

Imposición de la Economía Digital

Perspectiva sobre los cambios que las plataformas digitales han tenido en las transacciones comerciales.

Enrique Bolado Muñoz¹

Director General de Tratados Internacionales de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público

El título tiene dos aristas por las cuales puede abordarse el tema:² La primera se refiere a la suplantación o sustitución que poco a poco han ido llevando a cabo las transacciones comerciales en plataformas digitales en detrimento de la manera que hasta relativamente un escaso tiempo conocíamos de la forma de operar de dichas transacciones.

La segunda se refiere a la manera o el camino que debe de tomarse para conseguir que este tipo de operaciones pueda tributar de la misma forma que lo hace el comercio por llamarlo de una manera “tradicional”.

Hemos visto como en los últimos años, las transacciones digitales, de ser operaciones esporádicas o que uno revisaba al principio por una curiosidad de algo novedoso, se han vuelto algo cotidiano en nuestra vida diaria, utilizando las diversas opciones que brinda el mercado para obtener los bienes y servicios que se requieren. Muchas de las empresas tradicionales han migrado sus operaciones parcialmente a plataformas digitales ofreciendo sus productos en las mismas, para no perder competitividad en el mercado frente a estas nuevas empresas que nacieron y operan a través de la economía digital.

Este tipo de transacciones representa y ha generado un importante desafío en materia impositiva, porque tiene la característica de poder atender los mercados de forma remota con una presencia física nula o mínima, generando con esto la posibilidad de evitar el gravamen justamente por la falta de esa presencia física o de crear situaciones de elusión o evasión fiscal que son en general muy difíciles de someter a un procedimiento riguroso de auditoría.

Ante esta realidad, en el año 2013, la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) a solicitud de los Ministros de Finanzas del G20, decidieron dentro del paquete de medidas para combatir la erosión de la base gravable y la transferencia de

utilidades (BEPS, por sus siglas en inglés) incluir una acción en específico, dentro de las 15 acciones que incluye el proyecto, para afrontar los retos y desafíos de la economía digital, siendo la acción 1 de dicho proyecto de medidas la que se está encargando de analizar y desglosar los dilemas que la misma contiene para encontrar posibles soluciones para lograr una imposición adecuada a la misma. Por lo que se refiere a impuestos sobre la renta, la acción 1 precisamente, es la única que quedó pendiente de resolución de las 15 acciones que comprenden el proyecto BEPS, comprometiéndose a alcanzar un acuerdo para el año 2020.

Si uno revisa el objetivo de la acción 1, en el mismo se menciona que una vez que se aborden los retos de la digitalización de la economía, tanto en materia de impuestos directos e indirectos, no existen problemas exclusivos de la misma, pero la erosión de la base gravable y la transferencia de utilidades pueden intensificarse por la misma debido a sus características brevemente señaladas anteriormente.

Ante esto, y una vez clara la intención, la idea era modificar las reglas actuales, de tal manera que la mayoría de la comunidad internacional estuviera de acuerdo para poder establecer un marco general que contenga un andamiaje jurídico de alguna manera consensuado para evitar problemas de doble o múltiple tributación, entre otros. Se busca que los países puedan acordar medidas coordinadas para tratar los desafíos de la digitalización de la economía.

PAÍSES POR FALTA DE CONSENSO HAN TOMADO MEDIDAS UNILATERALES DE CARÁCTER TEMPORAL

¹ Las opiniones vertidas en este artículo son del autor y de ninguna manera representan las de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público
² El autor agradece a Juan Carlos Trujillo Barroso y Juan Carlos Pérez Peña por sus comentarios a este artículo

El problema del consenso abarca no solo las diversas opciones que los países de manera soberana pueden llegar a determinar en su ley interna para gravar las distintas actividades que se hagan a través de la economía digital, sino también la modificación que se tiene que realizar a la red de tratados para evitar la doble tributación con el fin de adecuar su normativa para que la misma resulte aplicable a las transacciones digitales.

