



Consejo Económico y Social

Distr. general
8 de agosto de 2017
Español
Original: inglés

Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación

15º período de sesiones

Ginebra, 17 a 20 de octubre de 2017

Tema 5 c) ix) del programa provisional*

**Consecuencias fiscales de la economía digitalizada:
cuestiones de interés para los países en desarrollo**

La economía digitalizada: algunas cuestiones de posible interés para los países en desarrollo

Nota de la Secretaría

I. Introducción

1. La presente nota tiene por objeto resumir algunas de las medidas unilaterales adoptadas por países de todo el mundo desde los inicios del Proyecto sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios en la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), en un intento de adaptar sus sistemas tributarios nacionales a los nuevos modelos empresariales transfronterizos que utilizan tecnología pionera para eludir la necesidad de establecer una presencia gravable en el país en el que se producen los beneficios o en el que se encuentra un mercado de consumidores.

2. La expresión “acción unilateral” se refiere a cualquier intento unilateral de captar “rentas” derivadas de una actividad digital (p.ej., mediante la aplicación de impuestos directos e indirectos) sin proceder a la renegociación de un tratado fiscal bilateral ni consultar a otros países. Este tipo de iniciativa se caracteriza por la aprobación de nuevas leyes tributarias o la reinterpretación de leyes nacionales existentes o disposiciones derivadas de tratados, con objeto de adaptarse a una forma cada vez más digitalizada y globalizada de hacer negocios. Se trata de un enfoque “de abajo arriba” iniciado por los países, en contraposición al modelo “de arriba abajo” de la OCDE, que en su informe de 2015 sobre la economía digital anunció su decisión de seguir trabajando sobre este tema y elaborar un informe final

* E/C.18/2017/4.



en 2020¹. Algunos participantes en la labor sobre economía digital que lleva a cabo la OCDE prefieren utilizar en este contexto el término “digitalizada” y no “digital”, para reflejar la opinión de que no existe una economía digital diferenciada sino que es más bien la economía mundial en su totalidad la que se ha digitalizado². El uso del término “economía digital” en la presente nota no debe considerarse un rechazo de esa propuesta.

3. Es interesante observar que los países desarrollados fueron los primeros en iniciar una reforma de base legislativa que permitiera la admisión de medidas unilaterales para hacer frente a los desafíos que plantea la economía digital. Con el tiempo, sin embargo, algunos países en desarrollo se han unido a esa tendencia y han aprobado legislación similar.

4. Las acciones unilaterales descritas en la sección II son aquellas de Australia, China, Francia, la India, Israel, Italia y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte. Pueden dividirse en: a) medidas basadas en el impuesto sobre el valor añadido (IVA), en función de la ubicación geográfica del mercado de consumidores; b) la presunta asignación de beneficios a una jurisdicción nacional (ya sea utilizando un modelo basado en la presunción de establecimiento permanente, como en los ejemplos del Reino Unido y de Australia, ya sea exigiendo a los contribuyentes que se registren en el país en cuestión como resultado de su presencia digital); c) impuestos aplicables por el uso de la infraestructura digital del país (como el gravamen de igualación en la India); y d) medidas relacionadas con la fijación de precios de transferencia (cuando las normas de precios de transferencia han sido modificadas para tener en cuenta la ubicación del mercado de consumidores, como en el ejemplo de Italia). Otra forma de medida unilateral podría ser la aplicación de impuestos fronterizos para contabilizar la actividad digital, como en la reciente propuesta de reforma tributaria en los Estados Unidos de América, aunque ello no se menciona en ninguno de los ejemplos que figuran más adelante.

5. Los países en desarrollo son los que más se beneficiarían de establecimiento de políticas encaminadas a abordar el tema de la economía digital. Por ejemplo, las medidas unilaterales impulsadas por la economía digital privilegian las estructuras de retención basadas en el IVA, en impuestos sobre bienes y servicios o en ingresos y beneficios, lo que permite a los países incrementar sus capacidades de recaudación de ingresos a través de la mera “propiedad” de un mercado de consumidores o de una infraestructura digital. Este enfoque es particularmente interesante para los países con grandes mercados de consumidores o aquellos que experimentan un retraso en su desarrollo, puesto que el derecho de gravar se asigna al país de origen sin necesidad de que exista presencia física.

6. Otro argumento es que esta nueva forma de hacer negocios puede llevar a los países organizadores a querer reinterpretar o hacer añadidos al concepto existente de establecimiento permanente (tal vez mediante la creación de un “establecimiento digital permanente”, siguiendo el ejemplo del artículo 12A, relativo a los honorarios pagados por servicios técnicos, que figura en la nueva versión de la Convención

¹ OCDE, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2015 Final Report* (París, octubre de 2015), pág. 138, párr. 361. Disponible en: http://dx.doi.org/10.1787/978926424104_6-en.

