

Artículo 12B: una solución del tratado tributario del Comité sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación de la ONU para la tributación de ingresos digitales

Por Rajat Bansal *

Introducción

La tercera Conferencia Internacional sobre Financiación para el Desarrollo, llevada a cabo en Adís Abeba en julio de 2015, a la que asistieron Jefes de Estado, Ministros de Finanzas y Relaciones Exteriores, y demás funcionarios gubernamentales de alto rango de 174 países, resultó en la adopción de la Agenda Acción de Adís Abeba,¹ que, posteriormente, fue respaldada por la Asamblea General de las Naciones Unidas en su resolución 69/313 del 27 de julio de 2015.² Si bien se reconoce que la financiación necesaria para lograr la Agenda 2030 de las Naciones Unidas para un Desarrollo Sustentable es extremadamente grande, de aproximadamente billones de dólares anuales,³ la Agenda de Acción de Adís Abeba dispuso que, para todos los países, la movilización y el uso eficaz de recursos domésticos, recaudados principalmente a través de impuestos,⁴ es fundamental para el objetivo de desarrollo sustentable.

Barrera del tratado para la tributación de ingresos de empresas digitalizadas

Como se dice en el ámbito tributario, los impuestos se pagan y las naciones se construyen. Los impuestos al ingreso de corporaciones e individuos constituyen gran parte del total de impuestos recaudado por los países alrededor del mundo. La movilización adicional de recursos internos por parte de los países requiere el aumento de los impuestos sobre la renta y corporativos mediante la ampliación de la base imponible y el fortalecimiento de la administración tributaria entre otras medidas. Una parte significativa de los ingresos que surgen en los países en vías de desarrollo pertenece a corporaciones multinacionales y empresas extranjeras, como resultado de actividades comerciales llevadas a cabo por estas en estos países. La tributación de dicho ingreso se da conforme la legislación impositiva nacional de los países, que generalmente requiere la reunión

Resumen

La tributación sobre los ingresos de las empresas multinacionales dedicadas a actividades digitales por las jurisdicciones de origen y las de mercado es actualmente el desafío más importante para la comunidad tributaria internacional. El actual conjunto de miembros del Comité en cuestiones de tributación de las Naciones Unidas finalizó, en abril de 2021, una medida de tratados tributarios para abordar este desafío. Este informe explica la justificación para la solución particular de agregar un nuevo artículo a la Convención Modelo de las Naciones Unidas, sus méritos y cómo esto puede ser beneficioso para todos los países, especialmente los en desarrollo.

L'imposition sur les revenus des entreprises multinationales dans des activités numériques par les juridictions de la source ou de marché est actuellement le défi le plus important pour la communauté fiscale internationale. La composition actuelle du Comité fiscal des Nations Unies a finalisé, en avril 2021, un accord de convention fiscale pour relever ce défi. Ce rapport explique la raison d'être d'une solution particulière consistant à insérer un nouvel article dans le Modèle de convention des Nations Unies, ses mérites et comment il peut être bénéfique pour tous les pays, en particulier les pays en développement.

Taxation of income of multinational enterprises engaged in digitalised businesses by source or market jurisdictions is currently the most important challenge before the international tax community. The current membership of the United Nations Tax Committee in April 2021 finalised a tax treaty solution to address this challenge. This brief explains the rationale for coming up with a particular solution of inserting a new Article in the United Nations Model Tax Convention, its merits and how it can be beneficial for all countries, especially the developing ones.

*El autor Rajat Bansal actualmente es miembro del Comité impositivo de expertos de las Naciones Unidas (ONU). Era el coordinador de los miembros del Grupo de elaboración del Comité de la ONU de países en vías de desarrollo, que guiaron el Artículo 12B. Las opiniones expresadas son personales.

de un umbral de vinculación, como la 'conexión comercial' en la legislación impositiva de la India, como ocurre de manera similar en otros países. La tributación del ingreso a partir de intangibles, como las regalías y tarifas, generalmente se rige por reglas separadas que no requieren vinculación por una conexión comercial. En cambio, el pago del país afectado es suficiente para acelerar la responsabilidad impositiva.

En el caso de empresas extranjeras y no residentes, la tributación, conforme a la legislación impositiva nacional, está sujeta a los acuerdos para evitar la doble tributación o tratados impositivos bilaterales. Estos acuerdos o tratados bilaterales son celebrados por países para asignarse derechos fiscales entre sí, como también para eliminar doble tributación, además de otros propósitos, como el intercambio de información con motivos impositivos y la resolución de disputas por cuestiones de tratados, a través de un proceso especial denominado procedimiento de acuerdo mutuo.

