

CILEA
Comité de Integración Latino
Europa - América

ESTUDIOS INTERNACIONALES CILEA

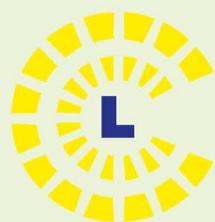
2018/1

ISSN 2309-1053



**TRIBUTACIÓN Y
ECONOMÍA DIGITAL**





CILEA

Comité de Integración Latino
Europa - América



**TRIBUTACIÓN Y
ECONOMÍA DIGITAL**

CRÉDITOS

© CILEA (junio 2018)



Licencia Creative Commons: Reconocimiento-NoComercial-SinObrasDerivada

TRABAJO REALIZADO POR EL GRUPO TÉCNICO “TRIBUTACIÓN Y LA ECONOMÍA DIGITAL” DEL CILEA:

Philippe Arraou, CSOEC - Francia (Coordinador)
Luis Eduardo Zúñiga Torrez, CAUB - Bolivia
Héctor Jaime Correa Pinzón, FEDECOP - Colombia
Cristina Trujillo Calero, CCPP - Ecuador
Valentín Pich Rosell, CGE - España
Edgar Rolando Zapeta Morales, CCPAG - Guatemala
Giorgio de Giorgi, CNDCEC - Italia

“ESTUDIOS INTERNACIONALES CILEA”

CONSEJO EDITORIAL Presidente: [Gustavo Gil Gil](#) (CAUB - Bolivia)

Consejeros: [Norberto O. Barbieri](#) (FACPCE - Argentina)
[José María Martins Mendes](#) (CFC - Brasil)
[Héctor Jaime Correa Pinzón](#) (FEDECOP - Colombia)
[Valentín Pich Rosell](#) (CGE - España)
[Philippe Arraou](#) (CSOEC - Francia)
[Giovanni G. Parente](#) (CNDCEC - Italia)
[Edilberto Félix Vilca Anchante](#) (JDCCPP - Perú)
[Paula Franco](#) (OCC - Portugal)
[Robert Aurelian Şova](#) (CECCAR - Rumanía)

DIRECCIÓN EDITORIAL [Beatriz de Asprer Hdez. de Lorenzo](#) (Secretaría Permanente CILEA)

AGRADECIMIENTOS

A las siguientes organizaciones profesionales de Ciencias Económicas y Contables, miembros del CILEA, por su colaboración en el trabajo de campo:

BOLIVIA	Colegio de Auditores o Contadores Públicos de Bolivia
BRASIL	Conselho Federal de Contabilidade IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
COLOMBIA	Federación de Contadores Públicos de Colombia
ECUADOR	Colegio de Contadores Públicos de Pichincha y del Ecuador
ESPAÑA	Consejo General de Economistas
FRANCIA	Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables
GUATEMALA	Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala
ITALIA	Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
PERÚ	Junta de Decanos de Colegios de Contadores Públicos del Perú
RUMANÍA	Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România
URUGUAY	Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay



ÍNDICE

PRESENTACIÓN	7
ANTECEDENTES	8
IMPUESTO INDIRECTO (IVA)	8
IMPUESTO DIRECTO (IS O IR)	9
PROPUESTA DE NORMATIVA INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN DIRECTA DEL COMERCIO ELECTRÓNICO	10
¿CÓMO CAMBIAR EL MODO IMPOSITIVO DE LA ECONOMÍA DIGITAL?	11
1. <i>Intermediarios financieros</i>	11
2. <i>Aplicación de las reglas del IVA a los impuestos directos</i>	12
3. <i>Establecimiento Permanente Digital</i>	12
CRÉDITO FISCAL	13
CONCLUSIONES	13



PRESENTACIÓN

El avance de las tecnologías ha impulsado la globalización de la economía, con unos efectos tan importantes que jamás hubiéramos logrado imaginar hace pocas décadas. Con el desarrollo de esta economía globalizada, observamos que se han abierto camino en el mundo nuevos modelos económicos, modelos que se alejan del esquema tradicional y que sientan las bases de necesarios acuerdos sobre la tributación de las operaciones internacionales.