En relación con el tema de las normas o disposiciones que los países elaboren para sujetar a imposición a la economía digital, aunque en principio no sería lo más deseable, algunos Estados han implementado medidas unilaterales para proteger su recaudación respecto de impuestos directos e indirectos. Esto es entendible porque el acuerdo o las bases para implementar el gravamen en este sector han llevado más tiempo del que en un principio se había contemplado, y eso provocó que los países tomaran la iniciativa de establecer dichas normas. La idea es que estas medidas tengan carácter temporal, sustituyéndose en teoría cuando se logre o se alcance un consenso internacional.

Para analizar el problema de alcanzar acuerdos en la forma de imposición a la que se someterá a la economía digital, la OCDE decidió estructurar sus ideas bajo dos ideas sustanciales:

La primera, denominada Pilar Uno: "Revisión de las Reglas de Nexo y de Atribución de Ingresos", que ha revisado los principios fiscales internacionales con el fin de redistribuir las potestades tributarias entre los países. En teoría, busca de alguna manera otorgarle un mayor derecho de gravamen a los Estados fuente por encima de los Estados de residencia. Es decir, se busca hacer una revisión de las reglas de nexos y de atribución de ingresos para poder establecer el país que tendría derecho a la imposición de tributos. Este sería un primer paso dentro del Pilar Uno, toda vez que los principios fiscales de redistribución de potestades tributarias no serían propuestas concretas, sino ideas o planteamientos de política fiscal que posteriormente tendrán que concretarse en reglas o normas específicas, en donde se podrá evaluar su correcta aplicación.

La segunda, denominada Pilar Dos: Propuesta Anti-Erosión de la Base Global, busca alcanzar un acuerdo respecto a la imposición mínima a nivel internacional que se considere aceptable, para que las transacciones a nivel digital no queden con un gravamen reducido o nulo. Esta propuesta se ubica en un parámetro de combate global de la erosión de la base gravable, toda vez que busca que las empresas multinacionales se encuentren sujetas a una imposición mínima alrededor del mundo.

Una vez que se conocieron las ideas sobre las cuales transitarían las posibilidades de gravamen en este tema, el Comité Consultivo de Negocios e Industria de la OCDE (BIAC por sus siglas en inglés) manifestó dos ideas básicas que a su juicio deberían contener los pilares como una de sus principales demandas:

Una era la certidumbre, respecto al lugar donde se tendría que hacer el pago de impuestos respectivo, así como la cantidad que debería pagarse, la otra era la simplicidad de la estructura normativa para el cálculo y pago del impuesto.

Para el sector privado, la seguridad jurídica tiene prioridad sobre otros elementos, no hay mucho interés de donde se pagará el im-

puesto, a que país o jurisdicción, o inclusive si al final del camino acabarán pagando un poco más de impuesto mientras que las reglas de imposición estén claras y con esto se evite una doble o múltiple tributación.

Otro comentario manifestado en diversas ocasiones fue el relativo a que no hubiera una discriminación entre las operaciones que se llevan a cabo a través de la economía digital y las operaciones que se hacen dentro de la economía tradicional, toda vez que en principio se busca que se tenga el mismo trato impositivo a las transacciones comerciales, no importando el medio a través de las que se hagan. Este último comentario ha sido compartido por diversos países, teniendo en cuenta lo difícil que sería otorgar un tratamiento fiscal especial a la economía digital respecto del resto de la economía.

El Pilar Uno, dentro de la idea de la redistribución de potestades tributarias, maneja algunos planteamientos que a mi juicio pueden resultar cuestionables.

Se parte de una base de redistribución, cosa que nos parece correcta, pero cuando vemos lo que estaría sujeto a imposición nos surgen ciertas dudas. Uno de esos planteamientos establece que los ingresos "no rutinarios" serán los que se gravarían en contraposición a los ingresos rutinarios. Creemos que la parte más importante o con mayor volumen de los ingresos de las multinacionales serán los ingresos rutinarios, mismos que no estarán sujetos a estas reglas. Por lo tanto, la redistribución de potestad tributaria para beneficiar al Estado fuente se haría sobre una proporción del ingreso relativamente pequeña.

Por otro lado, sería muy importante tener claramente definido el concepto de ingreso no rutinario e ingreso rutinario, para poder brindar la seguridad jurídica y certidumbre que como lo comentamos anteriormente ha sido una de las mayores demandas que ha hecho el sector privado. Hasta el momento pensamos que no hay una línea, concepto o definición clara que divida que implicaría tener un ingreso rutinario de uno no rutinario y creemos que es indispensable tenerlo.