² Véase, por ejemplo: <https://ion.icaew.com/taxfaculty/b/weblog/posts/ocdbepswebcastanupdateonprogress?Redirected=true>. El Grupo de Supervisión del Proyecto BEPS trató la diferencia entre el uso de los términos “digital” y “digitalizada” en su respuesta al proyecto de debate público de 2014 de la OCDE, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1* (véase <https://bepsmonitoringgroup.wordpress.com/2014/04/>), que comenta www.oecd.org/ctp/tax-challenges-digital-economy-discussion-draft-march-2014.pdf).

Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo). Esto requeriría una revisión de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación y es una cuestión que los países en desarrollo quizá desearán debatir bajo la égida de las Naciones Unidas, aunque también se la examine en otros foros. El Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación sigue siendo ampliamente considerado en todo el mundo el único órgano en el que los países desarrollados y en desarrollo tienen el mismo peso en la elaboración de normas de política tributaria. Por lo tanto, el Comité de Expertos ofrecería un entorno en el que los países en desarrollo, en particular los países menos adelantados, estarían en pie de igualdad al hacer el análisis de cuestiones relacionadas con la reglamentación de las acciones unilaterales derivadas de las exigencias de la economía digital y con la nueva racionalización del concepto de establecimiento permanente desde la perspectiva de los acontecimientos unilaterales. La elaboración de normas conformes con los objetivos y destinadas a todas las naciones beneficiará sin excepción a los participantes en los sistemas tributarios.

7. Este tema es pertinente y debería ser debatido ahora a la luz de las medidas unilaterales que están adoptando los países de todo el mundo. Esas medidas se ven posibilitadas únicamente por la falta un marco común que reglamente la distribución y asignación de derechos de imposición entre los países. El resultado beneficia a algunos pero perjudica a la mayoría, en particular a los países más frágiles y menos adelantados.

8. La presente nota no proporciona una lista exhaustiva de ejemplos sino que pretende únicamente reflejar, a título ilustrativo, las prácticas adoptadas por algunos países. Podría ser necesario seguir trabajando sobre el tema en caso de que el Comité decida crear un subcomité sobre la economía digital.

II. Ejemplos de países

Australia

9. Australia estableció la ley de lucha contra la evitación del pago integral de impuestos a nivel multinacional, que entró en vigor el 1 de enero de 2016³. Aunque esta ley no estaba específicamente dirigida al mercado digital, se piensa que la reforma apuntaba a las empresas multinacionales que generan ventas en Australia desarrollando iniciativas locales pero que firman contratos a distancia con sus clientes⁴.

China

10. China viene aplicando reformas tanto en el plano del impuesto sobre la renta de sociedades como en el del IVA. El Ministerio de Finanzas, la Administración Estatal de Tributación y la Administración General de Aduanas publicaron conjuntamente, el 24 de marzo de 2016, una notificación relativa a la política tributaria sobre operaciones transfronterizas de comercio electrónico al por menor. Según dicha notificación, la importación de bienes al por menor mediante comercio electrónico (es decir, las operaciones de empresas a consumidores) está sujeta a

³ Tax Laws Amendment (Tax Integrity Multinational Anti-avoidance Law) Bill 2015, Parlamento del Commonwealth de Australia, 2015.

⁴ EY, *Global Digital Tax Developments Review*, abril de 2016, disponible en: [www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-global-digital-tax-developments-review/\\$FILE/ey-global-digital-tax-developments-review.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-global-digital-tax-developments-review/$FILE/ey-global-digital-tax-developments-review.pdf).

derechos aduaneros, al impuesto sobre el valor añadido y al impuesto al consumo. La base tributaria está constituida por el precio de la transacción, incluidos el precio de las mercancías, los gastos de flete y primas de seguros. La empresa, plataforma o empresa logística de comercio electrónico puede actuar como agente de retención de impuestos⁵.

Francia

11. Según una propuesta de Francia⁶, se considera que existe establecimiento permanente cuando se recopilan datos de los usuarios de Internet en un mercado nacional.

India

12. El proyecto de ley de finanzas de 2016 de la India introdujo un gravamen de igualación⁷. El impuesto incluye una sobretasa del 6% retenida sobre los pagos efectuados a empresas extranjeras por servicios de publicidad en línea cuando esas empresas no tienen establecimiento permanente en la India. El contribuyente residente indio tiene la obligación de retener el impuesto al enviar el pago al extranjero⁸. El gravamen de igualación fue la respuesta del Gobierno de la India al informe de la OCDE de octubre de 2015 sobre los desafíos fiscales de la economía digital⁹ y tiene en cuenta una de las opciones de reforma debatidas por la OCDE, aunque no recomendadas en dicho informe¹⁰.