Observamos cómo las actividades de las plataformas de servicios electrónicos, que ahora ya no se circunscriben en un solo territorio, sino que pueden ofrecerse a escala mundial, no se adaptan al concepto de establecimiento permanente y, por consiguiente, no cumplen con la tributación ligada al mismo.

Observamos también cómo, con dichos servicios, se ha puesto en marcha una competencia desleal que menoscaba muchas actividades tradicionales, como por ejemplo la publicidad, y que con su intermediación se reducen el margen de los profesionales y las bases impositivas, algo que se constata en sectores como el de las reservas hoteleras o del taxi, entre otros muchos.

Todo ello conlleva, además, una disminución considerable en la recaudación del impuesto sobre los beneficios de las empresas en muchos Estados y, por consiguiente, se hace necesario definir nuevas reglas de tributación internacional adaptadas a la economía digital.

Uno de los objetivos estratégicos del Comité de Integración Latino Europa-América (CILEA) es participar activamente en el debate internacional surgido en torno a la economía digital.

Los profesionales que agrupa el CILEA somos conocedores del mundo de la empresa y de sus obligaciones, y nuestra práctica profesional se rige por la deontología y por el compromiso con el interés público.

Uniando nuestros objetivos y conocimientos a las necesidades de las empresas que asesoramos, planteamos en este trabajo algunas reflexiones y propuestas que confiamos puedan ayudar a mejorar las reglas impositivas y a reducir las desigualdades fiscales.



Philippe Arraou
Coordinador del Trabajo



Gustavo Gil Gil
Presidente del CILEA

ANTECEDENTES



El Comité de Integración Latino Europa-América (CILEA) lanzó a comienzos del año 2017 una encuesta a sus miembros, para preguntarles si en sus países existían reglas específicas de tributación del comercio electrónico, referentes tanto a los impuestos directos como a los impuestos indirectos, aplicables al B2B (Business-to-Business, es decir negocio entre empresas) o al B2C (Business-to-Consumer, negocios de empresa a consumidor), en transacciones de bienes o prestación de servicios.

Once países colaboraron en dicha encuesta (Bolivia, Brasil, Colombia, Ecuador, España, Francia, Guatemala, Italia, Perú, Rumanía y Uruguay) y sus respuestas fueron unánimes: ningún país tiene reglas específicas para el comercio electrónico. Las operaciones económicas realizadas mediante Internet están sujetas a impuestos como si se tratara de cualquier otra operación.

A continuación, resumimos los resultados obtenidos en cuanto a los dos tipos de impuestos: indirectos (generalmente, el IVA) y directos (los denominados impuesto sobre sociedades o impuesto sobre la renta).

Impuesto indirecto (IVA)

El IVA de operaciones B2B entre entidades sujetas a este impuesto, ya sea para bienes o para servicios, se liquida en el país de destino, o sea en el país del cliente:

- bien con los trámites de importación, a liquidar con otros impuestos;
- bien con una autoliquidación del cliente mediante la inversión del sujeto pasivo (como ocurre en la Unión Europea).

El IVA de operaciones B2C, de las ventas a consumidores no sujetos a este impuesto, se devenga en el país de destino, lo que descarta la posibilidad de vender más barato aplicando un menor impuesto.

La liquidación del IVA de las ventas a consumidores por empresas ubicadas en países extranjeros se gestiona de manera distinta entre:

- países americanos, en donde el vendedor (extranjero) vende sin IVA, y el cliente paga el IVA de su país al despachar la importación;
- y países europeos, en donde la empresa extranjera tiene que darse de alta en la Administración Tributaria del país de su cliente para aplicar el IVA de dicho país y liquidarlo al Estado, siempre y cuando el volumen de ventas supere un límite de 35.000 Euros al año, por debajo del cual aplica el IVA de su país de origen. Como hay pocas diferencias de tasas de IVA entre los países miembros de la Unión Europea, este impuesto no puede ser un tema de competencia frente al cliente. En Europa se está experimentando un nuevo sistema denominado "Mini ventanilla única" o "Mini One-Stop Shop" (MOSS), para la liquidación del IVA sobre servicios vendidos dentro de la Unión, para simplificar la gestión y evitar el alta de la empresa en cada Estado.

