obtención de renta de la entidad titular de la plataforma que tenga residencia dentro del territorio español, o disponga de una filial para la prestación del servicio, está sujeta a dicho impuesto. De esta forma, cabe distinguir entre la actividad prestada por la propia plataforma, esto es que presta el servicio subyacente, o por los oferentes. Si bien ambos casos realizan una intervención por cuenta propia de los medios de producción para intervenir el producción y distribución de los bienes y servicios en cuestión, únicamente se incluyen en la base imponible del IS, aquellos ingresos obtenidos por la plataforma por la prestación del servicio subyacente (Antón et al., 2016b).

Por su parte, cabe considerar las rentas obtenidas en el extranjero. Según la OCDE (2014a) se dan dos situaciones:

- La tributación de las inversiones salientes de empresas residentes. La determinación de la residencia de la sociedad depende del país, mientras que en algunos se considera el lugar de constitución, en otros se atiende a criterios como la sede de dirección efectiva. De forma simplificada, se pueden considerar dos sistemas de tributación en este caso. En primer lugar, el sistema de obligación universal, que grava las rentas mundiales de sus residentes procedentes tanto de dentro como fuera de su territorio, caso que no se suele aplicar en la práctica de forma exclusiva. Por otro lado, se aplica el sistema de obligación territorial cuando se gravan únicamente las rentas procedentes del interior el territorio, de manera que las sociedades únicamente tributan por las rentas obtenidas dentro del país en cuestión. No obstante, lo normal es que en la práctica se haga una combinación de ambos sistemas.
- La tributación de las inversiones entrantes de empresas no residentes. Partiendo de la distinta normativa referente a la fuente entre países, se puede considerar que este término

suele equipararse al concepto de establecimiento permanente, por el cual se somete a gravamen la base neta de tales ingresos. Esto es, se grava la base neta de los ingresos generados en las actividades llevadas a cabo en un establecimiento permanente. Pero, ante la dificultad de obtener toda la información necesaria para gravar las rentas obtenidas por este tipo de empresas, suele llevarse a cabo la imposición mediante retención a cuenta sobre los ingresos brutos de determinadas rentas como son los intereses o dividendos.

En el ámbito de España, atendiendo al artículo 7 de la Ley del Impuesto de Sociedades (LIS), las empresas no residentes en el territorio español, no serán gravadas por tal impuesto. Por su parte, el artículo 8 LIS considera residentes en territorio español las entidades constituidas conforme a las leyes españolas, con domicilio social en territorio español o con sede de dirección efectiva en territorio español. Así, las entidades no residentes en España que obtengan renta dentro de este territorio, titulares de las plataformas colaborativas, serán gravadas por el IRNR. En este caso, cabe hacer mención de los Convenios de Doble Imposición (CDI). Ante la existencia de más de un territorio implicado en la actividad de una única entidad, hay que tener en cuenta la normativa interna y también la externa, de manera que no exista una aplicación de impuestos similares en varios Estados a un mismo contribuyente, sobre la misma renta generada. El CDI, a fin de evitar esa doble imposición y los efectos negativos que esta conlleva, constituye un acuerdo fiscal bilateral que aborda estas situaciones, atribuyendo competencias fiscales a ambos Estados firmantes y respetando sus soberanías tributarias (OCDE, 2014a). Por tanto, en función de este criterio, tan solo serán gravados por el IRNR las entidades que operen mediante establecimiento permanente o agente dependiente.

En este análisis se ha atendido a la titularidad de persona jurídica de la plataforma, no obstante, en caso de ser persona física, los rendimientos derivados de la misma se considerarían Rendimientos de Actividades Económicas (RAE) dentro del IRPF, mientras que para los no residentes se seguiría entendiendo al IRNR, ya que éste grava la obtención de rentas, independientemente de la titularidad de la entidad (Antón et al., 2016).

Para el caso del prestador que usa la plataforma como recurso intermediario, se aplicaría de igual modo el IS cuando el prestador sea persona jurídica, o el IRPF cuando sean personas físicas, siendo las actividades llevadas a cabo en este ámbito como RAE.

Dadas las diversas modalidades de obtención de renta recogidas en el IRPF, y en consonancia con el desarrollo de este trabajo, nos centramos en los rendimientos de capital inmobiliario y los rendimientos de actividades económicas, ya que en ellos se pueden encuadrar las actividades de alojamiento y transporte, respectivamente, que como se vio con anterioridad, son los dos mayores sectores en Economía Digital.

En primer lugar, el artículo 22.1 de la Ley del IRPF considera: “tendrán la consideración de rendimientos íntegros procedentes de la titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre ellos, todos los que se deriven del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre aquéllos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza”. Dentro de esta definición se encuadran los arrendamientos que realizan los particulares mediante plataformas colaborativas, por lo que deberán ser gravados por el IRPF en concepto de rendimientos de capital inmobiliario.

En este sector, es muy común el arrendamiento de segundas viviendas localizadas en territorio español por parte de no residentes. En este caso, las rentas que se obtienen por el alquiler de una vivienda situada en España, de un residente extranjero, serán gravadas por el IRNR (Antón et al., 2016b).

Por su parte, el artículo 27.1 expone: “se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”. En este caso, según Antón et al. (2016b), cabría realizar un análisis más profundo para determinar si los prestadores del servicio mediante plataforma se clasifican en este criterio. En primer lugar, si la relación entre el prestador del servicio y la plataforma es de dependencia, nos encontramos ante un rendimiento del trabajo personal y no de actividades económicas. Por otro lado, es esencial evaluar si la actividad llevada a cabo es una producción o distribución de bienes o servicios o simplemente una vía de compartir gastos. En este segundo caso se podría encuadrar el caso de BlaBlaCar, ya que no se establecen precios que superen el coste del trayecto.

#### **4.3.2.2. Fiscalidad Indirecta**

Según la Agencia Tributaria, los impuestos indirectos son “los que se aplican sobre una manifestación indirecta o mediata de la capacidad económica: la circulación de la riqueza, bien por actos de consumo o bien por actos de transmisión”, esto es, son aquellos que recaen sobre los costes de producción y venta de las empresas, y no en función de los ingresos obtenidos, y que son trasladados a los consumidores a través de los precios. Según el Parlamento Europeo (2018), entre estos figuran el IVA y los impuestos especiales sobre el alcohol, el tabaco y la energía. En nuestro caso nos centramos en el IVA, ya que es la principal forma de impuesto al consumo.

En principio, el objetivo fundamental del IVA es gravar el gasto en consumo final de los hogares. Sin embargo, en la práctica algunos reglamentos también gravan entidades que realizan actividades no económicas o exentas de IVA (OCDE, 2014a).

En economía colaborativa, nos encontramos ante el problema de la consideración de sujetos pasivos a todos los intervinientes en la prestación del servicio. Esto es, debido a los distintos actores que intervienen, que bien puede ser la plataforma o prestadores independientes del servicio y sus distintas características, apuntadas con anterioridad, la identificación y asignación del sujeto pasivo puede ser un interrogante a resolver. Para ello, la Comisión Europea a través del (TAXUD) *Taxation and Customs Union*, planteo diversas consideraciones a este respecto en el Comité IVA de 2015 (Antón et al., 2016b).

