

Los retos del sistema tributario frente a la economía digital: Situación en la UE

GARRIGUES

Rafael Calvo

4 de diciembre de 2018

1

Introducción

2

Las propuestas de la Comisión Europea

3

Las reacciones de los Estados miembros

4

Impacto de la economía digital en el análisis fiscal: otros efectos

1. Introducción



La armonización de la fiscalidad digital



- Acción 1 de BEPS (retos fiscales de la economía digital): causa inmediata de todo el proyecto BEPS, que permanece inacabada
- Acción 7 para impedir la elusión artificiosa de EP (EP “Digital”)
- Informe provisional de marzo de 2018 sobre la acción 1, “*Tax challenges arising from digitalization*”
- Impacto recíproco con los proyectos de Directiva de la Comisión Europea



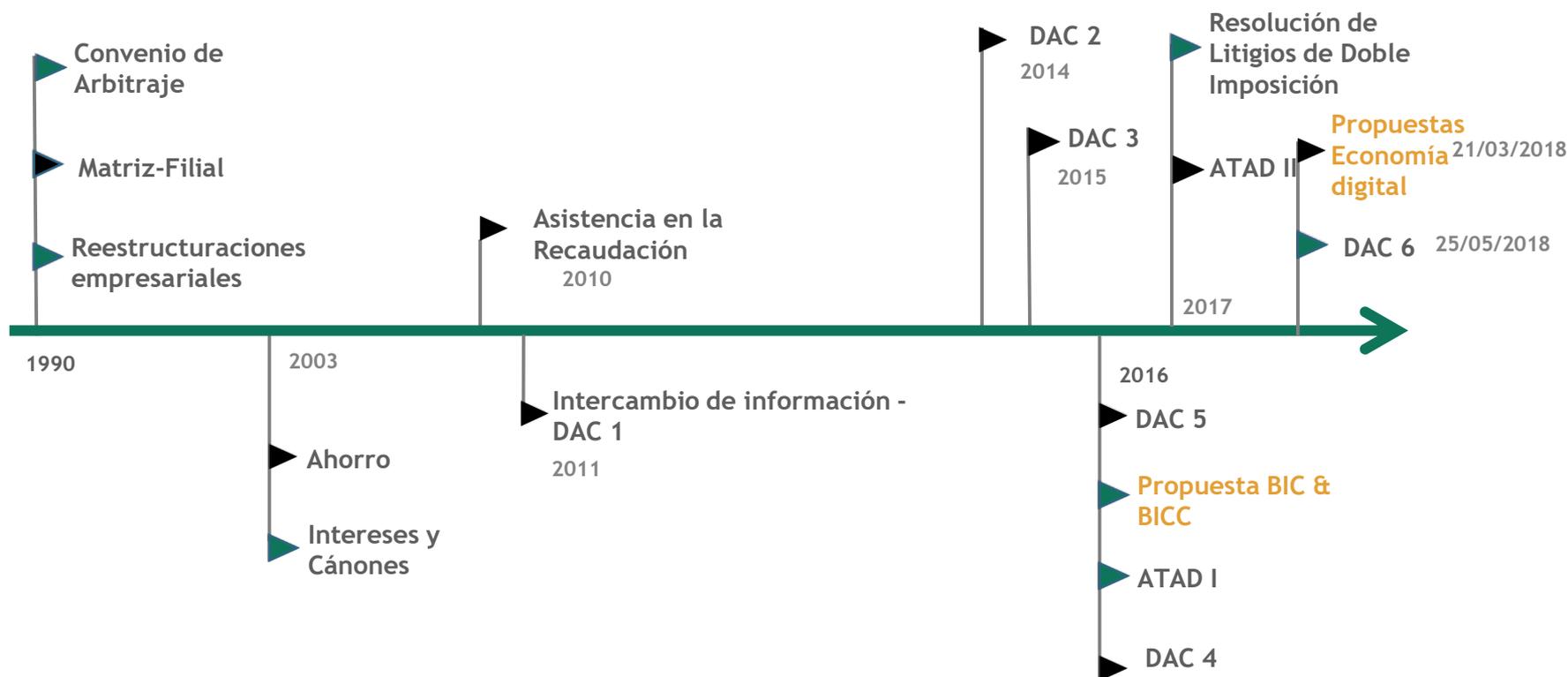
La armonización fiscal en la UE (i)



- El Tratado de Funcionamiento de la UE prevé la armonización de los impuestos indirectos, en la medida en que sea necesaria para garantizar el funcionamiento del mercado interior y evitar distorsiones a la competencia (art. 113 TFUE)
- En el ámbito de la fiscalidad directa, la acción de la UE es limitada (art. 115 TFUE, aproximación de legislaciones) y se remite a fines concretos:
 - Velar por el **respeto a las libertades** de circulación, establecimiento y prestación de servicios (freno a disposiciones nacionales discriminatorias / restrictivas)
 - **Neutralidad fiscal** (eliminación de la doble imposición)
 - Evitar distorsiones a la **competencia** (ayudas de Estado)
 - Fomentar el **intercambio de información / transparencia / lucha** contra el fraude fiscal
 - **Medidas anti-elusión** (contexto BEPS)

La armonización fiscal en la UE (ii)

- Incremento de la regulación en los últimos años, al amparo del movimiento BEPS (transparencia y lucha contra la desimposición).
¿Respeto al principio de subsidiariedad?