Los tratados impositivos generalmente requieren un umbral más estricto, en comparación con la legislación impositiva nacional para permitir la tributación de ingresos comerciales de la entidad extranjera por parte del país de origen o del mercado. Este umbral en tratados impositivos, conocido como Establecimiento Permanente (EP), requiere la existencia en el país de origen de un lugar fijo o un agente que dependa de la entidad extranjera, a través del cual la entidad extranjera lleva a cabo el negocio en el país de origen. Esta antigua regla de EP sobre el umbral era útil para tributar los ingresos comerciales de diferentes actividades de empresas multinacionales que participan de actividades internacionales hasta la aparición de nuevos modelos comerciales galvanizados por la llegada de tecnologías digitales y de comunicación, los cuales no requieren presencia física o la presencia del agente para realizar negocios en un territorio extranjero a una escala muy grande. Muchos flujos de ingresos de estos nuevos modelos comerciales no se clasifican como regalías o tarifas por servicios técnicos, ya sea en virtud de la legislación impositiva nacional o de tratados impositivos. Por lo tanto, debido a los tratados impositivos existentes, los países no pueden ejercer derechos fiscales por los ingresos de actividades comerciales llevadas a cabo por empresas multinacionales o empresas extranjeras al participar exclusivamente por Internet u otras redes digitales en sus territorios. La modificación de la legislación impositiva nacional no ayuda si se modifica de manera unilateral, ya que los tratados impositivos invalidan la legislación nacional al punto de que es más beneficiosa para el contribuyente. Por lo tanto, los cambios en las disposiciones del tratado impositivo son fundamentales para la tributación de los ingresos a partir de modelos comerciales digitales por los países o mercados de origen.

Rol de las convenciones impositivas del modelo

Sin embargo, cambiar el tratado impositivo es una proposición muy diferente a cambiar la legislación impositiva

nacional. El cambio en el tratado impositivo necesita negociaciones renovadas con el país del socio del tratado para llegar a un nuevo acuerdo. La mayoría de las veces, los países negocian los tratados impositivos sobre la base de convenciones tributarias modelo reconocidas internacionalmente. Las dos convenciones tributarias bien conocidas para tratados impositivos bilaterales son el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OECD) y la Convención Modelo de Doble Tributación de las Naciones Unidas (ONU) entre países desarrollados y en vías de desarrollo. La principal diferencia entre los dos modelos es la asignación de derechos fiscales entre los países socios del tratado. La Convención Modelo de Tributación de la ONU, que es para la negociación de un tratado impositivo entre países en vías de desarrollo y desarrollados autoriza más derechos fiscales a los países de origen, en comparación con la Convención impositiva del Modelo de la OECD. Las dos Convenciones impositivas del modelo tienen el mismo umbral de EP, es decir, presencia física o presencia de un agente dependiente en el país o mercado de origen para permitir la tributación de los ingresos comerciales de una entidad extranjera. La mayoría de los tratados impositivos del mundo (aproximadamente 3000) adoptan disposiciones de una de las dos Convenciones modelo tributarias. Las disposiciones diferentes de las dos Convenciones Modelo no son muy comunes. Por este motivo, el cambio en el sistema de tributación de los ingresos de empresas digitales en virtud de los tratados impositivos bilaterales del mundo, básicamente y en primer lugar, requiere el cambio de la regla de EP en las Convenciones impositivas del modelo.

Rol de las medidas nacionales para la tributación digital

Después de los entregables del proyecto de Erosión de la base imponible y Traslado de ganancias del Grupo de los 20 (G-20)/OECD en 2015, la creciente impaciencia con la situación sin una solución clara a los ingresos comerciales digitales hizo que diferentes países de todo el mundo recurran a lo que se conoce como medidas unilaterales.⁵ Estas medidas unilaterales son sobre impuestos de servicios digitales o gravámenes de compensación que se diseñaron para evitar el conflicto con las disposiciones del tratado impositivo. Las críticas a las medidas unilaterales fueron severas y alegaron que evaden las reglas del tratado impositivo y generan doble tributación. Sin embargo, las medidas unilaterales fueron una manifestación de una espera muy larga por parte de jurisdicciones del mercado por la modificación de las reglas impositivas internacionales y su creciente impaciencia. Asimismo, las medidas unilaterales actuaron como detonante para acelerar el proceso de encontrar una solución al problema de la adjudicación de derechos fiscales para economías digitales.

Trabajo asumido en el Comité impositivo de la ONU

El trabajo relacionado con los desafíos impositivos planteados por economías digitalizadas se llevó a cabo en las Naciones Unidas por los miembros presentes del Comité

de expertos en cuestiones impositivas de la cooperación internacional (Comité tributario de la ONU), que es un comité de 25 expertos conformado por diferentes países, tanto en vías de desarrollo como desarrollados.⁶ Cada miembro del comité trabaja en diferentes problemas de importancia contemporánea en el área de política impositiva internacional por un período fijo de cuatro años. La función más importante realizada por el Comité impositivo de la ONU es actualizar la Convención impositiva del Modelo de la ONU. La Convención impositiva del Modelo de la ONU es una creación del comité de expertos que actúan en su capacidad personal. Pero cuenta con respeto y una amplia aceptación en las negociaciones de tratados impositivos alrededor del mundo.