Conforme a ello, las plataformas serán consideradas sujetos pasivos de IVA cuando ofrezcan un servicio de intermediación entre oferente y demandante en un mercado online, quedando exentas las plataformas gratuitas ya sea en descarga de la app, uso de la web o servicio prestado. Esto es, un primer criterio en la determinación de la plataforma como sujeto pasivo, es el carácter gratuito de esta. Además, para esta asignación, la plataforma debe residir en el lugar de aplicación del tributo o desempeñar su actividad por un EP (Antón et al., 2016b). Por su parte, atendiendo no a la plataforma en sí, sino al servicio prestado, TAXUD afirma que todos los servicios de intermediación ofrecidos por la plataforma, así como los servicios prestados por esta a cambio de una contraprestación, quedan sujetos al IVA. Sin embargo, esta afirmación no es tan rotunda, ya que, según la Dirección General de Tributos, es necesario evaluar el tipo de servicio prestado para determinar su sujeción o no al impuesto, considerando siempre exentos aquellos en materia financiera que conlleven servicios de cobro.

Por otro lado, la Dirección General de Tributos estima relevante observar si la plataforma ofrece el servicio en nombre propio y cuál es su relación legal con el prestador, ya que podría darse el caso de existir una doble prestación de un mismo servicio. Es decir, el realizado del prestador a la plataforma, y de la plataforma al consumidor final.

Atendiendo al prestador del servicio, su consideración de sujeto pasivo se basa en el artículo 9 de la Directiva del IVA: “serán considerados «sujetos pasivos» quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad”. A partir de ello, según la TAXUD, es imprescindible evaluar si los particulares prestadores de los servicios realizan una actividad económica y si lo hacen de forma independiente a la plataforma.

En el primero de los casos, y atendiendo a la definición en el artículo 9 de la Directiva del IVA, se consideran actividades económicas: “todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En particular será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo”. En ella se especifica la finalidad de obtención de beneficios de forma regular, sin

embargo, los oferentes en materia colaborativa, actúan como productores o prestadores del servicio, independientemente de la frecuencia con que realizan la actividad. Por ello, en cualquiera de los casos son considerados sujetos pasivos.

En cuanto al carácter independiente, igual que en la fiscalidad directa, resulta esencial la distinción entre la plataforma y el prestador del servicio, de manera que se pueda observar si legalmente existe relación de dependencia entre ambos, a fin de considerar un sujeto pasivo.

Ahora bien, una de las grandes dificultades de la aplicación del IVA es cuando se da en operaciones transfronterizas, debido a la elección entre la aplicación por parte de la jurisdicción de origen o de destino, es decir, donde se crea valor o donde se realiza el consumo final. De forma general existe preferencia en la aplicación del principio de destino. No obstante, según la OCDE (2014a), surgen problemas en la determinación del destino de los suministros, a fin de evitar, como ocurre en cualquier intercambio internacional, la doble imposición o la no imposición involuntaria. En el caso de los bienes, este gravamen se impone en la jurisdicción en la que se encuentre el bien en el momento de la adquisición por parte del cliente final. Pero, la prestación de servicios es algo más compleja.

Los dos principales enfoques que se realizan son en función de la residencia del cliente o de residencia del proveedor. Esto se aplica en el caso de que el receptor del servicio no sea profesional. En caso de serlo, los servicios exportados quedarían sujetos a la jurisdicción en la que el profesional hará uso del servicio en cuestión.

#### **4.3.3. Tributación actual empresas GAFA**

Las denominadas empresas GAFA (Google, Apple, Facebook y Amazon) ofrecen algunos de los productos y servicios más populares del mundo, de manera que son la primera, segunda, cuarta y quinta empresas más valiosas del mundo (el tercer puesto lo ocupa Microsoft).

No obstante, se les acusa de una serie de comportamientos monopolísticos, quebrantar la democracia, invadir la privacidad y evitar impuestos, en este caso, nos centramos en este último (Bloomberg, 2017). Resultado de ello, ha sido el desarrollo de nuevos impuestos, regulaciones y leyes, como ya hemos tratado. Estas cuatro grandes empresas, que lideran el negocio tecnológico en el mundo, pagan muchos menos impuestos que la media del resto de empresas o que los trabajadores por IRPF pues consiguen eludir buena parte de los mismos. En concreto, emplean mecanismos de las leyes fiscales, diseñados con múltiples objetivos, y aprovechan estas lagunas fiscales para pagar lo menos posible, especialmente en el IS, sin cometer delito, (Vozpopuli, 2016).

En España, en el año 2016, las GAFA pagaron a Hacienda 26,8 millones de euros por sus beneficios. Esta cifra dista bastante de su negocio real pues la mayor parte de sus ventas se factura

en el extranjero. Irlanda es un país clave en esta situación, ya que ofrece tipos muy bajos y pactos encubiertos. Es por ello que Apple cuenta con su sede fiscal en Europa en este país, y Google y Facebook facturan allí sus ventas, manteniendo en España una “delegación comercial”. Por su parte, Amazon opera vía Luxemburgo (elEconomista, 2017a). La situación empresa por empresa es la siguiente:

- Google

*Google Spain* facturó 55 millones y obtuvo beneficios por 4,4 en 2015. Esta empresa tributa en Irlanda, a la vez que cuenta con una oficina comercial en España que factura a la matriz una pequeña cantidad. Destaca la investigación sobre Google que la Agencia Tributaria llevó a cabo en 2011 la cual descubrió la incorrecta declaración de sus impuestos. Concretamente, concluyó que la cifra declarada de 1,9 millones de euros en 2013, distaba mucho de los ingresos realmente obtenidos en España (El País, 2013).

- Amazon

Amazon tiene cuatro empresas domiciliadas en España actualmente. Estas firmas prestan servicios de publicidad, administración, marketing o logística. La gestión final y el cobro de facturas se realiza a través de la matriz en Luxemburgo. Estas cuatro empresas son *Amazon Spain Services*; *Amazon Spain Fulfillment*, *Web Services* y *Online Services*. Entre todas, entre los ejercicios 2014 y 2016, según las cuentas del Registro Mercantil, pagaron un total de 4,23 millones de euros en concepto de IS, siendo *Amazon Spain Services* la que tributa una mayor cifra, cuyo objeto social se corresponde con actividades de contabilidad y asesoría (elEconomista, 2017b).

- Facebook

Al igual que Google y Apple, Facebook Spain trabaja para la matriz que tiene sede en Irlanda, donde el IS es del 12%, es decir, menos de la mitad que en España. En la memoria contable de su matriz, la filial española aparece reflejada como prestadora de servicios de venta y marketing. En 2016, la empresa facturó en España un total de 7,8 millones de euros y pagó 182.775 euros en concepto de IS, cifras distintas entre el resultado contable y el resultado fiscal (La Vanguardia, 2018). Cabe considerar que, en diciembre de 2017, se publicó un cambio en la estructura de ventas: "Facebook ha decidido cambiar hacia una estructura de ventas local en aquellos países donde tenemos oficinas, para respaldar las ventas de los anunciantes locales. En términos simples: significa que los ingresos por publicidad que respaldan nuestros equipos locales no serán contabilizados por la sede internacional, sino que serán registrados por nuestra compañía local de cada país" (Wehner, 2017). Según El País (2017), con esta modificación, Facebook pagará en cada país los impuestos por su actividad

y los ingresos obtenidos por el negocio internacional ya no pasarán siempre por Irlanda. Es decir, que ingresará y pagará impuestos en España por el negocio español.

