



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES

ARAGÓN.

BEPS (Erosión de la base imponible y traslado de beneficios), Desafíos fiscales de la Economía Digital y su afectación en México.

T E S I S

PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADA EN DERECHO.

P R E S E N T A :

LAURA ALEJANDRA SÁNCHEZ MARTÍNEZ



ASESOR: MTRO. MARTÍN LÓPEZ VEGA

Ciudad Nezahualcóyotl, Estado de México, a 29 de Enero del 2018.



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

Agradecimientos

Quiero agradecer a mis padres Laura Olivia Martínez Sánchez y Humberto Sánchez Almaraz, quienes son parte fundamental en mi vida y que de no ser por ellos nada de esto hubiese sido posible. Ellos son mi ejemplo a seguir, mi motor y mi inspiración en este camino. En general a toda mi familia que ha sido participe de mi desarrollo y los cuales han hecho este sueño posible.

De igual manera mi más sincero agradecimiento a mi director de tesis, el Doctor Martín López Vega quien me apoyó en el transcurso de éste trabajo para poder concluir la presente tesis. Así también como a los profesores que me instruyeron, auxiliaron y apoyaron en el transcurso de mi formación académica

A mi Facultad de Estudios Superiores Aragón, UNAM. La cual ha sido el pilar más importante en mi vida profesional, la cual considero mi segunda casa.

INTRODUCCIÓN

En los últimos años se ha desarrollado una nueva práctica comercial a nivel internacional, la cual nos ha llevado a que el G20 (El Grupo de los 20) y la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos) tengan como principal objetivo establecer mecanismos y herramientas para que los gobiernos puedan evaluar y combatir las estrategias de planificación fiscal utilizadas por la empresas multinacionales para aprovecharse de las discrepancias e inconsistencias de los sistemas fiscales nacionales y trasladar sus beneficios a países de escasa o nula tributación, donde las entidades apenas ejercen una mínima o ninguna actividad económica y eludir de esta forma el pago del impuesto sobre sociedades y de ahí se desprende su término BEPS (de las siglas del inglés “*Base Erosion and Profit Shifting*”), en español “Erosión de la base imponible y traslado de beneficios”.

Este término que se designa en fiscalidad internacional a las estrategias de planificación fiscal, han hecho ver que se está tratando de reglamentar las prácticas comerciales.

En el presente trabajo de investigación se enfocará en el plan de acción número 1 de la propuesta realizada por la OCDE, el cual aborda los retos de la economía digital que están ocurriendo en la actualidad.

Para poder lograr la mayor y mejor comprensión del surgimiento de este Plan de Acción también se tendrán que abordar temas como lo son los Organismos que participan para que este plan sea posible, como lo son la ONU, la OCDE, así como el foro más importante respecto al tema que nos ocupa, el G20.

Esta investigación abarca política internacional así como nacional, por eso es importante justificar cada uno de los puntos que se toman en consideración en el presente trabajo.

Asimismo se desarrollará detalladamente el alcance jurídico de las prácticas de evasión fiscal, su afectación a nivel nacional e internacional; así como la propuesta jurídica ante estas prácticas.

La presente tesis se integra por cinco capítulos. En el capítulo I gracias al análisis se abordarán los temas relevantes a los Órganos Internacionales los cuales tienen ámbito competencia durante las prácticas comerciales de evasión fiscal.

El capítulo II está dirigido completamente a explicar mediante la síntesis que es BEPS, los órganos que han intervenido para tratar de reglamentar esta nueva problemática que presenta a nivel internacional y su afectación a nivel nacional.

El capítulo III a través de la lógica, está enfocada a explicar lo que es la economía digital y como se relaciona a la Tecnología de la Información, el comercio electrónico, su evolución y su relación con la economía mundial.

En el capítulo IV se plantea la problemática de BEPS y a través del método deductivo analizaremos la afectación de economía digital, identificar la problemática y las afectaciones dentro de la misma economía.

Y por último con el método hipotético-deductivo en el capítulo V se plantean sus posibles soluciones, así como las conclusiones del presente trabajo de investigación.

GLOSARIO

BEPS (del inglés «Base Erosion and Profit Shifting», en español «Erosión de la base imponible y traslado de beneficios»).

Bits Es el acrónimo de Binary digit (o sea de 'dígito binario', en español denominado como bit, y en menor medida como bitio). Un bit es un dígito del sistema de numeración binario. La capacidad de almacenamiento de una memoria digital también se mide en bits.

CAF Comité de Asuntos Fiscales.

CFC Compañías Foráneas Controladas.

EP Establecimiento Permanente.

FMI Fondo Monetario Internacional.

GEFED Grupo de Expertos sobre Fiscalidad de la Economía Digital.

G20 El Grupo de los 20.

IFSF Inspectores Fiscales Sin Fronteras.

LISR Ley del Impuesto Sobre la Renta.

OCDE Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.

OECE Organización Europea para la Cooperación Económica.

OMC Organización Mundial del Comercio.

ONU Organización de las Naciones Unidas.

Outsourcing La subcontratación, externalización de la mercadotecnia o tercerización.

PNUD Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo.

PSI Proveedor de Servicios de Internet.

PyMES La pequeña y mediana empresa (conocida también por el acrónimo PyME, lexicalizado como pyme, o por la sigla PME).

TFI Transparencia Fiscal Internacional.

TIC Tecnologías de Información y Comunicación.

.

Índice

	Págs.
CAPÍTULO I. ORGANISMOS INTERNACIONALES.....	1
1.1 Organización de las Naciones Unidas (ONU).....	1
1.1.1 La Carta de las Naciones Unidas.....	3
1.1.2 Órganos de la ONU.....	11
1.1.3 Programa De Las Naciones Unidas Para El Desarrollo (PNUD).....	15
1.2.1 Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (OCDE).....	16
1.2.2 Objeto.....	18
1.2.3 Actualidad.....	19
1.2.4 El Comité de Asuntos Fiscales (CAF).....	20
1.2.5 Inspectores Fiscales Sin Fronteras (IFSF).....	22
1.3 Grupo de los Veinte (G20).....	23
1.3.1 Objeto.....	24
1.4 Fondo Monetario Internacional (FMI).....	24
1.4.1 Objeto.....	25
1.5 Organización Mundial de Comercio.....	26
1.5.1 Objeto.....	29
Capítulo II. BEPS.....	31
2.1 ¿Qué es BEPS?.....	31
2.2 OCDE, G20 y BEPS.....	33
2.2.1 “Harmful Tax Competition an Emerging Global Issue”.....	35
2.2.2. Régimen “Controlled Foreing Companies” (CFC).....	37
2.3 Objeto del proyecto BEPS.....	40
2.4 Problemática.....	41
2.5 Importancia de BEPS.....	43
2.6 Paquete BEPS.....	43
2.6.1 Acciones del paquete BEPS.....	44
2.7 Actualidad de BEPS en México.....	47

Capítulo III. Economía digital	49
3.1 ¿Qué es la economía digital?.....	49
3.1.1 Principales características de la economía digital	62
3.1.2 Desafíos que plantea la economía digital.	63
3.2.1 Impactos de las TIC en la economía mundial.....	64
3.2.2 Nuevos Modelos de Negocio.	70
3.3 Comercio Electrónico.....	71
3.3.1 La Economía Digital y los nuevos modelos de negocio.....	73
3.4 Empresas con presencia virtual en otro país, no está sujeta.	75
Capítulo IV. Problemática BEPS en el contexto de la economía digital.....	81
4.1 Identificación de riesgos de erosión de la base imponible y traslado de beneficios en el contexto de la economía digital.....	81
4.2 Como abordar los problemas de BEPS en el contexto de la economía digital.	85
Capítulo V. Plan de acción I BEPS efectos y sus posibles soluciones.	88
5.1 Plan de acción I BEPS y sus efectos.	88
5.1.1 CONCLUSIONES.....	96
Conclusión I.	96
Conclusión II.	98
Conclusión III.	100
Bibliografía	101
Otras fuentes de consulta.....	103

CAPÍTULO I. ORGANISMOS INTERNACIONALES.

Para poder explicar el objeto de esta investigación es necesario enunciar los diferentes organismos involucrados en este tema.

Como primer organismo en cuanto a importancia y alcance internacional se encuentra la ONU.

Desde una perspectiva histórica, la disciplina de las Relaciones Internacionales nos ayuda a reconstruir la forma en que los diversos actores internacionales han participado en el diseño de las tecnologías, estableciendo las agendas, las problemáticas que presentan es su desarrollo y su solución.

De este modo, los organismos internacionales contribuyen a los estudios sociales de la tecnología al analizar el contexto de la sociedad internacional en la que surgen las tecnologías, los intereses e interpretaciones que tienen los actores internacionales con las tecnologías globales. Conocer este tipo de recursos con los organismos internacionales puede ayudar a la determinación de cuentas, agendas internacionales, detección de riesgos y problemáticas globales que se suscitan gracias a las nuevas tecnologías.

1.1 Organización de las Naciones Unidas (ONU).

Es una organización de Estados soberanos, los cuales se adhirieron voluntariamente a las Naciones Unidas para colaborar a favor de la paz mundial, promover la amistad entre todas las naciones y apoyar al progreso económico y social.

Oficialmente la organización nació el 24 de octubre de 1945.

El nombre de Naciones Unidas se le acuña al presidente de los Estados Unidos Franklin D. Roosevelt, quién fue el que dio el primer término de “Naciones Unidas” el 1º de enero de 1942, durante la Segunda Guerra Mundial, cuando los representantes de 26 naciones aprobaron la declaración de las Naciones Unidas.

La declaración de las Naciones Unidas fue firmada por el presidente Roosevelt y los señores Winston Churchill, Maxim Litvinov de la Unión Soviética y T.V. Soong, de China. Al día siguiente de que este documento fue firmado, representantes de 22 naciones se sumaron al mismo. El objeto de este documento era que a las naciones se comprometieran a poner su máximo empeño en la guerra y ya no firmar una paz por separado.

En 1945 se les dio cita en San Francisco en la conferencia de las Naciones Unidas a los representantes de 50 países sobre la organización internacional, para redactar “La Carta de las Naciones Unidas”, la cual contiene un total de 111 artículos divididos en capítulos.

“La Carta” fue firmada el 26 de junio de 1945 por los representantes de los mismos. Polonia al no tener representación la firmó más tarde y se convirtió en uno de los 51 Estados miembros fundadores. Dicha carta entró en vigor el 24 de octubre de 1945.

Oficialmente “Las Naciones Unidas” empezaron existir el 24 de octubre de 1945 después de que “La Carta” fue ratificada por Francia, China, la Unión Soviética, el Reino Unido, los Estados Unidos y la mayoría de los demás signatarios.¹

¹ Cf. Naciones Unidas, *Las Naciones Unidas Hoy*, Nueva York, Publicación de las Naciones, 2010. págs. 1-3.

1.1.1 La Carta de las Naciones Unidas.

La Carta fue creada para procurar la tolerancia y vivir en paz como buenos vecinos, misma que busca mantener la paz y seguridad internacional. Se busca promover el progreso económico mundial y social de los países pertenecientes. Esta carta se encuentra constituida por XIX Capítulos, que son los siguientes:

Capítulo I. Propósitos y Principios.

Capítulo II. Miembros.

Capítulo III. Órganos.

Capítulo IV. La Asamblea General.

Capítulo V. El Consejo de Seguridad.

Capítulo VI. Arreglo pacífico de controversias.

Capítulo VII. Acción en caso de amenazas a la Paz, quebrantamientos de la Paz o actos de agresión.

Capítulo VIII. Acuerdos Regionales.

Capítulo IX. Cooperación Internacional Económica y Social.

Capítulo X. El Consejo Económico y Social.

Capítulo XI. Declaración Relativa a Territorios no Autónomos.

Capítulo XII. Régimen Internacional de Administración Fiduciaria.

Capítulo XIII. El Consejo de Administración Fiduciaria.

Capítulo XIV. La Corte Internacional de Justicia.

Capítulo XV. El Secretaría.

Capítulo XVI. Disposiciones Varias.

Capítulo XVII. Acuerdos Transitorios sobre Seguridad.

Capítulo XVIII. Reformas.

Capítulo XIX. Ratificación y Firma.²

Cada uno de los capítulos enunciado anteriormente tiene trasfondo en los objetivos planteados en la presente problemática. En este mismo sentido, se explican las funciones de los órganos que las conforman para conseguir los objetivos antes mencionados.

Una vez que sabemos el contenido de “La Carta de las Naciones Unidas”, respecto del tema en concreto utilizaremos principalmente lo relativo a los Capítulos I, IX, X, XII.

En cuanto al Capítulo I, que hace mención a los Propósitos y Principios de “La Carta” establece lo siguiente en el artículo 1º, en el numeral 3 establece:

“ ...

3. *“Realizar la cooperación internacional en la solución de problemas internacionales de carácter económico, social, cultural o humanitario, y en el desarrollo y estímulo del respeto a los derechos humanos y a las libertades fundamentales de todos, sin hacer distinción por motivos de raza, sexo, idioma o religión; y”*

...”

Como podemos observar, la solución de problemas de carácter internacional es uno de los propósitos más importantes de ésta carta y en lo que nos atañe en cuanto al tema de carácter económico. La erosión de la base imponible, el

²Cf. Naciones Unidas, *Op. cit.* pág. 5.

cual es un problema internacional hace que la cooperación de los países sea indispensable para la regulación económica mundial.

El Capítulo IX de título Cooperación Internacional Económica Y Social, en los artículos 55, 56, 57 y 58, de dicho documento, expresamente establece lo siguiente:

“ ...

Artículo 55.

Con el propósito de crear las condiciones de estabilidad y bienestar necesarias para las relaciones pacíficas y amistosas entre las naciones, basadas en el respeto al principio de la igualdad de derechos y al de la libre determinación de los pueblos, la Organización promoverá:

a. niveles de vida más elevados, trabajo permanente para todos, y condiciones de progreso y desarrollo económico y social;

b. La solución de problemas internacionales de carácter económico, social y sanitario, y de otros problemas conexos; y la cooperación internacional en el orden cultural y educativo; y

c. el respeto universal a los derechos humanos y a las libertades fundamentales de todos, sin hacer distinción por motivos de raza, sexo, idioma o religión, y la efectividad de tales derechos y libertades.

...”

Al promover el progreso y desarrollo económico busca al mismo tiempo la estabilidad y bienestar entre las naciones, en otras palabras el objeto de la misma es que las problemáticas económicas son de carácter internacional. Las problemáticas de evasión fiscal son de carácter internacional, las grandes naciones son parte de la ONU, mismas que son parte fundamental para crear una estabilidad económica internacional.

“ ...

Artículo 56.

Todos los Miembros se comprometen a tomar medidas conjunta o separadamente, en cooperación con la Organización, para la realización de los propósitos consignados en el Artículo 55.

...”

En el artículo antes mencionado compromete al tomar medidas conjuntamente, lo cual es con el objeto de evitar la erosión a la base imponible y el traslado de beneficios a través de las naciones pertenecientes a Organización.

“ ...

Artículo 57.

1. Los distintos organismos especializados establecidos por acuerdos intergubernamentales, que tengan amplias atribuciones internacionales definidas en sus estatutos, y relativas a materias de carácter económico, social, cultural, educativo, sanitario, y otras conexas, serán vinculados con la Organización de acuerdo con las disposiciones del Artículo 63.

2. Tales organismos especializados así vinculados con la Organización se denominarán en adelante "los organismos especializados"

...”

Dentro de la misma organización se encuentra organismos especializados en diversas materias y en cuanto a la evasión fiscal nos referiremos al carácter económico y los cuales buscan alcanzar los objetivos de la Carta, una armonía internacional.

“ ...

Artículo 58.

La Organización hará recomendaciones con el objeto de coordinar las normas de acción y las actividades de los organismos especializados.

...”

Con la finalidad de que se alcancen los objetivos antes mencionados, ya que son problemáticas internacionales en común se realizarán recomendaciones a cada una de las naciones parte o aquellas que tengan algún tipo de problemática por solucionar, problema el cual le atañe a las mismas.

Asimismo, en el Capítulo X, que lleva del título El Consejo Económico y Social, artículo 62 dispone lo siguiente:

“ ...

Artículo 62.

- 1. El Consejo Económico y Social podrá hacer o iniciar estudios e informes con respecto a asuntos internacionales de carácter económico, social, cultural, educativo y sanitario, y otros asuntos conexos, y hacer recomendaciones sobre tales asuntos a la Asamblea General, a los Miembros de las Naciones Unidas y a los organismos especializados interesados.*
- 2. El Consejo Económico y Social podrá hacer recomendaciones con el objeto de promover el respeto a los derechos humanos y a las libertades fundamentales de todos, y la efectividad de tales derechos y libertades.*

3. *El Consejo Económico y Social podrá formular proyectos de convención con respecto a cuestiones de su competencia para someterlos a la Asamblea General.*

...”

La Organización al tratar de cumplir con sus objetivos realizará estudios para así poder exponerlos ante las reuniones o congresos de la ONU las problemáticas pertinentes y de ésta manera emitir respectivas recomendaciones a las naciones, así como proyectos de convención entre naciones.

Y respecto del Capítulo XII que tiene por nombre Régimen Internacional de Administración Fiduciaria, relativo a lo que nos concierne, es relevante enunciar los siguientes artículos:

“...

Artículo 76.