Los miembros presentes del Comité trabajaron para abordar los desafíos impositivos de economías digitalizadas desde la creación de su término, es decir, 2017, independientemente del trabajo en otros foros internacionales. En su sesión de abril de 2021, aprobaron la inclusión de un nuevo Artículo 12B de la disposición del tratado impositivo⁷ en la Convención impositiva del Modelo de las Naciones Unidas para permitir la tributación de los ingresos de servicios digitales automatizados por los países y del mercado de origen sin ningún requisito de EP, es decir, presencia física o la presencia del agente. La inclusión del Artículo 12B fue impulsada por un grupo de miembros⁸ del Comité impositivo de la ONU, únicamente de países en vías de desarrollo, que consideraron que los países en vías de desarrollo necesitaban una solución más simple con participación en todas las ganancias derivadas de las economías del mercado, no solo una participación en las ganancias no habituales.

El alcance de la nueva disposición sobre servicios digitales automatizados abarca los servicios de publicidad en línea, el suministro de los datos del usuario, motores de búsqueda en línea, servicios de plataforma de intermediación en línea, plataformas de medios sociales, servicios de contenido digital, juegos en línea, servicios de computación en la nube y servicios de enseñanza en línea estandarizados, entre otros servicios digitales que pueden entrar dentro de la definición general en la disposición. La incidencia de la tributación se basa en la ubicación del contribuyente para los servicios digitales automatizados.⁹ La nueva disposición cuenta con dos opciones para la tributación: en primer lugar, reteniendo el impuesto al momento de cada pago y, en segundo lugar, mediante el ingreso anual neto de la entidad extranjera computado con base en los ingresos derivados a nivel local de la jurisdicción del mercado y las ganancias globales del grupo de empresas multinacionales (MNE). El contribuyente puede elegir la opción que más le convenga.

De qué manera es diferente la solución del Comité impositivo de la ONU

La solución del tratado impositivo por parte del Comité de la ONU sería relevante si los países primero cuentan

con la disposición para cobrar impuestos por ingresos de economías digitales en su legislación nacional. Esto se encuentra en sintonía con la práctica seguida hasta el momento de dejar en manos de los países soberanos cobrar impuestos o no sobre un flujo o clase de ingresos en particular.¹⁰ En otras palabras, no se sugiere cobrar impuestos por ingresos de la economía digital si un país no lo desea.

La solución de la ONU también es una continuación del sistema que, a nivel global, prevalece hasta la actualidad, de cobrar impuestos por ingresos de empresas multinacionales por países de origen de manera descentralizada, de conformidad con sus respectiva legislación nacional, con el cual los tratados impositivos interactúan para asignar derechos fiscales, como también, para mitigar la doble tributación mediante la autorización de crédito por parte del país socio del tratado. No hay cambios con respecto al sistema existente para la eliminación de la doble tributación y la resolución de disputas seguida actualmente en relación con la tributación de ingresos de empresas extranjeras derivadas mediante una instauración permanente.

De esta forma, en virtud del enfoque de la ONU, no hay un cambio fundamental del sistema actual, de cobrar impuestos por ingresos comerciales a grupos de empresas multinacionales; asimismo, la estabilidad y la continuidad son mantenidas. Sería mucho más fácil para los países en vías de desarrollo adaptarse a un sistema similar al que habían utilizado, en lugar de a un sistema completamente nuevo de tributación multilateral o centralizada. Asimismo, la solución de la ONU no entrelaza ni mezcla diferentes tipos de problemas de tributación como condición previa para avanzar.

Conclusión: Con vistas a futuro: Instrumento multilateral de la ONU

La inserción en la Convención Tributaria Modelo de la ONU autorizaría la legitimidad requerida de la nueva disposición para la adopción por parte de los países en sus tratados impositivos existentes o nuevos. Una forma rápida de incluir la nueva disposición en los tratados impositivos bilaterales podría ser a través de un instrumento multilateral de la ONU¹¹ que permitiría el enlace bilateral entre los diferentes países afiliados. El Panel de Alto Nivel sobre la Responsabilidad, la Transparencia y la Integridad Financieras Internacionales para Lograr la Agenda 2030 (Panel FACTI) también sugirió un enfoque similar en su recomendación de una “Convención impositiva de la ONU”.¹² La inclusión de la nueva disposición en los tratados impositivos bilaterales del mundo puede, por un lado, resultar en una asignación justa de derechos fiscales entre países del mercado y de residencia con respecto a servicios digitales automatizados y, por el otro, tal vez, poner fin a las medidas unilaterales adoptadas por los países.