Podemos concluir que las reglas internacionales de tributación indirecta se adaptan bien al comercio electrónico al aplicar el impuesto del país de destino, con lo cual el bien o servicio vendido en el país por una empresa extranjera es gravado con el mismo impuesto que si fuera vendido por una empresa del país.



No se percibe ninguna problemática en referencia a dicha normativa, por lo que se considera que puede seguir funcionando como hasta ahora.

Impuesto directo (IS o IR)

La normativa de imposición directa es distinta.

Cada país tiene convenios bilaterales con otros países para evitar la doble imposición, y para definir la regla del país en el que se ha de liquidar el impuesto.

La normativa internacional, concebida por la OCDE, se aplica casi siempre: una empresa extranjera tributa en el país en el que vende sus bienes o servicios siempre y cuando tenga un Establecimiento Permanente en dicho país.

En materia de comercio electrónico eso es problemático: no hace falta tener un Establecimiento Permanente en otros países, con recursos físicos de implantación o humanos, para vender y obtener beneficios.

Ubicar la sede de las operaciones en un país con un nivel de imposición baja, incluso en un paraíso fiscal sin imposición alguna, en el marco de un montaje perfectamente legal, resulta muy ventajoso; pero tiene dos tipos de consecuencias:

- El Estado en donde se vende no cobra ningún impuesto, aunque se generan beneficios;
- Las empresas locales del país sufren una competencia desleal y sus actividades bajan poco a poco, hasta cerrar.

La economía digital nos introduce, por tanto, en áreas relevantes y desafiantes dentro del mundo de la planificación tributaria internacional, debido a que Internet provoca una completa desconexión de las reglas básicas de tributación.

Además de las ventas a distancia por Internet, se plantea el tema del hecho generador tributario. Los flujos de riqueza relativos a la recolección y explotación de datos de los usuarios no están alineados con el concepto de territorialidad o de localización de activos o de actividades. Los datos recolectados de usuarios son la principal fuente de creación de valor en la economía digital. La información digital puede ser vendida o arrendada a publicistas, lo que genera una fuente de ingresos muy elevada.

Mientras este modelo económico no sea contemplado por las normas tributarias internacionales, las compañías digitales tendrán la oportunidad de asignar el valor generado en países que aplican bajas tasas de imposición.

Hoy en día, ante la lucha contra la erosión de la base imponible y el traspaso de beneficios, la OCDE procura restablecer el equilibrio fiscal entre Estados, alineando la creación de valor con los Precios de Transferencia; pero no es nada fácil, por la falta de datos tangibles.

Podemos concluir que urge idear nuevas disposiciones específicas que consideren el gravamen de la economía digital, tarea en la cual el CILEA pretende contribuir aportando sugerencias.

PROPUESTA DE NORMATIVA INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN DIRECTA DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

El crecimiento de la economía digital y del comercio electrónico es muy importante y por ello se hace imperativo tomar decisiones sobre la imposición directa de las empresas.

Los Contadores Públicos federados dentro de la organización internacional CILEA, basándose en su conocimiento de las empresas y de sus obligaciones, y en su práctica profesional regida por la deontología y el compromiso al servicio del interés público, presentan propuestas constructivas para combatir las desigualdades fiscales y buscar una mejor justicia económica y social mediante la tributación impositiva.

Hoy en día, la normativa fiscal internacional afecta básicamente a los impuestos indirectos y, aunque podría ser mejorada, tiene la ventaja de existir y de ser operativa. Por el contrario, falta una armonización fiscal en cuanto a impuestos directos, en particular para el cálculo e imposición de los beneficios de las empresas.