Los objetivos básicos del régimen de administración fiduciaria, de acuerdo con los Propósitos de las Naciones Unidas enunciados en el Artículo 1 de esta Carta, serán:

a. fomentar la paz y la seguridad internacionales;

b. promover el adelanto político, económico, social y educativo de los habitantes de los territorios fideicometidos, y su desarrollo progresivo hacia el gobierno propio o la independencia, teniéndose en cuenta las circunstancias particulares de cada territorio y de sus pueblos y los deseos libremente expresados de los pueblos interesados, y según se dispusiere en cada acuerdo sobre administración fiduciaria;

c. promover el respeto a los derechos humanos y a las libertades fundamentales de todos, sin hacer distinción por motivos de raza, sexo,

idioma o religión, así como el reconocimiento de la interdependencia de los pueblos del mundo; y

d. asegurar tratamiento igual para todos los Miembros de las Naciones Unidas y sus nacionales en materias de carácter social, económico y comercial, así como tratamiento igual para dichos nacionales en la administración de la justicia, sin perjuicio de la realización de los objetivos arriba expuestos y con sujeción a las disposiciones del Artículo 80.

...”

Independientemente de las recomendaciones emitidas, también la Organización promueve la ayuda económica entre las mismas ya que se busca promover que las naciones que están en desarrollo logren los objetivos primordiales de la misma y crezca en armonía con las otras.

“...

Artículo 78

El régimen de administración fiduciaria no se aplicará a territorios que hayan adquirido la calidad de Miembros de las Naciones Unidas, cuyas relaciones entre sí se basarán en el respeto al principio de la igualdad soberana.

...”

Se busca que las naciones pertenecientes tenga un trato igualitario, que tengan el mismo apoyo en la administración y vigilancia del territorio correspondiente.

“ ...

Artículo 83.

1. *Todas las funciones de las Naciones Unidas relativas a zonas estratégicas, incluso la de aprobar los términos de los acuerdos sobre administración fiduciaria y de las modificaciones o reformas de los mismos, serán ejercidas por el Consejo de Seguridad.*
2. *Los objetivos básicos enunciados en el Artículo 76 serán aplicables a la población de cada zona estratégica.*
3. *Salvo las disposiciones de los acuerdos sobre administración fiduciaria y sin perjuicio de las exigencias de la seguridad, el Consejo de Seguridad aprovechará la ayuda del Consejo de Administración Fiduciaria para desempeñar, en las zonas estratégicas, aquellas funciones de la Organización relativas a materias políticas, económicas, sociales y educativas que correspondan al régimen de administración fiduciaria.*

...”

El Consejo de Seguridad se encarga de crear estrategias fiduciarias y de administración para las naciones y en cuanto a evasión fiscal se podría traducir a la estabilidad económica de las naciones sin perjuicio de las exigencias de seguridad. Las recomendaciones para conseguir los objetivos están en cambio constante ya que las demandas y exigencias cambian continuamente, ya sea por cambios políticos, sociales, económicos o educativos.

Dentro de esta misma carta encontramos los objetivos y funciones que persiguen los órganos de la ONU, ésta organización juega un papel muy importante ya que se busca una solución a los problemas internacionales y cuanto al tema de investigación que respecta a la presente tesis. Es

garantizar una estabilidad económica mundial y que el progreso de las naciones en desarrollo se logre.

1.1.2 Órganos de la ONU.

La organización interna de la ONU, se integra de la siguiente manera:

a) Asamblea General.

Es el principal órgano deliberativo de la ONU. Este organismo toma las decisiones sobre cuestiones consideradas importantes, como lo puede ser: las recomendaciones relativas a la paz, la seguridad, la administración de nuevos miembros y las cuestiones presupuestarias. Las decisiones sobre estas cuestiones se deciden por mayoría simple, es decir requieran una mayoría de votos de dos tercios. Cada Estado miembro de la Asamblea tiene un voto.

Está constituida por 193 Estados miembros de las Naciones Unidas y proporciona un foro para el debate multilateral de toda la gama de cuestiones internacionales que abarca la Carta de las Naciones Unidas.

Esta Asamblea desempeña un papel muy importante en cuanto al proceso de establecimiento de normas y en la codificación del derecho internacional. La Asamblea celebra un período ordinario de sesiones cada año, misma que ha aprobado su propio reglamento.³

b) Consejo de Seguridad.

Este consejo tiene la responsabilidad primordial de mantener la paz y la seguridad internacional. Se encuentra constituido por quince miembros y cada miembro tiene un voto. Cinco de estos son miembros permanentes, como lo

³ Cf. Naciones Unidas, *Op. cit.* págs. 6-7.

son: China, Estados Unidos de América, la Federación de Rusia, Francia y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte. Los otros diez son elegidos por la Asamblea General por períodos de dos años.

Este consejo se encarga de examinar la introducción de cambios en la composición y los métodos de trabajo para que se refleje en las realidades políticas y económicas actuales.

De acuerdo con “La Carta”, todos los Estados miembros de la ONU deben aceptar y cumplir las decisiones de este Consejo. De igual forma puede tomar medidas para hacer que sus decisiones se cumplan, también puede imponer sanciones económicas u ordenar un embargo a los Estados miembros.⁴

c) Consejo Económico y Social.

Se encuentra bajo la autoridad de la Asamblea General y se encarga de coordinar la labor económica y social de las Naciones Unidas, así como su sistema. Fomenta la cooperación internacional y su desarrollo.

Este consejo tiene las siguientes prerrogativas:

- Servir de foro central para el examen de los problemas económicos y sociales; así como la elaboración de recomendaciones de políticas dirigidas a los Estados miembros y al sistema de las Naciones Unidas.
- Realizar o iniciar estudios, informes y recomendaciones sobre cuestiones de índole económica, social, cultural, educacional, de salud y otros asuntos conexos.
- Fomentar el respeto, la observancia los derechos humanos y las libertades fundamentales de todos.
- Convocar conferencias internacionales y preparar proyectos de convención para someterlos a la consideración de la Asamblea General.

⁴ Cf. Naciones Unidas, *Op. cit.* págs. 8-9.

- Coordinar las actividades de los organismos especializados, mediante consultas y recomendaciones directas o haciendo las recomendaciones a la Asamblea en los Estados miembros.
- Celebrar consultas con las organizaciones no gubernamentales que sean de su competencia.

Se encarga de tratar los asuntos económicos, sociales y medioambientales, mediante la revisión de políticas que se adaptan, su coordinación y la creación de recomendaciones. También da cumplimiento a los objetivos de desarrollo acordados de manera internacional. Además, sirve como un mecanismo central para las actividades del sistema de la ONU y sus agencias especializadas en campos económicos, sociales y medioambientales, ya que supervisa los cuerpos subsidiarios y de expertos.

Asamblea General es la encargada de elegir 54 miembros del Consejo Económico y Social para períodos de tres años. Es la plataforma central de las Naciones Unidas para la reflexión, el debate y el pensamiento innovador acerca del desarrollo sostenible.⁵

d) Corte Internacional de Justicia.

El órgano judicial principal de las Naciones Unidas. Su función al resolver, de acuerdo con la legislación internacional, las disputas legales presentadas ante ella por los distintos Estados y emitir dictámenes consultivos acerca de las cuestiones legales que los órganos autorizados y las agencias especiales se le planteen.

Las funciones principales de esta Corte son resolver por medio de sentencias las disputas entre Estados y emitir dictámenes u opiniones consultivas para dar respuesta a cualquier cuestión jurídica que le sea planteada por la Asamblea General o el Consejo de Seguridad, o por las agencias

⁵ Cf. Naciones Unidas, *Op. cit.* págs. 10-12.

especializadas que hayan sido autorizadas por la Asamblea General de acuerdo con La Carta de las Naciones Unidas.

Su sede se encuentra en el palacio de la Paz en la Haya (Países Bajos). Es el único de los seis órganos principales de la organización de las Naciones Unidas que no se encuentra en Nueva York.

Esta Corte se encuentra compuesta de quince jueces electos para períodos de tres años por la Asamblea General y el Consejo de Seguridad de la ONU.⁶

e) Secretaría.

Se encarga de llevar a cabo la labor cotidiana de las Naciones Unidas, está a su vez encarga a cargo de los funcionarios internacionales que trabajan en las oficinas del mundo entero.

Esta Secretaría a su vez presta servicios a los demás órganos principales de las Naciones Unidas, administrar programas y las políticas que estos órganos elaboran. Las funciones de esta Secretaría son tan variadas como los problemas que tratan las Naciones Unidas e incluso desde la administración de las operaciones de mantenimiento de la paz, así como la mediación en controversias internacionales, el examen de las tendencias y problemáticas económico-sociales, la preparación de estudios sobre derechos humanos, y desarrollo sostenible.⁷

Otra de sus funciones es informar a los medios de comunicación del mundo sobre las labores realizadas por la ONU, organiza conferencias internacionales sobre asuntos de interés mundial que interpreta discursos y traduce documentos a los idiomas oficiales de la organización. La Secretaría tiene alrededor de 41000 funcionarios en todo el mundo, quienes se comprometen a respetar de carácter internacional las funciones del Secretario

⁶ Cf. Naciones Unidas, *Op. cit.* pág. 13.

⁷ Cf. *Ibid.* pág. 14.

General y del personal y a no tratar de influir sobre ellos. Así como trabajar al servicio de la causa por la paz.⁸

Su sede se encuentra en Nueva York y actualmente hay dieciséis operaciones de paz desplegadas en cuatro continentes.

1.1.3 Programa De Las Naciones Unidas Para El Desarrollo (PNUD).

El 1º de enero de 1965 el sistema de Naciones Unidas creó el Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo con el fin de contribuir a la mejora de la calidad de vida de las naciones.

El PNUD promueve el cambio y conecta los conocimientos, la experiencia los recursos necesarios para ayudar a los pueblos a forjar una vida mejor. Este programa se encuentra presente en 177 países.

Objeto.

Ayudar a los países a elaborar y compartir soluciones que permitan responder a los retos como gobernabilidad democrática, reducción de la pobreza, prevenciones recuperación de la crisis, energía y medio ambiente, tecnología de información y las comunicaciones, reducir la enfermedad, el analfabetismo y la discriminación.

En cuanto a la reducción de la pobreza se enfocará crear estrategias nacionales para poder erradicarla con base en las necesidades y prioridades locales, fomenta soluciones nacionales y ayuda a garantizar su eficacia.

Diferentes situaciones pueden crear momentos en que países sean vulnerables a crisis, con este programa se busca arbitrar y compartir enfoques

⁸ Cf. Naciones Unidas, *Op. cit.* págs. 25-28.

innovadores para la prevención de la crisis, la alerta temprana la reducción de conflicto.

Las Tecnologías de la Información y la Comunicación (TIC) son instrumentos poderosos para participar en los mercados mundiales, promover la responsabilidad política, mejorar la provisión de servicios básicos y realizar las oportunidades de *desarrollo* local. Muchos países al no tener estas políticas innovadoras se quedan atrasados, es de esta manera cuando el PNUD ayuda a los países que lo necesitan para elaborar estrategias que amplían el acceso al TIC y aprovechen el desarrollo.⁹

Los temas más relevantes para abordar el tema de erosión a la base imponible y el traslado de beneficios es la cooperación de información de los precios de los productos establecidos se conforme y no se organice de manera irregular, así como los beneficios de tributación de las mismas y esto se puede lograr únicamente con la cooperación internacional y su beneficio a las naciones y en cuanto a lo relevante en el tema es la estabilidad económica y financiera.

1.2.1 Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (OCDE).

Es una organización intergubernamental donde los gobiernos de 31 democracias y economías de mercado trabajan juntos para hacer frente a los desafíos económicos, sociales y de gobernanza relacionados con la globalización, así como aprovechar sus oportunidades.

La OCDE ayuda a los gobiernos a promover la prosperidad y a combatir la pobreza a través del crecimiento económico, la estabilidad financiera, el comercio, la inversión, la tecnología, la innovación, el estímulo empresarial y

⁹Cf. *Ibidem*, pág. 12

la cooperación para el desarrollo económico. Se encuentra conformada por más de 31 países miembros. Esta organización está constituida por un grupo de países que comparten las mismas ideas.

La OCDE surgió a raíz de la Organización Europea para la Cooperación Económica (OECE), la cual se creó en 1948 con el apoyo Estados Unidos y Canadá para coordinar el Plan Marshall¹⁰ y contribuir a la reconstrucción de las economías europeas después de la Segunda Guerra Mundial. Posteriormente la OECE fue reemplazada por la OCDE en 1961, desde entonces su misión ha sido ayudar a los gobiernos a generar un crecimiento económico sostenible, empleos y niveles de vida elevados en los países miembros, manteniendo estabilidad financiera y favoreciendo así el desarrollo de la economía mundial.¹¹

La convención exhortará a promover una sola expansión económica entre los países miembros y en otros países en el proceso de desarrollo económico, y a contribuir al crecimiento del comercio mundial sobre una base multilateral no discriminatoria.

El trabajo de la OCDE consiste en la revisión de las áreas de política pública en cada uno de los países miembros, así como el análisis de cómo las áreas interactúan entre sí, entre países y fuera de esta, en el cual se consideren los factores ambientales, económicos y sociales a través de las fronteras

¹⁰ Plan Marshall, conocido oficialmente como Programa de Recuperación Europea. un programa que invertiría 13.300 millones de dólares en la reconstrucción económica de Europa, el plan fue acogido con los brazos abiertos por 16 países europeos, los cuales crearon la Organización Europea para la Cooperación Económica (OECE) con el fin de gestionar eficientemente las ayudas.

GASPAR Feliu Monfort, Carles Sudrià Triay, Introducción a la historia económica mundial (2a ed.), 2014. P

págs. 288-289

¹¹ Cf. OECD, *La organización para la cooperación y el desarrollo económicos*, La OECD frente a los desafíos de la globalización, OECD Publicación, 2017. págs. 7-8.

nacionales, para ayudar a comprender los problemas y buscar conjuntamente la mejor solución.¹²

La Organización actualmente está cambiando su gestión debido a una economía globalizada que la obliga a abordar temas más complejos como son la repartición de su carga presupuestaria, la regla sobre la toma de decisiones y la manera de responder a las presiones para aumentar el número de sus miembros.

El personal del secretariado de la OCDE se encuentra en París, el cual realiza estudios y análisis a petición de los países miembros de la Organización, los cuales regulan e intercambian información sobre asuntos claves de la cooperación económica mundial.

1.2.2 Objeto.

La OCDE trabaja mediante un proceso que consiste en la recopilación internacional de datos y análisis para los pupilos colectivamente, tomar decisiones e implementar políticas. Su labor es conducir a los gobiernos a acuerdos entre los países miembros o ser aplicadas a nivel local e internacional.

La efectividad que ha logrado este Organismo consiste en el examen mutuo entre los gobiernos, la vigilancia multilateral y la presión de grupo para conformar o reformar áreas como combatir la corrupción en las transacciones internacionales.

¹² Cf. OCDE, Mejores políticas para una vida mejor, 2017. (Consulta 25/10/2017 10:30 hrs.)
[http://www.oecd.org/centrodemexico/publicaciones/Qu%C3%A9%20es%20la%20OCDE%202017%20\(2\).pdf](http://www.oecd.org/centrodemexico/publicaciones/Qu%C3%A9%20es%20la%20OCDE%202017%20(2).pdf)

Se encarga de realizar el análisis y consenso en materia comercial, así como el comercio y servicios, para que los Estados realicen con éxito las negociaciones de los tratados internacionales.

Se busca que las negociaciones en donde los países miembros acuerdan la cooperación internacional puedan culminar en acuerdos formales en la lucha contra la corrupción, las exportaciones de créditos, el movimiento de capitales, así como llegar a estándares de modelos para la fiscalidad internacional o recomendaciones y lineamientos.¹³

1.2.3 Actualidad.

A lo largo del tiempo, el enfoque de la Organización se ha ampliado incluyendo las relaciones de cooperación con más de 70 países, los cuales buscan expandir la integración económica poniendo a disposición de los otros países y de la OCDE para poder a su vez verse beneficiados de los conocimientos y perspectivas de los países no miembros.

En la actualidad la OCDE está analizando la revolución tecnológica informática, la cual contribuye al crecimiento económico y ayuda a los gobiernos a crear políticas económicas al mismo tiempo que trabaja en las causas y soluciones para reducir el desempleo.

Muchos materiales recopilados y analizados de la OCDE han sido publicados en papel o en formato electrónico, es decir desde comunicados de prensa gasto publicaciones periódicas información y proyectos hasta publicaciones únicas o resúmenes en temas particulares como pueden ser los estudios económicos de cada país miembro, los sistemas educativos y políticas de

¹³ Cf. OECD, *La organización para la cooperación y el desarrollo económicos*, La OECD frente a los desafíos de la globalización, OECD Publicación, 2017. págs. 11-14.

ciencia y tecnología. Dentro de la misma OCDE de se encuentran el Comité de Asuntos Fiscales.¹⁴

La OCDE se creó con el fin de hacer frente a los desafíos económicos, sociales y de gobernanza; en cuanto al tema de evasión fiscal y erosión a la base imponible respecta, ésta Organización es de gran utilidad para ayudar a los gobiernos a promover el crecimiento económico, la estabilidad financiera, el comercio, la tecnología y la cooperación para el desarrollo económico que son los objetivos más importantes para que a través de negociaciones de los países miembro. Esta problemática es de relevancia internacional ya que la tecnología favorece y perjudica al mismo tiempo la economía mundial gracias a todo el comercio electrónico que se lleva a cabo día con día, la evasión fiscal creada por estas prácticas y que se llevan a cabo.

1.2.4 El Comité de Asuntos Fiscales (CAF).

En cuanto al trabajo de la hoy sede en materia fiscal se lleva a cabo a través del Comité de Asuntos Fiscales, es perteneciente a la OCDE.

Este comité se encarga de facilitar la negociación de tratados fiscales bilaterales, promover la comunicación entre países y la adopción de políticas para prevenir la doble imposición internacional, promover un clima que estimule la asistencia mutua entre los países.