- Apple

Apple también dispone de una empresa matriz en Irlanda. Antes de exponer los valores facturados por la empresa, cabe mencionar que Apple cuenta en España con dos compañías en las cuales se divide la facturación. Por un lado, la sociedad limitada *Apple Retail Spain*, que se dedica a la gestión de las tiendas físicas de la compañía y la atención al cliente postventa, por otro lado, la sociedad anónima *Apple Marketing Iberia*, actúa como proveedor de marketing de la empresa matriz irlandesa y como comisionista de las ventas en España fuera de las tiendas físicas (La Vanguardia, 2016).

En 2015, el Registro Mercantil reflejó una facturación de 332,29 millones de euros, correspondiendo 304,66 millones de euros a la primera, y los 27,63 restantes a la segunda. De estos, obtuvo un beneficio bruto de 14,38 millones de euros y pagó un total de 6,45 millones de euros en impuestos en España. La gran diferencia de facturación entre las dos sociedades localizadas en España, que aclaran la escasa tributación en el país, es que *Apple Marketing Iberia*, factura únicamente, el 1% del dinero que cada producto de Apple genera en España fuera de las tiendas físicas. Esto es, por cada 100 euros de venta que Apple genera en España, esta sociedad sólo factura 1 euro, declarándose los 99 restantes en la matriz de Irlanda (La Vanguardia, 2016).

Estas situaciones, junto con otras menos significativas, han propiciado que los países exijan soluciones a sus gobiernos. Concretamente, el 74% de los países europeos exigen que haya actuaciones contra esta situación (El País, 2018). Ante esto, Bruselas propone la denominada “tasa Google”, con la que se gravará a los “gigantes digitales” y a las compañías que se insertan en la economía colaborativa (Marketing Directo, 2018).

Según El País (2018), el objetivo de la tasa es gravar con un 3% los ingresos de las empresas digitales que facturen más de 750 millones de euros a nivel mundial, 50 millones a nivel europeo y 3 millones a nivel nacional. Concretamente, se trata de un impuesto indirecto de carácter temporal. Las actividades de publicidad online, intermediación online y de venta de datos generados a raíz de información cedida por el usuario, quedarían expuestas a gravamen. Es por eso, que serían susceptibles de pago los “servicios digitales en los que exista una participación esencial de los usuarios al proceso de creación de valor de la empresa y a través de la cual la empresa monetiza esas contribuciones de los usuarios”. Asimismo, se proponen cambios en la base imponible del IS a fin de acabar con la elusión de empresas que no cuentan con sedes localizadas en la UE. Esta modificación permitiría gravar los ingresos y no los beneficios como



es habitual, para evitar la presentación de pérdidas debido al traspaso entre las empresas filial y matriz como ha venido ocurriendo en los últimos años (Gestión, 2018).

Marketing Directo (2018) critica que los requisitos para la aplicación de la tasa supongan la exclusión de ciertos negocios online como son los portales de compraventa de segunda mano o el comercio electrónico minorista. Se debe a que solo emplean las webs para vender sus productos, de manera que se considera que estos únicamente emplean el factor digital como medio de comunicación, y la generación de valor proviene del suministro de bienes y servicios. De esta forma, compañías como Inditex no se ven afectadas por esta tasa, a menos que realicen venta de datos.

A nivel europeo, este nuevo impuesto fue rechazado por la oposición de buena parte de los países, por lo que en caso de instaurarse se haría de forma unilateral (Xataka, 2018). Existen dos grupos diferenciados de países en la UE con respecto a este impuesto. Alemania, Reino Unido, Francia, Italia y España se muestran a favor y constituyen países en los que estas empresas tienen cuotas de mercado significativas, pero los impuestos sufragados no se corresponden a este nivel. Por otro lado, países como Irlanda, Luxemburgo, Bélgica y Holanda, disponen de bajas tributaciones que atraen a estas multinacionales y se oponen al impuesto (EL País, 2018).

Con la recaudación procedente de esta tasa, Marketing Directo (2018), estima una recaudación de entre 800 y 1000 millones de euros en España.

Hemos estimado la recaudación que tendría este impuesto si se aplicase al tipo del 3%. Debido a la dificultad de encontrar los datos sobre ingresos, beneficios y pago de impuestos de estas empresas, se realizará para valores de 2014 ofrecidos por el Registro Mercantil.

Tabla 3. Recaudación real y estimada en caso de aplicación del 3%

	Ingresos	Resultado antes de impuestos	Impuesto sobre beneficios	Aplicación 3% sobre ingresos
<b>Google</b>	54.915.334	6.523.739	-2.055.772	-1.647.460
<b>Apple</b>	237.857.150	9.218.868	-3.940.641	-7.135.715
<b>Facebook</b>	3.935.780	290.409	-84.113	-118.073
<b>Amazon</b>	46.338.924	-1.175.660	-494.624	-1.390.168
<b>Total</b>	<b>343.047.188</b>	<b>14.857.356</b>	<b>-6.575.150</b>	<b>-10.291.416</b>

*Fuente: Elaboración propia a partir de Prieto (2015).*

La Tabla 3 muestra los datos de recaudación a nivel nacional. En total, la recaudación ascendería a casi 4 mil millones de euros, cifra superior a lo recaudado con la aplicación del impuesto sobre beneficios en 2014. Haciendo un análisis de cada una de las compañías, se aprecia el caso excepcional de Google que generaría una recaudación inferior a la que produjo durante

ese año. Por su parte, Amazon es la empresa que empeoraría más su situación fiscal con el nuevo tributo.

Con estos datos, se puede justificar, de manera muy generalizada, que la propuesta realizada por la Unión Europea, puede ayudar a compensar las pérdidas en ingreso público que suponen las prácticas de elusión fiscal por parte de estas grandes compañías.

## 5. CONCLUSIONES

En los últimos años, la economía digital se ha extendido gracias al acceso generalizado a internet, mediante la expansión de la red y del uso de los dispositivos móviles, junto a la globalización de la economía. Lo realmente novedoso en este sistema es la realización de actividades a través de internet, de manera que la distancia entre personas no sea un inconveniente para realizar algún consumo de un bien o servicio. En la economía digital priman los activos intangibles, de manera que se puede generar riqueza sin presencia física en un territorio y, lo que es incluso más sorprendente, sin que el usuario del servicio pague a veces nada a la empresa o comunidad digital de la que es usuario o miembro.

Por el contrario, en el ámbito tributario internacional el criterio general para determinar donde se ha generado la renta son criterios de presencia física: se gravita en aquel país donde se encuentran los activos físicos o los empleados. La aplicación de un marco legal fundamentado en la economía analógica al ámbito de la economía digital lleva parejo la aparición de dificultades para determinar cuál es el hecho imponible, que jurisdicción tiene derecho a aplicar la exacción correspondiente, y cuál es la mejor manera de conseguirlo.

Los sistemas tributarios actuales no son capaces de determinar todos los beneficios de las empresas digitales, o incluso pueden fomentar que las empresas, mediante distintos mecanismos de elusión, localicen y realicen sus contribuciones fiscales en aquellas jurisdicciones de tributación más baja. En la actualidad, existe un diagnóstico compartido del problema, lo cual genera intervención de las grandes instituciones como es la realización del Plan BEPS por parte de la OCDE (2015,2018).