2. Las propuestas de la Comisión Europea

- Origen: “Estrategia para el Mercado Único Digital de la UE” (2017)
- 21 de marzo de 2018: la Comisión Europea (CE) publica dos propuestas legislativas para la tributación de las empresas de servicios digitales en la UE:
 - Solución “integral” o “definitiva”: creación de un nexo imponible (**Presencia Digital Significativa**) para las empresas digitales que operan internacionalmente sin un punto de conexión físico
 - Solución “provisional”, pero “inmediata”: la creación de un **Impuesto sobre los Servicios Digitales o “ISD”**, que estaría vigente hasta la aprobación de la solución integral
- Primer problema: ¿se restablecen bases previamente erosionadas (supuesta finalidad de BEPS) o se crean nuevas bases imponibles?

Solución integral o definitiva

Directiva por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa (i)



- Su objetivo es establecer las bases para crear el “EP Digital” y las reglas para atribuirle beneficios. Afectaría a “servicios digitales” prestados entre Estados Miembros de la UE (EEMM), así como desde Estados terceros que no tengan CDI con el EM afectado
- Se considera que existe una presencia digital significativa en un Estado si se prestan “servicios digitales” y se cumplen una o varias de las siguientes condiciones:
 - Se obtienen unos ingresos por servicios digitales superiores a 7.000.000 de euros; o
 - El número de usuarios de sus servicios es más de 100.000; o
 - El número de contratos de servicios digitales suscritos entre la sociedad y los usuarios (empresas) es superior a 3.000

Solución integral o definitiva

Directiva por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa (ii)



- “Servicios digitales”: los prestados a través de la red y que no puedan prestarse sin tecnología de la información. Anexos con ejemplos de actividades consideradas y excluidas
- La atribución de beneficios se basará en un análisis funcional de las actividades económicamente significativas/relevantes relacionadas con los activos intangibles de la empresa
- Actividades relevantes para la asignación de beneficios:
 - La recogida, el almacenamiento, el tratamiento, el análisis, el despliegue y la venta de datos a nivel de usuario;
 - La recogida, el almacenamiento, el tratamiento y el despliegue de contenido generado por el usuario;
 - La venta de espacio publicitario en línea;

Solución integral o definitiva

Directiva por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa (iii)

- Actividades relevantes para la asignación de beneficios (cont.):
 - La puesta a disposición de contenidos creados por terceros en un mercado digital; y
 - La prestación de cualesquiera servicios digitales no enumerados anteriormente
- Para determinar los beneficios imputables se seguirá el método del “*profit split*”, salvo que se demuestre que hay otro más adecuado
- Se completa con una Recomendación para que los EEMM trasladen las disposiciones de la Directiva a sus CDI con países terceros (si no, estos prevalecen)

Medida temporal

Impuesto sobre los Servicios Digitales (ISD) (i)



- Impuesto indirecto que grava los ingresos brutos (sin deducir, gastos salvo el IVA y otros gravámenes similares) procedentes de la prestación de determinados servicios digitales caracterizados por la creación de valor por parte del usuario (i.e. la participación del usuario en una actividad digital constituye una contribución esencial para la generación de ingresos):
 1. Inclusión en una interfaz digital de **publicidad dirigida a los usuarios** de dicha interfaz (p.ej. Facebook, Twitter, Instagram);
 2. La puesta a disposición de los usuarios de **interfaces digitales multifacéticas** (plataformas de intermediación: p.ej. Uber, Airbnb, Amazon)
 3. La **transmisión de los datos recopilados acerca de los usuarios** que hayan sido generados por las actividades de estos últimos en las interfaces digitales (p.ej. Google, Facebook)
- Queda fuera del ámbito del ISD, entre otros, el suministro de contenidos digitales y los servicios de comunicación o de pago (también determinados servicios financieros) que se contratan en línea

Medida temporal

Impuesto sobre los Servicios Digitales (ISD) (ii)



