



TRABAJO FIN DE GRADO
Grado en Derecho
Facultad de Derecho
Universidad de La Laguna
Curso 2021/2022
Convocatoria: Marzo

LA FISCALIDAD EN LA UNIÓN EUROPEA. ESPECIAL REFERENCIA A LA
COMPETENCIA FISCAL.

Realizado por la alumna Dña. Elena Sibisse Gutiérrez López.

Tutorizado por la Profesora Dra. Ruth Martín Quintero.

Departamento: Derecho Internacional Público.



ABSTRACT

This work aims to analyze how the digitization of the economy affects the different tax systems of the Member States of the European Union. Currently, the so-called *youtubers* have generated a debate on whether it is lawful to change residence to another country in order to pay less. It will therefore be a question of delving firstly into the branch of taxation in the European Union. Secondly, it is explained what tax competition consists of, and how this attitude of the Member States can be either beneficial for them, or harmful or unfair depending on certain parameters. Next, what are some of the measures to deal with this problem. And finally, it addresses how digitization affects tax competition, as well as the current policy proposals that seek to respond to this new digital framework that breaks into fiscal and tax law.

Key Words: taxation, tax competition, digitization.

RESUMEN

Este trabajo pretende hacer un análisis sobre cómo afecta la digitalización de la economía a los distintos sistemas tributarios de los Estados miembros de la Unión Europea. Actualmente, los denominados *youtubers* han generado un debate sobre si es lícito cambiar de residencia a otro país con el fin de tributar menos. Se tratará, por tanto, de ahondar en primer lugar en la rama de la fiscalidad de la Unión Europea. En segundo lugar, se expone en que consiste la competencia fiscal, y como esta actitud de los Estados miembros puede ser, o bien beneficiosa para ellos, o pernicioso o desleal según concurren ciertos parámetros. Seguidamente, cuales son algunas de las medidas para afrontar este problema. Y finalmente, se aborda cómo afecta la digitalización a la competencia fiscal, así como las propuestas de políticas actuales que pretender dar respuesta a este nuevo marco digital que irrumpe en el Derecho fiscal y tributario.

Palabras clave: fiscalidad, competencia fiscal, digitalización.

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN	4
2. LA FISCALIDAD EN LA UNIÓN EUROPEA	6
2.1. CONCEPTO DE FISCALIDAD	6
2.2. FUNDAMENTO DE LAS NORMAS SOBRE FISCALIDAD EN LA UNIÓN EUROPEA	7
2.3. PRINCIPIOS RELATIVOS AL ORDENAMIENTO JURÍDICO DE LA UNIÓN EUROPEA	8
2.4. LA PRODUCCIÓN NORMATIVA EN EL DERECHO TRIBUTARIO DE LA UNIÓN EUROPEA	9
3. COMPETENCIA FISCAL ENTRE LOS ESTADOS MIEMBROS DE LA UNIÓN EUROPEA.....	12
3.1. CONCEPTO DE COMPETENCIA FISCAL.....	12
3.2. LA COMPETENCIA FISCAL LEAL O BENEFICIOSA Y LA COMPETENCIA FISCAL DESLEAL O PERNICIOSA	13
4. MEDIDAS PARA HACER FRENTE A LA COMPETENCIA FISCAL DESLEAL.....	17
4.1. DIRECTIVAS	18
4.2. CÓDIGOS DE CONDUCTA	19
4.3. CONVENIOS MULTILATERALES Y BILATERALES	20
4.4. LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICOS.....	21
5. LA REPERCUSIÓN DE LA DIGITALIZACIÓN DE LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS EN LA COMPETENCIA FISCAL	24
6. MEDIDAS PARA AFRONTAR LOS RETOS QUE SUPONE LA DIGITALIZACIÓN DE LA ECONOMÍA.....	26
7. CONCLUSIONES	31
8. BIBLIOGRAFÍA	33
9. LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA.....	37



1. INTRODUCCIÓN.

Recientemente en los más jóvenes se ha generado un debate como consecuencia de las declaraciones de muchos *youtubers*, que exponían sus razones para trasladar su residencia a otros territorios que les ofrecían una tributación más baja sobre sus ganancias derivadas de generar contenido en las plataformas digitales, ya que entendían que aprovechar la oportunidad de quedarse con más beneficios a cambio de tributar en otro lugar era lícito. Surge la problemática debido a que no hay un establecimiento permanente *per se*, sino que el establecimiento es intangible. En este trabajo se pretende averiguar qué medidas van a tomar las autoridades fiscales para solucionar este vacío legislativo, que causa una merma en la recaudación que realizan los Estados miembros.

Como ya hemos dicho, en la actualidad es notorio la digitalización de la sociedad. Así ha irrumpido en cada sector, dando lugar a actividades económicas digitales, que no tienen un establecimiento físico, sino que “generan beneficios a partir de la interacción con los usuarios y clientes, mediante el uso de datos y contribuciones de los usuarios”.¹ Esta realidad afecta a los diversos sistemas tributarios de los Estados miembros de la Unión Europea, dando lugar a la necesidad de adaptación de los mismos, con el fin de que “todos los sectores de nuestra economía paguen la parte de impuestos que les corresponde”.² La Unión Europea (UE), junto con la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) son los organismos que intentan arrojar luz sobre esta cuestión.

Así, en este trabajo, en primer lugar, nos situamos con unas nociones sobre la fiscalidad de la Unión Europea: en qué consiste, y cómo funciona el ordenamiento jurídico tributario comunitario. Continuamos haciendo un análisis de la competencia fiscal. Es importante hacer este análisis porque, como ya hemos dicho, las empresas se benefician de las distintas legislaciones tributarias que existen en cada país para tributar más bajo. Pero es que, además, los Estados también compiten para llevarse las rentas más altas, captando a grandes empresas con normas fiscales atractivas, de manera que

¹ CONSEJO EUROPEO, CONSEJO DE LA UNIÓN EUROPEA, “Fiscalidad Digital”. Disponible en <https://www.consilium.europa.eu/es/policies/digital-taxation/> (fecha de última consulta: 11 de marzo de 2022).

² *Ibidem*.



los países van a recaudar de esos grandes capitales para sus arcas públicas, lo que genera una competencia fiscal entre los Estados para ver quien se lleva esos capitales. A partir de aquí, nos centramos en las diferentes medidas existentes para solucionar esta situación. Llegados a este punto de conocimiento, podemos analizar el objeto de este trabajo, que es averiguar que soluciones se pueden dar a la digitalización de la economía, que causa una competencia fiscal.

2. LA FISCALIDAD EN LA UNIÓN EUROPEA.

2.1. CONCEPTO DE FISCALIDAD.

De una forma básica, la fiscalidad puede definirse como aquel “sistema fiscal o conjunto de leyes relativas a los impuestos”.³ A la misma en el ámbito de la Unión Europea, hace referencia CARRASCO GONZÁLEZ para el cual “es una rama del Derecho Financiero que comprende, de un lado, el conjunto de reglas que disciplinan el sistema de ingresos y gastos de la Unión Europea. Pero también es un conjunto de principios y reglas, con origen en la Unión Europea, que han incidido o condicionan el contenido y la configuración de los sistemas tributarios de los Estados miembros, y en particular, el español”.⁴

Es decir, los Estados miembros son libres de establecer los tipos impositivos que consideren y la forma en que realizan la recaudación de los impuestos y su gasto. La UE se va a ocupar de supervisar estos sistemas tributarios de los Estados a fin de que cumplan con los principios que sustentan el ordenamiento jurídico de la UE.⁵

La fiscalidad de la UE se puede dividir en fiscalidad directa y fiscalidad indirecta, que se diferencian en que la directa va a gravar aquellas manifestaciones directas de capacidad económica, es decir, la obtención de renta o tener un cierto patrimonio, en cambio, la indirecta grava la capacidad económica con manifestaciones indirectas de la capacidad económica, como lo es el consumo, pues en teoría quien más riqueza o capacidad económica ostenta, más va a consumir.⁶ En cuanto a la directa, el Tratado de la

³ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA: *Diccionario de la lengua española*, 23.^a ed., [versión 23.5 en línea]. <<https://dle.rae.es>> (fecha de última consulta: 16 de febrero de 2022).

⁴ CARRASCO GONZÁLEZ, F. M.: “Fiscalidad de la Unión Europea y su impacto en el Derecho tributario español”, en AA.VV. (PÉREZ ROYO, F., Dir.): *Curso de Derecho tributario. Parte especial*, 14^a ed., Ed. Tecnos, Madrid, 2020, pág. 1122.

⁵ UNIÓN EUROPEA, “Fiscalidad. Hacía unos impuestos juntos, eficaces y favorables al crecimiento”. Disponible en https://european-union.europa.eu/priorities-and-actions/actions-topic/taxation_es (fecha de última consulta: 11 de marzo de 2022).