A raíz de las consecuencias de la crisis financiera de 2008 y del aumento de prácticas de optimización fiscal perjudiciales para los Estados, la OCDE está promoviendo medidas de lucha contra el fraude, la elusión fiscal y la competencia impositiva dañosa; algo que nos parece apropiado, pero no suficiente.

Hemos observado como grandes multinacionales (Google, Apple, Amazon) han sido objeto de cuantiosas sanciones pecuniarias por parte de la Unión Europea, para compensar una tributación eludida, instaurándose de este modo una jurisprudencia que permitirá combatir la falta de ambición o de voluntad de los Estados.

Independientemente del análisis individual que hagamos de dichos casos, lo que no puede satisfacer a nadie es el método empleado; pues genera una gran inseguridad fiscal: en primer lugar, en las empresas que se encuentran en una situación confusa y amenazadas por una eventual decisión por parte de una autoridad pública, posterior a los hechos e imposible de anticipar; y también en los Estados, que no pueden controlar las consecuencias financieras del cuestionamiento de la normativa nacional.

Tanto las empresas como los Estados necesitan reglas tributarias claras, estables y precisas. Y los escándalos de los últimos tiempos han hecho palpable la necesidad urgente de que se avance en la modernización de la fiscalidad internacional.

La armonización de la tributación directa de las empresas no tiene mucho éxito hoy en día y los repetidos intentos por mejorarla suelen ser infructuosos. Podemos entender que hay dificultades a las que hacer frente, como el impacto sobre las economías de aquellos Estados que aprovechan su baja imposición para atraer grandes firmas y fomentar empleo; o la necesidad de tomar en cuenta la historia de la fiscalidad de cada país, con conceptos muy diversos. No se pueden ignorar estos contextos que dificultan en gran medida la toma de decisión; pero tampoco se puede prescindir de una nueva normativa fiscal internacional, que se hace particularmente urgente debido al crecimiento fulgurante de la economía digital. Los beneficios generados por medio de esta tributación son fuente de desigualdad e injusticia, algo que consideramos inaceptable. La globalización de la economía no puede asentarse sobre tales bases, todos deberían sacar provecho de la tecnología sin perjudicar a otros; es decir que convendría tomar medidas para defender el interés público a nivel global y no solo doméstico.

La justicia fiscal nos obliga a pensar nuevas medidas que afectan a las reglas territoriales, al tener que adaptarse al desarrollo de las actividades internacionales, cuya localización no siempre es clara. Proponemos por tanto crear una normativa adaptada a la realidad de la economía digital, para gravar los beneficios en los países en donde se realicen, tal y como intenta proponer la OCDE, aunque sin éxito hasta la fecha debido a la oposición de algunos países fuertes.

La normativa de territorialidad del impuesto sobre los beneficios satisface a muchos todavía, aun si quedan pendientes algunas cuestiones. Las reglas se basan en el concepto de Establecimiento



Permanente, definido como la existencia de una presencia física, o sobre la realización de un ciclo completo de producción en un país. La definición de establecimiento permanente, cercano de la realidad económica, permite así gravar el resultado en el país en donde se genera el valor, lo que todos consideran pertinente.

Dichas reglas, sin embargo, son obsoletas para aquellas actividades que generan resultados que no se vinculan a la localización física de una producción, tales como el comercio electrónico o la desmaterialización de una gran cantidad de prestaciones de servicios. Gracias al Internet, no hace falta tener un establecimiento permanente en otro país para desarrollar operaciones económicas. Sería entonces lógico pagar un impuesto en el país en donde se generan beneficios, para que se tenga en cuenta el Establecimiento Permanente.

Los convenios fiscales internacionales para evitar la doble imposición se basan en ese principio básico: el lugar en donde pagar el impuesto se determina generalmente según la naturaleza de la actividad y de los ingresos generados. Las empresas pagan impuestos en el lugar del establecimiento permanente cuando se trata de actividades mercantiles, en el de la base fija para la prestación de servicios, en el de la ubicación del edificio para las rentas inmobiliarias. Aún más, algunos ingresos específicos tal como intereses, royalties o derechos de autor son gravados del impuesto en el país del deudor.