La OCDE y la Unión Europea, como principales actores de la política fiscal internacional, han realizado varias medidas partiendo de la concepción de que las actividades de la economía digital, y dentro de éstas especialmente las plataformas, pagan una cantidad de impuestos inferior a otras actividades tradicionales equiparables o por considerar que los impuestos se pagan en lugares distintos a donde se genera el beneficio.

El plan BEPS presenta como novedad la ambición y alcance de muchas de sus propuestas, las cuales involucran cambios sustanciales a favor de soberanías menos poderosas y en perjuicio del grueso de los grandes grupos empresariales y los países a que éstos están vinculados. La ley fiscal nacional, los tratados internacionales y otros instrumentos de derecho, como el instrumento multilateral, son los principales instrumentos que afectan al tratamiento fiscal de las actividades empresariales transfronterizas. Existen dos conceptos fundamentales en el sistema de impuestos internacional que es necesario considerar por el peso dentro del Plan BEPS, que enmarcan la imposición de los beneficios comerciales de las actividades entre países:

- La regla de nexo para determinar la jurisdicción en la que se deba gravar una empresa no residente. Como ya se ha visto, existe controversia sobre la aplicación del impuesto de las empresas en función a su localización física o atribuyendo a otros elementos como el volumen de negocio, por lo que una regla común que establezca la jurisdicción a la que le corresponde la imposición del impuesto es imprescindible. La regla de nexo, por la cual los beneficios empresariales obtenidos por una empresa estarían sujetos exclusivamente por el estado de residencia, a menos que la empresa realice su actividad en el otro estado por medio de un EP.
- La regla de asignación de beneficios basada en el principio de plena competencia. Mediante esta regla se determina la parte de los beneficios que serán sometidos a impuestos. El principio de plena competencia se emplea a partir del análisis de las funciones realizadas, activos empleados y riesgos asumidos por las entidades de una misma empresa. Esto es, se requiere la determinación de las actividades y el valor que suponen en una empresa con varias filiales de manera que se conozca su actividad real para aplicar los impuestos sobre los beneficios generados en cada lugar de forma eficiente.

Ambos conceptos son fundamentales en el reparto de la potestad tributaria entre jurisdicciones y respecto a la forma en que se asignan los beneficios a las diferentes actividades desarrolladas por las empresas multinacionales; por lo que su modificación a nivel global resultaría bastante útil para acabar con las BEPS.

No obstante, existen distintos puntos de vista acerca de si las características comunes observadas en algunas empresas digitalizadas, son motivo suficiente para la modificación de las normas fiscales internacionales. Concretamente, existe controversia sobre si elementos como los datos y la participación de los usuarios contribuyen a la creación de valor de las empresas y, por tanto, tienen suficiente incidencia como para modificar las leyes fiscales internacionales.

De forma general existen tres grandes opiniones sostenidas por sendos grupos de países. Un primer grupo opina que el envío de datos y la participación de los usuarios pueden generar asimetrías entre el lugar en el que tributan los beneficios y aquel en que se genera valor. No obstante, también consideran que estos problemas se ajustan a ciertos modelos económicos, y que no perjudican al marco fiscal internacional actual, considerando, por tanto, que no necesario acometer su reforma a gran escala, pero si reformas a nivel nacional.

Un segundo grupo de países piensa que la constante transformación digital de la economía junto a la globalización, suponen desafíos a la eficacia del marco fiscal internacional actual sobre los beneficios empresariales. Además, consideran que estos desafíos no son específicos ni exclusivos de los modelos económicos altamente digitalizados.

Por último, hay un tercer grupo de países defiende que las medidas BEPS responden al problema de la doble no imposición, aunque sea demasiado pronto para evaluar el impacto de estas medidas. La doble no imposición ocurre cuando las empresas transfronterizas escapan de los impuestos debido a las discrepancias entre los sistemas tributarios nacionales. Al igual que estas discrepancias pueden generar doble imposición, también pueden ocasionar que no se pague impuestos en ninguna de las jurisdicciones en las que se desarrolla su actividad. En líneas generales, estos países se muestran satisfechos con el sistema tributario vigente y no consideran necesario realizar una reforma significativa de las normas fiscales internacionales.

De hecho, hay una serie de países que han decidido implantar medidas unilateralmente para solventar o reducir los efectos negativos, teniendo en cuenta una serie de consideraciones:

- No entrar en conflicto con los tratados fiscales. Concretamente, estas medidas deben evitar imponerse sobre los ingresos obtenidos por un no residente en el suministro de servicios digitales, si este impuesto ya está cubierto por un tratado fiscal, los cuales, se centran en el gravamen de renta y elementos de ingreso, independientemente a la forma en que se recaudan. No obstante, cada medida debe ser diseñada de forma específica por cada país en función del contenido de sus tratados. De entre las características comunes destaca la no discriminación de los no residentes en virtud de los tratados fiscales, conformidad con la legislación de la UE para los países miembros y la consideración de las obligaciones internacionales pertenecientes a la OMC.
- Ser temporal.
- Centrarse en los negocios de mayor riesgo y no en todas las transacciones posibles. Existe consenso entre varios países en implantar estas medidas sobre la publicidad online y la intermediación digital (plataformas), debido al gran arraigo a las empresas de servicios digitales e intervenir en la creación de valor.

Evitar la tributación excesiva que pueden surgir a raíz de una doble imposición. Normalmente, ocurre cuando la medida provisional grava el importe total de la oferta, ya que puede haber imposiciones sobre elementos que la compongan. Por ello, la tasa de este impuesto debe ser baja y proporcional a los márgenes de beneficios de la empresa a gravar.

- Reducir el impacto en la creación de nuevas empresas y pequeñas ya establecidas, lo cual puede solventarse mediante la aplicación de medidas con umbrales en función de sus ingresos.
- Reducir el coste y complejidad, para lo cual se implanta una regla común de lugar de prestación de los servicios electrónicos que puede tomar como referencia la dirección IP de los usuarios o la ubicación del cliente.

Pese a la implantación de medidas provisionales, los países miembros han acordado revisar el criterio para la determinación de la existencia de un nexo y las reglas de atribución de beneficios, con el objetivo de alcanzar una solución consensuada, la cual se pretende alcanzar para 2020.

A nivel nacional, España está inmersa en la adaptación de su régimen tributario para adecuarse a los modelos de negocios que resultan de la economía digital, motivados en gran parte por el proyecto BEPS.

Las llamadas normas generales antielusión se encuentran recogidas en la LGT 2003 y, más concretamente, en sus artículos 13, 15 y 16, completados por los principios generales sobre la interpretación de las normas tributarias a los que se refiere el artículo 12.1 de la LGT, remitiéndose a lo previsto en el artículo 3º del Código Civil.

De entre las medidas que se contienen en la reforma de la LGT, cabe destacar el reforzamiento de la figura del conflicto en la aplicación de la norma, de forma que se pueden establecer sanciones en aquellos supuestos que sean similares a otros que en algún momento hayan sido clasificados como abusivos por la Administración. El impacto que estas medidas tienen sobre el IS ha sido más intenso, y se podría dividir en una serie de elementos clave muy estrechamente relacionados con las acciones desarrolladas por la OCDE: instrumentos híbridos, gastos financieros, precios de transferencia y transparencia fiscal internacional.