⁶ ROMERO FLOR, L. M.: *Manual de Derecho financiero y tributario: parte general*, Ed. Ediciones de la Universidad de Castilla-La Mancha, Cuenca, 2014, pág. 27. Disponible en https://puntoq-ull-es.accedys2.bbt.k.ull.es/primo-explore/fulldisplay?docid=TN_cdi_elibro_books_ELB113851&context=PC&vid=ull&lang=es_ES&search_scope=ull_recursos&adaptor=primo_central_multiple_fe&tab=default_tab&query=any.contains.manual%20de%20derecho%20fiscal&offset=0 (fecha de última consulta 11 de marzo de 2022).



Unión Europea (TUE) no contempla competencias legislativas en el ámbito de los impuestos directos, por lo que son competencia exclusiva de los Gobiernos nacionales. Aun así, la UE, con el fin de armonizar normas relativas a la tributación de las sociedades y las personas físicas, han adoptado varias directivas y también se ha dictado jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea al respecto. La fiscalidad indirecta se mueve dentro del concepto de mercado único, por el cual la UE también ha tratado de armonizar normas sobre el impuesto sobre el valor añadido (IVA) y también normas referentes a los impuestos especiales, incidiendo en los principios de libre circulación de mercancías y libre prestación de servicios. Se garantiza que la competitividad del mercado interno no se vea afectada, de manera que los sistemas fiscales de los países no ofrezcan a las empresas ventajas que suponga una competencia fiscal perniciosa sobre otros países de la UE.⁷

2.2. FUNDAMENTO DE LAS NORMAS SOBRE FISCALIDAD EN LA UNIÓN EUROPEA.

Uno de los objetivos que persigue la UE es el establecimiento y correcto funcionamiento de la unión aduanera y del mercado interior. La unión aduanera viene a facilitar el comercio a las sociedades de la UE, eliminando las fronteras entre los Estados miembros y prohibiendo los derechos de aduanas sobre las mercancías provenientes de dichos países.⁸ Como consecuencia de un espacio sin fronteras, el mercado interior es un área de libertad que proporciona acceso a mercancías, servicios, empleo y oportunidades.⁹

Pues bien, sabiendo que la UE no interviene directamente en el establecimiento de tipos impositivos ni en como realiza la recaudación de impuestos los países miembros, ésta ha establecido unas reglas en materia fiscal con el fin de eliminar las trabas fiscales y así poder ejercitar la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales, asegurándose la persecución de sus objetivos: un mercado interior y una unión

⁷ EUR-Lex, “Fiscalidad”. Disponible en https://eur-lex.europa.eu/summary/chapter/taxation.html?root_default=SUM_1_CODED%3D21&locale=es (fecha de última consulta: 11 de marzo de 2022).

⁸ Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, artículo 28.

⁹ *Idem*, artículo 26.

aduanera, en el cual la competencia no esté falseada a través de ayudas públicas, que las empresas de un país no se vean favorecidas injustamente sobre sus competidores en otros países.¹⁰

2.3. PRINCIPIOS RELATIVOS AL ORDENAMIENTO JURÍDICO DE LA UNIÓN EUROPEA.

Para entender las relaciones entre el Derecho de la UE y el de los Estados en materia fiscal nos referiremos a una serie de principios informadores.

Primero, el principio de autonomía del Derecho europeo frente al Derecho nacional de los países miembros. Significa que las normas y leyes de la UE constituyen un ordenamiento jurídico propio, pero aun así son parte de los ordenamientos jurídicos de los países europeos, siendo estas normas vinculantes y también, además, se establece el principio de primacía o supremacía del Derecho de la Unión Europea¹¹, de tal manera que va a prevalecer por encima de las legislaciones de los Estados miembros. Aun así, en la práctica, ambos ordenamientos jurídicos se refunden para aplicarse de manera conjunta.¹²

Según el principio de atribución, recogido en el art. 5.2 TUE, la Unión Europea tendrá competencias en aquellas materias que expresamente le sean atribuidas. El ejercicio de estas competencias de manera justa y eficaz va a quedar supeditado al principio de subsidiariedad (art. 5.3 TUE), por el cual la UE cuando no se le haya atribuido competencias en determinados ámbitos, podrá apoyar a los países cuando éstos no sean capaces de alcanzar sus objetivos; y también al principio de proporcionalidad (art. 5.4 TUE).¹³

Finalmente, en relación con los principios mencionados, tenemos como consecuencia el principio de efecto directo. Como ya hemos dicho, ciertas normas dictadas por la UE tienen carácter vinculante (los reglamentos), lo que va a generar

¹⁰ CARRASCO GONZÁLEZ, F. M.: *op. cit.*, pág. 1122.

¹¹ Sentencia del TJUE del 15 de julio de 1964, Costa / E.N.E.L. (6/64, Rec. 1964).

¹² CARRASCO GONZÁLEZ, F. M.: *op. cit.*, pág. 1123.

¹³ Tratado de la Unión Europea, art. 5.



derechos y obligaciones para los particulares. Éstos pueden invocar directamente el Derecho de la UE -sólo aquel que se puede aplicar directamente, sin necesidad de transposición- frente a un Estado (efecto directo vertical) o frente a otros particulares (efecto directo horizontal), sin necesidad de que las leyes hayan sido transpuestas en un ordenamiento jurídico nacional.¹⁴ A modo de complemento, el principio de efecto indirecto establece que los Tribunales de los Estados miembros deben interpretar las leyes nacionales conforme al Derecho comunitario.¹⁵

2.4. LA PRODUCCIÓN NORMATIVA EN EL DERECHO TRIBUTARIO DE LA UNIÓN EUROPEA.

El sistema de fuentes del Derecho de la Unión Europea se divide en Derecho originario o primario y Derecho derivado o secundario. El Derecho originario está conformado por los Tratados fundacionales o constitutivos de la UE, sus posteriores reformas, las Actas de Adhesión y la Carta de Derechos Fundamentales. En el Derecho derivado se incluyen las normas y actos jurídicos dictados por las instituciones de la UE, siguiendo un procedimiento establecido. El art. 288 TFUE contiene los diferentes actos jurídicos de los que consta el Derecho comunitario. Así, puede distinguirse entre actos obligatorios -reglamentos, directivas y decisiones- y actos no vinculantes -dictámenes y recomendaciones-. Los reglamentos tienen carácter general, y son aplicables directamente en el ordenamiento jurídico de los Estados europeos, sin necesidad de que sean transpuestos. Las directivas vienen a establecer unos objetivos obligatorios para que los Estados miembros a los que van dirigidas consigan ciertos resultados. Éstos tienen la capacidad de elegir la forma y los medios que consideren para alcanzar los objetivos, pero deben ser transpuestas en las leyes nacionales. Las decisiones tienen también carácter obligatorio, pero su alcance puede ser general o estar determinado a unos destinatarios específicos. Y, como ya hemos dicho, las recomendaciones y dictámenes no son vinculantes.¹⁶

¹⁴ Sentencia del TJUE de 5 de febrero de 1963, Van Gend en Loos (Asunto 26-62).

¹⁵ Sentencia del TJUE de 13 de noviembre de 1990, Marleasing (C-106/89).

¹⁶ Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, art. 288.

Las recomendaciones y dictámenes se consideran normas o instrumentos de *soft-law*, que junto con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) son fuentes subsidiarias del Derecho comunitario y que, en el ámbito del Derecho Tributario han adquirido gran relevancia, ya que los procesos de producción normativa mencionados con anterioridad tienen ciertas carencias. Con esto se hace referencia a problemas de legitimidad democrática y también, problemas con el procedimiento para el establecimiento de las normas. El procedimiento legislativo ordinario va a consistir en la adopción conjunta por el Parlamento Europeo y el Consejo, a propuesta de la Comisión, de un reglamento, una directiva o una decisión (art. 289.1 y 294 TFUE); con lo cual, el Parlamento va a tener una legitimidad de más calidad que el Consejo, y, por tanto, en materia tributaria, su capacidad de decisión no es suficiente. El Tratado de Lisboa da varias soluciones: primero, con la iniciativa legislativa en materia fiscal (art. 11.4 TUE), y segundo, reforzando la participación de los Parlamentos de los países miembros con un sistema de control de los proyectos legislativos que le darán un plus de legitimidad a éstos. En cuanto al procedimiento, no se aprueban todas las propuestas legislativas que se quisieran porque se dan situaciones de bloqueo provocadas por la oposición de algunos gobiernos. Para disolver estos bloqueos, también el Tratado de Lisboa aporta un instrumento: las denominadas pasarelas, por las que se puede cambiar la necesidad de unanimidad del Consejo por una mayoría cualificada, o cambiar un procedimiento especial por uno ordinario, con una decisión emitida por el Consejo Europeo (art. 48.7 TUE). Un ejemplo de ello es la Directiva (UE) 2016/1164 de medidas anti-abuso tributario en el ámbito del Impuesto de sociedades, la cual se aprobó en un tiempo de seis meses.¹⁷