Los métodos que lleva a cabo son desarrollar estándares, lineamientos y mejores prácticas, así como proporcionar un foro para la discusión.

Se necesitan de la cooperación de los países para poder promover y desarrollar asociaciones estratégicas con organizaciones tributarias regionales y otros según relaciones internacionales.¹⁵

¹⁴ Cf. OECD, *Ibidem*, págs. 9-10.

Es un foro para los altos responsables de las políticas y administradores, que comprende todos los asuntos nacionales e internacionales relacionados con impuestos

El comité de asuntos fiscales encarga de:

- Grupo de beneficios de los tratados y fortalecimiento el cumplimiento.
- Consejo para la cooperación de economías.
- Convenios fiscales en cuestiones relacionadas.
- Análisis de política fiscal.
- Impuesto sobre el consumo.
- Intercambio de información y complemento tributario.
- Foro de administración tributaria.
- Foro sobre prácticas fiscales desleales.
- Diálogo fiscal internacional.

Este comité está especializado en materia fiscal y se encarga de promover la comunicación entre los países, lo cual es indispensable para eliminar las prácticas relevantes con BEPS, también en materia de economía digital que están relacionados en cuanto a prácticas comerciales que afectan la materia fiscal internacional. La cooperación internacional es indispensable para garantizar la estabilidad económica mundial y al firmar convenios de fiscalidad internacional crea un esclarecimiento de políticas fiscales, tratar puntos en los foros que sean prácticas desleales y que se consideren problemáticas tanto nacionales como internacionales.

¹⁵ Cf. CASTRO Arango José Manuel, El concepto de dividendo en los convenios de doble imposición, U. Externado de Colombia, 2016. pág. 25

1.2.5 Inspectores Fiscales Sin Fronteras (IFSF).

La OCDE en el año 2013 puso en marcha la creación de un cuerpo de Inspectores Fiscales sin Fronteras, con el fin de ayudar a los países en desarrollo a reforzar sus ingresos nacionales haciendo que sus sistemas tributarios sean más justos y eficaces.

Objeto.

El proyecto IFSF tiene como objeto facilitar la implementación de programas específicos de asistencia en materia de auditoría fiscal a nivel mundial.

Los expertos en la victoria fiscal trabajan directamente con funcionarios de las administraciones tributarias locales de los países en desarrollo de auditorías y en otras cuestiones relacionadas inherentes a la fiscalidad internacional.

Gracias al proyecto IFSF es posible instaurar un marco simple y eficaz que permite dar solución a posibles problemas de confidencialidad y conflictos de intereses, los cuales se trabajen sobre expedientes de auditoría junto con los agentes de la administración tributaria local.¹⁶

La asistencia ofrecida en el marco de este proyecto incluye la evaluación de riesgos previo de la auditoría y una selección de casos, técnicas de auditoría e investigación, expedientes de auditoría relativos a precios de transferencia, normas anti elusivas o cuestiones relativas de sectores de actividad específicos, como pueden ser el comercio electrónico, los recursos naturales, los servicios financieros o las telecomunicaciones.

¹⁶ Cf. OCDE, Inspectores sin fronteras, 2015. (Consulta 25/10/2017 12:00 hrs.)
<https://www.oecd.org/ctp/tax-global/ifsf-informacion-general.pdf>

Se busca desde una perspectiva práctica de aprendizaje en cuanto a la asistencia en materia de auditoría fiscal que los países en desarrollo a recoger el fruto del programa sobre fiscalidad del G20, misma que puede ayudar a que los acuerdos internacionales fiscales colaboren para evitar las prácticas evasivas y de erosión fiscal se lleven a cabo la implementación de programas de de asistencia que puedan dar solución al conflicto de intereses a nivel tanto nacional como internacional.

1.3 Grupo de los Veinte (G20).

Es un espacio que se creó para la reflexión y un foro para la cooperación o de los países miembros sobre temas relacionados con el sistema financiero internacional, la estabilidad y el crecimiento económico.¹⁷

En dicho espacio participan países industrializados y económicos emergentes. Los países pertenecientes al mismo representaron dos tercios del total de la comisión y representan el 90% del PIB mundial.

El G-20 se creó el 15 y 16 de diciembre de 1999, durante la reunión de los Ministros de Economía y Hacienda del G-7.¹⁸

¹⁷ Cf. HAJNAL Professor Peter, *The G20: Evolution, Interrelationships, Documentation*, Routledge, 2016. págs. 11-15

¹⁸ GRUPO DE LOS SIETE. G-7 (Luego G-8)

El G-7 o Grupo de los Siete Países más Industrializados, nació como un foro político, integrado por los 7 Estados más industrializados del mundo, geográficamente ubicados al Norte del Trópico de Cáncer, impulsado por el presidente de la República Francesa, Valéry Giscard d'Estaing, y el Canciller de la entonces República Federal de Alemania, Helmut Schmidr, en la década de los 70'. A finales de la década de 90' ingresó la Federación Rusa, y desde entonces adopta la denominación de G-8.

HUBEÑAK, Lilia R. V. de, *Organizaciones Internacionales*, diccionario temático, Mc. Graw Hill.2014 pág. 176.

El G-20 estudia, examina y promueve la discusión entre los países industriales, así como mercados emergentes sobre aspectos de política vinculados con la promoción de la estabilidad financiera internacional.

1.3.1 Objeto.

El G20 se creó con el objeto de dar respuesta a la crisis financiera que se produjeron al final de la década de los noventas.

Su objeto actual es fomentar la adopción de normas en materia de transparencia fiscal, blanqueo de capitales y financiación de actividades lícitas entre otras. Mejorar las políticas para una vida mejor, el mundo más fuerte, más limpio, más justo.

Desarrollar estándares que sean clave para el intercambio de experiencias y revisión paritaria, así como la medición el análisis y la comparación de datos.

Un foro donde los gobiernos trabajen conjuntamente para afrontar los retos económicos, sociales y ambientales de la globalización.

El G20 es un foro que se ha encargado de promover las políticas internacionales entre los países, los cuáles son los más importantes en cuanto a economía mundial, la discusión se crea para lograr una estabilidad financiera, la cuál es indispensable y primordial para evitar las prácticas BEPS, ya que todos los países son parte del problema y se necesitan de foros para discutir estos temas.

1.4 Fondo Monetario Internacional (FMI).

Esta organización fue creada en julio de 1944, en una conferencia internacional que se llevó a cabo en Bretton Woods, New Hampshire, Estados

Unidos, en la que los delegados de 44 gobiernos convinieron en un marco para la cooperación económica con el propósito de evitar la repetición de las desastrosas medidas de política económica que contribuyeron a la gran depresión de los años 30.

El FMI se encuentra integrado por 184 países, que trabajan para promover la cooperación monetaria mundial, asegurar la estabilidad financiera, facilitar el comercio internacional, promover el alto nivel de empleo y crecimiento económico sustentable y reducir la pobreza.

El FMI ofrece asesoramiento de política a los países miembros para el seguimiento de la evolución y las medidas de política económica y financiera.

Esta organización otorga préstamos a los países miembros que enfrentan problemas de balanzas de pagos, no solo con fines de financiamiento temporal sino también buscará el respaldo de las medidas de ajuste y de reforma que contribuyan a corregir las problemáticas fundamentales.¹⁹

Facilita a los gobiernos y Bancos Centrales de los países miembros asistencia técnica y capacitación de legalidad especialidad de la institución.

1.4.1 Objeto.

Fomentar la expansión y el crecimiento del comercio mundial, así como la estabilidad de los tipos de cambio, evitar las devaluaciones cambiarias competitivas y la corrección ordenada de problemas de balanza de pagos de un país.

Su primordial objetivo es mantener el diálogo activo en materia de política económica con casi todos los países.

¹⁹ Cf. LICHTENSZTEJN Samuel, *Fondo Monetario Internacional y Banco Mundial*, Universidad Veracruzana, 2010. pág. 33

El FMI es el foro principal para el examen de la política económica nacional desde una perspectiva mundial y a su vez también de las cuestiones que repercuten en la estabilidad del sistema monetario financiero internacional. Estas cuestiones comprenden aspectos como los regímenes cambiarios que elijan los países, la imitación de corrientes internacionales de capital desestabilizadoras y la elaboración de normas y códigos de alcance internacional sobre políticas e instituciones.

Sección busca fortalecer el sistema financiero internacional y acelerar la lucha contra la pobreza, además de promover las medidas bien fundadas de política económica en todos los países miembros en los cuales contribuye a que la globalización funcione en beneficio de todos.

1.5 Organización Mundial de Comercio

El Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) fue la organización encargada de supervisar el sistema multilateral de comercio durante más de medio siglo, al haber establecido las reglas de este sistema.

En 1948 se creó la Organización Mundial de Comercio, sustituyendo al GATT. Dentro de la OMC figuran una lista de 164 miembros y los textos que genera dicha organización abarcan muchas actividades, entre ellos acuerdos jurídicos los cuales buscan regular prácticas comerciales como lo son agricultura, textiles y vestido, servicios bancarios, telecomunicaciones, contratación pública, normas industriales y seguridad de los productos, reglamentos sobre sanidad de los alimentos, propiedad intelectual y muchos más, pero referente al tema que nos ocupa, referente a las prácticas

comerciales que se llevan a cabo a través de los medios digitales; estos acuerdos conforman la base del sistema multilateral de comercio.²⁰

Los principios que rigen la OMC son:

1. Principio de Previsibilidad

La "previsibilidad", entendida como una situación que puede ser conocida con anticipación, otorga a los individuos un panorama más claro sobre las circunstancias futuras. Junto con la estabilidad colabora con el fomento de las inversiones, la creación de puestos laborales y el aprovechamiento de los beneficios de la competencia por parte de los consumidores.

Existen otros medios que se utilizan teniendo en miras la previsibilidad, como por ejemplo procurar que las normas de tipo comercial, así como los compromisos comerciales de los Estados sean tan transparentes, claros y públicos como sea posible. Es así que los Miembros se comprometen a informar acerca de las modificaciones a su legislación comercial, reglamentos, etc., cuando éstas tengan efectos comerciales de relevancia, así como a notificar las medidas comerciales que adopten.

2. Principio de Mayor Apertura

Durante los años de duración del GATT se establecieron los dos preceptos básicos que dirigirían el régimen comercial: 1. desarrollar los requisitos para reducir y eliminar aranceles (derechos de aduana), y 2. crear obligaciones con el objetivo de eliminar otras medidas que pudieran obstaculizar el comercio (obstáculos no arancelarios, como por ejemplo las prohibiciones de las

²⁰ Cf. DAS Bhagirath Lal, *La OMC y el sistema multilateral de comercio: pasado, presente y futuro*, Intermón Oxfam Editorial, 2014, págs. 47-73.

importaciones). En la práctica, los países han abierto sus regímenes comerciales de manera unilateral, bilateral, regional y multilateral. Las medidas que gravaban, restringían o prohibían el comercio se han eliminado o reducido significativamente. Estos cambios en las políticas económicas no sólo han facilitado el comercio sino que también han permitido que un mayor número de países participen en la expansión del comercio mundial.

3. Principio de No Discriminación

La tendencia de los Estados a seleccionar²¹ una mercancía o un servicio en el ámbito del comercio internacional excluyendo a otras mercancías y servicios similares, se ve sesgada por las normas de la OMC en razón de su máxima antidiscriminatoria. Este principio ordenador tiene su razón de ser en las reglas de la competencia perfecta, la cual conlleva el acceso de todos los proveedores al mercado.

4. Principio de Promoción del Desarrollo y la Reforma Económica

Este principio atiende el fomento del desarrollo de los Estados Parte mediante cuatro herramientas dirigidas a los países que se encuentran en vías de desarrollo: en primer lugar, la permisión de cierta flexibilidad en la estructura de aranceles aduaneros; por otro lado, el otorgamiento de mayores plazos para la adecuación a la normativa de la OMC y a las medidas comerciales desarrolladas en el marco de ésta; en tercer lugar, la asistencia técnica de las autoridades de estos Estados a los fines de aplicar dichas medidas y normativa; y, por último, el otorgamiento de concesiones comerciales especiales.

²¹ La definición de “discriminar”, de acuerdo a la Real Academia Española, es seleccionar excluyendo.

5. Principio de Protección Medioambiental

Gran parte del daño ambiental se debe a la mayor escala de la actividad económica global. El comercio internacional constituye una porción cada vez mayor de esa creciente escala, lo cual lo vuelve cada vez más importante como motor del cambio ambiental.²²

Los cinco principios explicados ordenan el sistema jurídico comercial internacional y en ellos debe encontrar sustento cada norma y medida otorgada en el marco de la OMC. Se busca que los países más ricos ayuden a acelerar la aplicación de los compromisos en materia de acceso a los mercados que afecten a las mercancías exportadas por los países menos adelantados, y se pide que se les preste una mayor asistencia técnica.

1.5.1 Objeto.

Los principales objetivos de la OMC son:

- Elevar los niveles de vida.
- Lograr el pleno empleo.
- Lograr un volumen considerable y en constante aumento de ingresos reales y demanda efectiva.
- Acrecentar la producción y el comercio de bienes y servicios, permitiendo al mismo tiempo la utilización óptima de los recursos mundiales de conformidad con el objetivo de un desarrollo sostenible.

Se busca regular las normas que rigen el comercio de los países a nivel mundial. Principalmente es foro de negociación en el cual se abre un espacio para que los países puedan discutir las discrepancias comerciales que se susciten. Los acuerdos firmados por la OMC, establecen normas jurídicas

²² Cf. OMC, Organización Mundial de Comercio, Entender la OMC, Organización de Comercio Mundial, 2008. págs. 7-9.

esenciales para el comercio internacional, con el objetivo de ayudar a los productores de bienes y servicios, los exportadores y los importadores a llevar a cabo sus actividades, permitiendo lograr objetivos económicos, sociales y ambientales, siempre y cuando no causen efectos secundarios perjudiciales para el comercio internacional. Así mismo la OMC participa como intermediario para que se lleven a cabo acuerdos para lograr soluciones respecto de diferencias comerciales que puedan existir entre países miembros, garantizando un foro internacional en el cual se respeten las normas políticas y no sufran cambios bruscos que afecten a los mismos.²³

Se busca que se logren normas comerciales públicas, claras y que no den lugar a prácticas desleales, alentando la transparencia internacional para lograr una estabilidad económica internacional y que las naciones no se vean económicamente favorecidas al llevar a cabo prácticas perniciosas.

El comercio se encuentra en una etapa de transición a nivel mundial, no de los grandes adelantos de la tecnología y la aparición de nuevos actores en el escenario mundial ha experimentado y siguen en proceso de experimentar grandes cambios. Los gobiernos tienen la necesidad más que nunca de crear un funcionamiento en base de acuerdos para evitar que estas prácticas masivas y perniciosas sigan afectando a economía de un país miembro.

Los organismos internacionales tienen el objeto de cooperación y beneficio de los mismos, se busca una estabilidad social y económica de los países miembro. Todos somos parte del mismo mundo y se crean políticas, acuerdos y foros para crear una estabilidad económica mundial y es para que las prácticas de erosión a la base imponible y al traslado de beneficios, se evite y se alcancen los objetivos de tratar de crecer con los desafíos que implican los medios electrónicos.

Para tratar de comprender más el tema, ahora nos concentraremos en explicar que es BEPS y cómo influye en la afectación a la economía, sus consecuencias, los planes de acción y su afectación en la actualidad.

²³ Cf. OMC, *Ibidem*. págs. 10-17.

Capítulo II. BEPS.

2.1 ¿Qué es BEPS?.

A continuación se desarrollaran las problemáticas internacionales de evasión fiscal y la erosión a la base imponible, a causa de los beneficios internacionales BEPS (**por sus siglas en inglés *Base Erosion and Proffit Shifting***), que significa “La erosión de las bases y la transferencia de beneficios” es el término que se designa para las estrategias de planificación fiscal utilizadas por empresas multinacionales que se aprovechan de las discrepancias e inconsistencias de los sistemas fiscales nacionales y trasladar sus beneficios a países de escasa o nula tributación y de esta forma lograr el pago mínimo o nulo del pago de impuesto sobre sociedades.

Contribuyentes de todo el mundo han escondido ingresos y activos de las autoridades tributarias, esto crea distorsiones económicas.

Las empresas aprovechando las lagunas jurídicas o discrepancias en tratados bilaterales, abusan del secreto bancario y asimismo de los impedimentos al intercambiar información.

Este problema, fue identificado en 2012, generó un gran malestar social y un importante perjuicio económico a gobiernos y empresas, lo que propició una importante reacción de todos los gobiernos de la OCDE y del G20.

En un mundo cada vez más interconectado, la evolución de leyes fiscales nacionales no siempre sigue el ritmo de la tecnología. Las empresas globales o la economía digital abren brechas que pueden ser explotadas para generar la doble no imposición. Esto hace relucir la imparcialidad e integridad de los sistemas tributarios.

BEPS se ha convertido en una problemática seria del siglo XXI.

En una economía global, los gobiernos deben cooperar y abstenerse de implementar prácticas tributarias que perjudiquen a otros países para así hacer frente de manera efectiva a la elusión fiscal, lograr un entorno más seguro y de igual forma mantener estándares acordados internacionalmente.²⁴

Para poder lograr solucionar este problema se tiene que hacer un diagnóstico en la problemática de la fiscalidad internacional, identificar sus agentes responsables, las empresas multinacionales para poder así adoptar otro tipo de disposiciones en especial que se contemple que exista un intercambio de información tributaria. Actualmente la responsabilidad en materia tributaria internacional no se le ha atribuido a nadie porque todas las administraciones tributarias tienen parte de culpa.