- Tienen la consideración de sujeto pasivo aquellas sociedades o grupos mercantiles que cumplan, en un ejercicio (último publicado), las dos siguientes condiciones:
 - Importe de ingresos mundiales superior a 750 millones de euros; y
 - Importe de ingresos imposables en el ISD superior a 50 millones de euros dentro de la UE
- Los ingresos se entenderán obtenidos en el EM de situación de los usuarios (diversas reglas de reparto/proporción de ingresos imposables por EM).
- La base será la proporción de ingresos imposables obtenidos por un sujeto pasivo en un EM durante un período impositivo
- Tipo del 3%
- Será de aplicación tanto en operaciones puramente domésticas como en operaciones transnacionales (UE o con territorios terceros)
- Aplicación prevista a partir de 2021 o 2022. Se prevé establecer un plazo máximo de vigencia

Algunas conclusiones (i)

- Problemas de armonización:
 - Fundamento jurídico: Art. 115 TFUE (aproximación de legislaciones) para el EP digital y Art. 113 (armonización de impuestos indirectos) para el ISD
 - En ambos casos, necesidad de unanimidad. Posibles distorsiones de mercado si se aplica por cooperación reforzada o subsisten las medidas nacionales similares al ISD (Italia, Francia, España)
 - La Directiva sobre el EP digital modificaría automáticamente la legislación interna de los EEMM y los CDI suscritos entre ellos (esto último es novedoso y problemático si no hay unanimidad)
 - Aplicación del principio de subsidiariedad en la Directiva del ISD
- Otros problemas jurídicos:
 - Neutralidad
 - Doble imposición
 - Capacidad económica

Algunas conclusiones (ii)

- Efecto en la competitividad de las empresas, de dentro y de fuera de la UE:
 - Tanto la solución “transitoria” como la “definitiva” tienen (formalmente) el mismo calendario temporal
 - Posible coexistencia (sólo para países de la UE y países sin CDI) de ambas. Desventaja competitiva para las empresas europeas, en principio no contraria al Derecho UE
 - En una primera fase, el EP digital no amplía la base imponible en la UE, sólo el reparto de ésta. Futura integración en las normas de la BICCIS (2020 -base común- y 2021 -consolidación-)
 - En principio, aplicación a operaciones internas e internacionales para evitar restricciones a la libre prestación de servicios

Algunas conclusiones (iii)

- Efecto en la competitividad de las empresas, de dentro y de fuera de la UE (cont.):
 - Necesidad/conveniencia de excluir la solución transitoria para aquellos que apliquen la nueva noción de EP digital (no explícita en las propuestas)
 - Sin embargo, una futura aplicación exclusiva del ISD a países terceros podría provocar problemas de compatibilidad con las reglas de la OMC (barreras comerciales, ayudas de Estado)

3. Reacciones de los Estados Miembros

Reacciones de los EEMM (i)

- Inicialmente, las propuestas acogidas por la CE fueron impulsadas por Francia con el apoyo de Alemania, Italia y España
- Luxemburgo, Holanda, Irlanda, Malta y, más recientemente, los países nórdicos (Finlandia, Suecia y Dinamarca) han mostrado sus reservas
- Argumentos de los países contrarios:
 - Regulación incompatible con el principio de **subsidiariedad/soberanía de los EEMM**
 - El trabajo desarrollado por la **OCDE** (consenso más amplio) hace innecesaria una regulación a nivel europeo
 - El criterio de reparto de bases (por usuarios) favorece a los países más grandes con mayor número de consumidores
 - El ISD no grava los beneficios realmente obtenidos; un tipo fijo y común en la UE (3%) atenta, de nuevo, contra el principio de subsidiariedad; doble imposición; falta de neutralidad, etc.

Reacciones de los EEMM (ii)

- Supuestas dudas en Alemania, en el contexto de la “guerra comercial” con EEUU.
- Entretanto, medidas unilaterales:
 - España: Anteproyecto del impuesto sobre determinados servicios digitales del 23 de octubre de 2018
 - Italia: *Web tax* del 3% a los servicios digitales cuya entrada en vigor se espera en 2019
 - Reino Unido: Compromiso de establecer el impuesto (entrada en vigor se espera en 2020)
- Reciente acuerdo político entre Francia y Alemania para impulsar el proyecto. Propuesta retocada de 23 de noviembre de 2018

El caso español (i)

- Anteproyecto de Ley de 23 de octubre de 2018 para el establecimiento de un Impuesto sobre determinados Servicios Digitales (ISD)
- Tributo de naturaleza indirecta que grava las prestaciones de **determinados servicios digitales** en los que exista **intervención de usuarios situados en territorio español**.
- No es un impuesto sobre la renta o el patrimonio por no tener en cuenta las características del prestador del servicio. Por tanto, no se ve afectado por los CDIs
- Grava tres tipos de actividades:
 - Publicidad en línea
 - Intermediación en línea
 - Transmisión de datos

El caso español (ii)