Volviendo a los sistemas atípicos de producción normativa, los instrumentos de *soft-law* son aquellos que no son vinculantes, pero son capaces de desplegar efectos jurídicos que pueden influir en las decisiones de las diferentes instituciones y Estados de la Unión Europea. Como ya se ha mencionado, pueden ser los dictámenes y recomendaciones, pero también otros actos jurídicos como las comunicaciones, declaraciones o códigos de conducta. Sobre la jurisprudencia del TJUE, ésta ha influido positivamente en el Derecho tributario, pues se han planteado ante este Tribunal

¹⁷ CARRASCO GONZÁLEZ, F. M.: *op. cit.*, pág. 1133-1134.



cuestiones prejudiciales sobre asuntos fiscales por parte de los tribunales nacionales, y también los particulares han invocado el Derecho comunitario frente a leyes fiscales de sus respectivos países. La Comisión también ha planteado asuntos al TJUE por incumplimiento de los Tratados. La jurisprudencia ha incidido mayoritariamente en las cláusulas antiabuso, los beneficios fiscales a la actividad empresarial, o en los métodos de corrección de la doble imposición, por ejemplo. El lado negativo de estas herramientas es que los procedimientos ante el TJUE son lentos y caros, mientras que las normas de *soft-law* cuentan con una legitimidad democrática bastante débil.¹⁸

¹⁸ *Idem*, pág. 1135.

3. COMPETENCIA FISCAL ENTRE LOS ESTADOS MIEMBROS DE LA UE.

3.1. CONCEPTO DE COMPETENCIA FISCAL.

Los Estados miembros poseen la soberanía para crear y aplicar tributos dentro de sus fronteras. Pero sabiendo que las actividades económicas dentro de la UE carecen de fronteras -debido a los objetivos que persigue la UE: el mercado interior y la unión aduanera-, y en especial si se trata de economía digitalizada, en la que es difícil de determinar un establecimiento físico, lleva a que los países creen políticas fiscales que favorezcan su competencia dentro del mercado donde los capitales se mueven libremente.¹⁹

En un informe de 1998 de la OCDE se define como competencia fiscal interestatal “aquel fenómeno por el cual los Estados, en ejercicio de su poder soberano, erigen y estructuran su sistema tributario con el objetivo de mantener, retener o atraer capitales móviles, actividades empresariales, inversiones, rentas o patrimonios, logrando así un incremento de sus ingresos públicos y, en general, un mayor crecimiento económico.”²⁰

MARTÍN LÓPEZ la conceptualiza como “aquel fenómeno consistente en el establecimiento generalizado por los Estados de una fiscalidad que favorezca la localización de inversiones económicas o riqueza en sus respectivos territorios. Se trata, pues, de la utilización de los sistemas impositivos nacionales con la finalidad de captar determinadas inversiones económicas, de modo que los Estados acaban compitiendo por configurar una fiscalidad que influya decisivamente en la localización de la riqueza dentro de sus correspondientes jurisdicciones.”²¹

¹⁹ LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: *La competencia fiscal desleal entre los Estados miembros de la Unión Europea*, Ed. Aranzadi, Navarra, 2010, pág. 41-42.

²⁰ MARULANDA OTÁLVARO, A.: *Propuestas de instrumentos jurídicos alternativos contra la competencia fiscal perniciosa entre Estados*, 2016, disponible en <https://ruidera.uclm.es/xmlui/handle/10578/8680> (fecha de última consulta: 21 de febrero de 2022), pág. 25.

²¹ MARTÍN LÓPEZ, J.: *Competencia fiscal perjudicial, paraísos fiscales e intercambio de información tributaria*, Ed. Atelier, Barcelona, 2012, pág. 343.

VALLEJO CHAMORRO considera que la competencia fiscal es el “proceso en el que las autoridades fiscales adoptan sus decisiones sobre política fiscal teniendo en cuenta tanto el efecto de las mismas en el ámbito de su sistema nacional, como en relación con el resto de los sistemas y/o jurisdicciones fiscales con los que confluyen en el gravamen de recursos, factores productivos o bases imponibles móviles.”²²

3.2. LA COMPETENCIA FISCAL LEAL O BENEFICIOSA Y LA COMPETENCIA FISCAL DESLEAL O PERNICIOSA.

Conociendo las diferentes acepciones de competencia fiscal interestatal, se procederá a analizar los diferentes parámetros que confluyen para determinar si ésta puede considerarse beneficiosa, o, por el contrario, desleal, lo cual no es fácil de delimitar, pues existen diferentes opiniones doctrinales.

Primero, abordaremos la competencia fiscal beneficiosa. Ésta se va a considerar positiva si la política fiscal de un Estado miembro tiene como objetivo incentivar, motivar y promover el desarrollo económico del país al mismo tiempo que intenta atraer inversiones de operadores de otros países a través de incentivos fiscales.²³ VALLEJO CHAMORRO considera que “por competencia fiscal sana entendemos el proceso de eliminación de ineficiencias y aumento de la neutralidad en los sistemas fiscales, efectuados con el fin de evitar que la fiscalidad sea un obstáculo en el desarrollo de actividades económicas.”²⁴ Es decir, los diferentes sistemas tributarios que existen dentro de la Unión Europea no tienen por qué ser idénticos, pueden tener bases imponibles distintas, lo que generaría competencia fiscal, y siempre que ésta no imponga unas políticas fiscales totalmente desproporcionadas, con respecto a las existentes en el país, y orientadas exclusivamente para atraer capitales no nacionales, sino que sus políticas van dirigidas tanto a atraer rentas extranjeras como a desarrollar o

²² VALLEJO CHAMORRO, J. M.: “La competencia fiscal”, en AA.VV. CORDÓN EZQUERRO, T. (Dir.): *Manual de Fiscalidad Internacional*, vol. I, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007, pág. 210.

²³ Cfr. OWENS, J.: *Nuevos temas en materia de reforma fiscal. El punto de vista de un administrador internacional*, en LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: *op. cit.*, pág. 42.

²⁴ VALLEJO CHAMORRO, J.M.: “La competencia fiscal perniciosa en el seno de la OCDE y la Unión Europea”, *Información Comercial Española, ICE: Revista de economía*, núm. 825, 2005, pág. 148. Disponible en <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=1709449> (fecha de última consulta: 21 de febrero de 2022).

incentivar la actividad económica nacional, será considerada competencia leal o beneficiosa.

Los efectos que se pueden desprender de una competencia fiscal sana son: una menor presión fiscal sobre el contribuyente, porque el tipo impositivo será previsiblemente más bajo; esto hará que los contribuyentes consuman más y por lo tanto habrá un aumento de la actividad económica; y también se perfeccionan, por tanto, los sistemas fiscales.²⁵

Ahora nos referiremos a la competencia fiscal desleal. CHICO DE LA CÁMARA la conceptualiza como “aquellas medidas fiscales que tienen como finalidad competir deslealmente distorsionando la competencia al establecer regímenes tributarios preferenciales en comparación con los que desarrollan otros países de ese mismo entorno económico.”²⁶ En cambio, VALLEJO CHAMORRO considera que “esta competencia perjudicial aparece cuando existen jurisdicciones que, con el fin de atraer capitales o bases imponibles, optan por utilizar el elemento fiscal como ventaja comparativa, ofreciendo tasas de gravamen reducidas y opacidad informativa sobre las operaciones realizadas en las mismas”, o lo que es lo mismo, “aparece cuando ventajas fiscales exorbitantes o injustificadas son el motivo fundamental de la localización de una actividad o una renta.”²⁷ Todo ello se traduce en que los Estados van a ofrecer tipos impositivos demasiados bajos con el fin de atraer empresas que se van a establecer en el país únicamente por razones fiscales²⁸, lo que se puede considerar competencia perniciosa; y siempre y cuando el sistema fiscal del Estado tenga capacidad de minar la recaudación de impuestos de otro.²⁹

²⁵ MARULANDA OTÁLVARO, A.: *op. cit.*, pág. 29-30.

²⁶ Cfr. CHICO DE LA CÁMARA, P.: “Los límites difusos entre la competencia fiscal “lesiva” y “beneficiosa”: una reflexión sobre la necesidad de armonizar la imposición directa”, en AA.VV. COLLADO YURRITA, M. A. (Dir.): *Estudios sobre fiscalidad internacional y comunitaria*, Ed. Colex, 2005, pág. 216, en MARULANDA OTÁLVARO, A.: *op. cit.*, pág. 31.

²⁷ VALLEJO CHAMORRO, J. M.: “La competencia fiscal perniciosa...” *op. cit.*, pág. 148.

²⁸ Cfr. LAMADRID DE PABLO, A.: “El código de conducta en materia de fiscalidad de las empresas y su relación con el régimen Comunitario de ayudas de Estado”, *Instituto de Estudios Europeos*, núm. 3, 2005, en LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: *op. cit.*, pág. 43.