Se puede englobar dentro de esta problemática palabras claves que pueden ser: la competencia fiscal dañina, doble imposición, doble no imposición, documentación de precios de transferencia, economía digital, empresas

²⁴ Cf. RAMOS Prieto Jesús, Erosión de la base imponible y traslado de beneficios: estudios sobre el plan BEPS de la OCDE, Editorial Aranzadi, S.A., 2016. pág. 12.

multinacionales, fiscalidad internacional, fraude fiscal, planificación fiscal agresiva, precios de transferencia, etc.

BEPS es un intento de reaccionar ante un sistema internacional tributario que sólo favorece a los agentes más representativos de la globalización los cuales son empresas multinacionales y por lo mismo directamente afectan a la economía de países en desarrollo.

Se puede hablar de una especie de enfermedad que aflige al derecho internacional tributario, la cual busca una cura que dé solución a la doble no imposición hacia determinados agentes, descargar la responsabilidad administrativa tributaria y capacidad de articular una reacción coordinada ante la problemática económica internacional, cualquier daño a las políticas fiscales ilícitas provocando una competencia fiscal dañina la cual frena la competencia entre empresas.

Se busca que este proyecto tenga éxito ya que de no ser así se tendría un impacto desproporcionalmente dañino en los países en vías de desarrollo.

2.2 OCDE, G20 y BEPS.

En el año 2014 la OCDE a través del Comité de Asuntos Fiscales (CAF) trabajó en el primer conjunto de medidas de informe sobre BEPS y es así cuando con la participación de representantes de diversas regiones y niveles fueron invitados a participar en el proyecto en la toma de decisiones para el proyecto BEPS.

La OCDE presenta el 5 de octubre de 2015 un paquete de medidas para llevar a cabo una reforma integral coherente y coordinada de la normativa tributaria internacional discutido por los ministros de finanzas del G20 en su reunión del 8 de octubre que se llevó a cabo en Lima, Perú.

Durante el primer año del proyecto, más de 80 países en desarrollo y otras economías no pertenecientes a la OCDE y al G20 participaron en consultas en cuanto al alcance regional y foros temáticos mundiales.

Para poder lograr este plan de acción de BEPS se recibieron contribuciones de los países en desarrollo para que los grupos técnicos realizaran los trabajos sobre BEPS, analizando país por país el abuso de traslados en consideración a los tratados tributarios.

Los países en desarrollo tienen la participación esencial para identificar los retos y prioridades de los países con bajos ingresos, es así como el G20 apoya a esos países a conseguir combatir esta problemática.

El proyecto BEPS de la OCDE y el G20 va encaminado a resultados tangibles y a fortalecer el compromiso y la participación de los países en desarrollo.²⁵

Es necesario el intercambio de información para lograr que las empresas no evadan el pago de impuestos y no se aprovechen de las discrepancias de las administraciones tributarias para evitar la pérdida de recaudación derivado de la falta de conocimiento de las rentas obtenidas por sus contribuyentes en otros Estados.

El intercambio de información en materia fiscal es fundamental para lograr la transparencia fiscal y lograr un equilibrio económico y de igual forma ayudar a los países en desarrollo los cuales son los principales objetivos del plan de acción de BEPS.

El Comité de Asuntos Fiscales (CAF) de la OCDE ha sido el principal promotor y guardián del sistema fiscal internacional desde 1956. Ahora se enfrenta a su mayor reto al tratar de renovar este sistema para el siglo XXI, especialmente en lo relacionado a las empresas transnacionales. Después de un año de estudio y negociación, y usando un acelerado proceso al margen de sus habituales Equipos de Trabajo (ET), su proyecto sobre la erosión de la

²⁵ Cf. RAMOS Prieto Jesús, *Ibidem*, pag.20

base imponible y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones ha generado un plan de acción. Desde mayo de 1996 los representantes de los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) solicitaron a la organización desarrollar medidas para contrarrestar los efectos distorsionantes, en inversión y decisiones financieras, derivados de la competencia fiscal dañina, y las consecuencias para las bases gravables nacionales

Atendiendo la solicitud, en 1998 la OCDE emitió el reporte denominado “Harmful Tax Competition An Emerging Global Issue” (Competencia fiscal dañina en un mundo emergente), orientado especialmente hacia actividades “movibles”, tales como financiamiento, prestación de servicios, otorgamiento de uso o goce de intangibles, entre otros.

2.2.1 “Harmful Tax Competition an Emerging Global Issue”

Es el término empleado para la competencia fiscal dañina, la OCDE realizó un informe en el cual se plantean las problemáticas de estas prácticas desleales.

La intención de este reporte era estudiar cómo las prácticas fiscales dañinas, derivadas de la competencia fiscal internacional- afectan la distribución geográfica de los ingresos, erosionan las bases gravables de los países, distorsionan el comercio y los patrones de inversión, y en general menoscaban la justicia, neutralidad y aceptación social de los regímenes fiscales.

Con el objeto de lograr un mayor enfoque se divide en tres categorías y establece los criterios para la identificación de cada uno, los cuáles son: ²⁶

a) Competencia de Impuestos, fenómeno global.

²⁶ Cf. OCDE, Mejores políticas para una vida mejor, (Consulta 7/11/2017 10:00 hrs.) <http://www.oecd.org/ctp/beps.htm>

b) Factores para identificar los paraísos fiscales y perjudiciales, así como los regímenes fiscales preferentes.

c) Contra la competencia fiscal perjudicial.

Dos aspectos quedaron definidos en el mencionado reporte:

a) Se delimitaron los elementos que definen los paraísos fiscales y los regímenes fiscales preferentes, y

b) Se realizaron recomendaciones a nivel de la legislación local e internacional, como los tratados para evitar la doble imposición, para proteger las bases imponibles de aquellas acciones que algunos países que participan en la competencia fiscal dañina pudieran realizar en forma perjudicial contra otro país.

Los paraísos fiscales se caracterizan por tener una tributación casi nula o nula de impuestos, lo que impide el libre intercambio de información sobre los contribuyentes con otros gobiernos a través de las prácticas administrativas o leyes, de no transparencia.

Dichos reportes desarrollan la problemática que se deriva de la planeación fiscal en las grandes multinacionales que permite que las mismas tengan una baja tasa efectiva de impuestos en detrimento de las compañías nacionales, los gobiernos locales y de la sociedad misma en los diferentes países que tiene que contribuir con una proporción mayor de la recaudación de impuesto sobre la renta. Asimismo, los reportes desarrollan un plan de acción para lograr que se vayan modificando los sistemas tributarios y los estándares internacionales para alinearlos con la realidad de los negocios actuales.

La falta de actividades sustanciales, los regímenes preferenciales nocivos, ya sea en los países miembros o no miembros, se identifican por cuatro rasgos principales. Al igual que los paraísos fiscales, sus sistemas jurídicos o administrativos presentan problemas para el intercambio de información y

crean una ausencia de transparencia y eficacia al tener bajos o ningún impuesto.

Por último, el régimen se puede aislar parcialmente en sí de los contribuyentes y tener poca o ninguna de la carga tributaria, ésta práctica se conoce como “ring-fencing”.

2.2.2. Régimen “Controlled Foreign Companies” (CFC).

Para entender el régimen de Transparencia Fiscal Internacional (TFI) o por las siglas en inglés de CFC “Controlled Foreign Companies” (Compañías Extranjeras Controladas), es necesario primero comprender su función en el ordenamiento tributario, por cuanto no se trata de una mera regulación técnica de nuestra Ley del Impuesto a la Renta (LISR), sino de un mecanismo que combate ciertas prácticas elusivas internacionales; en concreto, el diferimiento fiscal. El primer paso es, por tanto, comprender el contexto en el que se produce este tipo de elusión.²⁷

En efecto, las relaciones económicas internacionales, basadas fundamentalmente en el comercio exterior de bienes y servicios, requieren de un grado de libertad para la movilidad del capital, pues sin él no podrían financiarse las operaciones. La lógica de la movilidad del capital divide al mundo en dos facciones: los exportadores de capital y los importadores de capital.

Por una parte, los exportadores son tenedores de capital que colocan sus inversiones desde sus países, hacia el exterior, por ejemplo, estableciendo subsidiarias de sus empresas, comprando acciones de compañías

²⁷ Elusión: Consiste en el resultado al que se puede llegar distorsionando la actividad comercial, pero con plena observancia de las normas positivas, al menos en su aspecto formal. SALCEDO Younes Ruth Yamile, de Quiñones Lucy Cruz, Modelo de Código tributario para América Latina: tendencias actuales de tributación, Universidad del Rosario, Universidad del Rosario, 2010. pag. 370.

preexistentes, otorgando préstamos o cediendo algún tipo de propiedad intelectual para su explotación.

Sin lugar a dudas, dicha decisión de inversión obedecerá a la intención de maximizar la rentabilidad del capital invertido, para lo cual es necesario gestionar una serie de factores que constituyen el “costo” de invertir.

La gestión para la optimización de la carga fiscal de las inversiones resulta ser uno de los puntos más relevantes al realizar algún tipo de inversión, evaluando el inversor si el retorno de la misma es consecuente con los riesgos y costos asumidos. Pero en el camino hacia la globalización económica, el escenario impositivo internacional ha sufrido también un proceso evolutivo, de forma tal que contemporáneamente pueden encontrarse principalmente dos tipos de sistemas para gravar las rentas.

Por una parte, la mayoría de países han adoptado un sistema de tributación sobre rentas de fuente mundial (sistema de la residencia), en base al cual gravan a sus residentes tanto por sus rentas de fuente nacional como por sus rentas de fuente extranjera. Por otra parte, existen jurisdicciones fiscales, aunque ciertamente cada vez menos, que adoptan el denominado sistema territorial, en razón del cual únicamente se gravan a los residentes por sus rentas de fuente nacional.

Este último sistema, originalmente implementado por los países importadores de capital (Estados de la fuente) con la finalidad de gravar las rentas producidas por la explotación de fuentes productoras localizadas en sus territorios, ha sido implementado por muchas jurisdicciones casi con fines de marketing tributario internacional, si cabe el término.

Así, los Estados importadores de capital compiten por la inversión que los exportadores buscan colocar eficientemente, no sólo mediante la adopción de sistemas fiscales territoriales e incluso de sistemas fiscales en los que simplemente no se gravan las rentas o se gravan en forma muy reducida, sino que en algunos casos se ofertan una variedad de tratamientos tributarios

especiales para ciertos tipos de actividades, así como incentivos o exenciones a ciertos vehículos de propósitos especiales.

Este fenómeno se conoce como competencia tributaria internacional, la misma se considera nociva cuando termina distorsionando los sistemas fiscales hasta convertirlos en jurisdicciones “de paso”; pues, si bien su privilegiado nivel de imposición tiene como propósito primario la atracción de inversión extranjera directa o indirecta, termina también atrayendo a agentes económicos que únicamente utilizan dichas jurisdicciones para diluir la carga tributaria de las operaciones internacionales. En este punto hay que agregar la existencia de una variedad de formas de organización empresarial y de estructuras societarias, así como de vehículos de inversión pasiva cada vez más rentables, con el que cuentan las denominadas jurisdicciones fiscales “offshore” (territorios de tributación nula o baja tributación, conocidos también como paraísos fiscales).²⁸

Como resultado de todo lo expuesto, la inversión de un sujeto exportador de capital llega hacia su destino haciendo una parada casi “necesaria” en estos territorios de tributación privilegiada. En este nivel hablamos ya de sujetos exportadores de capital y no de países, por cuanto la tradicional línea divisoria que se hacía entre los Estados exportadores y los importadores de capital ya no existe en la práctica.

No necesariamente los países con economías desarrolladas son exportadores, ni los que están en vías de desarrollo son importadores, pues en la actualidad muchos de los sujetos exportadores de capital son residentes en Estados con economías emergentes (como el caso de, México, Chile, India, Brasil entre otros).

Los tradicionales países importadores, han pasado de ser únicamente centros atractivos para la inversión extranjera, para ser también puntos de partida

²⁸ Cf. OECD, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project BEPS Project Explanatory Statement 2015 Final Reports: 2015 Final Reports, OECD Publicación, 2016. Págs. 13, 14.

para la inversión de sus nacionales a otros mercados, ya sea mediante la empresa o, simplemente, buscando efectuar operaciones pasivas en las cuales generan rentabilidad.²⁹

2.3 Objeto del proyecto BEPS.

Este proyecto busca luchar contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios que dota a los Estados de soluciones para limitar los vacíos normativos que permiten que los beneficios de las empresas desaparezcan o sean trasladados artificialmente hacia jurisdicciones de baja o nula tributación, en las que se desarrolla una escasa o inexistente actividad económica.

Dentro de las áreas prioritarias dentro del proyecto BEPS para los países en desarrollo incluyen la limitación de la erosión de la base tributaria a través de la deducción de intereses y otras cargas financieras, la prevención del abuso de tratados fiscales y las medidas para limitar la elusión artificiosa del estatuto del establecimiento permanente, los precios de transferencia, en particular los pagos que erosiona la base imponible y la documentación sobre precios de transferencia e informes país por país.

Se busca regular operaciones transnacionales y evitar la posible doble tributación y la evasión fiscal, han sido rebasados todos ellos por la dinámica y versátil planeación de los particulares para combatir las altas tasas impositivas de los Estados, de igual forma garantizar que las empresas multinacionales se graven donde se realizan las actividades económicas y

²⁹ Las operaciones pasivas son aquellas mediante las cuales se captan de fuentes externas los fondos que les sirven de materia prima para llevar a cabo sus operaciones. (Bello R. Gonzalo, Operaciones bancarias).

Rentabilidad es una expresión de productividad que relaciona los costos con los ingresos, es la productividad del capital invertido. (Bib. Orton IICA, La Definición de Sostenibilidad, Las Variables Principales Y Bases Para Establecer Indicadores).

donde se crea valor permitiendo así que también se beneficien los países en desarrollo.³⁰

Examinar la manera de eliminar las prácticas fiscales perjudiciales, tales como las 'innovation boxes', que otorgan exenciones fiscales a la propiedad intelectual y fomentan el traslado de beneficios y de activos con el propósito de evitar el pago de impuestos.

2.4 Problemática.

Vivimos en un mundo en el que las redes de información se encuentran en constante evolución, tendiendo a la descentralización. Las compras pueden realizarse directamente con los fabricantes, a través de servicios virtuales, mientras se elaboran los productos en fábricas cercanas a los clientes, en lugar de concentrarse en un solo punto de venta físico.

Algunos modelos de negocio no han evolucionado debido a que vivimos en un mundo muy acelerado, todo se mueve muy rápido, no estamos acostumbrados a esperar.

Actualmente la residencia de las compañías (oficinas), ya no es importante para el consumidor, ya que no es necesario desplazarse para adquirir bienes o servicios; todos los tiene a su alcance con un simple "click". Todo está en internet, todo está en la web; placeres, estudio, comercio electrónico, trabajo etc.

Todas las transacciones realizadas por internet influyen en los sistemas tributarios de los países. El tratamiento de la tributación de esa parte de la economía en creciente desarrollo es un tema de trivial importancia.

³⁰ Cf. RAMOS Prieto Jesús, Erosión de la base imponible y traslado de beneficios: estudios sobre el plan BEPS de la OCDE, Editorial Aranzadi, S.A., 2016., Págs. 56-58

Los resultados de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios se traducen en pérdidas globales de recaudación en el ámbito del impuesto sobre sociedades, estas pérdidas se consideran entre el 4% y el 10%, es decir, de 100 a 240 mil millones de dólares estadounidenses al año.

Este problema es especialmente importante para los países en desarrollo porque dependen en mayor medida de los ingresos por impuestos societarios, sobre todo de las empresas multinacionales.

Los impuestos son un elemento fundamental en la promoción del desarrollo sostenible, pero los países en desarrollo enfrentan grandes dificultades cuando se trata de desarrollar capacidades en su sistema fiscal y de movilizar sus recursos nacionales.

Las actividades económicas transnacionales, la interacción entre distintos sistemas impositivos nacionales pueden derivar en la imposición por parte de una jurisdicción, o doble imposición. Las normas impositivas internacionales fueron confeccionadas para evitar tal situación, sin embargo, estas mismas han facilitado, en algunos casos, el caso contrario, por ejemplo, la doble no imposición.

La crisis económica mundial ha restringido las finanzas públicas, obligando a los gobiernos a efecto a recortes en sus gastos y servicios, o bien a elevar impuestos para aumentar sus ingresos. Ante este panorama económico tanto los contribuyentes a título individual como las empresas nacionales soportan mayor carga impositiva que las empresas internacionales que consigan tributar a tipo impositivo bajo o nulo.³¹

Las empresas que operan en mercados internos tienen dificultades a la hora de competir con las multinacionales, que cuentan con recursos para trasladar sus beneficios más allá de sus fronteras para eludir o reducir sus impuestos. De esta forma, los gobiernos perciben ingresos inferiores.

³¹ Cf. OECD, *Vid.* págs. 12-15.

Dentro del paquete se analizan las directrices relativas la aplicación de normas de precios de transferencia encaminadas a impedir que los contribuyentes recurran a ciertas entidades como son las denominadas “*cash boxes*” (cajas de ahorro), las cuales se encuentran establecidas en países de baja o nula tributación, que sirven para evitar impuestos sobre sus beneficios. Se busca poner fin a los acuerdos que impiden determinar la existencia de una presencia fiscalmente imponible de un determinado país por remitirse a una definición obsoleta.