De entre las medidas concretas que se han propuesto, cabe destacar la planteada a nivel comunitario y conocida como “tasa Google”, por la que se gravaría a los “gigantes digitales” y a las compañías que se insertan en la economía colaborativa. El objetivo de la tasa es gravar con un 3% los ingresos de las empresas digitales que facturen más de 750 millones de euros a nivel mundial, 50 millones a nivel europeo y 3 millones a nivel nacional. No obstante, su aplicación de forma general fue rechazada, aunque en España se sigue manteniendo su futura implantación. Así, atendiendo a datos de 2014, la aplicación de esta tasa supondría un incremento de casi 4 mil millones de euros en España, sólo de la tributación procedente de las empresas GAFA.

Desde nuestra perspectiva, tras todo lo expuesto en este trabajo es difícil concluir cuáles son los impactos del BEPS en las reglas generales contra el abuso fiscal, ya que gran parte de su implementación y desarrollo está en curso. Pero sí podemos destacar que el Derecho Tributario internacional pone de manifiesto la necesidad de evitar la elusión fiscal. Y, al servicio de este objetivo, se han puesto diferentes instrumentos como el intercambio de información y la colaboración entre las Administraciones tributarias, la persecución y asilamiento de regímenes tributarios privilegiados o las normas sobre la residencia fiscal, entre otros.

Respecto a las compañías, será interesante ver si aplican las recomendaciones en relación a sus modelos de negocio y los desarrollos fiscales administrativos en los países en los que operan

o pretenden invertir. Además, no debemos olvidar, que deberán centrarse en los nuevos requerimientos de información, incluyendo el informe país por país, con el fin de evaluar las posibles actuaciones para tener acceso a los datos necesarios disponibles de las mismas, en la forma requerida y cómo es probable que las Administraciones Tributarias interpreten dicha información.

Consideramos que, nivel global, la única alternativa viable en el largo plazo para la resolución de los problemas derivados de la figura de la cláusula general antiabuso y, en concreto haciendo referencia a la acción 6, es adoptar el instrumento multilateral propuesto por la OCDE, ya que ayudaría a evitar los problemas de la diversidad de normativas que se vienen planteando.

Por otra parte, y haciendo referencia al corto plazo, es difícil que el BEPS vaya a aplicarse directamente como normativa vinculante para los países de la Unión Europea, aunque con esta propuesta se ha avanzado mucho en la regularización común de los aspectos tributarios internacionales.

El trabajo futuro con las recomendaciones BEPS es crucial y la información que se ha ilustrado anteriormente demuestra que este trabajo está en curso en todos los países adheridos. Por ello, faltaría ver si dichas medidas ayudan a conseguir el objetivo de una mayor transparencia y cooperación al ser los propios Estados los que deben precisar de las medidas de funcionamiento necesarias. En este punto destaca la necesidad de evitar los problemas de elusión de los sistemas fiscales, ya que esto daría lugar a que se aseguren de disponer de los recursos necesarios para implementar políticas redistributivas efectivas y que contribuyan a construir sociedades más justas y equilibradas. Al fin y al cabo, la sociedad es el objeto de la protección y se debe evitarla reducción de ingresos públicos, además de evitar, en la medida de lo posible que se genere una visión negativa hacia el cambio y la evolución de la economía al asociar fenómenos como la digitalización con prácticas injustas como la elusión fiscal.

## 6. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Agencia Tributaria (2014). Información general sobre el impuesto. Recuperado el 12/7/18 de: [https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La\\_Agencia\\_Tributaria/Campanas/Campanas\\_anteriores/Patrimonio/Patrimonio\\_2014/ INFORMACION/Ayuda/Informacion\\_general\\_sobre\\_el\\_impuesto/Sujetos\\_pasivos.shtml](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Campanas/Campanas_anteriores/Patrimonio/Patrimonio_2014/ INFORMACION/Ayuda/Informacion_general_sobre_el_impuesto/Sujetos_pasivos.shtml)
- Agencia Tributaria (2018). Principales novedades tributarias introducidas por la Ley 6/2018, de 3 de julio, de presupuestos generales del Estado para 2018 (BOE de 4 de julio de 2018). Recuperado el 25/7/18 de : [https://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT/Contenidos\\_Comunes/La\\_Agencia\\_Tributaria/Le\\_Interesa/2018/LPGE\\_2018.pdf](https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Le_Interesa/2018/LPGE_2018.pdf)
- AirDNA (2017). Encuesta sobre el número de alojamientos turísticos publicitados por Airbnb. Recuperado el 10/9/18 de: <https://www.airdna.co/es/>
- Aige, B. (2016). Aspectos procesales de la contratación turística" online". In *Turismo y nuevas tecnologías* (pp. 185-210). Thomson Reuters-Aranzadi.
- Álamo, R. (2012). La fiscalidad del comercio electrónico. *Ediciones de la Universidad de Castilla-La Mancha, Cuenca*.
- Andersson, M., Hjalmarsson, A. y Avital, M. (2013). Peer-to-peer service sharing platforms: Driving share and share alike on a mass-scale. *Thirty Fourth International Conference on Information Systems, Milan 2013*.
- Antón, S. y Pérez, E. (2016a). 20 retos para el turismo en España. *Madrid, editorial Pirámide*.
- Antón, A., y Bilbao, I. (2016b). El consumo colaborativo en la era digital: un nuevo reto para la fiscalidad. *Documentos-Instituto de Estudios Fiscales*, (26), 1-39.
- Armstrong, M. (2006). Competition in two-sided markets. *The RAND Journal of Economics*, 37(3), 668-691.
- Banco Mundial (2016). Informe sobre el desarrollo mundial 2016: Dividendos digitales, panorama general. *Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento, Grupo Banco Mundial*.
- Banco Santander (2018). Reino Unido: Fiscalidad. Recuperado el 10/9/18 de: <https://es.portal.santandertrade.com/establecerse-extranjero/reino-unido/fiscalidad>
- Beltran, A. (2018). Plataformas de Economía Colaborativa: una mirada global. *The OSTELEA School of Turism & Hospitality*.



Bloomberg (2016). Uber Is the Most Popular Ride-hailing App in 108 Countries. Recuperado el 5/10/18 de: <https://www.bloomberg.com/news/articles/2016-08-23/uber-is-the-most-popular-ride-hailing-app-in-108-countries>

Bloomberg (2018). I Was on The World's Longest Flight. It Was Brutal, But Better. Recuperado el 23/10/18 de: <https://www.bloomberg.com/news/features/2018-10-12/i-was-on-the-world-s-longest-flight-it-was-brutal-but-better>

Boston Consulting Group (2012). Digital's Disruption of Consumer Goods and Retail. Recuperado el 18/ 9 /18 de: <https://www.bcg.com/publications/2012/retail-consumer-products-digital-disruption.aspx>

Carbajo, D. (2015). Objetivos y medidas en la lucha contra el fraude fiscal desde una perspectiva internacional. *EKONOMIAZ. Revista vasca de Economía*, 88(02), 146-175.

Cisco (2017). Cisco Visual Networking Index: Forecast and Methodology, 2016–2021. *White Paper, Cisco Public*.

Codagnone, C. y Martens, B. (2016). Scoping the Sharing Economy: Origins, Definitions, Impact and Regulatory Issues. *Institute for prospective technological studies digital economy, working paper*.

Cobham, A. y Janský, P. (2017). Global distribution of revenue loss from tax avoidance. *Tax Justice Network, Instituto de Investigación Económico de la Universidad de las Naciones Unidas*.

Comisión Europea (2011). Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB). *Bruselas, 16 marzo 2011*.