²⁹ Cfr. Informe de la OCDE: *La Competencia fiscal perjudicial, una cuestión emergente*, en LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: *op. cit.*, pág. 47.

En cuanto a los parámetros que delimitan la competencia fiscal desleal, la Consejo de la Unión Europea señala los siguientes:

- “si las ventajas se otorgan sólo a no residentes, o sólo con respecto a las operaciones realizadas con no residentes, o
- si las ventajas están totalmente aisladas de la economía nacional, de manera que no afecten a la base fiscal nacional, o
- si las ventajas se otorgan, aun cuando no exista ninguna actividad económica real, ni presencia económica sustancial, dentro del Estado miembro que ofrezca dichas ventajas fiscales, o
- si las normas para determinar los beneficios derivados de las actividades internas de los grupos de empresas multinacionales no se ajustan a los principios internacionalmente reconocidos, concretamente a las normas acordadas por la OCDE, o
- si las medidas fiscales carecen de transparencia y, en particular, si las disposiciones legales se aplican a nivel administrativo con menos rigor y sin transparencia.”³⁰

La OCDE también expuso los criterios para considera como pernicioso la competencia:

- “Que se dé una dualidad de tributación y las ventajas consisten en una baja tributación solo aplicada a los no residentes.
- Que las ventajas confieran un aislamiento del régimen respecto a la actividad nacional. La estanqueidad, puede darse vía exclusión de sus ventajas a los residentes, o limitación de su aplicabilidad para operaciones con no residentes.
- Que se dé una falta de transparencia en el funcionamiento de dispositivos legales o administrativos y ausencia de intercambio efectivo de información, respecto de los sujetos pasivos que se benefician de tal régimen.

³⁰ Conclusiones de Consejo ECOFIN de 1 de diciembre de 1997 sobre política fiscal -Resolución del Consejo y de los representantes de los gobiernos de los Estados miembros, reunidos en el seno del Consejo de 1 de diciembre de 1997 relativa a un Código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas- Fiscalidad del ahorro, disponible en <https://op.europa.eu/es/publication-detail/-/publication/d2cdddef-e467-42d1-98c2-31b70e99641a/language-es> (fecha de última consulta: 22 de febrero de 2022).



- Que no se requiere que el operador ejerza una actividad económica real que sea sustancial para el país o territorio.”³¹

En suma, las definiciones más completas de competencia fiscal, tanto en su vertiente positiva como negativa nos la da LAMPREAVE MÁRQUEZ. “Se podría definir la competencia fiscal lesiva, como toda política fiscal implantada a iniciativa de las Autoridades de un Estado, en ausencia de transparencia e intercambio de información con otras Administraciones, que sea en exceso agresiva y tenga como consecuencia la erosión de bases imponibles de otros Estados, siendo su máximo exponente el ofrecimiento de medidas fiscales altamente beneficiosas solo a operadores no residentes que no pretendan llevar a cabo ningún tipo de actividad real al carecer de presencia económica sustancial en el mercado doméstico.”³² “La competencia fiscal leal, entendemos que será toda aquella ejercida por un Estado que decide reducir la presión fiscal, ya sea mediante la bajada de tipos o mediante la adopción de ciertos beneficios inherentes a los impuestos, con el objeto de beneficiar tanto a los operadores domésticos, como atraer a inversores extranjeros a su territorio, siempre que se dé una total transparencia respecto a los beneficios fiscales y un pleno intercambio de información con las Administraciones de otros Estados miembros.”³³

³¹ LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: *op. cit.*, pág. 48.

³² *Ibidem.*

³³ *Idem*, pág. 49.

4. MEDIDAS PARA HACER FRENTE A LA COMPETENCIA FISCAL DESLEAL.

Como ya se adelantó en la introducción, la Unión Europea y la OCDE trabajan de manera conjunta contra la competencia fiscal desleal, pero en este caso nos centraremos más en las medidas de la primera. En 1997 la Unión Europea emprendió acciones para contrarrestar la competencia fiscal desleal, la cual ponía en peligro el mercado interior y la economía de los Estados miembros, aprobando como primera medida el Código de Conducta referente a la Fiscalidad de las Empresas. También la OCDE emitió primeramente un informe en 1998 sobre la competencia fiscal negativa, y sucesivos otros hasta la creación del plan de acción BEPS (*Base Erosión and Profit Shifting*), donde la OCDE junto con la Unión Europea apoyados por el G20 trabajan de manera conjunta en la lucha contra este tipo de competencia fiscal.³⁴

Existen multitud de medidas, las cuales se podrían clasificar como sigue³⁵:

- a) *Medidas unilaterales*: consisten en una serie de medidas aplicadas a nivel nacional con el fin de evitar, de manera preventiva, la elusión fiscal a través de no tributar en su país de residencia, sino en otro con mejores condiciones.
- b) *Medidas bilaterales*: son medidas que se introducen por convenios bilaterales para evitar la doble imposición. Entre ellas se encuentran las medidas que hacen que determinadas entidades no puedan acceder a ciertos beneficios, por considerar que ya disfrutaban de un régimen preferencial; y las medidas que establecen cláusulas anti-abuso para evitar la práctica abusiva de los convenios.
- c) *Medidas multilaterales*: la competencia perjudicial afecta de una manera u otra a casi todos los sistemas tributarios de cada país, por lo que este tipo de medidas multilaterales serán las más eficaces para abordar un problema global. Existen diversos tipos, entre las cuales encontramos: la armonización tributaria, los códigos de conducta, o los convenios multilaterales.

³⁴ MARULANDA OTÁLVARO, A., *op. cit.*, pág. 98.

³⁵ VALLEJO CHAMORRO, J. M.: “La competencia fiscal” ... *op. cit.*, pág. 223-224.

Ahora, procederemos a especificar algunas medidas tomadas en el seno de la Unión Europea, principalmente, y la OCDE.

4.1. DIRECTIVAS.

Como ya se ha hecho referencia, las directivas (art. 288 TFUE) son uno de los actos jurídicos de Derecho derivado, que puede aplicarse tanto de manera general, como a una serie de destinatarios concretos, y su contenido no es obligatorio directamente, sino que los Estados deben transponer la directiva en su Derecho interno de acuerdo con los medios que consideren oportunos para obtener el resultado que busca la directiva.

En este caso nos vamos a centrar en la Directiva (UE) 2016/1164 de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas anti-abuso tributario en el ámbito del Impuesto de sociedades, más conocida como “ATAD” (*Anti-Tax Avoidance Directive*).

La Unión Europea ha realizado ciertas iniciativas relativas al Impuesto de sociedades (IS), con el fin de restaurar la confianza en la igualdad de los sistemas tributarios, o implantar los acuerdos a los que se llegaron con el Plan BEPS, el cual pretende lograr una fiscalidad transparente y que los impuestos se apliquen a los beneficios allí donde éstos se produzcan realmente. En esta tesitura, los dirigentes de la Unión presentaron un Plan de Acción en junio de 2015 con la intención de alcanzar un IS más eficiente y equitativo. La Comisión Europea, mandada por el Consejo a presentar propuestas legislativas y normas de *soft-law*, presentó en enero de 2016 un “Paquete anti-abuso”, en el que se incluía como medida principal la Directiva ATAD, por la que se establecían normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior.³⁶

Esta Directiva se aplicará a todos los contribuyentes sujetos al IS en uno o varios Estados miembros, incluidos los establecimientos permanentes en uno o varios Estados

³⁶ CARRASCO GONZÁLEZ, F. M.: *op. cit.*, pág. 1180 y 1181.

miembros de entidades residentes a efectos fiscales en un país tercero (art. 1). En su art. 2 expresa una serie de definiciones, pero no que se entienda por IS o por establecimiento permanente³⁷, lo que sería un problema en las actividades digitales ya que resulta difícil determinar un establecimiento físico. Además, la Directiva expresa que se podrán aplicar otras disposiciones con un nivel de protección mayor, pues ésta tan sólo establece un mínimo (art. 3). A partir del art. 4 se establecen las medidas contra la elusión fiscal, entre las cuales se encuentran: medidas relativas a la limitación de intereses (art. 4), normas sobre los impuestos de salida (art. 5), una norma general contra las prácticas abusivas (art. 6), normas sobre las sociedades extranjeras controladas (art. 7 y 8), y finalmente establece medidas relativas a las asimetrías híbridas (art. 9). En las disposiciones finales establece toda una serie de reglas para su transposición, así como su entrada en vigor y la evaluación de la aplicación de la Directiva.³⁸

4.2. CÓDIGOS DE CONDUCTA.

Son una de las normas de *soft-law*, que no son vinculantes -tienen carácter voluntario-, pero contienen una serie de principios, reglas o buenas prácticas que se han redactado como un compromiso político con el fin de solucionar los objetivos que se han propuesto con la creación del código de conducta.³⁹

FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ considera que “se trata de un conjunto sistemático (más o menos elaborado) de normas de conducta o comportamiento creadas por el propio colectivo al que van dirigidas y que dispone de sus propios mecanismos para fiscalizar el grado de cumplimiento y, en su caso, «sancionar» las situaciones de incumplimiento.”⁴⁰

³⁷ *Ibidem*.