2.5 Importancia de BEPS.

Es importante mejorar la coherencia de los estándares impositivos internacionales, reforzar su focalización en la sustancia económica y garantizar un entorno fiscal de mayor transparencia. Esto implica que existan ciertos cambios en materia de convenios tributarios bilaterales, incluyendo un estándar mínimo con el fin de prevenir la búsqueda del tratado más favorable, lo que se conoce como “*treaty shopping*” en español “compras de tratados”, para erradicar el uso de sociedades canalizadoras de inversiones, la limitación a las prácticas tributarias perniciosas en marcha contra de la doble imposición o desimposición.³²

La creciente importancia de la globalización y el alto porcentaje del Producto Interno Bruto (PIB) que representan las empresas multinacionales hacen que sean necesarias este tipo de políticas de coordinación internacional.

2.6 Paquete BEPS.

³² Vid, Págs. 36-38

El 5 de octubre de 2015, la OCDE entregó el paquete final de medidas para cada uno de los 15 planes de acción del proyecto BEPS que hace referencia a las estrategias de planificación fiscal que explota vacíos, discrepancias y lagunas en la legislación impositiva y los tratados tributarios, para conseguir que "desaparezcan" los beneficios con fines tributarios o para cambiar dichos beneficios a zonas con poca o ninguna actividad real, donde los impuestos sean bajos, dando lugar al pago mínimo o nulo de impuestos corporativos globales.

El paquete BEPS ocasionado por las lagunas o mecanismos de los distintos sistemas impositivos nacionales identificó quince acciones en torno a tres pilares fundamentales:

- Dotar de coherencia a aquellas normas internas que abordan actividades transfronterizas.
- Reforzar las exigencias de sustancia los actuales estándares internacionales.
- Mejorar la transparencia y la seguridad jurídica para aquellos negocios que no adoptan una postura agresiva.

2.6.1 Acciones del paquete BEPS.

Las acciones son:

Acción 1: Hacer frente a los desafíos fiscales que plantea la economía digital.

Acción 2: Neutralizar los efectos de los dispositivos híbridos.

Acción 3: Reforzar las normas sobre transparencia fiscal internacional.

Acción 4: Limitar la erosión de la base imponible vía deducción de intereses y otros pagos financieros.

Acción 5: Incrementar la eficiencia de las medidas para contrarrestar las prácticas fiscales perjudiciales, teniendo en cuenta la transparencia y la sustantividad.

Acción 6: Impedir el abuso de los convenios para evitar la doble imposición (CDI).

Acción 7: impedir la evitación deliberada de la condición de establecimiento permanente.

Acciones 8 a 10: Garantizar que los resultados en materia de precios de transferencia tengan correspondencia con la creación de valor (lo que incluye medidas relativas a intangibles, riesgos y capital, y otras operaciones de alto riesgo).

Acción 11: Establecer métodos para la recopilación y análisis de datos sobre erosión de la base imponible, traslado de beneficios y medidas para abordar esta cuestión.

Acción 12: Requerir a los contribuyentes que comuniquen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva.

Acción 13: Nuevo análisis de la documentación sobre precios de transferencia.

Acción 14: Hacer más efectivos los mecanismos para la resolución de controversias (procedimientos amistosos).

Acción 15: Desarrollar un instrumento multilateral para la aplicación de las medidas desarrolladas.³³

El informe anuncia esto nada menos que como “un punto de inflexión en la historia de la cooperación internacional en materia de fiscalidad”. El plan BEPS requiere mirar nuevamente a la mayoría de los elementos clave del sistema fiscal internacional en relación con las entidades transnacionales.

³³ Cf. OECD, *Vid.* 2016. Págs. 27-21

Las acciones previstas, si se toman seriamente, implicarán cambios significativos, y de hecho algunos retrocesos, en las políticas fiscales de los países y en las posiciones adoptadas por la propia OCDE.

De las quince acciones identificadas en el Plan de Acción BEPS, nueve se refieren a partes específicas del sistema, y están organizadas en tres grupos. Los seis restantes abordan los métodos de reconstrucción y procuran asegurar que el sistema reparado funcione.

Para nuestra tesis únicamente se analizará la acción 1, ya que ésta sienta la base de estudio del mismo.

Acción 1: Hacer frente a los desafíos fiscales que plantea la economía digital.

La primera acción es "Abordar los retos de la economía digital para la imposición. Ello no implica el examen de cualquier parte específica del sistema sino una consideración de la naturaleza de la Economía Digital, para ver si el sistema (remodelado, e incluyendo los impuestos indirectos) puede tratar adecuadamente este nuevo paradigma de negocio. Esto será considerado por muchos como un test crucial, en vista que el proyecto BEPS ha sido primordialmente impulsado por el problema de las "rentas sin estado", identificado en gran medida con las empresas de alta tecnología con sede en Estados Unidos de América, como se destaca en los reportes noticiosos y en las investigaciones realizadas por los parlamentos nacionales.

Esta acción tiene por objeto producir un informe que identifique los problemas planteados por la Economía Digital y establecer posibles soluciones que servirán como una prueba de los progresos realizados en cuestiones más específicas, con la esperanza de desviar las presiones por medidas unilaterales en algunos países.

2.7 Actualidad de BEPS en México.

Recientemente, las autoridades fiscales mexicanas han señalado que muchas de las empresas multinacionales residentes en México han realizado acciones que erosionan la base impositiva en nuestro país. También han comentado que se han identificado 270 grupos corporativos que podrían estar causando erosión fiscal mediante estructuras que les permiten dividir sus funciones de activos y de riesgos, para disminuir o evitar el pago de impuestos.

En este sentido se incorpora el espíritu de las acciones BEPS, limitando las deducciones fiscales de los pagos por conceptos de intereses, regalías y asistencia técnica realizados por partes relacionadas residentes en el extranjero. Esta situación se dará cuando la empresa residente en el extranjero se considere transparente y sus participantes no paguen impuestos sobre dicho ingreso; adicionalmente, se tendrán como no deducibles los pagos que se consideren inexistentes o no gravables por la empresa que los reciba.

En cuanto a subcapitalización, la fracción XXVI del artículo 28 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta contempla la figura de la capitalización delegada que impide a los contribuyentes a deducir intereses provenientes de deudas con partes relacionadas residentes en el extranjero. Con la finalidad de no permitir utilizar operaciones de endeudamiento en donde los intereses pagados son un dividendo disfrazado como instrumento para disminuir la base del mencionado impuesto o reubicar las utilidades y pérdidas fiscales de una empresa a otra, ocultando una verdadera participación en el capital de la sociedad, afectando las finanzas del Estado.

Hoy en día los países exportadores de capital buscan unificar sus inversiones en países que no cuentan con las reglas de capitalización insuficiente, que además no tengan un impuesto o a los dividendos o que éste sea muy bajo

exista el control de cambios lo que permita realizar planeación basados en el sobreendeudamiento de empresas.

La subcapitalización es concebida como una regla para evitar abusos que se originan de lamentar que implica dedicada a una retención baja o nula a los ingresos por concepto de intereses pagados, deducir intereses a una masa tributaria que normalmente está sujeta a una tasa impositiva mayor que es la que gravan las utilidades de las empresas.³⁴

Métodos implementados en México:

- REFIPRES (Regímenes fiscales preferentes).
- Precios de transferencia.
- El acreditamiento ante el Servicio de Administración Tributaria por el residente en el extranjero de que es sujeto de una doble tributación (operaciones entre partes relacionadas).
- Pagos deducibles también para la parte relacionada receptora.
- Pagos de intereses, regalías o asistencia técnica a partes relacionadas residentes en jurisdicciones que no consideren acumulable el ingreso, sea inexistente o sea un vehículo transparente.
- Declaración informativa de operaciones relevantes.

Estos métodos han buscado regular de cierta manera las prácticas evasivas en materia fiscal nacional pero no existe una regulación que contemple la tributación internacional o la que evite la triangulación de las mismas. Tratar de buscar el origen de las transacciones internacionales es difícil y tratar de hacerlo en materia digital es aún más. Estas prácticas tienen que tratar de regularse y como se vio en el primer capítulo, se busca que las

³⁴Cf. OECD, Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, OECD Publicación, 2014. Págs. 56-62

organizaciones internacionales y nacionales tomen cartas en el asunto ya que es una problemática tanto nacional como internacional.

Ahora que ya se explicó lo que es BEPS, si bien es cierto se desarrollo de manera general, ahora se tratará de explicar de manera la relación que tiene con la economía digital y que afectaciones tiene, ya que con la evolución de las tecnologías se va desarrollando día con día. Aunque las compras se lleven a cabo de manera electrónica se debe tener una regulación, tanto nacional como internacional ya que afectan la economía mundial. Para lograr una mejor comprensión de la afectación de la economía a continuación se desarrollará el tema de economía digital.

Capítulo III. Economía digital

3.1 ¿Qué es la economía digital?.

La economía digital es *“El Desarrollo de la Economía Digital es el conjunto de estrategias y acciones para contribuir al impulso de la competitividad del*

sector productivo de una organización mediante su inserción a la economía digital; la cual implica migrar de una economía con un escaso grado de aprovechamiento de las tecnologías de la información, a una en donde se generaliza el uso de estas tecnologías en todas las actividades económicas, culturales y sociales”. (Francisco González, La carta de la bolsa, 2004.)

El aprovechamiento generalizado de las Tecnologías de Información genera incrementos en la productividad y en la competitividad de los agentes económicos, contribuyendo así a la generación de bienestar y mayores oportunidades de progreso.

Entre las actividades de comercio electrónico se incluyen el pedido y pago electrónico y on-line de bienes que se envían por correo u otro servicio de mensajería, así como el envío on-line de servicios como publicaciones, software e información. También se incluyen otro tipo de actividades, tales como diseño e ingeniería corporativa, marketing, comercio compartido, subastas y servicios postventa.

Gracias a la economía digital algunos productos ya no tienen que ser empaquetados y distribuidos a través de una tienda física (software, noticias, música, video, etc.). Ahora una diversidad de productos y servicios son distribuidos directamente a través de Internet (Boletos de avión, obras musicales, servicios personalizados de noticias, reservaciones turísticas, servicios bancarios).

Distintos sectores de diferentes industrias cambiaron la forma de operar sus negocios, obteniendo beneficios significantes por el desarrollo de productos y servicios digitales. Por lo tanto, esta nueva forma de comercio comprende todas las actividades involucradas en el proceso comercial, desde la fase de marketing hasta el servicio de atención al cliente o postventa. Sin embargo, la fase que aparece como la más impactante es la de la propia venta o intercambio, en la que el proveedor suministra bienes o servicios a un cliente

a cambio de un pago, y en particular en lo que se refiere a órdenes de compra o pedidos, pagos o gestión de facturas.³⁵

Los avances tecnológicos han configurado un nuevo escenario para la información financiera basado principalmente en dos pilares: la contabilidad digital y su distribución por medio de las redes de telecomunicaciones. Respecto al primero de ellos, se puede afirmar que la mayor parte de la información contable es cien por ciento digital desde hace algunos años.

En lo que se refiere al segundo, si bien se han producido avances importantes, principalmente en el ámbito normativo, todavía queda un camino por recorrer, fundamentalmente a nivel de estándares digitales y de servicios de certificación.

Gracias a este nuevo sistema de comunicación e información cada una de las etapas comprendidas en los procesos básicos de las organizaciones, (creación, producción, comunicación, venta, servicio y control) pueden encontrar amplias posibilidades de proyección para resolver complejas operaciones de cualquier índole, simplificar o suprimir pasos innecesarios, detectar irregularidades e inventar nuevas maneras de coordinar procesos, de un modo más ágil y efectivo, en busca de la innovación.

Reglas para que las empresas puedan adaptarse y competir bajo la economía digital: La Economía digital impulsada por la convergencia de la informática, las comunicaciones y las nuevas tecnologías, está revolucionando la forma de gestionar los negocios.

El comercio electrónico crece rápidamente impulsado por nuevos clientes, nuevos valores en la forma de realizar los negocios, una infraestructura tecnológica en continua expansión y un marco legal razonable.

³⁵ Cf. ÁLAMO Cerrillo Raquel, La economía digital y el comercio electrónico. Su incidencia en el sistema tributario, Madrid, Dykinson, 2016. págs. 30-24

En tan sólo cinco años Internet ha pasado de ser una red de tres millones de usuarios, la mayoría residente en Estados Unidos, a ser un medio de comercio masivo, con casi 200 millones de usuarios en todo el mundo.

El tráfico en Internet se duplica cada 100 días. Todo apunta a que el comercio a través de Internet sobrepasará los 700 000 millones de dólares en los próximos tres años. Cinco supuestos económicos fundamentales en los que se cimentaba el éxito de compañías líder en el mercado han sucumbido: los costes de interacción y transformación ya no son tan elevados, los activos físicos no desempeñan un papel tan fundamental en la generación de la oferta, el tamaño de la empresa no condiciona los beneficios, el acceso a la información ha dejado de ser caro y restringido, y ya no se necesitan varios años ni grandes capitales para establecer un negocio a escala mundial. Independientemente de que su empresa esté ya establecida o sea nueva, usted puede liderar la iniciativa en la emergente economía digital si comprende que las reglas y el juego de los negocios han cambiado radicalmente.

La también denominada desintegración vertical son aquellos costes de interacción y transformación ya no son tan elevados En la economía industrial los fuertes costes de interacción y transformación provocaron altos niveles de integración vertical. Para las empresas resultaba más fácil y económico poseer muchas de las piezas de la cadena de valor, desde las materias primas hasta el servicio de entrega de los productos a sus clientes.

En la economía digital, las tecnologías de la información y las comunicaciones aconsejan montar una organización virtual. Mediante acuerdos con socios tecnológicamente punteros e innovadores, especializados en determinados eslabones de la cadena de valor, se pueden alcanzar nuevos niveles de calidad, flexibilidad y ahorro.³⁶

³⁶ Cf. ÁLAMO Cerrillo Raquel, *Vid.* págs. 51-82

Las nuevas empresas cuyos modelos estén basados en la economía digital deben desarrollarse continuamente, manteniendo modelos flexibles y graduales, y han de resistir la tentación de integrarse verticalmente para mejorar la calidad, la velocidad o el servicio al cliente, meditando sobre la necesidad de adquirir activos físicos o el desarrollo de cualquier actividad que no esté centrada en satisfacer las demandas principales de sus clientes.

Los beneficios sobre activos: Los activos físicos ya no desempeñan el papel protagonista en la oferta de servicios de las empresas en la economía digital la rentabilidad del mercado procedía en gran parte de los activos físicos. La propiedad, las fábricas y los equipos tenían un gran peso específico en la mayoría de los balances de las empresas. Los activos intangibles, como la marca y las relaciones con los clientes, aunque aportaban un valor considerable sólo existían en el contexto de los productos físicos y no solían considerarse en sí mismos una fuente de ingresos en la economía digital, sin embargo, la propiedad intelectual y las relaciones con los clientes han pasado a un primer plano. Al no depender ya del conjunto de activos físicos pueden ser impulsados fácilmente y a bajo coste a través de una base global de clientes se han convertido en una fuente independiente de ingresos y de valor.

Muchas empresas ya establecidas mantienen una importante propiedad intelectual y buenas relaciones con los clientes; pero soportan la carga de los activos físicos, que rápidamente se están convirtiendo en mercancía genérica. Las presiones en los precios están empezando a estrechar los márgenes y a disminuir las valoraciones del mercado. Las nuevas empresas deben impulsar continuamente el valor de la propiedad intelectual, así como el de las relaciones con los clientes, un núcleo de su negocio con el fin de incrementar el volumen y los márgenes, mientras resisten la tentación de adquirir activos físicos para reducir costes a corto plazo.

Beneficios graduales serían que el tamaño ya no limita los beneficios tradicionalmente, la disminución gradual de los beneficios significaba que

había espacio para la competencia en la mayoría de los sectores económicos. En la economía industrial, donde maximizar los beneficios significaba limitar la capacidad de producción, la única forma de satisfacer la demanda total del consumidor era a través de numerosas empresas. Por ello, tradicionalmente la disminución gradual de los beneficios significaba que había espacio para la competencia en la mayoría de los sectores económicos. Esta regla es aplicable a la economía digital, pero sólo para aquellos negocios basados en activos físicos.

La información, la propiedad intelectual y las relaciones con los clientes no están limitadas por la capacidad de la fábrica, ya que apenas cuentan con un componente físico. De hecho, el rendimiento a escala aumenta en este nuevo entorno económico; en teoría, una empresa puede crecer sin límite, aproximando los costes unitarios a cero y aumentando exponencialmente el valor del producto para el cliente. Como ejemplo valga una reflexión: en cualquier negocio un actor, quizá dos, pueden llegar a dominar el mercado.

Una vez que una empresa consigue un sólido liderazgo seguirá creciendo hasta situarse en una posición de insuperable dominio. En este contexto económico, las empresas ya establecidas pueden rápidamente quedarse detrás y no recuperarse jamás. Entre tanto, las nuevas empresas deben redefinir constantemente las ofertas que realizan a sus clientes con el fin de reconducir el volumen y rebajar los costes resistiendo la tentación de competir exclusivamente en el precio.

El acceso a la Información ha dejado de ser caro y restringido En la economía industrial, la información para los compradores y vendedores era con frecuencia cara y difícil de obtener. Los consumidores tenían pocas fuentes de información sobre productos, aparte de las que le proporcionaba la publicidad o la recomendación de un amigo.

Los fabricantes y minoristas llevaban a cabo investigaciones de mercado para conocer las necesidades y comportamientos de los compradores, sin posibilidad de segmentación.

Bajo la economía digital la información es más barata y fácil de obtener. Las empresas están comprendiendo que los clientes son cada vez más exigentes debido a la gran cantidad de ofertas y al fácil acceso a una información más completa.

En este nuevo entorno están bajo la presión que supone crear continuamente ofertas innovadoras y valiosas para contrarrestar la competencia en precio, que está al alcance de un solo click del ratón de sus clientes. ¿Cuál es entonces la buena nueva? La respuesta está en que en la economía digital existen enormes oportunidades para todos.

