

# El uso de las **plataformas tecnológicas** turísticas como instrumento de **control tributario**

The use of tourist **technology platforms** as an instrument of **tax control**

JOSEP DOMINGO DAZA \* [josep.domingo@econap.udl.cat]

DOMINGO CARBAJO VASCO \*\* [docavasco@gmail.com]

**Resumen** | Las plataformas de intercambio de bienes y servicios, en particular, los turísticos, se han convertido en uno de los instrumentos tecnológicos más versátiles para el desarrollo de la economía digital y con ella para la provisión de actividades turísticas. Las autoridades fiscales no han permanecido extrañas a este desarrollo y han avanzado métodos, no sólo para obtener información de interés tributario de estas plataformas, sino para utilizarlas como herramientas de control fiscal.

Nuestro documento expone diversos planteamientos e iniciativas internacionales para la utilización de estas plataformas como mecanismos de control fiscal, teniendo en cuenta las diferentes iniciativas internacionales al respecto, en particular, las derivadas de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y de la Unión Europea (UE).

**Palavras clave** | Turismo, Administración Tributaria, Control Tributario, Intercambio de Información, Plataformas Tecnológicas, Unión Europea, Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico

**Abstract** | Technological Platforms for the exchanging of goods and services, specially, touristic ones, have been changing one of the most successful technological tools in order to implement the so-called “digital economy” and so the proviso of touristic services. Fiscal authorities have not been neutral regarding such developments and they have also implemented tools and kits to obtain tax information data from such instruments and also to use them as fiscal control means.

Our paper lays out some ideas and international proposals to applying such Platforms as fiscal control tools, taking into account several proposals within this arena, specially, the ones drafted by the OECD and the European Union.

**Keywords** | Tourism, tax administration, Tax Control, Exchange of Information, Technological Platforms, OECD, European Union(EU)

---

\* **Dr. en Ciencias Económicas y Empresariales.** Licenciado en Derecho. **Profesor Titular** de Economía Aplicada  
\*\* **Economista.** Licenciado en Derecho. Licenciado en Ciencias Políticas. Inspector de Hacienda del Estado

## 1. Introducción. El nuevo marco de la fiscalidad internacional

La tributación internacional es el área más dinámica de la fiscalidad (Una descripción general de la situación puede encontrarse en: Vasco, 2016, 2017) y la distribución de las potestades tributarias entre los países ha tomado recientemente gran relevancia, con particular atención en los desafíos que plantea la digitalización de la economía y, teniendo en cuenta que, en el área del Derecho Internacional Tributario, el nuevo paradigma de la fiscalidad internacional, expuesto por el proyecto del G20-Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (en adelante, OCDE, por sus siglas en español; OECD, por su acrónimo en inglés y francés), el conocido como Proyecto BEPS (2013-2015), Base Erosion and Profit Shifting (“Erosión de las bases imponibles y traslado de beneficios”) y sus 15 Acciones<sup>1</sup>, ha devenido insuficiente y está siendo sustituido, ante el auge de la economía digital, la globalización y el impulso creciente de las omnipresentes Tecnologías de la Información y las Comunicaciones (en adelante, TIC),

por la nueva iniciativa del denominado “enfoque unificado”, Pilares 1 (OCDE, 2019a) y 2 (OCDE, 2019b), la cual, ante la falta de consenso internacional (OCDE, 2020a) y la ralentización que, en cualquier iniciativa de coordinación económica internacional, ha supuesto la irrupción del “cisne negro” de la COVID-19<sup>2</sup>, han de esperar al año 2021, como pronto, para consolidarse como nuevos paradigmas de la fiscalidad internacional.

En cualquier caso, en octubre de 2020, la OCDE ha presentado los Blueprints de los Pilares 1 y 2 citados, así como el impacto económico derivado (OCDE, 2020b), a la espera que la posición unilateral de los Estados Unidos de Norteamérica, una vez que la Administración Trump haya dejado paso a la nueva Administración Biden, enero de 2021<sup>3</sup>, y este cambio político permita dar paso a un nuevo orden multilateral, basado en el consenso respecto de una tributación mínima sobre las empresas multinacionales (en adelante, EMN) y una ampliación de las medidas para evitar la planificación fiscal internacional.

Esta búsqueda de un nuevo acuerdo de fiscalidad internacional acorde con la realidad económica

<sup>1</sup>Que, básicamente, y por orden trataban de resolver los siguientes problemas de la fiscalidad internacional:

1. Abordar los retos de la economía digital para la imposición; 2. Neutralizar los efectos de los instrumentos híbridos; 3. Refuerzo de la normativa sobre la CFC; 4. Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros; 5. Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia; 6. Impedir la utilización abusiva de convenio; 7. Impedir la utilización abusiva de convenio; 8. Poner freno al traslado del beneficio mediante el movimiento de activos intangibles entre miembros del grupo; 9. Que una empresa del grupo acumule un capital que no sea parejo a su nivel de riesgo, por lo que será necesaria la adopción de una normativa especial de precios de transferencia; 10. Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor; 11. Establecer metodologías para la recopilación y el análisis de datos sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, y sobre las acciones para enfrentarse a ella; 12. Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva; 13. Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia; 14. Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias; 15. Desarrollar un instrumento multilateral.

Anótese que la primera de estas Acciones ya hacía referencia a los problemas de la fiscalidad de la economía digital. En general, para la situación de BEPS, nos remitimos a: [www.oecd.org/ctp/beps.htm](http://www.oecd.org/ctp/beps.htm)

<sup>2</sup>Sobre la incidencia catastrófica de la COVID-19 en la realidad económica internacional, calificándola como “cisne negro”, nos remitimos a: La teoría del “cisne negro” o de los “sucesos que conforman un cisne negro” es obra del filósofo libanés norteamericano, Nassim Nicholas Taleb (información sobre su personalidad, teoría y obras en: <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/EN/Standardartikel/Topics/Public-Finances/Articles/2020-03-17-corona-protective-shield.html>).