Comisión Europea (2015a). Un sistema de imposición de las sociedades justo y eficaz en la Unión Europea: cinco ámbitos de actuación fundamentales. *Bruselas, 17 junio 2015*.

Comisión Europea (2015b). Comunicación (2015) 302 final: Un sistema de imposición de las sociedades justo y eficaz en la Unión Europea: cinco ámbitos de actuación fundamentales. *Bruselas, 17 junio 2015*.

Comisión Europea (2016a). Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones. *Bruselas: Una Agenda Europea para la economía colaborativa*.

Comisión Europea (2016b). The use of collaborative platforms. *Report Flash Eurobarometer, 438*.

Comisión Europea (2018). ¿Qué son los datos personales? Recuperado el 5/6/18 de: [https://ec.europa.eu/info/law/law-topic/data-protection/reform/what-personal-data\\_es](https://ec.europa.eu/info/law/law-topic/data-protection/reform/what-personal-data_es)

Constitución Española. *Boletín Oficial del Estado*, núm. 311, de 29 de diciembre de 1978, pp 29313 a 29424.

Cuesta, M. (2018). Google, Facebook, Amazon y Apple tienen el poder absoluto en la información digital. *ABC Economía*. Recuperado el 15/8/18 de: [https://www.abc.es/economia/abci-google-facebook-amazon-y-apple-tienen-poder-absoluto-informacion-digital-201711260206\\_noticia.html](https://www.abc.es/economia/abci-google-facebook-amazon-y-apple-tienen-poder-absoluto-informacion-digital-201711260206_noticia.html)

del Valle, M. (2017). Contra la elusión fiscal de las multinacionales. *Escritura pública*, (107), 44-47.

Deloitte (2015a) Digital disruption: Short fuse, big bang. *Sydney: Deloitte*.

Deloitte (2015b). Nuevas directrices BEPS (OCDE): Análisis del impacto y administración del riesgo para la función tributaria.

Deloitte (2016a). Plan de Acción BEPS - Acción 14: hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias. *Fundación Impuestos y Competitividad*.

Deloitte (2016b). Plan de Acción BEPS - Acción 14: desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios bilaterales. *Fundación Impuestos y Competitividad*.

Deloitte (2016c). VAT Aspects of cross-border e-commerce - Options for modernisation [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/vat\\_aspects\\_cross-border\\_ecommerce\\_final\\_report\\_lot3.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat_aspects_cross-border_ecommerce_final_report_lot3.pdf).

Diví, M.T. (2017). El Impacto potencial de BEPS en los sistemas fiscales. *Universitat de Barcelona*.

elEconomista (2017b). Amazon apenas tributa en España: 4,2 millones en impuestos en tres años. Recuperado el 23/10/18 de: <https://www.eleconomista.es/tecnologia-internet/noticias/8656966/10/17/Amazon-apeenas-tributa-en-Espana-42-millones-en-impuestos-en-tres-anos.html>

elEconomista (2017a). Google, Apple, Amazon y Facebook pagan sólo 26,8 millones a Hacienda. Recuperado el 23/10/18 de: <https://www.eleconomista.es/telecomunicaciones-tecnologia/noticias/8809001/12/17/Google-Apple-Amazon-y-Facebook-pagan-solo-268-millones-a-Hacienda.html>

El País (2013). Google salva la inspección de Hacienda con solo 1,9 millones más en impuestos. Recuperado el 23/10/18 de: [https://elpais.com/economia/2013/10/30/actualidad/1383161981\\_895826.html](https://elpais.com/economia/2013/10/30/actualidad/1383161981_895826.html)

El País (2017). Facebook pagará en España los impuestos por los ingresos que genere por publicidad.

Recuperado el 23/10/18 de:

[https://elpais.com/economia/2017/12/12/actualidad/1513100880\\_626518.html](https://elpais.com/economia/2017/12/12/actualidad/1513100880_626518.html)

El País (2018). Bruselas plantea un nuevo impuesto del 3% sobre ventas de las tecnológicas.

Recuperado el 23/10/18 de:

[https://elpais.com/economia/2018/03/20/actualidad/1521578182\\_020950.html](https://elpais.com/economia/2018/03/20/actualidad/1521578182_020950.html)

Esteban, J. (2016) La evolución de la Economía Digital. Recuperado el 24/6/18 de:

<http://economiadigital.etsit.upm.es/>

Eurostat (2018). Internet purchases by individuals. Recuperado el 3/7/18 de:

[http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=isoc\\_ec\\_ibuy&lang=en](http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=isoc_ec_ibuy&lang=en)

Evans, D. S., Schmalensee, R., Noel, M. D., Chang, H. H. y Garcia-Swartz, D. (2011). Platform Economics: Essays on Multi-Sided Businesses. *Platform economics: essays on multi-sided businesses, Competition Policy International*.

EY (2017). Base Erosion and Profit Shifting – Planes de Acción 8, 9, y 10. *TAX Flash*

Forbes (2018): Uber: las cifras del gigante del transporte alternativo. Recuperado el 25/8/18 de:

<http://forbes.es/up-down/40962/uber-las-cifras-del-gigante-del-transporte-alternativo/>

Fundación Impuestos y Competitividad (2017). Plan de acción BEPS: una reflexión obligada.

García, C. (2017). Omnipresencia de lo fiscal, economía colaborativa y el tributo bagatela. *Taxlandia, blog fiscal y de opinión tributaria*. Recuperado el 16/7/18 de: <https://www.politicafiscal.es/cesar-garcia-novoa/omnipresencia-de-lo-fiscal-economia-colaborativa-y-el-tributo-bagatela>

García, F. y Gertrudix, M. (2011). Naturaleza y características de los servicios y los contenidos digitales abiertos. *Red de Revistas Científicas de América Latina y el Caribe, España y Portugal*.

Garrigues (2016). Plan de Acción BEPS: acción 11, evaluación y seguimiento de BEPS. *Fundación Impuestos y Competitividad*

Gestión (2018). España prepara impuesto para Google, Apple, Facebook, y Amazon. Recuperado el 23/10/18 de: <https://gestion.pe/economia/empresas/esp%C3%B1a-impuestos-google-apple-facebook-amazon-gafa-bruselas-232634?ref=gesr>

Gil, E. (2016). El patent box en la era post-BEPS: ¿futuro perfecto o incierto? *Instituto de Estudios Fiscales*