Los fabricantes y proveedores de servicios pueden recopilar información sobre los clientes y utilizarla para proporcionar a cada uno de ellos exactamente lo que desea; para facilitarles de manera personalizada unos productos y servicios que nunca antes habían imaginado. El tiempo para llegar al mercado: Ya no se necesitan varios años ni grandes capitales para establecer un negocio con presencia a escala mundial; en la economía industrial abrir nuevos mercados representaba un gran esfuerzo. Llevaba años realizar estudios de mercado, construir y desplegar activos físicos, identificar y elaborar inventarios específicos, y generar la capacidad necesaria de producción y venta.

En la actualidad se pueden abrir nuevos mercados de un día para otro. Los canales virtuales pueden utilizarse para buscar fuentes de productos y servicios y para promocionar, vender y dar soporte a los mismos y todo ello de forma más rápida y barata que investigar si la expansión es una buena idea, en consecuencia, las empresas ya establecidas están viendo cómo los nuevos competidores se introducen rápidamente en los mercados logrando así una apreciable cuota de mercado.

Mientras tanto, las nuevas empresas deben continuar innovando sus ofertas para alcanzar diferentes mercados, reforzar sus marcas comerciales y ampliar su alcance mundial. El éxito en la Economía digital requiere más que la creación de una página web, el lanzamiento de canales virtuales, la adecuación de los procesos comerciales de forma electrónica o el establecimiento de negocios independientes por Internet. Lo que realmente exige es un examen constante de todo su modelo de negocio. Por ejemplo, en la economía industrial las empresas de mayor éxito identificaron primero sus negocios básicos y después buscaron los clientes adecuados.

En la economía digital la fórmula es a la inversa: primero se ha de fijar la atención en los deseos de los clientes y después configurar el negocio para satisfacer sus demandas. Este cambio sustenta la primera de las preguntas básicas que usted debe hacer para revalorizar su modelo de negocio: ¿Qué es lo que los consumidores desean comprar? ¿En qué negocios debemos estar presentes? ¿Cuál es la propuesta más efectiva a corto, medio y largo plazo? ¿Qué papeles debemos desempeñar? ¿fabricar, vender o dar servicio? y quiénes son nuestros clientes? ¿Cuál es el mejor modelo de funcionamiento? ¿Con quién debemos asociarnos? Las respuestas a estas preguntas, sin duda, le ayudarán a alcanzar el éxito empresarial en la economía.

Doce temas de la nueva economía digital Virtualidad, economía y conocimiento son los vértices del cambio al nuevo siglo.³⁷

En los próximos años veremos consumarse la transición de una economía de capital a una economía basada en el conocimiento. La síntesis de los 12 temas de una economía digital plantea un punto de partida obligado en cualquier perspectiva de análisis que centremos alrededor de la economía en general y del desarrollo empresarial en particular a la luz de los cambios tecnológicos actuales; los cuales son:

³⁷ Cf. RAMOS Prieto Jesús, Erosión de la base imponible y traslado de beneficios: estudios sobre el plan BEPS de la OCDE, Editorial Aranzadi, S.A., 2016. Págs.65-73.

a) Globalización.

La nueva economía es una economía basada en conocimiento que elimina fronteras. Los productos y servicios adquieren gran movilidad, explotando ventajas comparativas de regiones y países. La globalización y la tecnología actúan como causa y efecto de un mismo proceso de desarrollo mundial. El mundo académico y empresarial trabaja en la conformación de empresas virtuales, redes comerciales, firmas sin fronteras y organizaciones globales.

b) Conocimiento.

Se podría considerar como economía de conocimiento ya que los individuos tienen ideas, información y tecnología que se convierten en parte de productos como confecciones, tarjetas, casas, autos, televisores, teléfonos y otros productos inteligentes etc. Los activos claves de la organización radican en los trabajadores del conocimiento (capital intelectual). La competitividad radica en la capacidad de aprender más rápido que los competidores o lo que es lo mismo, el aprendizaje organizacional permanente se convierte en la única ventaja competitiva sostenible.

c) Innovación.

La innovación es la renovación continua de productos, sistemas, procesos, mercadotécnica y manejo del personal. Ciclos de vidas de los productos y servicios muy cortos. En una economía de innovación la imaginación y creatividad humana es la principal fuente de valor. Aprender a comprender las necesidades de los clientes, de sus clientes, es innovar y entrar en la cadena de valor sostenible.

d) Digitalización.

La nueva economía es digital, los nuevos medios de información y la nueva economía se construyen sobre la base del bit.³⁸ Los medios de transmisión, reproducción, visualización y presentación de la información convergen hacia un mundo digital. Nuevos conceptos de trabajo y capacidades creativas desarrolladas a partir de la digitalización de servicios profesionales (diseño asistido por computador, trabajo en grupo medido por computador, laboratorios virtuales, etc.)

e) Virtualización.

Al cambiar la información de análogo a digital los elementos físicos se tornarán virtuales, cambiando así los mecanismos de la sociedad; ahora la actividad socioeconómica, donde la información es un factor crítico, pasan a la virtualidad como plataforma de desempeño: trabajo virtual, educación virtual, congresos virtuales, tiendas virtuales, etc.

f) Convergencia.

El sector económico más importante se sustenta en la convergencia de las industrias de la informática, las comunicaciones y la información. El desarrollo del hardware y del ancho de banda de las comunicaciones abre el camino para que las nuevas ganancias estén en el sector de los servicios de información donde se crea valor para los consumidores. La visión hacia la convergencia ofrece nuevas ventajas e impactará en la aparición de nuevas empresas y alianzas estratégicas para la nueva economía.

³⁸ El bitcoin es una moneda virtual, es decir, es un código con definiciones específicas que le permite identificarse, protegerse y extenderse con seguridad, confiabilidad y velocidad. MARCO Oliveira BITCOIN La Guía Básica Completa: Definición, Minería, Carteras, Transacción, Golden House Publisher, 2017.

g) Interconexión en red.

Se crea un nuevo modelo operativo en los negocios a través de la capacidad de segmentación exclusiva para un mercado de un solo cliente. La nueva empresa interconectada permite a las PyMES³⁹ superar las ventajas (economía de escala y acceso a los recursos) de las grandes compañías y eliminar la burocracia, la jerarquía innecesaria y la incapacidad de cambiar. Se reconfiguran las relaciones de las empresas y se produce un incremento exorbitante del outsourcing.

h) Molecularización.

La economía se dirige hacia formas moleculares más dinámicas y flexibles. Lo masivo se convierte en molecular, inicio de una transformación hacia formas más productivas de orientación al cliente. El trabajador del conocimiento (molécula de la organización) funciona como una unidad de negocios, creando e incorporando valor a la producción. Los mercados en masa son sustituidos por un mercado activo con nichos importantes para la pequeña y mediana empresa con alta funcionalidad y orientación rápida a los cambios de los clientes.

i) Orientación a clientes.

La intermediación de información se reconfigura hacia la agregación de valor en la transacción a través de un profundo análisis de productores y

³⁹ El gobierno mexicano emprendió un esfuerzo concertado para diseñar las políticas públicas de apoyo a las pequeñas y medianas empresas (PYMES, aquellas con un máximo de 250 empleados) e impulsar la creación de nuevas empresas a fin de acelerar el crecimiento económico, generar empleo y reducir la pobreza.

OECD, Temas y políticas clave sobre PYMEs y emprendimiento en México, OECD Publicación, 2013. pág. 15.

consumidores, alcanzar a satisfacer las necesidades de éstos. Las actividades cuya esencia está en la repetición de señales de información tienden a desaparecer, presionadas por la interconexión en red entre consumidores y productores de bienes y servicios. Crear estándares de calidad en el servicio electrónico y ganando una reputación del servicio al cliente conforme a la atención, rapidez y eficacia con los que se entregan los bienes, productos o servicios adquiridos a través de los medios electrónicos.

j) Inmediatez.

Se reduce la brecha entre consumidores y productores, ya que la producción masiva se sustituye por la producción orientada a clientes. La participación activa de los consumidores en ambientes de comunicación electrónica los hace partícipes de procesos de diseño y producción. Al aumentar el contenido de información y conocimiento de los productos y servicios, las empresas tienden a convertirse en productores de infotecnología.

k) Desintermediación.

es la eliminación de intermediarios en la cadena de suministro. Generalmente, es el resultado de la transparencia del mercado por la cual los compradores conocen los precios directos del fabricante. Por tanto, los compradores se saltarán a los intermediarios (mayoristas y minoristas) para comprar directamente del fabricante y en consecuencia pagar menos por el producto. El intercambio electrónico de documentos plantea la señal de una oleada de nuevas formas de hacer comercio y un metabolismo de los negocios hacia un tiempo real.

l) Discordancia.

Los problemas sociales sin precedentes causan traumas y conflictos masivos. Fuertes presiones para la descentralización del poder económico y político. Poca movilidad laboral entre una economía industrial y una basada en el conocimiento. Los trabajadores del conocimiento requieren de la motivación y una relación de equipo confiable para ser efectivos. La tendencia de los que no tengan acceso a la nueva infraestructura del conocimiento es quedarse cada vez más atarás.⁴⁰

La producción, comercialización, proveeduría, entre otros, a través del uso y aprovechamiento de las Tecnologías de Información y Comunicación (TIC's), las cuales tienen un impacto positivo en la sociedad, en las empresas, en los servicios y en los consumidores.

La economía digital está constituida por la infraestructura de telecomunicaciones, las industrias TIC (software, hardware y servicios) y la red de actividades económicas y sociales facilitadas por Internet, la computación en la nube y las redes móviles, las sociales y de sensores remotos.

Consiste en incorporar a internet las técnicas de producción y satisfacción de necesidades y esta economía digital se divide en varios sectores, por ejemplo, bienes y servicios digitales, bienes y servicios digitales mixtos y bienes y servicios intensivos en las TIC's.

Al igual que la innovación en la economía digital facilitar el rápido desarrollo de los nuevos modelos de negocio, también pueden contribuir de forma que asisten también aquellas actividades existentes queden obsoletas.

Entre los tipos de actividad analizados se incluyen diversas categorías: comercio electrónico, tiendas de aplicaciones, publicidad en línea,

⁴⁰ Cf. MOCHÓN, Francisco; González, Juan Carlos; Calderón, Jorge; Economía Digital - Curso Mooc, Editorial Alfaomega, Editorial Alfaomega, 2014. Págs. 16-21

computación en la nube, plataformas participativas en la red. Negociación de alta frecuencia y servicios de pago en línea.

3.1.1 Principales características de la economía digital

El Departamento de Comercio de los Estados Unidos definió cuatro componentes de la economía digital, entre estos está la industria de las TIC`s, el comercio electrónico entre las diferentes empresas, la distribución digital de bienes y servicios y el apoyo a la venta de bienes tangibles especialmente los que cuentan con internet.

Desde el punto de vista tanto macroeconómico como microeconómico se considera la intersección entre los avances tecnológicos y la innovación en los procesos de negocio en las empresas.

El crecimiento que se observa de la denominada economía digital se centra en cuatro aspectos fundamentales:⁴¹

- El desarrollo constante de Internet y sus tecnologías inherentes
- El aumento de comercio electrónico entre empresas
- La distribución digital de bienes y servicios
- La proyección en la venta de bienes y servicios tangibles

Este crecimiento se ha dado de manera exponencial, el crecimiento de la tecnología es increíblemente desmedido y a veces pareciera que no podemos ir a la par jurídicamente con su crecimiento, pero al ser prácticas que

⁴¹ Cf. MOCHÓN, *Vid.* Págs. 21-23

involucran economía tienen que tratar de ser reguladas ya que afectan la economía tanto nacional como internacional.

3.1.2 Desafíos que plantea la economía digital.

Desde el punto de vista del marco jurídico, la economía digital no se encuentra regulada adecuadamente o bien no incorporan el concepto de globalidad y transfronterizo del efecto los desafíos que representa.

Los marcos regulatorios se ven afectados por los servicios que utilizan las redes de comunicación, debido a que pierden esa especificidad geográfica y enfrentan la posibilidad de crear el fenómeno llamado “*delivery global*” o bien por su traducción en español (entrega global).

El surgimiento de la Economía Digital plantea un fenómeno que obedece a la conexión de tres industrias que con anterioridad se habían desarrollado por vías separadas: la industria de la computación, de las comunicaciones y de contenidos.

La economía digital ha exacerbado la tendencia hacia la búsqueda de erosión de la renta imponible que se venía manifestando a nivel global desde hace ya algún tiempo.

Respecto de la economía digital surgen algunas preguntas cuyas respuestas solamente se podrán resolver en medida como se vaya evolucionando, algunas interrogantes podrían ser las siguientes: ¿Cuáles son las iniciativas centrales referidas a la Economía Digital, en materia tributaria y desafíos de precios de transferencia? ¿Favorece la Economía Digital la relocalización de funciones de negocios dentro de una empresa con la consecuente erosión en la base imponible? ¿Existe en tal caso una reestructuración de negocios y por ende corresponde determinar un precio? ¿Pueden las normas actuales

ofrecer un abordaje completo de la dinámica que plantea la Economía Digital?⁴²

El impacto de la economía digital en el Impuesto sobre Sociedades presenta importantes desafíos. Con carácter general, los beneficios de las empresas son gravados en el país de residencia (principio de residencia). Sin embargo, estos países también gravan los beneficios que obtengan en su territorio empresas no residentes, pero que dispongan en el mismo de lo que se denomina "*taxable presence*" (presencia imponible), bien entendida ésta como una mínima presencia física de medios o activos materiales y humanos. No obstante, es conocido que las empresas de la economía digital se caracterizan, precisamente, por no necesitar una presencia física (o, al menos, no especialmente intensa) en el país en el que operan y contar con activos intangibles, capital e, incluso, staff, con alta capacidad de movimiento entre fronteras. En este sentido, la pregunta que se hace el Grupo de Expertos de la Comisión Europea es si el requerimiento de una presencia física para someter a tributación los beneficios obtenidos por las empresas puede ser mantenido en una economía que depende cada vez más de la mera presencia digital o virtual, no de la física.

3.2.1 Impactos de las TIC en la economía mundial

Las Tecnologías de la Información y la Comunicación se pueden concebir como resultado de una convergencia tecnológica, que se ha producido a lo largo de ya casi medio siglo, entre las telecomunicaciones, las ciencias de la computación, la microelectrónica y ciertas ideas de administración y manejo de información. Se consideran como sus componentes el hardware, el software, los servicios y las telecomunicaciones.

⁴² Cf. OCDE, *Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital*, ACCIÓN 1: Objetivo del 2014, OECD Publicación, 2014. Págs. 22, 23.

Las TIC's afectan a casi todos los aspectos de la vida económica y sobre todo a la organización y dirección de empresas.

A medida que las TIC's árida basando y los costes asociados se han ido reduciendo, ha conseguido imponerse como tecnologías legalmente integradas en los modelos de negocio de empresas de los diferentes sectores de la actividad económica.

Actualmente en cualquier empresa, con independencia del sector en el que opere, puede diseñar y articular su propio modelo de negocio en función a las capacidades tecnológicas para ampliar su alcance en los mercados mundiales.

Empresas de todo el mundo y de todo tipo de sector ha transformado sus actividades apoyándose en el progreso de las comunicaciones y en las posibilidades que ofrece el procesamiento de datos para reducir los costes operativos en que incurren reforzar su presencia en los mercados mundiales.

La reducción de los costos de transporte, han permitido empresas de todos los sectores puedan beneficiarse de las cadenas de valor mundiales en las que los procesos productivos puentes localizarse y repartirse geográficamente en diversas regiones del mundo con el fin de sacar ventaja de las particularidades de los mercados locales.

Los sectores que tienen alta tecnología y que se encuentra dedicados prioritariamente de investigación y el desarrollo, las fases de diseño y producción pueden seleccionarse de forma centralizada, mientras que el ensamblado montaje puede llevarse a cabo en diferentes países para poder beneficiarse de mano de obra calificada y recursos locales.

- Comercio al por menor.

La economía digital ha permitido a los minoristas ofrecer a sus clientes la posibilidad de realizar pedidos en línea, asimismo ha permitido que éstos recaben datos de sus mismos clientes con el objeto de personalizar los servicios prestados y a su vez enviar publicidad a los mismos. También ha permitido gestionar la logística con relación a sus productos, lo que en cierta forma ha tenido un considerable impacto en su volumen de facturación.

- Transporte y logística.

Este sector ha sufrido una transformación enorme, ya que ahora permite hacer un seguimiento de vehículos y de mercancías por todos los continentes, facilitando la información al cliente la información de localización de mercancías y/o productos; así mismo se han desarrollado nuevos procesos operativos tales como el sistema de entrega. Éstas son grandes herramientas que permiten maximizar y garantizar la capacidad del traslado, garantizando la red de transporte y facilitan las tareas de mantenimiento de la misma.

- Servicios financieros.

Cada vez más bancos y compañías de seguros, incluidos proveedores de servicios de pago no tradicionales y otras empresas permiten a los clientes gestionar sus propias finanzas, efectuar operaciones y acceder a nuevos productos en línea. Cambiarlos por brindar realizada por uso de información, desarrollar productos relacionados, asociados con las necesidades personales de sus clientes, análisis de datos personalizados mismos que pueden generar ingresos publicitarios. Se ha evolucionado el mundo de las inversiones desde la ciudad ejecución de las órdenes mediante estrategias especializadas como la negociación de alta frecuencia.

- Generación de empleo.

El aumento de la productividad inducido por las TIC es una fuente de creación de empleo. El relanzamiento del crecimiento de la producción ha dado impulso al empleo, que, aunque pueden desaparecer puestos de trabajo en algunos sectores, el dinamismo global resultante de la utilización de las TIC provoca la generación de empleo en otros hasta compensar las pérdidas con creces.