³⁸ Directiva (UE) 2016/1164 de 12 de julio de 2016, disponible en <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=celex%3A32016L1164> (fecha de última consulta 25 de febrero de 2022).

³⁹ LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: *op. cit.*, pág. 68.

⁴⁰ FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, E.: “Mecanismos de protección del consumidor instaurados por la propia empresa”, en AA.VV. DE LEÓN ARCE, A. (Dir.): *Derechos de los consumidores y usuarios : doctrina, normativa, jurisprudencia, formularios*, 3ª ed., Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2016, pág. 2482. Disponible en <https://biblioteca-tirant-com.accedys2.bbtik.uil.es/cloudLibrary/home> (fecha de última consulta: 25 de febrero de 2022).

El 1 de diciembre de 1997, se creó en el seno de la Unión Europea el Código de Conducta sobre la Fiscalidad de las Empresas, como medida para hacer frente a la competencia fiscal desleal. Los Estados miembros se comprometen tanto a eliminar o modificar aquellas políticas fiscales que constituyan competencia fiscal perniciosa, como a evitar aprobar medidas de este tipo en el futuro. El código establece en su letra B lo que se entiende por perniciosas, así, “deben considerarse potencialmente perniciosas y, por consiguiente, afectadas por el presente Código las medidas fiscales que impliquen un nivel impositivo efectivo considerablemente inferior, incluido el tipo cero, al aplicado habitualmente en el Estado miembro de que se trate”, y de esta manera incluye cinco criterios para delimitar lo que se considera competencia fiscal desleal, ya mencionado en el apartado 2.2. de este trabajo. Además, para evaluar las políticas fiscales conforme al Código de Conducta, el 9 de marzo de 1998 el Consejo de Asuntos Económicos y Financieros creó el Grupo “Código de Conducta” (Fiscalidad de las Empresas), conformado por representantes de los Estados miembros y la Comisión Europea. Actualmente está presidido por D.^a Lyudmila Petkova (Bulgaria).⁴¹

4.3. CONVENIOS MULTILATERALES Y BILATERALES.

Los convenios son una de las normas internacionales más importantes en materia tributaria para evitar la doble imposición y el fraude fiscal,⁴² es decir, los países que formen parte del convenio de doble imposición (CDI) van a renunciar a una parte de su

⁴¹ CONSEJO EUROPEO, CONSEJO DE LA UNIÓN EUROPEA, “Grupo «Código de Conducta» (Fiscalidad de las Empresas)”. Disponible en <https://www.consilium.europa.eu/es/council-eu/preparatory-bodies/code-conduct-group/> (fecha de última consulta: 25 de febrero de 2022).

⁴² Cfr. LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “Globalización en el deber de cooperación entre Administraciones tributarias ante la persistencia de los paraísos fiscales”, en *Quincena Fiscal*, núm. 8, 2017, págs. 75 y ss., en CARRIÓN MORILLO, D.: “Aspectos básicos en materia de convenios para evitar la doble imposición internacional”, en AA. VV. (LÓPEZ ESPADAFOR, C. M., Dir.): *Bases De La Fiscalidad Internacional Y De La Unión Europea*, Ed. Dykinson, Madrid, 2020, pág. 48. Disponible en https://puntoq-ull-es.accedys2.bbt.ull.es/primo-explore/fulldisplay?docid=TN_cdi_elibro_books_EL172025&context=PC&vid=ull&lang=es_ES&search_scope=ull_recursos&adaptor=primo_central_multiple_fe&tab=default_tab&query=any.contains.bases%20de%20la%20fiscalidad%20internacional&offset=0 (fecha de última consulta 26 de febrero de 2022).

soberanía fiscal, para tributar de manera conjunta con el país firmante para favorecer las transacciones entre ellos.⁴³

Los convenios serán vinculantes cuando se firmen y aprueben por los Estados contratantes, ya que se rigen por el principio de autonomía de voluntad de las partes, de modo que éstos pueden acordar las cláusulas, condiciones o conceptos que deseen introducir.⁴⁴ Aún así, los CDI deben respetar las leyes y Principios de la Unión Europea, así como el principio de no discriminación y las libertades de la Unión (libertad de circulación de trabajadores, libertad de establecimiento, prestación de servicios, capitales y pagos).⁴⁵ La jurisprudencia del TJUE se ha pronunciado al respecto. Concretamente, en el caso “*Saint-Gobain*” se dispone que los Estados miembros de la Unión Europea son competentes para establecer, mediante convenios bilaterales, criterios de imposición de las rentas y del patrimonio para eliminar la doble imposición y también para fijar los criterios de sujeción con el propósito de repartir la competencia fiscal. Esta sentencia también ratifica la fuerza vinculante del Derecho de la Unión sobre los CDI aprobados por los países miembros, incluso cuando una parte no es miembro de la Unión Europea.⁴⁶

4.4. LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos es una organización intergubernamental internacional con 38 países miembros. La OCDE se estableció en 1960 y tiene su sede en París, y durante todo este tiempo ha sido un foro para los gobiernos de estos países, con el fin de responder mejor a los desafíos económicos, sociales y de gobernabilidad, y así hacer un uso más efectivo de las oportunidades emergentes y coordinar la política local e internacional. El trabajo realizado por la OCDE se refleja en informes y recomendaciones que son de utilidad para las Administraciones públicas y los gobiernos de los países miembros, así como

⁴³ LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: *op. cit.*, pág. 89.

⁴⁴ CARRIÓN MORILLO, D.: “Aspectos básicos en materia de convenios para evitar la doble imposición internacional”, en AA. VV. (LÓPEZ ESPADAFOR, C. M., Dir.): *op. cit.*, pág. 48-49.

⁴⁵ LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: *op. cit.*, pág. 90.

⁴⁶ *Cfr.* STJUE, de 21 de septiembre de 1999, *Sant Gobain SA-Comisión*, asunto C-307/97, en LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: *op. cit.*, pág. 90.

para un gran número de países no miembros de la OCDE interesados en el seguimiento de sus actividades.⁴⁷

A partir de la crisis económica de 2007, algunas empresas multinacionales, aprovechando la disminución de la recaudación en las distintas Administraciones tributarias, consiguieron erosionar artificialmente sus bases imponibles (*base erosion*) o deslocalizar los beneficios (*profit shifting*) a otros lugares con tributación muy baja o nula, como consecuencia de abusar de las legislaciones nacionales, muchas veces descoordinadas entre sí y también obsoletas.⁴⁸

De esta manera, la OCDE, en la revisión de 2011 de sus *líneas directrices para empresas multinacionales*, la OCDE hizo un llamamiento a las empresas pidiendo “una conducta responsable” tendente a “cumplir con la letra y el espíritu de las leyes y reglamentos fiscales de todos los países en los cuales ejercen su actividad”. Se considera que una empresa respeta el espíritu de las leyes “si toma las medidas razonables para determinar la intención del legislador e interpreta estas leyes fiscales conforme a esta intención, a la luz del texto de la ley y de la jurisprudencia actual pertinente. Las transacciones no deberían ser estructuradas con el objetivo de obtener resultados fiscales sin relación con las consecuencias económicas subyacentes de la transacción, salvo si existe una legislación específica destinada a producir este resultado. En este caso la empresa debería tener buenas razones para pensar que la transacción está estructurada de tal forma que conduce a un resultado fiscal que no es contrario a la intención del legislador”.⁴⁹

Con la intención de ponerle solución, en 2013 la OCDE, junto con el G20, presentó el *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, o más conocido como Plan BEPS

⁴⁷ MINISTERIO DE ASUNTOS EXTERIORES, “¿Qué es la OCDE?”. Disponible en <http://www.exteriores.gob.es/representacionespermanentes/ocde/es/quees2/paginas/default.aspx> (fecha de última consulta: 26 de febrero de 2022).

⁴⁸ GARCÍA PUENTE, J.: “El escenario BEPS 2.0: de la economía digital a la digitalización de la economía”, en AA.VV. (NAVARRO FAURE, A., Dir.): *Retos del Derecho Financiero y Tributario ante los desafíos de la economía digital y la inteligencia artificial*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2021, pág. 227. Disponible en <https://biblioteca-tirant-com.accedys2.bbt.ull.es/cloudLibrary/home> (fecha de última consulta: 26 de febrero de 2022).