- Gobierno de España (2018). Sistema de preferencias generalizadas (SPG). Recuperado el 8/8/18 de: <http://www.comercio.gob.es/es-ES/comercio-exterior/politica-comercial/medidas-arancelarias/Paginas/sistema-de-preferencias-generalizadas-SPG.aspx>
- Goudin, P. (2016). The cost of non-Europe in the sharing economy: Economic, social and legal challenges and opportunities. *European Parliament, January*.
- Hagiu, A. y Wright, J. (2015) Marketplace or Reseller? *Management Science* 61(1):184-203.
- INE (2015). Uso de comercio electrónico con fines privados o para el hogar en los últimos 12 meses por Comunidades y Ciudades Autónomas y tipo de producto. *Encuesta sobre Equipamiento y Uso de Tecnologías de Información y Comunicación en los hogares 2015*.
- Jiménez, J. I. (2015). el uso de los instrumentos financieros híbridos en la planificación fiscal internacional. *Fiscalidad internacional, Tomo II, 6ª edición, CEF*.
- La Vanguardia (2016). ¿Cuánto dinero gana Apple en España y cuántos impuestos paga? Recuperado el 23/10/18 de: <https://www.lavanguardia.com/tecnologia/20160904/4170999638/apple-impuestos-economia.html>
- La Vanguardia (2018). Facebook es la tecnológica que menos impuestos paga en España. Recuperado el 23/10/18 de: <https://www.lavanguardia.com/economia/20180322/441804880970/facebook-impuestos-espana-filiales.html>
- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. *Boletín Oficial del Estado, núm. 288, de 28 de noviembre de 2014*.
- Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. *Boletín Oficial del Estado, núm. 227, de 22 de septiembre de 2015*.
- Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. *Boletín Oficial del Estado núm. 312, de 29 de diciembre de 1992*.
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. *BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003*.
- Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. *Boletín Oficial del Estado núm. 281, de 24 de noviembre de 1995*.
- Marketing Directo (2018). Tasa Google: las empresas que pagarán (y las que no) el gravamen del 3%. Recuperado el 23/10/18 de: <https://www.marketingdirecto.com/digital-general/digital/tasa-google-las-empresas-que-pagaran-y-las-que-no-el-gravamen-del-3>
- Manley, J. (1999). Conferencia Ministerial de Ottawa sobre la fiscalidad del comercio electrónico.

- Martín, A (2017a): Situación Económica Digital. *BBVA Research*, diciembre 2017.
- Martín, M. F. (2017b). Economía colaborativa y protección del consumidor. *Revista de Estudios Europeos*.
- Martín, A. y Calderón, 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 ("BEPRS") ¿Final, el principio del final o el final del principio? *Quincena Fiscal*, núm.1-2, 2014.
- Martínez, J. (2017a): Una batalla fiscal: así pagan impuestos Uber, Cabify y los taxistas en España. *Diario El Español*. Recuperado el 16/7/18 de:  
[https://www.elespanol.com/economia/empresas/20170531/220228552\\_0.html](https://www.elespanol.com/economia/empresas/20170531/220228552_0.html)
- Martínez, N. (2017b). ¿Qué estamos haciendo para acabar con la brecha digital? Recuperado el 15/10/18 de: <https://www.nobbot.com/personas/acabar-con-la-brecha-digital/>
- Martínez, G. (2018). Efectos del plan BEPS de la OCDE en las jurisdicciones fiscales de la Unión Europea. *Legaltoday*. Recuperado el 12/7/18 de: [http://www.legaltoday.com/practica-juridica/fiscal/fiscalidad\\_internacional/efectos-del-plan-beps-de-la-ocde-en-las-jurisdicciones-fiscales-de-la-union-europea](http://www.legaltoday.com/practica-juridica/fiscal/fiscalidad_internacional/efectos-del-plan-beps-de-la-ocde-en-las-jurisdicciones-fiscales-de-la-union-europea)
- Méndez, M. T., & Castaño, M. S. (2016). Claves de la economía colaborativa y políticas públicas. *Economía industrial*, (402), 11-17.
- Ministerio de Economía, Industria y Competitividad (2017). La Economía Digital en España. *Revista ICE*, num. 898.
- Montesinos, S. (2016). Los actores de la economía colaborativa desde el punto de vista del derecho tributario. *Economía industrial*, (402), 47-54.
- Navio, J., Santaella, J., Portilla, J., Martín, J., & García, J. (2016). Informe sobre economía colaborativa. *Colegio Oficial de Ingenieros de Telecomunicación*.
- Neumark, F. (1974). Principios de la Imposición. *Edit. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid*.
- Nogales, E. (2014). Tecnologías digitales, nuevas tendencias de consumo y modelos de negocio. *Empresa Digitalia, Donostia-San Sebastián*.
- NU.CEPAL (2013). Economía Digital para el cambio estructural y la igualdad. *CEPAL*. p. 9.
- OCDE (2001). La fiscalidad del comercio electrónico: Implantación del marco tributario de la Conferencia de Ottawa. *Ediciones OCDE, París*. Recuperado el 25/9/18 de: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264189799-en> (versión en inglés).

- OCDE (2013). Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. *Ediciones OCDE, París*. Recuperado el 26/6/18 de: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/abordando-la-erosion-de-la-base-imponible-y-la-deslocalizacion-de-beneficios\\_9789264201224-es](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/abordando-la-erosion-de-la-base-imponible-y-la-deslocalizacion-de-beneficios_9789264201224-es)
- OCDE (2014a). Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital. *Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios*.
- OCDE (2014b); The Non-Observed Economy in the System of National Accounts. *OCDE Statistics Brief, June 201, n° 18*.
- OCDE (2014c). Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios
- OCDE (2015). Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report. *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*.
- OCDE (2016). El marco inclusivo para la implementación de las medidas BEPS.
- OCDE (2017a). Inclusive Framework on BEPS. Progress report July 2016-June 2017.
- OCDE (2017b). Marco Inclusivo de BEPS. Una respuesta global a un problema global.
- OCDE (2018). Tax Challenges Arising from Digitalisation –Interim Report 2018. *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Inclusive Framework on BEPS*.
- ODCE.Stat (2018a). ICT Access and Usage by Households and Individuals. Recuperado el 17/7/18 de: [https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=ICT\\_HH2](https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=ICT_HH2)
- ODCE.Stat (2018b). ICT Access and Usage by Businesses. Recuperado el 17/7/18 de: [https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=ICT\\_BUS](https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=ICT_BUS)
- Oliván, R. (2016). La Cuarta Revolución Industrial, un relato desde el materialismo cultural. *URBS. Revista de Estudios Urbanos y Ciencias Sociales*, 6(2), 101-111.
- Organización de Inspectores de Hacienda del Estado (2016). Estudios sobre la economía sumergida y el fraude fiscal. *XXVI Congreso de Inspectores de Hacienda del Estado (IHE)*.
- Otoya, D. J., Llamas, M. C. (2017). La tributación de la Economía Digital y sus efectos en materia de impuestos directos e indirectos. *Pontificia Universidad Javeriana*.
- Parlamento Europeo (2018): Los impuestos directos: la fiscalidad de las personas físicas y de las sociedades. *Fichas técnicas sobre la Unión Europea*.
- Pascual (2017). ¿Qué demonios es un Zettabyte, y por qué tienes que saberlo? Recuperado el 26/10/18 de: <https://computerhoy.com/noticias/internet/que-demonios-es-zettabyte-que-tienes-que-saberlo-63492>