A corto plazo, la inversión creciente para aumentar la productividad del capital de las TIC puede acarrear consecuencias desfavorables para los trabajadores que carezcan de la formación necesaria para servirse de las nuevas tecnologías.

En general, la utilización de las TIC acaba con los trabajos repetitivos efectuados a menudo por mano de obra de baja calificación.

Así, los nuevos puestos de trabajo surgirán en sectores relacionados con las TIC y en servicios de contacto directo, que son los que requieren mayor y más diversa formación.

Actualmente se ha creado el dinero electrónico, creando un paradigma, el llamado "bit-coin", con contestación propia. Algunos trabajadores ahora tienen la posibilidad de realizar su trabajo desde sus hogares, sin tener que trasladarse hacia oficinas, realizando trabajos a destajo muchas veces y la aportación de seguridad social.

- Organización empresarial.

Otro aspecto característico de la economía electrónica es que está modificando las condiciones de competencia y la estructura de los mercados. Básicamente son cuatro los canales de cambio:

- 1) Competencia creciente, fruto de la reducción de barreras y creación de nuevas vías de distribución, aumentando la transparencia en el precio.
- 2) Nuevos modelos empresariales, con menores costes y mayores exigencias de calidad.
- 3) Nuevas formas de comprar y vender, con mayor personalización de productos y servicios.
- 4) Nuevas necesidades de formación, ya que los nuevos procesos requieren nuevos estándares.

En términos generales, ahorrar costes es una motivación clave para dedicarse al comercio digital. Se puede ayudar a reforzar la oferta de productos y servicios, seguir paso a paso los pedidos de los clientes y el servicio postventa en línea. Además, permite a las empresas responder con más rapidez y flexibilidad a las indicaciones del mercado y ofrecer un mejor servicio al cliente en ciertos sectores. Los sectores más dependientes de la información, como los servicios financieros y los productos y servicios de las TIC, son los que consiguen mayor ahorro en sus costes o mayor productividad y los que más profundizan en su transformación organizativa.

Sin embargo, cuanto más se diversifica y especializa la estructura de mercado de un sector, mayores son los beneficios potenciales del comercio digital (véanse ejemplos como la industria textil o el turismo).

El aspecto negativo lo encontramos en el entorno financiero, el cual todavía no es suficientemente favorable a la innovación, ni tecnológica ni organizativamente. Nuevos canales de distribución y nueva dinámica del mercado.

El comercio digital contribuye a erosionar los nichos de mercado extendiendo la competencia a nuevos sectores. Como catalizadores potenciales del mercado interior aparecen los “cibermercados”, que forman unidades de compradores y vendedores y crean mecanismos que permiten que las

empresas participen de manera rentable en los mercados globales. No obstante, la realidad es que la gran mayoría de cibermercados independientes no han logrado establecer una base viable de ingresos, al suscitar problemas de políticas públicas y problemas de confianza, lo que requiere un consenso y desarrollar normas empresariales a favor de la industria.

- Sector manufacturero y agricultura.

Se ha facilitado la capacidad de controlar pantallón procesos productivos en fábricas como los robots, hecho que habrá emitido mejor precisión el diseño, desarrollo importancia de habitáculo Tino de producto.

En las exportaciones agrícolas, los sistemas informáticos supervisan los cultivos y animales y controlar la calidad del suelo y entorno, es cada vez más frecuente encontrar la gestión automatizado de los procesos automatizados y el equipamiento agrícola.

- Enseñanza.

Las tecnologías hoy en día nos permiten una interacción personal e indirecta como lo son las videoconferencias, el visionado el flujo continuo y los portales de colaboración en línea, los cuales permiten dar respuesta a la demanda global y valorizar sus marcas en la forma antes impensable.

- Sanidad.

Está revolucionando el mundo sanitario y nos permite realizar de mejor manera un diagnóstico, incrementando la eficacia los esquemas y mejorando la experiencia de pacientes gracias a expedientes médicos electrónicos. Por

otra parte, abre caminos a la publicidad de medicamentos y otros tratamientos.

- Radiodifusión y medios de comunicación.

La economía digital ha revolucionado los medios de comunicación y radiodifusión, permite la participación de fuentes de información no tradicionales en los medios informativos y amplía la participación del usuario en los métodos a través de contenidos generados por los usuarios y redes sociales. También ha enunciado igualmente a las empresas ha recabado información relativa de los hábitos de visualización y preferencias de los consumidores, así como su programación.⁴³

3.2.2 Nuevos Modelos de Negocio.

La economía digital ha dado lugar a una serie de nuevos modelos de negocios, las TIC's han hecho posible llevar a cabo diversos tipos de actividad con un alcance inimaginable en comparación de lo que antes no era posible. Entre los tipos de actividad analizados se incluyen diversas categorías:⁴⁴

- Comercio electrónico.
- Tiendas de aplicaciones.
- Publicidad en línea.
- Computación en la nube.
- Plataformas participativas en la red.

⁴³ Cf. DURAN Romero Gemma, García De La Cruz José Manuel, Sanchez Diez Angeles, La economía mundial en transformación, Editorial Paraninfo, 2011. Págs. 263-269.

⁴⁴ Cf. SCHEEL Mayenberger Carlos, Las TICS: Un Nuevo Modelo De Negocios, Insercion De La Empresa En Las Economias De Red / a New Business Model, Insertion of the Company in Network Economies, Editorial Trillas, 2010, pág. 47

- Negociación de alta frecuencia y servicios de pago en línea.

Adicionalmente a éstas se pueden agregar más, ya que la tecnología y la nueva forma de comerciar crece de manera desproporcionada.

3.3 Comercio Electrónico.

Se presenta un nuevo paradigma económico gracias al nuevo sistema tecnológico del comercio electrónico, por lo mismo las TIC's originan y desarrollan el comercio digital.

En este sentido se ha constituido socialmente una necesidad al internet y a su vez al comercio electrónico, ya que los gobiernos y las organizaciones internacionales han creado un contexto histórico, político, y tecnológico, que constituye un entorno potencial para transformar los nuevos sistemas de comercio.

El conjunto de operaciones que se pueden ofrecer a través de esta red llamada internet, como lo son: servicios de mercadotecnia, de enlace comercial, de venta y distribución, de salud, de educación, de entretenimiento, y de otros servicios gubernamentales, etc. Esta evolución ha provocado que los aspectos socioeconómicos, realizados a través de internet tengan la misma o mayor relevancia que los realizados fuera del mismo.

Podemos conceptualizar el comercio electrónico como el establecimiento de contactos de clientes y proveedores; intercambio de bienes y servicios; intercambio de información; suministro en línea de contenidos digitales; pagos electrónicos (usando transferencia electrónica de fondos, tarjetas de crédito, cheques electrónicos o dinero electrónico); organizaciones virtuales (varias empresas independientes pueden unir sus competencias para ofrecer productos y servicios en forma conjunta); integración de procesos de negocio

entre una organización y sus colaboradores; presentación de servicios en línea (online sourcing); contratación de subasta electrónica; servicio preventa y postventa.

El comercio electrónico se presenta como una problemática político-económica del cáncer global el cual hasta la fecha no ha podido vislumbrar sus alcances ya que van evolucionando día con día. Lo que viene a modificar esta tecnología que fomenta un nuevo y potente núcleo que genera nuevas fuentes de ingreso, nuevas empresas, nuevas estrategias de negocio, nuevos empleos, es decir comercio a través de internet.

También conocido como “*e-commerce*”, que consiste en la compraventa de bienes un servicio realizado a través de las redes informáticas mediante métodos específicamente diseñados con el objeto de recibir o pedidos. Los bienes o servicios son solicitados a través de estos métodos por el lado y entrega final de los bienes o servicios.

Una transacción de comercio electrónico puede realizarse entre empresas, hogares, particulares, gobiernos, así como organizaciones públicas o privadas. Puede realizarse éste tipo de transacciones para facilitar los pedidos de bienes y servicios que se entregarán posteriormente a través de canales convencionales.

La OCDE ha identificado diferentes transacciones típicas de comercio electrónico, pero como primera gran diferenciación, se debe simplificar a hacer una diferenciación simple entre comercio electrónico directo o indirecto:⁴⁵

⁴⁵ Cf. ÁLAMO Cerrillo Raquel, La economía digital y el comercio electrónico: su incidencia en el sistema tributario, Madrid, Dykinson, 2016. Págs. 29-51.

- El comercio electrónico directo, es aquel pedido, pago y envío de los bienes intangibles y/o servicios que se realizan “on-line” (por ejemplo, programas de informática, servicios de información, el “know-how” etc.)
- El comercio indirecto consiste en la adquisición de bienes tangibles que necesita luego ser enviados físicamente, usando canales convencionales de distribución (por ejemplo, un envío postal un servicio de mensajería).

3.3.1 La Economía Digital y los nuevos modelos de negocio.

Gracias al avance de la tecnología se han creado nuevos modelos de negocio mismos que podemos dividirlos en cuanto a su destino, que se asignaría la siguiente clasificación:

a) Modelos de comercio electrónico entre empresas.

La gran mayoría de las transacciones de comercio electrónico son aquellas en las que una empresa vende productos o servicios a otra empresa, lo que se le asigna el nombre de “Business-to-Business”. Puede tratarse de la adaptación en línea de las transacciones convencionales en las que un mayorista adquiere lotes de mercancías en línea para revenderlos después al consumidor desde puntos de venta al por menor. También puede tratarse de la entrega de bienes o prestación de servicios que demandan otras empresas, como por ejemplo: servicios de logística, tales como transporte, depósito y distribución; proveedores que ofrecen servicios de implementación, alojamiento y gestión de aplicaciones integradas desde una instalación central; externalización de las funciones de asistencia al comercio electrónico, tales como el alojamiento web, seguridad y soluciones de asistencia al cliente; servicios de subasta electrónica para la gestión y el mantenimiento de las subastas en tiempo real por Internet; servicios de gestión de contenidos, para

facilitar la gestión y el suministro de contenido de sitios web, y herramientas de comercio electrónico que permiten efectuar compras automatizadas en línea, entre otros.

b) Modelos de comercio electrónico de empresa a consumidor.

Los modelos de empresa a consumidor, también conocido como “Business-to-Consumer” se incluían ya entre las primeras formas de comercio electrónico. Toda empresa que opera con arreglo a este modelo vende bienes o servicios a particulares que actúan en un contexto ajeno a su profesión. Los modelos se encuentran presentes en varias categorías, entre ellas, por ejemplo, la denominada modalidad “sólo en línea”, es decir, proveedores en línea que no disponen de tiendas físicas y sin presencia fuera de línea, las empresas “tradicionales” que han complementado la actividad existente dirigida al consumidor en línea, y fabricantes que desarrollan su actividad en línea para permitir a sus clientes efectuar y personalizar directamente los pedidos. Los bienes o servicios vendidos por una empresa pueden tener un carácter tangible (como un CD de música) o intangible (es decir, recibidos por el consumidor en un formato electrónico). Gracias a la digitalización de la información, ya se encuentre en formato de texto, audio o vídeo, es posible hacer la entrega digital de un número cada vez mayor de bienes y servicios a 84 clientes situados cada vez más lejos de la ubicación del vendedor. En muchos casos, el comercio electrónico puede acortar drásticamente la cadena de suministro eliminando la necesidad de recurrir a gran parte de los mayoristas, distribuidores, minoristas y otros intermediarios a que solían recurrir tradicionalmente las empresas para vender bienes materiales. Debido, en cierto modo, a esta desintermediación, las empresas realizan generalmente grandes inversiones en publicidad y asistencia al cliente, así como también en logística. Éste modelo reduce los costes de transacción (particularmente los costes de búsqueda) mejorando el acceso del consumidor a la información, al igual que reduce las barreras de entrada al

mercado al ser generalmente menos gravoso mantener un sitio web que habilitar un punto de venta físico tradicional.

c) Modelos de comercio electrónico entre consumidores.

Los intercambios entre consumidores “Consumer-to-Consumer” son cada vez más frecuentes. Las empresas que operan en el comercio electrónico actúan como intermediarios, ayudando a los consumidores a vender o alquilar sus activos (bienes inmuebles, automóviles o motocicletas, entre otros) publicando sus anuncios en páginas web y agilizando las transacciones. Estas empresas pueden cobrar o no al consumidor por el uso de sus servicios, dependiendo de su modelo de ingresos. Este tipo de comercio electrónico reviste múltiples formas, entre ellas: subastas alojadas en un portal que permite a los usuarios realizar ofertas por los artículos en venta; sistemas inter pares que permiten compartir archivos entre usuarios, y portales de anuncios clasificados, una modalidad en línea de mercado electrónico interactivo que permite la negociación entre compradores y vendedores.⁴⁶

Hoy en día las necesidades que existen tanto para empresas como particulares, han sido llevadas a cabo con la finalidad de ya no necesitar intermediarios, la tecnología ha hecho que las transacciones sean más fáciles y más eficientes pero eso no deja atrás a la evasión fiscal que se practica gracias a los medios electrónicos ya que se tiene que decidir cuánto y a quien se le debe hacer la carga de la tributación.

3.4 Empresas con presencia virtual en otro país, no está sujeta.

⁴⁶ Cf. ÁLAMO, *Ibidem*, págs. 51-58

Un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él.

Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a ese establecimiento permanente.

Esto significa, por tanto, que los beneficios obtenidos por una empresa explotada por una persona residente fiscal de un Estado a otro de residencia solamente podrán gravarse en otro Estado distinto, en el que obtiene rentas, cuando en este otro Estado se disponga de establecimiento permanente.

Al respecto, es el artículo 5º de la Convención entre (Estado a) y (Estado B) con respecto a los impuestos sobre la renta y el capital establece que se le impondrá al Estado encargado de concretar el alcance de la expresión “establecimiento permanente”. No obstante, teniendo en cuenta el propio contenido de este precepto es posible afirmar que la configuración actual de la figura del establecimiento permanente es bastante deficiente para hacer frente a aquellas situaciones, muy frecuentes en la actualidad, en las que diferentes empresas hacen uso de las nuevas tecnologías para comercializar a nivel internacional, logrando desviar los impuestos que podrían entenderse obtenidos a otras jurisdicciones, como mínimo, de menor tributación.

Esto sucede con aquellas empresas pertenecientes a entidades con residencia fiscal en el extranjero que, actuando como intermediarias mediante plataformas informáticas. En contextos como el descrito, la empresa titular de la plataforma informática juega, por tanto, el rol de intermediaria, cobrando al arrendador una comisión.

Esta clase de entidades suele fijar su residencia fiscal en países del extranjero, considerados paraísos fiscales donde el tipo de gravamen es considerablemente inferior al regulado en la normativa nacional, por lo que, sin ser residentes del territorio son inmunes a los efectos fiscales y por otra

parte, de acuerdo con la regulación actualmente vigente, en principio parece difícil detectar la concurrencia de un establecimiento permanente en esta clase de montajes empresariales, de manera que, si no existe establecimiento permanente, tampoco puede someter a tributación tales beneficios empresariales.

La razón de ello es la actual configuración de la figura del establecimiento permanente, que podría tacharse de obsoleta e inapropiada para hacer frente a los retos de la economía digital y controlar el traslado masivo de beneficios.

El modelo de tributación del turismo colaborativo a través de plataformas informáticas en el marco de la normativa actual.

Cuando se habla en términos generales de modelo de tributación del turismo colaborativo a través de plataformas informáticas, son principalmente dos los extremos que pueden ser observados. Por una parte, como puede extraerse de la introducción de este trabajo, están las cuestiones tributarias relacionadas con las entidades titulares de las empresas que disponen de tales plataformas informáticas. Y, por otra parte, se encuentran aquellas otras cuestiones de índole tributaria relativas a las personas que hacen uso de estas plataformas para publicitar y arrendar sus bienes inmuebles. Si bien esto pone una barrera en cuanto a la fiscalidad del turismo colaborativo a través de plataformas informáticas, adaptándonos al objetivo perseguido con ocasión del presente artículo, en lo que sigue vamos a centrarnos únicamente en el primero de los extremos apuntados.

Breve aproximación al tipo de montaje empresarial y sus consecuencias tributarias.

Conviene hacer primeramente una breve descripción del tipo de montaje empresarial que habitualmente caracteriza la estructura de los grupos multinacionales de empresas que se dedican a intermediar mediante plataformas informáticas en el arrendamiento de inmuebles. Por lo general las entidades matrices, a través de las cuales se lleva a cabo la función principal

del grupo, se establecen en países con una tributación notablemente inferior. A su vez, estas multinacionales actúan en varios países con la prestación de servicios de marketing y publicidad a su respectiva entidad matriz.

Así las cosas, mediante esta clase de montajes, se logra que el mayor número de beneficios derivado del cobro de comisiones por la intermediación en la gestión de productos, bienes o servicios de donde se concentre en el país de la entidad matriz y quede sometido a gravamen a nivel de la misma solamente en dicho país, mientras que en los Estados de las filiales únicamente se tributa en sede de éstas por los beneficios obtenidos en concepto de los servicios de marketing y publicidad a la matriz.

Por una parte, dado que estas empresas actúan haciendo uso de herramientas informáticas, cabe reflexionar si ésta circunstancia podría conducir a determinar la existencia de un establecimiento permanente. Los establecimientos permanentes, debe decirse que una página web no permitiría considerar que media un establecimiento permanente; esta condición solamente se atribuiría al servidor en el que se alojase el sitio web, y únicamente se entendería que se tiene un establecimiento permanente a través del servidor si éste, además de ser residente, estuviese a disposición de la entidad en cuestión, lo cual no suele ser el caso en este tipo de montajes empresariales.