La doctrina del cisne negro deriva de una frase del poeta romano Juvenal: *rara avis in terris nigroque simillima cygno* (“un ave rara en la tierra y muy parecida a un cisne negro”), partiendo de que, en la época clásica, se creía imposible la existencia de cisnes negros.

Viene a decirnos que, ni en la economía ni en cualquiera ciencia humana, es posible predecir todos los sucesos y sus efectos, por diferentes razones: no disponer de toda la información, tener la información pero no ser ésta la relevante, impredecibilidad del comportamiento humano, etc.

<sup>3</sup>El 14-15 de enero de 2021, concretamente, concluyen los debates públicos respecto de los precitados Pilares 1 y 2. Ver <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-invites-public-input-on-the-reports-on-pillar-one-and-pillar-two-blueprints.htm>

globalizada viene, en gran parte, dada por la expansión de los modelos de negocios basados en las TIC, agrupados bajo las polisémicas palabras de la “economía digital” (OCDE, 2018).

La economía digital ha puesto en cuestión muchos conceptos tradicionales de la Economía como era el hecho de que, para realizar negocios en cualquier lugar del Mundo, se necesitasen puntos de conexión física con los territorios, un lugar fijo de negocios (idea desfasada que subyace, por ejemplo, tras uno de los elementos básicos del Derecho Internacional Tributario como es el concepto de establecimiento permanente; en adelante, EP (Lucan Durán & Blanco García, 2018)) o, al menos, redes de distribución y también ha convertido en obsoletos conceptos básicos en la tributación, empezando porque la “capacidad contributiva” sea su fundamento, cuando aspectos tales como el uso de los datos o los *bits* de información que controla una entidad<sup>4</sup>, pueden tener mayor importancia económica que el rendimiento generado en la transacción, pues lo valioso es el propio *bit* o el número de *clicks* o interacciones que realiza un usuario en la Red o en una interfaz digital.

En este contexto de avance de la economía digital (Haslehner, Kofler, Pantazatou, & Rust, 2019) es necesario replantearse la tradicional distribución de la potestad tributaria entre los países, contraponiendo, fundamentalmente, el criterio de la fuente contra el de residencia, representando estas discusiones, de alguna forma, la confrontación entre los intereses fiscales de países en vía de desarrollo (importadores de capital) y los de los Estados desarrollados (exportadores de capital).

En estas circunstancias, se destacaba que el criterio territorial, de origen de la renta o de la fuente (imposición real), además de representar mejor los intereses de los países en vías de desarrollo (representados, sustancialmente, por los modelos de tratados de doble imposición de la Comunidad Andina de Naciones, basado exclusivamente en la

fuentes, y el de la Organización de las Naciones Unidas; en adelante, ONU, cuyo tenor atribuye, en más casos, la potestad tributaria a los países de la fuente, en contraposición al modelo OCDE; en adelante, MOCDE) (OCDE, 2017a), propiciaba de alguna forma una mayor neutralidad en la importación de capitales.

Por otra parte, el criterio de residencia o de destino de la renta respeta mejor el carácter de impuesto global, personal y progresivo a la renta (dos personas residentes en un mismo país con fuentes de rentas distintas, del país y el exterior, tendrán igual tratamiento).

Tanto el proyecto BEPS como la digitalización han puesto también en cuestión este dilema ya que, ahora, el impresionante avance de la economía digital, concepto superador del comercio electrónico, impone, por su lado, desafíos fiscales novedosos, en razón de que conceptos tradicionales impositivos basados en presencia física dejan de tener relevancia (el ejemplo más evidente es el de establecimiento “permanente”<sup>5</sup>) y pasan a tomarla otras nociones, tales como las de los territorios de consumo o mercado, así como los datos y su utilización por los usuarios.

Ahora, el lugar de creación del valor, la jurisdicción donde se genera el rendimiento de la explotación económica o se produce el consumo de un bien o servicio puede no tener nada que ver con la jurisdicción desde la cual se distribuye la mercadería o se presta el servicio e, incluso, el agente que realiza esta operación, se disocia totalmente del propietario o poseedor del bien o servicio distribuido, tarea facilitada por Plataformas Tecnológicas y las interfaces digitales que ponen en contacto la demanda de bienes y servicios mundiales con la oferta de tales “inputs”. En el marco del Proyecto BEPS, en cualquier caso, se impulsa la idea de tributar en la jurisdicción donde se genera valor, asunto con especial relevancia en materia de precios de transferencia y, en particular, respecto de los activos

<sup>4</sup>De ahí, propuestas como el llamado bit tax

<sup>5</sup>Regulado en el artículo 5 del MOCDE.

intangibles, para lo cual han de tenerse en cuenta que ese valor añadido, de alguna forma, se controla y se registra en Plataformas Tecnológicas que intermedian o gestionan los servicios y productos de la economía digital.

De esta forma, fiscalizar las prestaciones realizadas mediante Plataformas Tecnológicas e interfaces digitales, herramientas clave de la economía digital, resulta esencial para cumplir los designios de la fiscalidad internacional y el control del valor añadido generado en el intercambio universalizado de bienes y servicios. Registrar, controlar y gestionar las Plataformas Tecnológicas, en sus múltiples variedades (Respecto a tales modalidades de Plataformas y su significado para la actividad turística en España, nos remitimos a Fundación ORANGE (2016)), resulta esencial tanto para la obligación tributaria material (sujeción al impuesto donde se produce el valor añadido) como formal (controlar y evitar el fraude, mediante el conocimiento de los sujetos que generan el valor).

En estos momentos, incluso, la economía digital ha avanzado sobre las restricciones de BEPS y ha planteado la necesidad de que las Administraciones Tributarias (en adelante, AATT) intercambien los datos que obtienen de las Plataformas Tecnológicas y de las interfaces digitales, ya que siguen estando limitadas por el restrictivo principio de la soberanía nacional (evitando su fraccionamiento); utilizando este intercambio de información tributaria internacional para luchar eficazmente contra negocios de base universal, sin base fija en las jurisdicciones donde son competentes las AATT y que,

sin embargo, realizan negocios y generan bases imponibles con consumidores, usuarios, productores y proveedores de servicios en esas jurisdicciones, por lo que las capacidades contributivas generadas deben ser gravadas, impidiendo la elusión fiscal y la planificación fiscal abusiva.