- Paz-Peñuelas, M. P. (2017). Tributación sobre las transacciones electrónicas. *Universidad Internacional de La Rioja*.
- Peris, M., Estellés, S., & Rueda, C. (2016). Mercado y economía colaborativa conceptos y caso wallapop. *Economía industrial*, (402), 19-26.
- Prieto, M. (2015). ¿Qué ingresos y beneficios declaran Apple, Facebook y Google en España? *Diario Expansión*. Recuperado el 23/10/18 de:  
<http://www.expansion.com/empresas/tecnologia/2015/10/12/561c035b46163ff8298b458b.html>
- PWC (2016). Plan de Acción BEPS acción 3: diseñar normas de transparencia fiscal internacional eficaces. *Fundación Impuestos y Competitividad*
- Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. *Boletín Oficial del Estado núm. 251, de 20 de octubre de 1993*.
- Robles, A. (2011). Los Convenios de Doble Imposición y su interrelación con las medidas para prevenir el abuso en su aplicación. *Editorial Themis, Primera Edición, México, julio de 2011, p.p. 347-348*.
- Rodriguez, S. (2014): Wallapop, con un volumen diario de 2 MM€ en transacciones, lanza nuevas secciones en su APP. *eCommerce News*. Recuperado el 8/8/18 de: <https://ecommerce-news.es/wallapop-con-un-volumen-diario-de-2-mme-en-transacciones-lanza-nuevas-secciones-en-su-app-18587>
- Rodriguez, S. (2017a). Los modelos colaborativos y bajo demanda en plataformas digitales. *Sharing España y Asociación Española de la Economía Digital*.
- Rodríguez-Piñero Royo, M., Hernández-Bejarano, M., Patiño Rodríguez, D., Gómez-Álvarez Díaz, R., Lázaro Sánchez, J. L., Aguilar del Castillo, M. D. C., y Calvo Gallego, F. J. (2017). Economía colaborativa y trabajo en plataforma: realidades y desafíos. *Albacete: Editorial Bomarzo*.
- Rochet, J.-C. and Tirole, J. (2003). Platform Competition in Two-Sided Markets. *Journal of the European Economic Association, Vol. 1, pp. 990–1029*.
- Romero, A. (2014). Nuevos modelos de negocio en el sector turístico: Implicaciones del escenario p2p. *Benidorm: XVIII Congreso AECIT, 26-28 de noviembre de 2014*.
- Russo, A. P., y Quagliari, A. (2014). La lógica espacial del intercambio de casas: una aproximación a las nuevas geografías de lo cotidiano en el turismo contemporáneo. *Scripta Nova. Revista Electrónica de Geografía y Ciencias Sociales, 17(483)*.

- Saiz, S. (2018). Los interrogantes legales de la nueva economía digital. *Expansión*. Recuperado el 18/9/18 de:  
<http://www.expansion.com/juridico/actualidad/tendencias/2018/06/19/5b27e98546163fccbf8b4599.html>
- Salas, D (2012). Todo sobre el M2M: Cualquier cosa se puede conectar a Internet. *El Español*. Recuperado el 14/1/18 de: <https://omicro.no.es/2012/11/todo-sobre-el-m2m-cualquier-cosa-se-puede-conectar-a-internet/>
- Sánchez, J. A. (2015). La reforma parcial de la Ley General Tributaria operada por la Ley 34/2015. *CEF Fiscal Impuestos*.
- Sanchís, J. R. (2017). La Economía Digital y sus efectos en la Sociedad. *El Salto Diario*
- Serrano, F. (2015). La influencia del Plan de Acción BEPS en la tributación española: impacto en la normativa, incremento de la litigiosidad y el papel de los tribunales. *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, (391), 77-110.
- Stuart, J., y Barker, A. (2013). Undefined by data: a survey of big data definitions. *arXiv preprint*.
- Symons, T., & Bass, T. (2017). Me, my data and I: The future of the personal data economy. *Comisión Europea*.
- Tang, P. y Bussink, H. (2017). EU Tax Revenue Loss from Google and Facebook. *Pvda Europa*.
- Tapscott, D. (1995). *The digital economy: Promise and peril in the age of networked intelligence* (Vol. 1). New York: McGraw-Hill.
- Telstra (2012). Taking leadership in a digital economy. *Deloitte Digital*
- Tian, L., Vakharia, A. J., Tan, Y., y Xu, Y. (2018). Marketplace, Reseller, or Hybrid: Strategic Analysis of an Emerging E-Commerce Model. *Production and Operations Management*, 27(8), 1595-1610.
- Unión Europea. Comunicación (UE) 2015/0136 de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre la transparencia fiscal para luchar contra la evasión y la elusión fiscales.
- Unión Europea. Comunicación (UE) 2016/024 de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo, de 28 de enero de 2016, de a estrategia exterior para una imposición efectiva. *Bruselas, 24 final*.
- Unión Europea. Directiva 2000/31/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de junio de 2000, relativa a determinados aspectos jurídicos de los servicios de la sociedad de la información, en particular el comercio electrónico en el mercado interior. *Diario Oficial de la Unión Europea L 178, 17 de junio, pp. 0001 – 0016*.



Unión Europea. Directiva (UE) 2003/49/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros. *Diario Oficial de la Unión Europea L 157, 26 de junio de 2003.*

Unión Europea. Directiva (UE) 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad. *Diario Oficial de la Unión Europea L 146/8, 3 de junio de 2016.*

Unión Europea. Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior. *Diario Oficial de la Unión Europea L 139/1, 19 de julio de 2018.*

Unión Europea. Directiva (UE) 2018/0072 del Consejo, de 21 de marzo de 2018, por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa. *Bruselas, 147 final.*

Unión Europea. Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información. *Diario Oficial de la Unión Europea L 139/1, 5 de junio de 2018.*

Unión Europea. Recomendación (UE) 2016/136 de la Comisión, de 28 de enero de 2016, sobre la aplicación de medidas contra los abusos en detrimento de los convenios fiscales. *Diario Oficial de la Unión Europea L 25/67, 2 de febrero de 2016.*

Uría Menéndez (2016): Acción 4: Limitación de la erosión de la base imponible por vía de deducciones de intereses y otros gastos financieros. *Fundación Impuestos y Competitividad*

Vaquero, A. V. (2016). Establecimiento permanente y economía digital: Especial referencia a las empresas intermediadoras en el ámbito del turismo colaborativo. *Bitácora Millennium DIPr*

Verdún, E. y Ortín, J. (2016). Directrices IVA aprobadas por la OCDE. *EY Building a better working world.*

Vozpopuli (2016). Los GAFA (Google, Amazon, Facebook, Apple) pagan hasta 20 puntos menos que la media. Recuperado el 23/10/18 de: [https://www.vozpopuli.com/economia-y-finanzas/empresas/Google-Amazon-Facebook-Apple-Impuestos-google-amazon-facebook-apple-tecnologicas-impuestos\\_0\\_930806958.html](https://www.vozpopuli.com/economia-y-finanzas/empresas/Google-Amazon-Facebook-Apple-Impuestos-google-amazon-facebook-apple-tecnologicas-impuestos_0_930806958.html)

Wehner, D (2017). Moving to a Local Selling Model. *Newsroom.* Recuperado el 25/9/18 de: <https://newsroom.fb.com/news/2017/12/moving-to-a-local-selling-model/>

Wismer, S., y Rasek, A. (2017). Market definition in multi-sided markets. *Directorate for Financial and Enterprise Affairs Competition Committee, OCDE*.

Wucherpennig, I. (2018). La fiscalidad de la economía colaborativa. *Adanlaw*. Recuperado el 10/7/18 de: <http://www.adanlaw.com/la-fiscalidad-en-la-economia-colaborativa/>

Workyland (sitio web). [www.workyland.blogspot.com](http://www.workyland.blogspot.com). Última visita 15/10/18.

Xataka (2018). Así plantea España el impuesto a las tecnológicas para sufragar la subida de las pensiones. Recuperado el 23/10/18 de: <https://www.xataka.com/empresas-y-economia/asi-plantea-espana-el-impuesto-a-las-tecnologicas-para-sufragar-la-subida-de-las-pensiones>

Zappos (sitio web). [www.zappos.com](http://www.zappos.com). Última visita 25/9/18.