Sobre este modelo, se podría identificar una nueva categoría de ingresos, nacidos de actividades en línea, de intercambios desmaterializados, de operaciones de intermediación o de prestaciones desmaterializadas, para gravarlas en el Estado de consumo.

¿Cómo cambiar el modo impositivo de la economía digital?

Se proponen tres métodos de tributación de las operaciones digitalizadas:

1. Intermediarios financieros

Retener una cantidad de dinero en el momento del pago, en concepto de tributación directa, es un método que ya aplican muchos países del mundo.

Con este método se tendría la ventaja de evitar obligaciones declarativas a las empresas, dado que el impuesto no se pagaría en el país mediante modelos declarativos que presentar a la Administración tributaria.

Para aplicarlo se requiere la contribución de los intermediarios financieros a través de los cuales se efectúa el pago de la compra a la empresa extranjera: ellos aplicarían una retención sobre el pago y luego la liquidarían al Estado. Para garantizar la eficiencia del sistema, estos intermediarios serían responsables solidarios de la retención.

Evidentemente eso valdría para cualquier forma de pago, ya sea por bancos tradicionales como servicios en línea de todo tipo, incluso las monedas criptográficas (bytcoints) o los sistemas de compensación e intercambios.

Solo faltaría una tasa fija de gravación aplicable a la facturación realizada en el país: una "flat tax". Por ejemplo, con una tasa de Impuesto de 28% sobre los beneficios estimados a unos 15% de la facturación, la tasa fija sería de 4,2% redondeada a un 4%.

Este método tiene la ventaja de ser sencillo y de fácil de aplicación. Tendría que entrar en los convenios entre Estados, para evitar que fuera percibido como una sanción, en caso de aplicarse como decisión unilateral de un país.

Faltaría establecer un crédito fiscal en el país de residencia de la entidad vendedora (ver más abajo).

Aunque sencillo, este modo impositivo tiene un inconveniente sobre todo para quienes comienzan un negocio, ya que en los primeros tiempos no se generan beneficios, con lo cual pagar un impuesto sobre la facturación puede ser un coste para las Start-ups y un freno para el desarrollo internacional económico.

2. Aplicación de las reglas del IVA a los impuestos directos

Al igual que el modo impositivo anterior, se podría plantear un impuesto fijo, pero gestionado directamente por las empresas, sin implicación de los intermediarios financieros, aplicando el concepto de la tributación indirecta en las operaciones internacionales.

Cuando la facturación supera un determinado importe, además del IVA en el país de destino se debería un impuesto sobre el beneficio, con una tasa a calcular, tal como hemos apuntado más arriba.

Por ejemplo, se aplica el límite de 35.000 Euros anuales en la gran mayoría de los Estados miembros de la Unión Europea para el IVA: por debajo el impuesto se paga en el país de origen y por arriba en el país de destino.

La tributación directa se podría hacer aplicando ese mismo modo. Por ejemplo, si la tasa del IVA es de 20%, se añade un 4% de suplemento para el impuesto sobre el beneficio, y la empresa extranjera debe liquidar el 24% de facturación al estado en donde vende, sin tener un Establecimiento Permanente.

Al igual que el método anterior, éste tiene la ventaja de ser muy sencillo; pero la desventaja de penalizar a las empresas en sus iniciativas de comercio internacional, y sobre todo a las pequeñas. Para ellas, mejor vale un cálculo real de base imponible, aunque más complejo, lo que nos llevaría a una nueva definición de Establecimiento Permanente para las mismas.

3. Establecimiento Permanente Digital

Manteniendo el marco normativo actual y conservando el concepto de Establecimiento Permanente, se podría crear una figura nueva para las operaciones económicas a distancia, que podríamos denominar "Establecimiento Permanente Digital".