Incluso, en determinados países de América Latina, esas Plataformas Tecnológicas se han convertido en sujetos pasivos por sí mismos del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) y en nuevas Directivas sobre el IVA de la UE también se las califica como sujetos pasivos a efectos de la tributación en ventas a distancia<sup>6</sup>.

Asimismo, han proliferado los impuestos nacionales sobre los servicios digitales prestados, en muchos supuestos, mediante Plataformas e interfaces tecnológicas, tal y como ha sucedido recientemente con la Ley española 4/2020, de 15 de octubre, de Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales.

## 2. La economía digital y la fiscalidad general y turística

Continuando con lo anterior, podemos indicar que la economía digital supone el desarrollo de un modelo económico donde grandes empresas transnacionales (en adelante, ETN<sup>7</sup>) realizan negocios en cualquier parte del mundo sin necesidad de tener una presencia física en todas las jurisdicciones, disociándose así el lugar en el cual se crea el be-

<sup>6</sup>Este nuevo paquete de normativa europea del IVA, que convierte, entre otras modificaciones, a las Plataformas Tecnológicas en sujetos pasivos del IVA en ventas a distancia se encuentra recogido en las siguientes normas de Derecho Europeo: El 29 de diciembre de 2017 se publicaron en el Diario Oficial de la Unión Europea (en adelante, DOUE) tres normas que afectan al IVA: la Directiva 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre, por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del IVA para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes; el Reglamento de ejecución (UE) 2017/2459 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del IVA; y el Reglamento (UE) 2017/2454 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 904/2010 relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del IVA.

<sup>7</sup>No es lugar para entrar en el debate acerca de la verdadera naturaleza de estos agentes económicos y su propia definición. A nuestro entender, nos enfrentamos a un nuevo modelo de empresa: la empresa transnacional que ya había surgido en la década de los ochenta del siglo pasado. Vid. Ruiz García, Enrique. *Las transnacionales, fase superior del imperialismo (1978)*, Ed. Alianza, colecc. El Libro de Bolsillo, Madrid.

neficio o valor añadido para la empresa y el lugar donde está reside y paga sus impuestos. Generalmente, para lograrlo aplican Plataformas o interfaces Digitales.

Además, en esta economía lo que vale es lo intangible: el programa informático, el dato del propio usuario, la información y sus cruces, etc. lo que dificulta su control.

Algunas características de la economía digital con especial impacto fiscal son las siguientes:

1. La importancia de los datos.
2. Los efectos de Red.
3. La proliferación de modelos de negocio multilaterales.
4. Tendencias hacia el oligopolio/monopolio y
5. La volatilidad.

Pues bien, una de las herramientas tecnológicas más ampliamente utilizadas por la economía digital han sido las Plataformas Tecnológicas, en especial, las plataformas turísticas, donde los interesados en adquirir determinados bienes y servicios de carácter turístico acceden al proveedor de tales productos para comprarlos, arrendarlos o utilizarlos, actuando el proveedor tecnológico, el creador de la plataforma, como un intermediario confiable, quien recibe una comisión por sus servicios y que, además, de manera significativa, genera una relevante base de usuarios y de información y datos respecto de tales consumidores y clientes (comportamientos, gustos, tendencias personales, hábitos, datos económicos, etc.) de amplio valor, pudiendo, posteriormente, hacer uso de tales datos como mercancía de gran valor económico, en sí misma, en esta sociedad de la información, “donde la inteligencia ha sustituido al músculo”.

Estas Plataformas o Interfaces Digitales turísticas disponen de características muy variadas y

pueden realizar funciones múltiples, pero lo relevante, a efectos del control tributario, es que identifican, registran e incluso siguen al usuario de la plataforma, quien, accediendo a la misma, proporciona datos de relevancia económica que pueden permitir a la AATT de su lugar de residencia (si accede a los mismos) gravar, no solamente el producto o servicio concreto que se intercambia, solicita, adquiere u ofrece a través de la Plataforma, sino también señalar patrones relevantes de renta, consumo y patrimonio susceptibles de sujeción tributaria en el lugar de destino del bien o servicio consumido (principio básico de la tributación en el consumo tipo Impuesto sobre el Valor Añadido; en adelante, IVA) o en el territorio en el cual se genera la renta o la riqueza que se manifiesta en el hábito de compra, plasmado en la plataforma (gravámenes sobre la renta y la riqueza)<sup>8</sup>.

Se plantea si toda la economía ya es digital o si lo que sucede es que todas las empresas se están convirtiendo en “digitales”; en cualquier caso, las AATT nacionales no son capaces de gravar el valor añadido de estas empresas (Sector turístico: Airbnb, Home Away, Tripadvisor, Spain Holidays, Booking, etc. u otros sectores : Google, Apple, Amazon, etc.) en sus territorios, lo cual daña la recaudación, la justicia fiscal y también la competencia con otras empresas que operan con servicios físicos, *brick and mortars*.

En otro orden de cosas, estas Plataformas o Interfaces Digitales, con ofertas muy variadas, interacción con los usuarios, posibilidad casi infinita de adaptarse a las demandas de los potenciales beneficiarios y una enorme variedad se ajustan muy bien a un nuevo sector turístico que permite a las empresas interactuar, de forma dinámica y directa, con el usuario final, permitiendo la adaptación de su actividad a las nuevas realidades, la evaluación del nivel de satisfacción, la implantación de mejoras y la difusión de su oferta donde la relación directa con el cliente es el vértice de un poliedro

<sup>8</sup>Sobre estas cuestiones, y desde la perspectiva europea, Para una información general, remitimos al lector a: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en)

conformado por la educación, el turismo y la inteligencia emocional<sup>9</sup>.