- Se excluyen, entre otros, las ventas de bienes o servicios contratados en línea en la web del proveedor en las que el proveedor no es intermediario (i.e. comercio electrónico minorista) y las entregas de bienes o servicios subyacentes entre los usuarios en el marco de la intermediación en línea
- Base imponible:
 - Publicidad en línea: ingresos totales x (veces que aparezca la publicidad en dispositivos en España / veces en cualquier dispositivo).
 - Intermediación en línea:
 - Que facilitan entregas o servicios entre usuarios: ingresos totales x (usuarios en España / usuarios totales que intervengan en el servicio).
 - Resto de intermediación en línea: ingresos derivados de los usuarios cuando las cuentas que permitan acceder a la interfaz se abran en un dispositivo en España

El caso español (iii)



- Base imponible (cont):
 - Transmisión de datos: ingresos x (usuarios que general los datos en España / usuarios que generan los datos totales).
- Devengo: cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas (salvo cuando hay pagos anticipados que se anticipa el devengo).
- Tipo impositivo: 3%



En realidad...

Solución definitiva (EP digital)

Al ser de difícil aplicación y alcance relativo (renegociación de CDIs)



Solución transitoria (ISD)

Al retrasarse su aplicación (necesidad de unanimidad)



Medidas nacionales (similares al ISD)

Al no ser de aplicación inmediata (y ser en todo caso prospectiva)



Regularizaciones y acuerdos con multinacionales tecnológicas basadas en criterios tradicionales (precios de transferencia)

4. Impacto de la economía digital en el análisis fiscal: otros efectos

Relación entre contribuyentes y Administraciones tributarias



- La digitalización de las empresas y de las instituciones hacen posible que la información se obtenga y pueda ser compartida de forma inmediata
- La transparencia en la relación entre el contribuyente y las administraciones tributarias se convierte en la regla de actuación
- Información en tiempo real i.e. Suministro Inmediato de Información (IVA), Cumplimiento cooperativo
 - En breve plazo, la comunicación de operaciones de planificación fiscal agresiva en aplicación de la Directiva UE 2018/822 (Directiva de Intermediarios)
- La transparencia se aplica también a la relación del contribuyente con el público y con los medios
 - El contribuyente tiene que acreditar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias en términos “aceptables” para el público
 - Efecto reputacional de cualquier discrepancia con las Administraciones Tributarias

El papel del asesor

- El nuevo entorno obliga a las empresas al autocontrol de su cumplimiento tributario. Los procesos son accesibles y revisables por las administraciones tributarias y por la administración de justicia
- El asesor fiscal interno tiene que valorar cualquier decisión a la luz del binomio Eficiencia tributaria/Riesgo de incumplimiento
- El papel del asesor fiscal está sufriendo una transformación
 - De gestor de costes a gestor de riesgos
 - No es inverosímil que el asesor fiscal se convierta de facto en un “agente” de las Administraciones tributarias (atención a su posible equiparación al *Compliance Officer* o al *Data Protection Officer*, con una función “semipública”)

El impacto de la economía digital en el análisis fiscal (i)



- Cada empresa está adecuándose al nuevo entorno tecnológico de forma distinta (cuarta revolución industrial)
- Los nuevos actores tienen más flexibilidad que los ya establecidos (incluso a los ojos de las Administraciones tributarias)
- La comunidad internacional no va a permitir que haya actividades de creciente importancia que no contribuyan, tanto por exigencias recaudatorias como por el efecto nocivo en la competencia empresarial
 - Reacción clásica: OCDE y UE aplican los principios tradicionales a la nueva realidad, con el añadido de cláusulas anti abuso
 - Reacción cautelar: se introducen nuevas figuras tributarias
 - Reconocimiento del efecto de la economía digital en la utilización de recursos que hoy en día no se valoran i.e. Economía colaborativa, uso del tiempo propio. Posible consideración de los clientes digitales como trabajadores virtuales de la empresa (gravamen de este tiempo?)



El impacto de la economía digital en el análisis fiscal (ii)

- El devenir de las actuaciones multilaterales condicionará la estrategia empresarial en el plano fiscal
- En un mundo de bloques comerciales y de “nacionalismo empresarial”, resulta arriesgado que estados y empresas apuesten por la coordinación legislativa
 - El “*level paying field*” parece un objetivo difícil de alcanzar
- La falta de coordinación va a conducir a la tributación en la fuente para conseguir cierta neutralidad entre empresas no residentes y residentes
- Los nuevos criterios de definición de capacidad contributiva / asignación de bases (BICCIS, economía digital) favorecen que los estados apuesten por la atracción de empresas mediante reducciones del tipo efectivo del IS (el IS es la tercera o cuarta figura recaudatoria en muchos estados y su peso promedio es del 3% del PIB)
- El carácter básicamente móvil de las actividades de la economía digital obliga a considerar cualquier jurisdicción que pueda resultar atractiva para la localización de las mismas, aunque la empresa no esté establecida

GARRIGUES

www.garrigues.com