Israel

13. En abril de 2016, Israel emitió una circular relativa a la tributación de las empresas extranjeras que prestan servicios por Internet en Israel¹¹. En ella, se subraya que los ingresos de los proveedores de servicios y bienes digitales a residentes israelíes deben ser gravados incluso si no tienen presencia física en Israel con arreglo a las “normas convencionales” (haciendo referencia al informe de la OCDE de octubre de 2015⁹ sobre los desafíos fiscales de la economía digital)¹². Se estaba también debatiendo una enmienda a la legislación sobre el IVA de conformidad con la circular.

⁵ IBFD, “Tax policy on cross-border retail e-commerce clarified”, 31 de marzo de 2016.

⁶ O. Popa, “Taxation of the digital economy in selected countries – early echoes of BEPS and EU initiatives”, *European Taxation*, vol. 55, núm. 1 (2016).

⁷ Junta Central de Impuestos Directos, Departamento de Ingresos, Ministerio de Hacienda, Gobierno de la India, “Proposal for equalization levy on specified transactions”, report of the Committee on Taxation of E-Commerce (febrero de 2016). Disponible en: www.incometaxindia.gov.in/news/report-of-committee-on-taxation-of-e-commerce-feb-2016.pdf.

⁸ Marcel Olbert y Christoph Spengel, “International taxation in the digital economy: challenge accepted?”, *World Tax Journal*, vol. 9, núm. 1 (2017), págs. 3 a 46. Disponible en: www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/img/product/april_ppv_wtj_2017_01_int_4_international_taxation.pdf.

⁹ <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>.

¹⁰ Manoj Kumar Singh, “Taxation of Digital Economy: an Indian Perspective”, *Intertax*, vol. 45, núm. 6 (2017), págs. 467 a 481.

¹¹ Circular 4/2016 (disponible únicamente en hebreo).

¹² IBFD, “Taxation of foreign digital companies”, circular de 12 de abril de 2016. Disponible en: <http://taxinsights.ey.com/archive/archive-news/israel--taxation-of-foreign-digital-companies---circular-issued.aspx>.

Italia

14. Italia examina actualmente una propuesta de modificar su legislación sobre precios de transferencia así como la posibilidad de aplicar a los intermediarios una retención de impuestos, también llamados “impuestos web”. El objetivo de la legislación propuesta es estipular el uso de técnicas de valoración distintas de los indicadores basados en los costos para determinar los precios en condiciones de plena competencia de las operaciones digitales¹³. De ser aceptado, el impuesto web establecerá la retención de impuestos en la fuente y modificará la condición de establecimiento permanente mediante la introducción de un umbral mínimo de ingresos y pruebas de costos para las empresas multinacionales que tienen presencia en Italia¹⁴.

Reino Unido

15. La Ley de Finanzas de 2015¹⁵ estableció en la legislación del Reino Unido el impuesto a los beneficios desviados. La Ley dispone que se aplicará un gravamen del 25% a todo beneficio que se considere “desviado”. Se considera que los beneficios han sido “desviados” cuando una empresa no británica procura evitar comerciar a través de una empresa con establecimiento permanente en el Reino Unido y cuando una empresa del Reino Unido participa en una transacción dentro de un grupo que carece de “contenido económico”, lo que resulta en una disparidad tributaria efectiva.

III. Conclusión

16. Como bien ha dicho el Sr. Michael Devereux, la proliferación de una gran variedad de medidas descoordinadas puestas en práctica dentro del marco existente tiene pocas probabilidades de ofrecer a largo plazo una solución satisfactoria a los retos planteados por la digitalización al sistema tributario¹⁶. Por esa razón, es importante celebrar un debate abierto sobre las opciones de que disponen los países para hacer frente a la tributación de la economía digital en el contexto de un tratado, utilizando un marco definido de antemano que incrementase las capacidades de recaudación de impuestos de los Gobiernos y redundase al mismo tiempo en beneficio de la actividad comercial y del contribuyente.

¹³ G. Gallo, “Italy – Budget law for 2014 – details” (News IBFD, 7 de enero de 2014).

¹⁴ Marco Allena, “The Web Tax and Taxation of the Sharing Economy: Challenges for Italy”, *European Taxation*, vol. 57, núm. 7 (2017).

¹⁵ The Financial Act 2015, Reino Unido, cap. 11, parte 3.

¹⁶ Michael Devereux y John Vella, “Implications of digitalization for international corporate tax reform” (inédito).