En otro orden de cosas, la digitalización facilita la evasión fiscal, rompiendo la conexión entre los lugares donde se genera el valor añadido, el beneficio de la empresa, respecto de los sitios donde están ubicadas las actividades de tal empresa.

Para hacer frente a esa ruptura entre lugar de generación del valor añadido y lugar de pago de los impuestos, el nuevo paradigma de la fiscalidad internacional, el programa BEPS, Base Erosion and Profit Shifting, planteó varias alternativas en su Acción 1, Addressing the tax challenges of the digital economy<sup>10</sup> que, posteriormente, no han logrado el consenso internacional.

En cualquier caso, en este documento, de octubre de 2015, se expusieron varias alternativas para hacerla tributar: un bit tax, una retención, withholding, sobre los servicios o rentas vendidos en un país por parte de la AT de ese territorio, un establecimiento permanente virtual, un gravamen indirecto sobre la cifra de negocios realizada en un territorio, etc., pero no se llegó a un acuerdo internacional y se trasladó el problema a ejercicios posteriores.

Desde entonces, tanto el G-20 como la OCDE y, a su imagen, la Unión Europea han intentado generar un modelo tributario para gravar de manera consensuada, uniforme y multilateral la economía digital y, en particular, las grandes ETN dedicadas a este tipo de negocio, desarrollando diferen-

tes documentos en los años 2018-2019 para tratar de construir un modelo uniforme para la fiscalidad de la economía digital (OCDE, 2019; OECD/G20, 2019a, 2019b).

Sin embargo, diversas razones han impedido hasta la fecha el logro del citado consenso (Flor & Yurrita, 2020). De todas maneras, como hemos anticipado cabe esperar que, bajo la nueva Administración Biden, los Estados Unidos entren en el nuevo consenso internacional y se pueda, a lo largo del ejercicio 2021, obtener un consenso universal sobre un enfoque unificado de fiscalidad internacional que conlleve, entre otros factores, un gravamen mínimo sobre las ETN y, además, establezca un intercambio generalizado de datos, conforme a un modelo estandarizado por la OCDE, de las Plataformas Digitales.

En esas circunstancias, como respuesta pragmática, pero unilateral, las distintas AATT han ido creando múltiples variantes de tributos digitales de naturaleza y características muy variadas: equalization taxes, gravámenes sobre la publicidad en Internet, Netflix taxes, los impuestos sobre servicios digitales que han florecido en diversos Estados de la Unión Europea (en adelante, UE) (una vez que también ha sido imposible lograr un armonización fiscal en este terreno<sup>11</sup>), la llamada tax Gafa en Francia<sup>12</sup>, la Ley 4/2020, de 15 de octubre, de Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales en España, el IVA sobre los Servicios Digitales en Ecuador, desde septiembre de 2020,

<sup>9</sup>Ver, por ejemplo: Barrientos-Báez, Parra-López, & Martínez-González (2020) y Fernández-Manzano & González-Vasco (2018)

<sup>10</sup>[https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report\\_9789264241046-en](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en)

<sup>11</sup>-Propuesta de Directiva de la Comisión al Consejo, estableciendo las reglas relacionadas con la imposición corporativa de una presencia digital significativa, COM (2018) 147 final, 2018/0072 (CNS), SWD (2018) 81 & 82 final.

-Recomendación en relación a la propuesta de Directiva relativa a la imposición corporativa de una presencia digital, COM (2018) 1650 final, Brussels, 21.03.2018,

-Propuesta de Directiva de la Comisión al Consejo sobre el establecimiento de un sistema común de impuesto sobre servicios digitales sobre ingresos resultantes de la prestación de servicios digitales, COM (2018) 148 final, 2018/0073 (CNS), SWD (2018) 81 & 82.

-Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence, Brussels, 21.3.2018, COM (2018) 147 final, 2018/0072 (CNS), [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/proposal\\_significant\\_digital\\_presence\\_21032018\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_significant_digital_presence_21032018_en.pdf)

<sup>12</sup>LOI n° 2109-759, du 24 juillet 2019 portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés. <https://www.legifrance.gouv.fr/affichLoiPreparation.do?idDocument=JORFD0LE000038203221&type=general&typeLoi=proj&legislature=15>

etc.; los cuales han generado nuevos problemas de interpretación, fragmentación de mercado, distorsiones en la competencia, etc., sin que, en estos momentos (diciembre de 2020), tras la catástrofe socio-económica provocada por la COVID-19, no sea posible predecir todavía cuándo se logrará un modelo consensuado de fiscalidad internacional alrededor de los conocidos como Pilares 1 y 2, ver supra.

Pues bien, las AATT nacionales, preocupadas por las dificultades para obtener información sobre las operaciones, cifra de negocios y beneficios que estas ETN digitales, estaban obteniendo en sus jurisdicciones, al carecer de competencias para solicitar a las mismas informaciones y ejercer sus competencias de control, pues pueden no disponer de nexos de conexión física con sus territorios o no ser residentes, aun realizando negocios, han buscado en las propias TIC, herramientas para obtener esta información y, en especial, en las Plataformas Digitales; en suma, aplican herramientas informáticas que han desarrollado la economía digital para controlar esa economía.

### 3. Las plataformas turísticas digitales como herramienta de información fiscal

Pero, más allá de una decisión de Política Fiscal como es la de articular herramientas para someter efectivamente las capacidades económicas que, generadas en una jurisdicción, no son gravadas en ella (retenciones, impuestos equivalentes, nuevos gravámenes, etc.), dado que las adquisiciones de bienes y servicios por los consumidores (particulares o empresarios) localizados en un lugar se realizan a proveedores con ningún vínculo con tal jurisdicción, provocando la ruptura del *nexus approach* entre el valor añadido obtenido y el lugar de la imposición, resulta que la revolución tecnológica que estamos padeciendo, el imparable avance de las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, la omnipresentes TIC, plantea también

la necesidad de aprovechar estas innovaciones tecnológicas para, precisamente, superando la brecha fiscal anterior, podamos sujetar efectivamente el consumo (manifestación de capacidad contributiva propia del IVA) donde este se realiza: en el territorio de destino del bien o servicio comprado.