Otra de las demandas del sector privado fue la simplicidad en las nuevas reglas, factor que no solo beneficia a dicho sector, sino que es muy importante para los países con el fin de lograr una correcta aplicación de las mismas. Al respecto, consideramos que el proceso de la separación para una empresa entre sus ingresos rutinarios y no rutinarios no contribuye a la característica de simplicidad que se ha venido pidiendo, por el contrario, es un paso previo al procedimiento de por sí complicado que seguramente resultará de la aplicación de las normas específicas una vez creadas. Se necesitarán dos pasos, el primero distinguir y separar ingresos rutinarios y no rutinarios, y posteriormente la aplicación de las reglas para aquellos que son los no rutinarios.

Por otra parte, en cuanto a la aplicación de un impuesto sobre la renta contenido en la ley interna de un país de conformidad a lo establecido en un Convenio para Evitar la Doble Tributación, es importante resaltar que este tipo de ingresos, al ser producto de una actividad empresarial, solo podrán ser gravados en el país donde se lleve a cabo dicha actividad, si se realizan a través de un establecimiento permanente situado en él. Para efectos de este artículo es importante

resaltar que dicho establecimiento requiere de una presencia física para que legalmente pueda configurarse en el Estado fuente.

Derivado del anterior párrafo podemos destacar dos ideas:

La primera radica en que si existe un Convenio para Evitar la Doble Tributación siempre será un requisito indispensable para gravar los ingresos por actividades empresariales en el Estado fuente que las citadas actividades se lleven a cabo a través de un establecimiento permanente situado en dicho Estado y que dicho ingreso sea atribuible al establecimiento en cuestión.

La segunda consiste en que para que se constituya la figura de establecimiento permanente debe de existir un grado de presencia física por parte del residente en el extranjero que lleva a cabo actividades empresariales en el Estado fuente.

Por lo anterior, si se pretende gravar las actividades empresariales derivadas o producto de la economía digital de conformidad con lo establecido en un Convenio para Evitar la Doble Tributación, será un requisito necesario constituir un establecimiento permanente al cual le sean atribuibles los ingresos por el desarrollo de estas actividades empresariales.

El problema que se presenta en la economía digital es la constitución de establecimiento permanente, toda vez que dicha economía por regla general requiere de una nula o mínima presencia física para operar o llevar a cabo actividades en los diversos países. El concepto de establecimiento permanente desde su creación en el siglo

XIX jamás estuvo pensado en un contexto de era digital, si no en una economía como hasta hace relativamente poco se llevaban a cabo los negocios, requiriendo en muchas ocasiones de presencia física. Esto quiere decir que el actual concepto de establecimiento permanente no puede ser aplicable a este tipo de economía, toda vez que en la mayoría de los casos no existirá presencia física.

Debido a lo anterior, se tiene que elegir entre dos opciones. Una sería modificar el actual concepto de establecimiento permanente para incluir supuestos en el mismo que no requieran presencia física para actualizar el mismo, o la otra, que consideramos más factible y menos complicada, de incluir una definición de establecimiento permanente virtual o digital en los convenios.

Creemos que una vez determinada la forma en que se modificarían los convenios el camino más eficiente sería uno similar al utilizado para incluir las modificaciones a los mismos derivadas del proyecto BEPS, es decir, un instrumento multilateral para lograr un cambio masivo y de manera simultánea respecto de los convenios existentes en un período relativamente corto de tiempo.

Considero que los pasos que se han venido tomando han sido los correctos. Sin embargo, es necesario resolver los cuestionamientos que en el artículo se plantean y evaluar las posibilidades de cambio a los pilares sobre los cuales se está trabajando con el fin de lograr una mayor simplicidad y certidumbre en las reglas. 

PARA CUALQUIER INFORMACIÓN RELACIONADA CON LO PUBLICADO EN LOS APARTADOS QUE INTEGRAN ESTA SECCIÓN,

comuníquese con el Coordinador Editorial: **Mtro. Jesús E. Coronado Contreras**, correo electrónico: Jesus.coronado@ldconline.mx
 Parque de Granada # 69, Col. Lomas de la Herradura. Teléfono: 7100-0025.