⁴⁹ FALCÓN Y TELLA, R.: *Fiscalidad internacional*, Ed. Servicio de Publicaciones Facultad de Derecho UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID, Madrid, 2019, pág. 128.



con 15 acciones a desarrollar por los Estados de manera conjunta en el plazo de entre 18 y 24 meses. Con algunas de estas acciones se llegaron a acuerdos para adoptar estándares mínimos para así evitar efectos negativos producidos por la inacción de los Estados. La acción 5 del BEPS: “Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia” hace referencia a prácticas de los Estados que incitan a la competencia fiscal y las prácticas abusivas, es decir, los regímenes fiscales preferenciales y los acuerdos con administraciones tributarias (*tax rulings*). La acción 6 del BEPS pretende evitar hacer un uso abusivo de los convenios, sobre todo en casos de doble “no imposición”. En cuanto a la acción 13, Informe país por país (*Country by country report*), indica que las empresas multinacionales deben informar de los territorios en los que operan, las entidades que los componen y las actividades económicas que realizan, y también los impuestos devengados o políticas en materia de precios de transferencia. Y, la acción 14 del BEPS tiene como objetivo mejorar la eficiencia de los mecanismos de resolución de controversias. Las demás acciones consisten en recomendaciones o estrategias comunes.⁵⁰

⁵⁰ GARCÍA PUENTE, J.: *op. cit.*, pág. 228.



5. LA REPERCUSIÓN DE LA DIGITALIZACIÓN DE LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS EN LA COMPETENCIA FISCAL.

Es patente la extensión de la economía digital, pues la mayoría de los ciudadanos han interactuado alguna vez en internet, bien para visibilizar u ofrecer sus productos o servicios, o para adquirirlos. Este tipo de comercio digital que ha irrumpido con fuerza ha tomado por sorpresa a los Estados, generando problemas para determinar donde se han de gravar los beneficios y el consumo, ya que las sociedades pueden situarse en el país que más ventajas les ofrezca, y los consumidores pueden obtener las prestaciones y servicios en otro país con un régimen fiscal totalmente distinto.

La digitalización de la economía es capaz de crear casos de competencia fiscal entre Estados. En primer lugar, como consecuencia de la localización territorial tanto de la actividad como de los sujetos intervinientes, que, al poder situarse en distintos lugares, los beneficios se pueden deslocalizar a otros territorios con baja tributación.⁵¹ Segundo, por la desmaterialización de bienes y servicios, es decir, el carácter intangible de éstos provoca una alta tasa de fraude. De este modo, el impuesto indirecto (IVA) que los grava va a influir en el precio de la prestación, así como la ausencia de costes de transporte, por lo que el consumidor podrá comparar precios y escoger el más bajo, generando competencia fiscal entre los Estados miembros. En tercer lugar, las actividades económicas digitalizadas tienden a eliminar los intermediarios, permitiendo la adquisición de productos o servicios directamente. Estas sociedades pueden ser desconocidas o sociedades *off shore*, dificultando la comunicación con las Administraciones tributarias, que requieren que sea el que ha ofrecido la prestación o el servicio directamente. En cuarto y último lugar, se encuentra el problema de la identidad de los sujetos de la relación económica, que, aunque normalmente se dan una serie de datos a la hora de realizar las transacciones, éstos son limitados, y también la identificación por IP no es siempre viable, provocando más bien situaciones fraudulentas.⁵²

⁵¹ FONT GORGORIO, P.: “Plataformas digitales: reflexiones en torno a su tributación y análisis de su intervención en el control tributario”, en AA.VV. (NAVARRO FAURE, A., Dir.): *op. cit.*, pág. 284. Disponible en <https://biblioteca-tirant-com.accedys2.bbt.ull.es/cloudLibrary/home> (fecha de última consulta: 26 de febrero de 2022).

⁵² MARULANDA OTÁLVARO, A.: *op. cit.*, pág. 69-71.



6. MEDIDAS PARA AFRONTAR LOS RETOS QUE SUPONE LA DIGITALIZACIÓN DE LA ECONOMÍA.

La Comisión Europea en marzo de 2018 propuso un paquete de medidas fiscales para afrontar la digitalización de la economía. Este paquete planteaba cuatro propuestas: una Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo en la que expresaban que es el momento de instaurar un marco fiscal moderno, justo y eficaz para la economía digital⁵³; una Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa⁵⁴; una Recomendación de la Comisión relativa a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa⁵⁵; y, finalmente, una propuesta de Directiva de la Comisión al Consejo sobre el establecimiento de un sistema común de impuesto sobre servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales⁵⁶.

Las medidas más significativas son las directivas. La primera [COM (2018) 147 final] pretende una reforma del Impuesto de sociedades donde el concepto de establecimiento permanente se modificaría en función de los beneficios obtenidos, el número de usuarios y el número de contratos de las actividades digitales, de manera que se pueda obtener una solución a largo plazo. Pero, los dirigentes de la Unión,

⁵³ COMISIÓN EUROPEA, COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN AL PARLAMENTO EUROPEO Y AL CONSEJO, “Es el momento de instaurar un marco fiscal moderno, justo y eficaz para la economía digital”, COM (2018) 146 final. Disponible en https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:2bafa0d9-2dde-11e8-b5fe-01aa75ed71a1.0023.02/DOC_1&format=PDF (fecha de última consulta: 11 de marzo de 2022).

⁵⁴ COMISIÓN EUROPEA, “Propuesta de DIRECTIVA DEL CONSEJO por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa”, COM (2018) 147 final. Disponible en https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:3d33c84c-327b-11e8-b5fe-01aa75ed71a1.0023.02/DOC_1&format=PDF (fecha de última consulta: 11 de marzo de 2022).

⁵⁵ COMISIÓN EUROPEA, “Recomendación de la Comisión de 21.3.2018 relativa a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa”, C (2018) 1650 final. Disponible en https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2018-03/commission_recommendation_taxation_significant_digital_presence_21032018_en.pdf (fecha de última consulta: 11 de marzo de 2022).

⁵⁶ COMISIÓN EUROPEA, “Propuesta de DIRECTIVA DEL CONSEJO relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales”, COM (2018) 148 final. Disponible en <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2018:0148:FIN:ES:PDF> (fecha de última consulta: 11 de marzo de 2022).



conscientes de la dificultad de sacar adelante esta propuesta, también plantearon, de forma provisional, la creación de un Impuesto sobre Servicios Digitales [COM (2018) 148 final] consistente en aplicar el impuesto a los ingresos que procedan de actividades económicas digitales y no estén gravadas por otras normas fiscales.⁵⁷ Así “la Unión Europea podría estar intentando liderar la dirección de los cambios en el sistema de fiscalidad internacional a través de medidas que representan unilateralismo fiscal y en cierta medida erosionan el consenso de mínimos y coordinación fiscal global derivada del proyecto BEPS”.⁵⁸ Ninguna de estas directivas han sido aprobadas hasta el momento.

En cuanto a las medidas que se están desarrollando en este momento, a continuación, se expondrá el camino hasta llegar a ellas y en qué consisten algunas de estas iniciativas, que se han introducido a consecuencia de los retos que ha generado la digitalización.

Como ya se ha puesto de manifiesto anteriormente, la OCDE presentó en 2013 el Plan BEPS con un paquete de 15 acciones sobre la Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios. En octubre de 2015 se adoptaron estas medidas tras la publicación de los *2015 BEPS Final Reports*, en el que se establece la acción 1 para abordar los retos producidos por la digitalización de la economía, los cuales traspasaban la magnitud del Plan BEPS que se ideó en un principio. Además, en 2016 también se creó el Marco Inclusivo de la OCDE y el G20 sobre BEPS (*Inclusive Framework on BEPS*) por el cual se permitía que otros países colaborasen con los miembros integrantes de la OCDE en la creación de normas y la evaluación del paquete de medidas implementadas por el BEPS.⁵⁹

A partir de 2018 se debatió acerca de cómo abordar los desafíos derivados de la digitalización y la Unión Europea introdujo un paquete de medidas, explicadas ya en el último capítulo, en el que destaca la propuesta de Directiva sobre los servicios digitales.

⁵⁷ CARRASCO GONZÁLEZ, F. M.: *op. cit.*, pág. 1183.

⁵⁸ Cfr. CALDERÓN CARRERO, J. M.: “El Paquete Europeo (2018) en materia de Fiscalidad de la Economía Digital”, en *Carta tributaria: Revista de opinión*, núm. 39, 2018, pág. 2, en SIOTA ÁLVAREZ, M.: “El Impuesto sobre Servicios Digitales: reflexiones críticas a propósito del modelo italiano” en AA.VV. (NAVARRO FAURE, A., Dir.): *op. cit.*, pág. 208.

⁵⁹ GARCÍA PUENTE, J.: *op. cit.*, pág. 229.