Pues bien, esta perspectiva de Administración Tributaria (que no es independiente del punto de vista de la Política Fiscal que se adopte respecto a cómo gravar las transacciones digitales, en especial, las turísticas) aprovecha las Plataformas e interfaces digitales para o bien obtener la información y los datos con trascendencia tributaria que se transmiten a través de las mismas, bien para intercambiar información con otros Estados sobre datos que aparezcan en esas Plataformas e involucren a residentes en diferentes Estados.

Por ejemplo, un sujeto X ofrece un piso turístico sito en el país A (lo cual tendrá un interés significativo para la AT de este territorio) y, mediante el uso de una Plataforma de intercambio turístico, gestionada por una ETN, caso de Airbnb, el mencionado piso turístico es alquilado durante las vacaciones de verano por otra persona o familia Y, residente en el Estado B (manifestación de consumo y renta disponible, así como signo externo de riqueza que es objeto de interés principal para la AT del país de residencia del arrendatario).

Es más, la ubicuidad y generalidad de estas Plataformas e interfaces digitales ha conllevado que su expansión y generalización sean muy útiles, precisamente, para el desarrollo e intermediación de servicios, como los de carácter turístico o asimilados (los que se pueden englobar bajo el acrónimo HORECA, es decir, hostelería, restauración y cafeterías), los cuales se han universalizado y se caracterizan por la movilidad de sus usuarios, mientras que, algunos de sus proveedores, verbigracia, los propietarios de apartamentos o viviendas, vienen ligados a un lugar, siguiendo el principio de los inmuebles, *lex loci res sitae*.

De esta forma, los proveedores de servicios turísticos no digitales que disponen de un “lugar fijo

de negocios” (residencial, hostelero, restauración, etc.), pueden ofrecer sus servicios a una clientela mundial, digitalizándolos de manera efectiva; lo que, de no conocerse por la AT del lugar de residencia de tales proveedores o de ubicación de los inmuebles ofertados para actividades de temporada, podría llevar a un fraude generalizado, ya que el consumo de esta oferta de actividades turísticas recaería en sujetos no residentes, de casi imposible localización por parte de sus AATT.

En estas condiciones, las AATT están utilizando a las entidades propietarias o cesionarias de las Plataformas Tecnológicas turísticas o interfaces digitales donde se intermedian la oferta y la demanda de servicios y actividades turísticas para obtener de ellas datos sobre los negocios de sus residentes y para gravar el consumo realizado en el territorio de aplicación del impuesto nacional, generalmente, el IVA.

Además, la ventaja de dirigirse al dueño o gestor de la Plataforma Tecnológica, es que, en principio, su número es mucho más reducido, frente al enorme coste de gestión fiscal y los complejos costes de cumplimiento tributario, *compliance costs*, que supondría tratar de solicitar información tributaria a cada uno de los usuarios de la Plataforma, aun residentes en el territorio de la competencia de la AT.

Es más, como está sucediendo de manera reciente y constante, puede darse un salto legal más decidido y calificar a la propia Plataforma Tecnológica como sujeto pasivo o responsable directo del pago del IVA o del impuesto sobre el servicio digital que ofrezca o en el cual intermedie, en nuestro supuesto, la prestación del servicio turístico.

Por otro lado, dado que, en la economía digital, el dato y la información que se posea sobre el usuario tiene un enorme valor, estas Platafor-

mas disponen y gestionan ingentes gigas informáticos que, obligados a traspasar a las AATT, si desean operar en un país determinado, permiten obtener información de trascendencia tributaria altamente elaborada, a coste prácticamente cero para las AATT, utilizable rápidamente para control fiscal, sin la resistencia social que supondría tratar de exigir a contribuyentes individualizados tal información y de manera mucho más eficiente, para realizar, entre otras actividades, el control cruzado de la información obtenida<sup>13</sup>.

Por último, en plena era de expansión del intercambio de información tributaria internacional entre diversas jurisdicciones fiscales, el intercambio de los datos obtenidos de Plataformas Tecnológicas gestionadas por ETN entre AATT incrementa casi al infinito la posibilidad de controles cruzados y de reducción de la evasión fiscal internacional respecto de los bienes y servicios intercambiados en las Plataformas.

Por ello, las Plataformas Tecnológicas y las interfaces digitales, en especial, las Plataformas Turísticas, son esenciales para el control tributario en cualquier impuesto de carácter masivo, sea sobre la renta o sobre la riqueza, así como en los impuestos generales sobre el consumo, cuyo prototipo es el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).

Es más, aun no existiendo acuerdo sobre cómo deben tributar los servicios digitales e incluso sin la existencia, nacional y fragmentaria, de cualquier modalidad de imposición sobre los servicios digitales, obtener información con trascendencia tributaria de las ETN que dominan estas Plataformas Tecnológicas, cuyos ejemplos paradigmáticos en el Mundo en materia turística, pueden ser Airbnb, Home Away, Tripadvisor, Spain Holidays, Booking, etc., permiten a las AATT controlar las rentas y operaciones de los sujetos residentes que utilizan

<sup>13</sup>Esto, por ejemplo, es lo que ha realizado la Agencia Tributaria española, la AEAT, demandando a los intermediarios de arrendamientos turísticos información tributaria periódica sobre usuarios y arrendatarios de tales inmuebles, mediante un modelo tributario de información, el modelo 179. Cruzada la información se controlan las rentas obtenidas por los arrendadores y, en su caso, los IVA repercutidos. Recientemente, el Tribunal Supremo español, por cuestiones técnicas, declaró nula la exigencia de este modelo. Sin embargo, la Agencia Tributaria española va a volver a introducirlo e incluso expandir su cambio de aplicación, dada su enorme utilidad para el control de las rentas de los arrendamientos de inmuebles turísticos.

estas Plataformas e, indirectamente, disponer de información respecto a la cifra de negocios y el volumen de operaciones que tales ETN realizan en sus territorios, poseyendo así datos significativos para gravar sus operaciones y sus rendimientos netos.