La definición de este nuevo Establecimiento Permanente se podría establecer mediante nuevos conceptos y medidas, como podrían ser las cantidades de:

- Bytes transitando en el país de consumo
- Abonados en dicho país
- Páginas vistas
- Datos personales almacenados

Superando ciertos parámetros, se podría determinar la importancia de la actividad en el país de destino, a pesar de no contar con presencia física en el mismo y de no reunir los requisitos de la definición actual de Establecimiento Permanente. Serían nuevos criterios que permitirían llegar a la existencia de un "Establecimiento Permanente Digital".

Se trataría de conceptos puramente técnicos, lo que supondría la posibilidad de controlarlos, entrando en una nueva relación entre la Administración tributaria y las empresas.

Para evitar la problemática del control de los datos técnicos, otro método más sencillo podría ser el uso del nivel de facturación en el país, tal y como se ha visto en el apartado anterior, pero sin aplicar una "flat tax": la diferencia es que el límite superado no tendría como consecuencia pagar un impuesto, sino sujetar la entidad extranjera al impuesto del país, aplicando la normativa contable y fiscal del país, y presentando modelos de tributación en vigencia, para calcular y liquidar el impuesto sobre el beneficio real, lo que es el caso actual de los Establecimientos Permanentes.



Crédito Fiscal

Independientemente del método aplicado para obtener el cobro de un impuesto en el país de consumo, se generaría un crédito fiscal para la empresa, a imputar sobre el impuesto sobre los beneficios debido en su país de residencia, de acuerdo con las reglas de los convenios fiscales para evitar la doble imposición. Este requisito es imprescindible para garantizar el éxito de la medida, sin penalizar a las empresas.

Aunque el crédito fiscal no puede restituirlo el país que lo cobra, se podría dejar un espacio para negociaciones bilaterales entre Estados, los cuales podrían permitirlo mediante acuerdos en este sentido.

CONCLUSIONES

La fiscalidad de hoy no está adaptada a la realidad de la nueva economía desmaterializada. Ya no se puede aceptar que las empresas tradicionales deban competir con nuevos actores económicos que se benefician de una tributación baja, incluso nula, fruto de unos montajes jurídicos totalmente legales. Se trata de una competencia desleal que las empresas no pueden combatir de manera económica y que además empobrece a los Estados y destruye empleos.

La respuesta a esta problemática se debe encontrar en el nivel internacional más elevado, con un compromiso claro por parte de la comunidad internacional, empezando por el G20.

La profesión de los Contadores Públicos, y en particular el CILEA, propone su contribución, debido a su conocimiento sobre la materia, sus observaciones sobre el terreno, su compromiso con el interés público y su fuerte implicación en la transición a la economía digital.



El Comité de Integración Latino Europa-América (CILEA) es una asociación fundada en 1997 que agrupa organizaciones profesionales de Ciencias Económicas y Contables de países europeos y americanos de raíz latina, que representan en su conjunto a más de un millón de profesionales.

La colección "Estudios Internacionales CILEA" se inaugura en 2013, con la finalidad de reunir y difundir de forma sistemática los Estudios realizados por el CILEA sobre temas de interés profesional. La colección da cabida a trabajos que, generalmente, abordan aspectos técnicos referentes a la labor de los profesionales de los países latinos en las PYMES y presentan resultados de forma comparada. También pretende desarrollar y dar a conocer propuestas del CILEA sobre temáticas que afectan a las PYMES y a los pequeños y medianos despachos profesionales poco tratadas en el ámbito internacional.

La colección no tiene como objetivo proponer pautas de carácter vinculante para los países adherentes; sino, más bien, formular reflexiones y orientaciones útiles para el debate y la práctica profesional que, sucesivamente, puedan contribuir a la reglamentación de estas materias por parte de las autoridades competentes.

SECRETARÍA PERMANENTE:

P.ZZA DELLA REPUBBLICA, 59 - 00185 ROMA (ITALIA)
TEL. +39 0647863317 - FAX +39 0647863634
cilea@commercialisti.it - www.cilea.info