Esta se concibió como una medida provisional, a expensas de una solución más sólida y permanente. Así, España se convierte en el primer Estado miembro de la Unión Europea que incorporase este impuesto, el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales a su ordenamiento jurídico a través de la ley 4/2020, de 15 de octubre, con el fin de que las empresas multinacionales tecnológicas tributen efectivamente y con unos mínimos en España, a la espera de que se llegue a un acuerdo multilateral, porque recordemos que este impuesto es una solución provisional. El principal fundamento de este impuesto indirecto es que los beneficios de las sociedades se graven allí donde se generen, pues el actual y principal problema es que las leyes fiscales se centran en la presencia física, mientras que la economía digital se basa en activos intangibles, datos y conocimientos, que permiten la deslocalización de capitales intangibles a territorios de escasa o nula tributación. Este impuesto se aplicaría a los ingresos derivados de actividades en las que los usuarios desempeñan una función principal en la creación de valor, es decir, aquellas actividades que no podrían existir sin la presencia de los usuarios. Se concretan en los capitales adquiridos por la venta de publicidad personalizada en línea, servicios de intermediación digital en los que interactúan los usuarios y se favorece la venta de bienes y servicios entre ellos, y también, por la venta de datos generados a partir de información del usuario. Esto genera una desconexión entre el sitio donde se ha generado el valor, y el sitio donde las sociedades tributan, que como ya hemos dicho, el ordenamiento jurídico, en concreto las leyes relativas al Impuesto de sociedades, no es capaz de abarcar.⁶⁰

Pues bien, retomando la cuestión, las 15 acciones acordadas por el BEPS están bastante avanzadas en este momento, pero, aun así, la legislación vigente sigue permitiendo que las multinacionales no tengan que declarar el Impuesto de sociedades por las rentas obtenidas allá donde se han generado, situación que aprovechan para tributar en países con baja tributación, creando un clima de competencia fiscal desleal.⁶¹

⁶⁰ CALVO VÉRGEZ, J.: “La pretendida creación en nuestro sistema de un Impuesto sobre determinados Servicios Digitales: situación actual y perspectiva de futuro”, en AA.VV. (NAVARRO FAURE, A., Dir.): *op. cit.*, pág. 179-186.

⁶¹ Informe de la OCDE: *Enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía*, pág. 3. Disponible en <https://www.oecd.org/tax/beps/puntos-destacados-enfoque-de-dos-pilares-para-abordar-los-desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion-de-la-economia-octubre-2021.pdf> (fecha de última consulta: 1 de marzo de 2022).

Como consecuencia, el 8 octubre de 2021 los países miembros del Marco Inclusivo de la OCDE y el G20 (147 países y jurisdicciones) acordaron la “Declaración sobre el enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía”, estableciendo con ello un nuevo marco de fiscalidad internacional. Además, también acordaron un “Plan de Acción Detallado” que prevé la aplicación de estas normas para el año 2023.⁶²

Seguidamente, se explicará en que consiste el enfoque de dos pilares. El Primer Pilar tiene como objetivo garantizar el derecho que tienen los países de gravar los ingresos de las grandes multinacionales, así como garantizar una distribución más justa de los beneficios. Asimismo, se incluye en el Primer Pilar un procedimiento de resolución de conflictos, como modo de dotar de seguridad jurídica a las nuevas normas tributarias. También se suprimen y paralizan los impuestos sobre los servicios digitales, que como ya sabíamos, era una medida provisional. Y finalmente, para este Primer Pilar, se añade un sistema que simplificará además de agilizar el principio de plena competencia para situaciones concretas.⁶³

En cuanto al Segundo Pilar, se fija un límite a la competencia fiscal, pues se pretende aprobar un impuesto mínimo global sobre sociedades con una tasa del 15% con el fin de que los Estados protejan sus bases imponibles (reglas GloBE). Estos límites se establecerán de manera multilateral, y no tratarán de eliminar la competencia fiscal. Además, también tiene como finalidad proteger el derecho de Estados en desarrollo a gravar ciertos pagos que erosionan la base imponible cuando éstos no tributan con una tasa mínima del 9%, a través de una “cláusula de sujeción a imposición”.⁶⁴

En cuanto al ámbito de aplicación, el Primer Pilar se aplicará a las empresas multinacionales con un volumen de negocios global superior a 20.000 millones de euros y una rentabilidad superior al 10%⁶⁵, mientras que, en el Segundo Pilar, las normas

⁶² *Ibidem*.

⁶³ *Idem*, pág. 4.

⁶⁴ *Ibidem*.

⁶⁵ *Idem*, pág. 6.



GloBE se aplicarán a las multinacionales que alcancen el umbral de 750 millones de euros.⁶⁶

Finalmente, este enfoque de dos pilares se pretende incluir rápidamente en las legislaciones de los Estados miembros a través de un Convenio Multilateral para el Primer Pilar, y a través de normas modelo para implementar el Segundo Pilar. La rapidez a la hora de ejecutar estas políticas es necesaria para evitar la propagación de medidas tributarias unilaterales y descoordinadas -como el impuesto sobre los servicios digitales-, que son consecuencia de la falta de consenso entre los Estados, y lo único que van a provocar es una competencia fiscal poco sana entre los Estados, aumentando las controversias fiscales y comerciales.⁶⁷

⁶⁶ *Idem*, pág. 8.

⁶⁷ *Idem*, pág. 16.

7. CONCLUSIONES.

- 1) La fiscalidad en la Unión Europea es una rama del Derecho financiero que se ocupa de los ingresos y gastos de la Unión Europea, pero también incide en ciertos aspectos en los sistemas tributarios de los Estados miembros. Establece así una serie de principios y normas tendentes a regular el correcto establecimiento y funcionamiento de la unión aduanera y el mercado interior. Ciertas acciones que realizan los Estados, como la competencia fiscal, pueden desequilibrar esta armonía que pretenden preservar los dirigentes de la Unión Europea.
- 2) Debido a que cada Estado tiene soberanía para crear normas o modificar su sistema tributario, todos los sistemas u ordenamientos jurídicos fiscales son distintos. Estas diferencias pueden hacer atractivo a un país para que una empresa desee establecerse y beneficiarse de sus políticas. Los países, por tanto, van a competir entre ellos para atraer a las empresas, actitud que en principio puede ser beneficiosa porque puede ayudar que el sistema tributario de un Estado sea más eficiente, se puede tornar pernicioso cuando afecte negativamente a otros países, es decir erosionando sus bases imponibles. La digitalización de la economía ha agravado intensamente este problema, ya que es mucho más fácil deslocalizar rentas que son intangibles.
- 3) Los problemas de competencia fiscal no vienen derivados de los *youtubers* que cambian de residencia para tributar menos, el problema como bien dice la OCDE proviene de las grandes multinacionales y/o plataformas digitales, que gracias a esos *youtubers* que generan contenido que es monetizado por la interacción que realizan con los usuarios a lo largo de cualquier rincón del mundo, obtienen grandes capitales que van a ser gravados en territorios con baja o nula tributación. La globalización de este problema hace que las medidas que pueda adoptar la Unión Europea sean un mero parche, por lo que se apoya en las políticas propuestas por la OCDE.



- 4) Las medidas que se están intentando instaurar actualmente por la OCDE, pretender armonizar los diferentes sistemas tributarios de los países, pues siendo todos los ordenamientos jurídicos fiscales lo más homogéneos posible, o teniendo muy pocas diferencias entre sí, se acabaría con la competencia fiscal que hace daño a aquellos países que no llenan tanto sus arcas públicas con recaudaciones de grandes multinacionales, pero el principal problema de estas medidas es que los países que sí obtienen beneficios gravando a empresas multinacionales deben ser solidarios con los que menos tienen aceptando voluntariamente someterse a esta nueva normativa que se plantea, lo que supone ceder parte de su soberanía fiscal. Es muy difícil que todos los países miembros del Marco Inclusivo de la OCDE (147 países) lleguen finalmente a un acuerdo, ya que al fin y al cabo a los que se benefician les interesa seguir recaudando para sus arcas públicas. Quizá si haya una parcialidad de ellos que lleguen al acuerdo, pero desde luego todos, hasta el momento, parece inviable.