Por ello, no es de extrañar que, tanto la OCDE, como las instituciones de la UE, caso de la Comisión Europea, hayan desarrollado diferentes propuestas teóricas y tecnológicas para obtener información con trascendencia tributaria derivada de las Plataformas Tecnológicas de contenido turístico.

Así, para favorecer esa sustitución de modelos de tributación y el control fiscal, la OCDE ha configurado, entre otros, unas líneas generales de tributación del IVA a nivel internacional, las “International VAT/GST Guidelines” (OCDE, 2017b), para cuya gestión operativa resultan esenciales las Plataformas Digitales y su control y utilización por las AATT.

Se pretende, precisamente, aprovechar el empuje tecnológico de las “Plataformas Digitales” y su expansión internacional, pues cada vez más consumidores finales (empresariales o no) adquieren bienes y servicios de proveedores no residentes en sus territorios (los ofertantes subyacentes), sin vínculo físico alguno con el lugar de consumo, lo que, lógicamente, genera importantes problemas de tributación para el IVA: localización del bien o servicio, registro y control del sujeto pasivo, devengo de la operación, prueba y facturación, recaudación efectiva del impuesto, etc.

La OCDE ha seguido avanzando en este terreno; así, ha planteado ya un modelo de intercambio de información entre estas Plataformas y ha propuesto la celebración de un Tratado Internacional que regule tales intercambios (OCDE, 2020c).

De esta forma, se plantea la posibilidad de utilizar a la propia Plataforma como agente recaudador o auxiliar en la sujeción del IVA, finalidad

que admite varias posibilidades, las cuales son expuestas, analizadas y discutidas en el informe y en diferentes trabajos de la UE para modificar el IVA.23 (OCDE, 2019c).

En general, a efectos del IVA, existen varias posibilidades ante las dificultades que conlleva para la sujeción al impuesto la ausencia de puntos de contacto o de residencia fija de los proveedores a los cuales los consumidores de una jurisdicción fiscal concreta compran bienes o servicios<sup>14</sup>.

La primera posibilidad sería establecer a la propia Plataforma, a la entidad propietaria de la misma, como “...as the person liable for the VAT/GST regime...”, es decir, que la entidad dueña o responsable de la Plataforma sea declarada sujeto pasivo sustituto o el régimen similar que, de acuerdo a la normativa de cada país, permita a la AT dirigirse directamente sobre la Plataforma para exigirle el cumplimiento de las obligaciones materiales y formales del IVA, así como para recaudar, en su caso, las liquidaciones tributarias correspondientes.

Esa “sustitución” admite variedades, según el tipo de obligaciones tributarias que se trasladen desde el sujeto pasivo: el proveedor a la Plataforma y, además, ese traslado de responsabilidad tributaria no puede ser ajeno al tipo de actividad que ejerza la Plataforma, el conocimiento y los datos que ésta posea del proveedor y la propia capacidad tecnológica de la misma, por ejemplo, para facturar, para controlar a los proveedores que no cumplen con los requisitos tributarios, etc.

En este sentido, la UE ya ha planteado convertir directamente a estas Interfaces Digitales en sujetos pasivos del IVA para las ventas a distancia tanto desde territorios extra UE como entre los 27 Estados miembros de la UE, cuando el vendedor carece de base física o de EP en un Estado y realiza operaciones de entrega de bienes o prestaciones de servicios sujetas al IVA en otro Estado

<sup>14</sup>Una visión general de los trabajos que la OCDE está efectuando durante 2018-2019 en materia fiscal puede encontrarse en: OECD. OECD Work on Taxation, 2018-2019, <http://www.oecd.org/tax/centre-for-tax-policy-and-administration-brochure.pdf>. Acudir también a: <http://www.oecd.org/tax/>

miembro, concretamente, por medio de la la Directiva 2017/2455, por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del IVA para las prestaciones de servicios digitales y las ventas a distancia de bienes, cuyo contenido debe ser transpuesto en los Estados miembros a lo largo del período 2021.

Asimismo, se generan retos para las propias AATT, por ejemplo, establecer un registro adecuado de las Plataformas, controlar y regular los sistemas de pago, facilitar el uso de la facturación electrónica, proporcionar una información actualizada por cada AT a la Plataforma sobre la normativa del impuesto vigente en cada jurisdicción y sus modificaciones, supuesto de los cambios de tipo de gravamen.

También aparecen nuevas opciones de Política Fiscal, cuyo tenor ha de tomarse en cuenta a la hora de diseñar el régimen fiscal correspondiente, por ejemplo, si esta responsabilidad tributaria debe o no ampliarse a las Plataformas que sólo operan con proveedores domésticos o ha de limitarse a los proveedores no residentes, opción ésta que genera nuevos problemas, por ejemplo, ¿cómo delimitar quién es no residente, a qué efectos y cómo controlar esta circunstancia.

Otra variedad importante del alcance de la responsabilidad fiscal es si ha de dirigirse exclusivamente a las prestaciones de servicios, las más fácilmente deslocalizables o si también han de incluirse a las entregas de bienes y, en tal caso, cómo relacionarse con las Aduanas y sus regulaciones propias, especialmente, en lo que hace referencia a la compleja materia de las mercancías de bajo valor, generalmente, exentas en el IVA por razones de simplificación y que, sin embargo, están generando graves distorsiones de comercio, precisamente, por el uso de Plataformas y e-commerce.

Existen, asimismo otras fórmulas para mejorar el control y la recaudación fiscal a través de las Plataformas, sin caer en calificarlas como “sujetos pasivos sustitutos” o regímenes similares. De

esta manera, se las puede convertir en obligados a proporcionar información tributaria tanto sobre las operaciones en las cuales intermedien como en relación con los sujetos (compradores y vendedores) que interactúan a través de las mismas, de manera similar a lo realizado en España mediante el modelo 179.