Notas:

¹ Disponible en https://sustainabledevelopment.un.org/content/documents/2051AAAA_Outcome.pdf.

² Disponible en https://www.un.org/en/development/desa/population/migration/generalassembly/docs/globalcompact/A_RES_69_313.pdf.

³ Consulte https://developmentfinance.un.org/sites/developmentfinance.un.org/files/FSDR_2021.pdf.

⁴ Párrafo 22 de la Agenda de Medidas de Adís Abeba.

⁵ Consulte <https://www.southcentre.int/research-paper-111-may-2020/>.

⁶ Consulte <https://www.un.org/development/desa/financing/what-we-do/ECOSOC/tax-committee/tax-committee-home>.

⁷ Consulte https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2021-04/CITCM%2022%20CRP.1_Digitalization%206%20April%202021.pdf.

⁸ Consulte https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-10/CITCM%2021%20CRP.41_Digitalization%2010102020%20Final.pdf.

⁹ Consulte <https://www.alainet.org/en/articulo/208698>.

¹⁰ Consulte <https://www.southcentre.int/tax-cooperation-policy-brief-14-june-2021/>.

¹¹ Consulte <https://www.southcentre.int/tax-cooperation-policy-brief-15-june-2021/>.

¹² Recomendación #2. Consulte: https://uploads-ssl.webflow.com/5e0bd9edab846816e263d633/602e91032a209d0601ed4a2c_FACTI_Panel_Report.pdf.



El South Centre es la organización intergubernamental de países en desarrollo que ayuda a los países en desarrollo a unir sus fuerzas y competencias para defender sus intereses comunes en los foros internacionales de negociación. El South Centre fue creado por medio del Acuerdo Constitutivo del South Centre que entró en vigor el 31 de julio de 1995. Su sede se encuentra en Ginebra (Suiza).

Se autoriza la citación o reproducción del contenido del presente informe sobre políticas para uso personal siempre que se indique claramente la fuente y se envíe al South Centre una copia de la publicación en la que aparezca dicha cita o reproducción. Las opiniones expresadas en el presente documento son las de su autor/a o autores/as y no representan la opinión del South Centre o de sus Estados miembros. Cualquier error u omisión en este documento es responsabilidad exclusiva de su autor/a o autores/as. Para formular observaciones sobre esta publicación, sírvase contactar con:

El South Centre
International Environment House 2
Chemin de Balexert 7-9
CP 228, 1211 Ginebra 19
Suiza
Teléfono: (4122) 791 8050
south@southcentre.int
<https://www.southcentre.int>

Siga al South Centre en Twitter: South_Centre



Informes sobre políticas en materia de cooperación tributaria anteriores del South Centre

No. 1, May 2018 – Ecuador and Its Fight Against Tax Havens by Lorena Freire G.

No. 2, May 2018 – Transfer Pricing: Concepts and Practices of the ‘Sixth Method’ in Transfer Pricing by Veronica Grondona

No. 3, August 2018 – Interaction of Transfer Pricing & Profit Attribution: Conceptual and Policy Issues for Developing Countries by Dr. Vinay Kumar Singh

No. 4, September 2018 – Exchange of Information: Indian Experience, Developing Country Implications by Jahanzeb Akhtar

No. 5, December 2018 – The Definition and Treatment of Tax Havens in Brazilian Tax Law between 1995 and 2015 by Alexandre Akio Lage Martins

No. 6, January 2019 – Illicit Financial Flows: Conceptual and Practical Issues by Hon. Irene Ovonji-Odida and Algresia Akwi-Ogojo

No. 7, February 2019 – Developing Countries and the Contemporary International Tax System: BEPS and other issues by Marcos Aurélio Pereira Valadão

No. 8, July 2019 – Improving Transfer Pricing Audit Challenges in Africa through Modern Legislation and Regulations by Thulani Shongwe

No. 9, September 2019 – Gender, Tax Reform and Taxation Cooperation Issues: Navigating Equity and Efficiency under Policy Constraints by Mariama Williams

No. 10, November 2019 – Addressing Developing Countries’ Tax Challenges of the Digitalization of the Economy by Monica Victor

No. 11, February 2020 – The Role of South-South Cooperation in Combatting Illicit Financial Flows by Manuel F Montes

No. 12, September 2020 – Base Erosion and Profit Shifting in the Extractive Industries by Danish and Daniel Uribe

No. 13, February 2021 – Making the UN Tax Committee more effective for developing countries by Abdul Muheet Chowdhary

No. 14, June 2021 – The Tax Sovereignty Principle and Its Peaceful Coexistence with Article 12B of the UN Model Tax Convention by Kuldeep Sharma, ADIT (CIOT, UK)

No. 15, June 2021 – Conceptualizing a UN Multilateral Instrument by Radhakishan Rawal