8. BIBLIOGRAFÍA.

- CALDERÓN CARRERO, J. M.: “El Paquete Europeo (2018) en materia de Fiscalidad de la Economía Digital”, en *Carta tributaria: Revista de opinión*, núm. 39, 2018, pág. 2, en SIOTA ÁLVAREZ, M.: “El Impuesto sobre Servicios Digitales: reflexiones críticas a propósito del modelo italiano” en AA.VV. (NAVARRO FAURE, A., Dir.).
- CALVO VÉRGEZ, J.: “La pretendida creación en nuestro sistema de un Impuesto sobre determinados Servicios Digitales: situación actual y perspectiva de futuro”, en AA.VV. (NAVARRO FAURE, A., Dir.).
- CARRASCO GONZÁLEZ, F. M.: “Fiscalidad de la Unión Europea y su impacto en el Derecho tributario español”, en AA.VV. (PÉREZ ROYO, F., Dir.): *Curso de Derecho tributario. Parte especial*, 14ª ed., Ed. Tecnos, Madrid, 2020
- CARRIÓN MORILLO, D.: “Aspectos básicos en materia de convenios para evitar la doble imposición internacional”, en AA. VV. (LÓPEZ ESPADAFOR, C. M., Dir.).
- CONSEJO EUROPEO, CONSEJO DE LA UNIÓN EUROPEA, “Fiscalidad Digital”. Disponible en <https://www.consilium.europa.eu/es/policies/digital-taxation/>
- CONSEJO EUROPEO, CONSEJO DE LA UNIÓN EUROPEA, “Grupo «Código de Conducta» (Fiscalidad de las Empresas)”. Disponible en <https://www.consilium.europa.eu/es/council-eu/preparatory-bodies/code-conduct-group/>
- CHICO DE LA CÁMARA, P.: “Los límites difusos entre la competencia fiscal “lesiva” y “beneficiosa”: una reflexión sobre la necesidad de armonizar la imposición directa”, en AA.VV. COLLADO YURRITA, M. A. (Dir.): *Estudios sobre fiscalidad internacional y comunitaria*, Ed. Colex, 2005, pág. 216, en MARULANDA OTÁLVARO, A.
- EUR-Lex, “Fiscalidad”. Disponible en https://eur-lex.europa.eu/summary/chapter/taxation.html?root_default=SUM_1_CODED%3D21&locale=es

- FALCÓN Y TELLA, R.: *Fiscalidad internacional*, Ed, Servicio de Publicaciones Facultad de Derecho UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID, Madrid, 2019.
- FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, E.: “Mecanismos de protección del consumidor instaurados por la propia empresa”, en AA.VV. DE LEÓN ARCE, A. (Dir.): *Derechos de los consumidores y usuarios : doctrina, normativa, jurisprudencia, formularios*, 3ª ed., Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2016. Disponible en <https://biblioteca-tirant-com.accedys2.bbt.ull.es/cloudLibrary/home>
- FONT GORGORIÓ, P.: “Plataformas digitales: reflexiones en torno a su tributación y análisis de su intervención en el control tributario”, en AA.VV. (NAVARRO FAURE, A., Dir.). Disponible en <https://biblioteca-tirant-com.accedys2.bbt.ull.es/cloudLibrary/home>
- GARCÍA PUENTE, J.: “El escenario BEPS 2.0: de la economía digital a la digitalización de la economía”, en AA.VV. (NAVARRO FAURE, A., Dir.): *Retos del Derecho Financiero y Tributario ante los desafíos de la economía digital y la inteligencia artificial*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2021. Disponible en <https://biblioteca-tirant-com.accedys2.bbt.ull.es/cloudLibrary/home>
- Informe de la OCDE: *Enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía*, pág. 3. Disponible en <https://www.oecd.org/tax/beps/puntos-destacados-enfoque-de-dos-pilares-para-abordar-los-desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion-de-la-economia-octubre-2021.pdf>
- Informe de la OCDE: *La Competencia fiscal perjudicial, una cuestión emergente*, en LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.
- LAMADRID DE PABLO, A.: “El código de conducta en materia de fiscalidad de las empresas y su relación con el régimen Comunitario de ayudas de Estado”, *Instituto de Estudios Europeos*, núm. 3, 2005, en LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.
- LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: *La competencia fiscal desleal entre los Estados miembros de la Unión Europea*, Ed. Aranzadi, Navarra, 2010
- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “Globalización en el deber de cooperación entre Administraciones tributarias ante la persistencia de los paraísos fiscales”, en

Quincena Fiscal, núm. 8, 2017, en CARRIÓN MORILLO, D.: “Aspectos básicos en materia de convenios para evitar la doble imposición internacional”, en AA. VV. (LÓPEZ ESPADAFOR, C. M., Dir.): *Bases De La Fiscalidad Internacional Y De La Unión Europea*, Ed. Dykinson, Madrid, 2020. Disponible en

https://puntoq-ull-es.accedys2.bbt.ull.es/primo-explore/fulldisplay?docid=TN_cdi_elibro_books_ELB172025&context=PC&vid=ull&lang=es_ES&search_scope=ull_recursos&adaptor=primo_central_multiple_fe&tab=default_tab&query=any,contains,bases%20de%20la%20fiscalidad%20internacional&offset=0

- MARTÍN LÓPEZ, J.: *Competencia fiscal perjudicial, paraísos fiscales e intercambio de información tributaria*, Ed. Atelier, Barcelona, 2012
- MARULANDA OTÁLVARO, A.: *Propuestas de instrumentos jurídicos alternativos contra la competencia fiscal perniciosa entre Estados*, 2016, disponible en <https://ruidera.uclm.es/xmlui/handle/10578/8680>
- MINISTERIO DE ASUNTOS EXTERIORES, “¿Qué es la OCDE?”. Disponible en <http://www.exteriores.gob.es/representacionespermanentes/ocde/es/quees2/paginas/default.aspx>
- OWENS, J.: *Nuevos temas en materia de reforma fiscal. El punto de vista de un administrador internacional*, en LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.
- REAL ACADEMIA ESPAÑOLA: *Diccionario de la lengua española*, 23.^a ed., [versión 23.5 en línea]. Disponible en <https://dle.rae.es>
- ROMERO FLOR, L. M.: *Manual de Derecho financiero y tributario: parte general*, Ed. Ediciones de la Universidad de Castilla-La Mancha, Cuenca, 2014, pág. 27. Disponible en https://puntoq-ull-es.accedys2.bbt.ull.es/primo-explore/fulldisplay?docid=TN_cdi_elibro_books_ELB113851&context=PC&vid=ull&lang=es_ES&search_scope=ull_recursos&adaptor=primo_central_multiple_fe&tab=default_tab&query=any,contains,manual%20de%20derecho%20fiscal&offset=0
- UNIÓN EUROPEA, “Fiscalidad. Hacia unos impuestos juntos, eficaces y favorables al crecimiento”. Disponible en https://european-union.europa.eu/priorities-and-actions/actions-topic/taxation_es



- VALLEJO CHAMORRO, J. M.: “La competencia fiscal”, en AA.VV. CORDÓN EZQUERRO, T. (Dir.): *Manual de Fiscalidad Internacional*, vol. I, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007
- VALLEJO CHAMORRO, J.M.: “La competencia fiscal perniciosa en el seno de la OCDE y la Unión Europea”, *Información Comercial Española, ICE: Revista de economía*, núm. 825, 2005, pág. 148. Disponible en <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=1709449>

9. LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA.

- COMISIÓN EUROPEA, “Propuesta de DIRECTIVA DEL CONSEJO por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa”, COM (2018) 147 final. Disponible en https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:3d33c84c-327b-11e8-b5fe-01aa75ed71a1.0023.02/DOC_1&format=PDF
- COMISIÓN EUROPEA, “Propuesta de DIRECTIVA DEL CONSEJO relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales”, COM (2018) 148 final. Disponible en <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2018:0148:FIN:ES:PDF>
- COMISIÓN EUROPEA, “Recomendación de la Comisión de 21.3.2018 relativa a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa”, C (2018) 1650 final. Disponible en https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2018-03/commission_recommendation_taxation_significant_digital_presence_21032018_en.pdf
- COMISIÓN EUROPEA, COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN AL PARLAMENTO EUROPEO Y AL CONSEJO, “Es el momento de instaurar un marco fiscal moderno, justo y eficaz para la economía digital”, COM (2018) 146 final. Disponible en https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:2bafa0d9-2dde-11e8-b5fe-01aa75ed71a1.0023.02/DOC_1&format=PDF
- Conclusiones de Consejo ECOFIN de 1 de diciembre de 1997 sobre política fiscal -Resolución del Consejo y de los representantes de los gobiernos de los Estados miembros, reunidos en el seno del Consejo de 1 de diciembre de 1997 relativa a un Código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas- Fiscalidad del ahorro, disponible en <https://op.europa.eu/es/publication-detail/-/publication/d2cdddef-e467-42d1-98c2-31b70e99641a/language-es>
- Directiva (UE) 2016/1164 de 12 de julio de 2016, disponible en <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=celex%3A32016L1164> (fecha de última consulta 25 de febrero de 2022).

- Sentencia del TJUE de 13 de noviembre de 1990, *Marleasing* (C-106/89).
- Sentencia del TJUE de 5 de febrero de 1963, *Van Gend en Loos* (Asunto 26-62).
- Sentencia del TJUE del 15 de julio de 1964, *Costa / E.N.E.L.* (6/64, Rec. 1964)
- STJUE, de 21 de septiembre de 1999, *Sant Gobain SA-Comisión*, asunto C-307/97
- Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
- Tratado de la Unión Europea