Convertirlas en proveedores de información tributaria admite, por su parte, varias modalidades, según cómo se obtenga la información por la parte de las AATT y el tipo, calidad y cantidad de información con trascendencia tributaria que se les solicite.

Incluso se cualifica como posible régimen fiscal para sujetar el IVA de estas transacciones un modelo de “educación” e “información” de los proveedores por parte de las Plataformas en materia de sus obligaciones tributarias respecto de cada una de las AATT de los diferentes territorios a los cuales presten sus servicios o entreguen sus mercancías.

Aparte de estas herramientas, cabe recordar que, además de la utilización de las Plataformas, las operaciones on line pueden someterse al IVA con otros mecanismos y, en particular, a través de la adecuada cooperación entre AATT, como ya sucede actualmente en varios regímenes especiales de tributación el IVA en la UE, cuyo ámbito será ampliado a lo largo del año 2021 a las importaciones de pequeños envíos y a las ventas de bienes a distancia.

Cada una de las opciones anteriores plantea ventajas e inconvenientes, a evaluar por cada AT antes de implementar un modelo determinado.

#### **4. Hacia un intercambio de la información tributaria procedente de las plataformas tecnológicas**

Una vez que diversas AATT disponen ya de información sobre las actividades y negocios realizados en nuestro caso en la actividad HORECA

por las Plataformas Tecnológicas o los interfaces digitales un siguiente paso en la cooperación internacional es intercambiar esta información entre sí, lo que refuerza la cooperación internacional y el control fiscal.

En este sentido, la Comisión de la UE, órgano motor de esta institución, consciente también de las dificultades que dichos modelos de negocio digitales plantean a las autoridades tributarias, desea reforzar el marco normativo existente relativo a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (esto es, la conocida como Directiva 2011/16, de 15 de febrero o DAC).

Esta Directiva marco sobre intercambio de información tributaria entre las AATT de los 27 Estados miembros de la UE se han expandido ampliamente en lo que respecta a su ámbito de información intercambiada, encontrándose, en estos momentos, en su fase 6, DAC 6<sup>15</sup>.

Ahora, se trata, mediante la conocida como DAC7, de extenderla a las Plataformas de intercambio de servicios digitales.

Se pretende evitar que ciertos contribuyentes no declaren las rentas obtenidas en transacciones digitales sin que, además, las autoridades de los estados tengan la información que les permita controlar dichas rentas. Entiende, asimismo, la UE que la información puede ser útil tanto a efectos de asegurar que todos los contribuyentes paguen su “parte justa de impuestos”, en particular aquellos que obtienen ingresos a través de dichas plataformas, como a efectos del control de otros impuestos como puede ser el IVA.

Además, todo ello se pretende conseguir con una carga burocrática reducida a través de un sistema de reporte armonizado.

A efectos de esta propuesta de DAC7, la Comisión señala que *“la expresión «plataforma digital»*

*debe interpretarse en el sentido de que abarca una amplia gama de actividades mediante las cuales las plataformas digitales facilitan las transacciones entre personas físicas y/o jurídicas. Esto incluye, por ejemplo, los servicios de alquiler o transporte”.*

Pues bien, esta propuesta de Directiva ha sido aprobada por la Comisión Europea, en diciembre de 2020, y será de obligatoria aplicación en los 27 Estados miembros a lo largo del año 2022. De esta manera, con la DAC7 implementada, se requerirá que los 27 Estados miembros intercambien, de manera automática, información sobre los ingresos generados por los vendedores en plataformas digitales.

El intercambio de información se realizará en relación con las rentas obtenidas de las actividades de transporte, alquiler de bienes inmuebles y servicios personales como entregas y tareas legales, comercializadas en línea, siguiendo el acuerdo alcanzado en la OCDE.

La obligación se establece tanto sobre las plataformas residentes en la Unión Europea como para las plataformas extranjeras, si bien éstas quedarían exentas de la obligación de proporcionar información a los Estados miembros en los casos en que existan acuerdos adecuados, asegurando que se intercambie información equivalente entre una jurisdicción no perteneciente a la Unión y un Estado miembro.

Es más, ya está en preparación la DAC-8 que obligará al intercambio de información de las Plataformas Digitales que operan con criptoactivos.

Por su parte, en el área internacional, como hemos señalado, el desarrollo de un Tratado Internacional que establezca el intercambio universal de datos entre AATT derivados de las transacciones en las cuales intermedien las Plataformas e interfaces digitales, propiciado y gestionado por la

<sup>15</sup>La directiva original de cooperación administrativa aplicable desde el año 2013 ha sido modificada ya cinco veces: 1 - Desde el 2015 se intercambia información no financiera, como por ejemplo sueldos, pensiones, o información sobre propiedad inmobiliaria. 2 - Desde 2016 incluye el intercambio automático de información financiera siguiendo el modelo de FACTA (o del Common Reporting Standard del Foro Global de la OCDE). 3 - Desde 2017 se intercambian los denominados rulings (APAs o consultas a nuestros efectos). 4 - Desde 2018 se intercambia la información país por país o aquella relativa a blanqueo para la identificación de los beneficiarios efectivos. 5 - Finalmente, desde julio de este año 2020, se va a intercambiar información sobre los denominados “mecanismos transfronterizos potencialmente agresivos”.

OCDE, dependerá también de cómo evolucionen los trabajos de la OCDE relativos al logro de un consenso internacional sobre los Pilares 1 y 2.

## 5. Conclusiones

Las Plataformas Tecnológicas e interfaces digitales de intercambio y gestión de servicios turísticos son un exponente del desarrollo de la economía digital.

Con independencia de si se logra o no en el 2021 un consenso internacional, en lo que hace referencia al establecimiento de un marco unificado para hacer tributar a la economía digital en el Derecho Internacional Tributario, bajo la dirección de la OCDE/G20, las AATT pueden utilizar estas Plataformas como una herramienta muy útil para labores, no sólo de control fiscal, sino para hacer tributar efectivamente en el lugar del consumo del servicio o de realización de la operación las actividades turísticas.

Varias organizaciones internacionales, caso de la OCDE y de la Comisión de la UE están desarrollando documentos y legislación (Directivas y Reglamentos de Ejecución en el supuesto de la UE), donde se exponen medidas normativas y propuestas tecnológicas para convertir estas Plataformas e interfaces digitales bien en responsables últimos del gravamen efectivo de las operaciones turísticas bien en entidades proveedoras de información sobre los negocios jurídicos que se transaccionan utilizando tales Plataformas e incluso para intercambiar los datos obtenidos con trascendencia tributaria con otras AATT.

De esta forma, las AATT deben ver en las Plataformas Tecnológicas turísticas un instrumento excepcional para el logro de datos con trascendencia tributaria y un excelente aliado en la lucha contra el fraude fiscal internacional.

## Bibliografía

- Barrientos-Báez, A., Parra-López, E., & Martínez-González, J. A. (2020). La imagen y empoderamiento de la mujer en el sector turístico. *ADResearch ESIC International Journal of Communication Research*, 22(22), 164–175. <https://doi.org/10.7263/adresic-022-09>
- COM (2018a) *Recomendación en relación a la propuesta de Directiva relativa a la imposición corporativa de una presencia digital*, 1650 final, Brussels, 21.03.2018.
- COM (2018b) *Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence*, Brussels, 21.3.2018, 147 final, 2018/0072 (CNS), [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/proposal\\_significant\\_digital\\_presence\\_21032018\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_significant_digital_presence_21032018_en.pdf)
- COM (2018c) *Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services*, Brussels, 21.3.2018, 148 FINAL, 2018/0073 (CNS), [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/proposal\\_common\\_system\\_digital\\_services\\_tax\\_21032018\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_common_system_digital_services_tax_21032018_en.pdf)
- Fernández-Manzano, E. P., & González-Vasco, M. I. (2018). Analytic surveillance: Big data business models in the time of privacy awareness. *El Profesional de La Información*, 27(2), 402. <https://doi.org/10.3145/epi.2018.mar.19>
- Flor, L. M. R., & Yurrita, M. A. C. (2020). *Tributación de la economía digital*. Atelier Libros Jurídicos. Barcelona, España
- Fundación ORANGE (2016). España. La transformación digital en el sector turístico, Ed. Fundación Orange, Madrid, [http://www.fundacionorange.es/wp-content/uploads/2016/05/eE-La\\_transformacion\\_digital\\_del\\_sector\\_turistico.pdf](http://www.fundacionorange.es/wp-content/uploads/2016/05/eE-La_transformacion_digital_del_sector_turistico.pdf)
- Haslehner, W., Kofler, G., Pantazatou, K., & Rust, A. (2019). *Tax and the Digital Economy: Challenges and Proposals for Reform*, Ed. Wolters and Kluwer, The Netherlands.
- LOI (2019). LOI n° 2109-759 du 24 juillet 2019 portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés. <https://www.legifrance.gouv.fr/affichLoiPreparation.do?idDocument=JORFD0LE000038203221&type=general&typeLoi=proj&legislature=15>.

- Lucas Durán, M. & Blanco García, Á. (2018) *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*. Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, documento de trabajo número 3/2018.
- OECD. (2015). Addressing the tax challenges of the digital economy. BEPS Action 1, [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report\\_9789264241046-en](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en)
- OECD (2017a) Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, July 10, <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm>
- OECD (2017b). International VAT/GST Guidelines, April 12, <https://www.oecd.org/ctp/international-vat-gst-guidelines-9789264271401-en.htm>
- OECD. (2018). Addressing the tax challenges of the digital economy. BEPS Action 1, [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report\\_9789264241046-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en#page1)
- OCDE (2019a). Documento para consulta pública. El Enfoque Unificado: La propuesta del Secretariado para el Primer Pilar, 9 de octubre-12 de noviembre de 2019, <http://www.oecd.org/tax/beps/documento-para-consulta-publica-el-enfoque-unificado-la-propuesta-del-secretariado-relativa-al-primer-pilar.pdf>
- OCDE (2019b). Public consultation document, Global Anti-Base Erosion Proposal (“GLOBE”) Pillar Two, 8 november 2019-2 December 2019, <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-global-anti-base-erosion-proposal-pillar-two.pdf.pdf>
- OECD (2019c). The role of digital Platforms in the collection of VAT/GST on online sales, March, <http://www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf>
- OECD. (2019d). OECD Secretary-General Tax Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors, October 2019, Paris, <https://www.oecd.org/tax/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-october-2019.pdf>
- OECD. (2020). Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to the sellers in the Sharing and Gig Economy, 2020, <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/model-rules-for-reporting-by-platform-operators-with-respect-to-sellers-in-the-sharing-and-gig-economy.pdf>
- OECD/G20 (2019a). Base Erosion and Profits Shifting Project. Addressing the tax challenges of the digitalisation of the economy. Public consultation document, March 2019.
- OECD/G20 (2019b). Public consultation document. Addressing the tax challenges of digitalisation of the economy, <http://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>
- OECD/G20 (2020a). Base Erosion and Profit Shifting Project. Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy As approved by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on 29-30 January 2020, <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf>
- OECD/G20 (2020b) Base Erosion and Profit Shifting Project. Tax Challenges Arising from Digitalisation- Report on the Pillar One Blueprint. Inclusive Framework on BEPS, October 2020, 12, <http://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-one-blueprint.pdf>
- Vasco, D. C. (2016). “Algunas reflexiones sobre la era post-BEPS”, *Revista de Fiscalidad y Negocios Internacionales*, n.º 2, mayo-agosto, páginas 133-152.
- Vasco, D. C. (2016). “El período post-BEPS, una etapa nada fácil ni concluyente”, *Boletín Foro Fiscal Iberoamericano*, 22.ª edición, primer semestre, páginas 91-98.
- Vasco, D. C. (2017). “El futuro de BEPS: ¿Aplicación uniforme, fragmentación o BEPS II?”, *Crónica Tributaria*, n.º 162, páginas 7 a 24.