Las sociedades filiales podrían tener la consideración de establecimiento permanente de su respectiva entidad matriz. Sobre la cuestión hay que recordar que éstas sociedades filiales se configuran como prestadoras de servicios de publicidad y marketing. Al respecto, se ha de advertir que esta clase de funciones tienen, en principio y por definición, el carácter de actividad preparatoria y auxiliar. Por tanto, primeramente, no sería posible afirmar que una entidad matriz actúa a través de sus filiales que prestan servicios de promoción, publicidad y marketing.

La presencia virtual significativa, en primer lugar, resulta interesante destacar el concepto de “presencia económica significativa”, propuesto como nuevo nexo para determinar la concurrencia de un establecimiento permanente, en particular, en aquellas situaciones en las que una empresa utiliza la tecnología digital para participar en la vida económica de un país de una manera regular y prolongada sin tener una presencia física. Las plataformas informáticas se consideran un factor mediante el cual una empresa no residente puede presentar de forma digital todos sus productos y servicios, para dirigirse a los usuarios y atraer el mayor número de clientes. Y los ingresos generados de forma continuada en un país, aún a través de medios informáticos, ha de concebirse como uno de los posibles indicadores más claros de la existencia de una presencia económica significativa.

La expresión actividades digitales totalmente desmaterializadas se ha querido referir a aquellas empresas que, realizando esta clase de actividades, precisan de unos mínimos elementos físicos en el Estado de la fuente para realizar sus actividades principales, con independencia de que esos elementos físicos (oficinas, edificios o personal, entre otros) se hallen o no en el Estado de la fuente para realizar actividades secundarias. Y para determinar la existencia de una actividad digital totalmente desmaterializada se fijaban como criterios, expresamente, los siguientes:⁴⁷

- La actividad principal de la empresa se basa enteramente o en su mayor parte en bienes o servicios digitales.
- No entran en juego actividad o elemento físico alguno en la creación de los bienes y servicios o en su entrega y prestación, respectivamente, aparte de la existencia, uso o mantenimiento de servidores y sitios web u otras herramientas informáticas, así como la recopilación, procesamiento y comercialización de datos geolocalizados.

⁴⁷ Cf. ÁLAMO, *Vid*, Págs.71-94.

- Los contratos se celebran generalmente a distancia, a través de Internet o por teléfono.
- Los pagos se efectúan exclusivamente mediante tarjetas de crédito u otros medios de pago electrónicos gracias a formularios en línea en los sitios web correspondientes o a plataformas vinculadas o integradas en los mismos.
- Los sitios web representan el único medio utilizado para relacionarse con la empresa; no intervienen ninguna tienda o agencia física en las actividades principales, a excepción de las oficinas situadas en los países en que se encuentren la matriz o la compañía exportadora.
- Todos o la mayor parte de los beneficios son imputables a la entrega de bienes o prestación de servicios digitales.
- El cliente no tiene en cuenta el domicilio legal o residencia fiscal y la ubicación física del vendedor, que no influyen en sus elecciones.
- El uso efectivo del bien digital o la prestación del servicio digital no precisan de una presencia física o de la utilización de un producto material distinto de un ordenador, dispositivos móviles u otras herramientas informáticas.

De este modo, se podría entender que una empresa dedicada a una actividad totalmente desmaterializada cuenta con una presencia virtual significativa en un determinado país, cuando, por ejemplo:

- Se firme a distancia un número significativo de contratos de suministro de bienes o servicios digitales totalmente desmaterializados entre la empresa y un cliente residente en ese país a efectos fiscales.
- Los bienes o servicios digitales de la empresa se utilicen o consuman, en gran medida, en dicho país.
- Los clientes situados en ese país efectúen pagos sustanciales en favor de la empresa como contraprestación por las obligaciones contractuales derivadas

del suministro de bienes o servicios digitales en cuanto parte de la actividad principal de la empresa en cuestión.

- Una sucursal de la empresa ubicada en dicho país desarrolle actividades secundarias, como es el caso de funciones de asesoramiento y comercialización dirigidas a los clientes residentes del país en cuestión estrechamente vinculadas a la actividad principal de la empresa.

La economía mundial se ha afectado gracias a los medios electrónicos y todo lo que conllevan los mismos.

Ahora que ya explicamos lo que es BEPS y que se tiene una percepción mejor, ahora es pertinente relacionarlo a lo que es la economía digital, todo lo que conlleva la tecnología y la evolución de la economía desde la perspectiva tanto nacional como internacional. En el siguiente capítulo se desarrollará la problemática que BEPS representa para la economía digital y tratar de regular las prácticas evasivas de las mismas, los planes de acción que se han realizado y las posibles soluciones de las mismas.

Capítulo IV. Problemática BEPS en el contexto de la economía digital

4.1 Identificación de riesgos de erosión de la base imponible y traslado de beneficios en el contexto de la economía digital

Además de identificar y abordar las cuestiones de BEPS planteadas por la economía digital, también se analizan los desafíos más amplios y sistémicos respecto a los impuestos directos e indirectos y BEPS algunas posibles opciones para hacer frente a esos desafíos. En términos generales, se identifican cuatro preocupaciones principales que plantea la economía digital:

- Nexo – Posibilidad de tener presencia digital significativa sin estar sujeto a imposición.
- Datos – Cómo atribuir valor creado a partir de la generación de datos a través de productos y servicios digitales y la determinación de la proporción de ganancia atribuible a estos factores de valor.
- Caracterización – Caracterización adecuada de los ingresos con el contexto de los nuevos modelos de negocio.
- Recaudación del IVA – Capacidad de los consumidores privados a recibir bienes y servicios de proveedores a distancia y el uso de exenciones de IVA por operaciones de bajo valor o accidentales.

Este problema se agudiza con la tranquilidad de los negocios y las operaciones a través de internet. Esta problemática se encuentra en la localización de las entidades gravadas, ante el cual se presenta el servicio o se proporciona el bien, la residencia del prestador y además de haberse aliado servicio.

Los incentivos que brinda la economía digital a las ventas desde jurisdicciones remotas; la facilidad para evitar el status de establecimiento permanente evitando el pago de impuestos; la relocalización de activos intangibles hacia jurisdicciones de baja o nula tributación; y las implicaciones que la exposición del comercio electrónico trae para la recaudación del Impuesto al Valor Agregado (IVA).

Algunos países ya han manifestado sus intenciones por la adopción de medidas legislativas tendientes a atenuar la eventual pérdida de recaudación generada por la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios en el comercio electrónico.

A continuación, mencionamos algunos de los casos más recientes al sólo efecto ejemplificativo:

- Italia: Se ha dado a conocer que dicho país se encuentra evaluando establecer dentro del marco de la segunda fase de una reforma integral impositiva una retención de impuesto del 25% a la "presencia virtual" de compañías multinacionales que vendan productos y servicios dentro del territorio italiano y que no cuenten con una presencia física o lugar fijo de negocios en el país.

La retención debería ser practicada por los bancos e intermediarios financieros cuando realicen pagos a dichas empresas por transacciones realizadas con consumidores italianos y siempre que se cumplan determinados parámetros.

Si bien a la fecha no existe ningún documento oficial, lo anterior demuestra una clara intención política destinada al abordaje de este tema en el corto plazo.

- Nueva Zelanda: El primer ministro del país ha manifestado -hace algunos meses- que la aplicación de impuestos indirectos ("GST" o "Goods and Services Tax", por sus siglas en inglés) a las compras online de productos digitales es una cuestión "inevitable". No obstante, lo anterior, aún se desconoce cómo dicha medida podría ser implementada en la práctica.

- Japón: Con vigencia a partir del día 1 de octubre de 2015, aquellas empresas del exterior no residentes que provean servicios digitales (por ejemplo, contenidos, música, libros) a consumidores de Japón, deberán pagar impuestos indirectos en dicho país.

En particular, ha modificado el criterio para definir la aplicabilidad de impuestos indirectos en los servicios digitales, sujetándolos a imposición cuando el domicilio del adquirente se encuentre dentro del territorio del país.

- Israel: Las Autoridades Fiscales han publicado una importante circular -aunque todavía en borrador- referido a las implicancias en el IVA y en el

Impuesto a las Ganancias respecto de los servicios prestados a través de Internet por empresas extranjeras a clientes israelíes.

A través de la circular, las Autoridades han reconocido los desafíos que plantea la economía digital en la aplicación de los métodos tradicionales de imposición y la necesidad de su reevaluación.

De esta manera, introduce conceptos tales como la "presencia digital significativa" en el país a la hora de evaluar la configuración de un establecimiento permanente por parte de una compañía, aun cuando no cuente con un lugar fijo de negocios en este país.

Además de los ejemplos anteriormente señalados, la Unión Europea también ha impulsado reformas -principalmente en IVA respecto a la gravabilidad de la venta de bienes y servicios digitales a clientes europeos con el propósito de evitar distorsiones en la competitividad entre vendedores locales y vendedores del exterior (en particular en lo que refiere a transacciones a consumidores finales).

La Acción 1 del Plan de la OCDE describe minuciosamente los retos que plantea la economía digital para la imposición de impuestos directos e indirectos. Además, presenta algunas alternativas iniciales destinadas a evitar o atenuar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios a través del abordaje de nuevos conceptos.

Entre estas alternativas se destacan la "presencia digital significativa" como un nuevo concepto para definir la configuración de un establecimiento permanente en un país; la creación de regímenes de retención aplicables a las transacciones digitales a ser efectuadas por instituciones financieras que intermedien en los pagos; la gravabilidad en IVA a productos digitales de

acuerdo a la jurisdicción en dónde se encuentre localizado el consumidor; entre otras.⁴⁸

Tal como puede desprenderse, el comercio electrónico ha venido despertando un importante interés en los gobernantes, quienes intentan dar batalla para no ceder su porción de recaudación fiscal y evitar el efecto producido por el BEPS.

Más allá de ello, la problemática en el diseño de estándares de tributación internacionales para el comercio digital representa todo un desafío y análisis complejo.

Ciertamente, las normas tributarias diseñadas para el comercio tradicional resultan cada vez menos extrapolables a la economía digital. La forma en que las medidas se implementarán aún resulta una cuestión incierta.

La aparición de nuevas formas digitales de comercialización (incluyendo las diversas formas y tipos de prestaciones y los medios de pago, por ejemplo, monedas virtuales) propone un desarrollo dinámico en el diseño de políticas tributarias a nivel global.

Por el contrario, la adopción de medidas unilaterales tendientes a atender a esta problemática podría resultar en un enorme retroceso en el desarrollo del comercio internacional. Mayores lineamientos de la OCDE se esperan para fines del corriente año.

4.2 Como abordar los problemas de BEPS en el contexto de la economía digital.

Una regulación normativa contribuiría sin duda a garantizar que las empresas titulares de plataformas informáticas que sirven de soporte para que en la

⁴⁸ Cf. OCDE, *Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital*, ACCIÓN 1: Objetivo del 2014, OECD Publicación, 2014. Págs. 110-119.

práctica no escapen a la tributación en el Estado de la fuente. Con el Proyecto BEPS, se han determinado relevantes para poder hablar de “presencia (económica) virtual significativa” y de “actividad digital totalmente desmaterializada”.

Los contratos se celebran vía electrónica y los pagos se efectúan mediante tarjetas de crédito u otros medios de pago electrónicos. De igual manera, las páginas web de las plataformas suelen representar la única vía utilizada para relacionarse con la empresa en cuestión.

La configuración actual del concepto de establecimiento permanente hace difícil la tarea de determinar la existencia de esta figura en el caso de multinacionales dedicadas a la intermediación colaborativa que actúan como filiales en todas partes del mundo. Es deseable actualizar su regulación y alcance, adaptándolo a las necesidades de las nuevas tecnologías, para hacer frente a la desviación de beneficios empresariales a otras jurisdicciones y evitar la no tributación en el Estado de la fuente.

Los nuevos modelos de negocio y canales de distribución implican que la definición tradicional de impuestos directos o indirectos no es aplicable en la mayoría de los casos, debido a que es difícil determinar cuál es la autoridad competente con la que hay que cumplir. Estas carencias en la normativa internacional reducen los ingresos tributarios y pueden permitir trasladar los beneficios a lugares de baja tributación, aunque haya poca o nula presencia de la empresa.

La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) hace referencia a estas actividades como erosión de la base impositiva y traslado de beneficios (BEPS, por su sigla en inglés) y ha creado un plan de acción que revisa las normativas fiscales para alcanzar un consenso sobre cómo abordar este problema. Sus conclusiones muestran la necesidad de redefinir cómo se establecen los impuestos directos e indirectos, siendo fieles a los

principios de coherencia, neutralidad, eficiencia, certeza y simplicidad, efectividad y legitimidad, flexibilidad, compatibilidad y consenso.

Los impuestos directos se aplican a las empresas que tienen sede en ese país. Para determinar dónde debe pagar impuestos, se utiliza el concepto de establecimiento permanente (EP). El reto reside en cómo decidir cuál es la ubicación de un negocio digital a efectos tributarios. Un buen ejemplo es el mecanismo típico de las empresas de comercio electrónico globales por el cual un proveedor de Internet tiene su negocio principal en un país desde donde factura, pero usa almacenes locales para entregar los productos a sus clientes. ¿Se puede considerar que ese almacén es un nexo que puede ser gravado? Este tipo de cuestiones plantea la necesidad de una nueva definición del concepto de EP que tenga en cuenta las nuevas preocupaciones que han surgido con la economía digital a la hora de regular: el nexo, los datos y la caracterización de los ingresos.

En el caso de los impuestos indirectos, también se impone la necesidad de revisar conceptos tradicionales. Uno de los principales consensos alcanzados es que, para los servicios digitales, el lugar de tributación debe ser aquel donde se produce el consumo. Esta afirmación lleva a más preguntas como son: quién es el responsable de contabilizar las obligaciones tributarias y qué mecanismos se pueden utilizar para el cumplimiento y el pago de dichas obligaciones.

En relación con este aspecto, se plantea la redefinición de las exenciones fiscales que muchos países aplican a los bienes de escaso valor en las aduanas, debido a que los costos administrativos asociados son superiores al importe a recaudar. Hasta fechas recientes, era una preocupación mínima, pero con el aumento del uso del comercio electrónico, emergen dos asuntos.

Por una parte, puede suponer una competencia desleal con proveedores nacionales. Pero por la otra, los ingresos del IVA han sufrido una importante merma y los órganos reguladores están estudiando nuevos sistemas para

mejorar la forma de recaudar impuestos en las fronteras nacionales reduciendo sus costos. Sin embargo, la mayor preocupación reside en la entrega transfronteriza de activos inmateriales, como la transmisión de contenido digital o aplicaciones, ya que no entran en el país a través de aduanas y los puede contratar directamente el usuario final sin intermediarios nacionales. En este caso, la OCDE recomiendan que el proveedor registre, recaude y remita el IVA de acuerdo con las normativas de la jurisdicción donde se encuentra el cliente, esto aumenta la complejidad del proceso de vender en el extranjero, pero fomenta una competencia entre los mismos.

En definitiva, la economía digital está actualmente desarrollándose y surgirán nuevos desafíos. En este entorno, los órganos reguladores encontrarán soluciones para garantizar una recaudación de impuestos adecuada y, al mismo tiempo, fomentar nuevos modelos de negocio y mayor competencia.⁴⁹

La problemática BEPS ha ido evolucionando continuamente y más en el contexto digital, ya que se habla de evolución intermitente, las TIC's son un desafío en el contexto legislativo. Ahora que ya se explico BEPS en el contexto de la economía digital, toca dar una propuesta, llegar a conclusiones y dar posibles soluciones.

Capítulo V. Plan de acción I BEPS efectos y sus posibles soluciones.

5.1 Plan de acción I BEPS y sus efectos.

¿Qué establece?

⁴⁹ Cf. OCDE, *Vid*, Págs. 110-119.

ACCIÓN 1.

*“Abordar los retos de la economía digital para la imposición Identificar las principales dificultades que plantea la economía digital a la aplicación de las actuales normas impositivas internacionales y desarrollar opciones detalladas para abordar estas dificultades, con un enfoque holístico y considerando tanto la imposición directa como la indirecta. Los temas a examinar incluyen, aunque no se limitan a, la capacidad de una compañía de tener una presencia digital significativa en la economía de otro país sin estar sujeta a imposición debido a la falta de un “nexo” de acuerdo con las normas internacionales actuales, la atribución de valor creado a partir de la generación de datos comercializables de ubicación relevante mediante el uso de productos y servicios digitales, la caracterización de los ingresos procedentes de nuevos modelos comerciales, la aplicación de normas relativas a la fuente y el modo de asegurar la recaudación efectiva del IVA/IIC u otros impuestos indirectos relativos al suministro transfronterizo de bienes y servicios digitales. Ese trabajo necesitará de un análisis exhaustivo de los distintos modelos comerciales de este sector.”*⁵⁰

La Acción 1 del Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés) aborda los desafíos fiscales de la economía digital, que abarca los puntos clave de evolución de los modelos de negocios digitales que la OCDE considera relevantes para el análisis general de BEPS; además se considera de forma más amplia los retos de imposición directa e indirecta suscitados por la economía digital, misma que concluyen en las recomendaciones de:

⁵⁰ Cf. OCDE, Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, 2015. (Consulta 16/10/2017 9:00 hrs.) <http://www.aedf-ifa.org/FicherosVisiblesWeb/Ficheros/Fichero79.pdf>

- Modificación de la lista de excepciones a la definición de Establecimiento Permanente (EP) para aquellos casos en que las actividades de carácter auxiliar o preparatorio estén relacionadas con el ámbito digital e introducción de un nuevo criterio anti fragmentación con fines anti elusivos que impida poder acogerse a las excepciones al estatus de EP mediante la fragmentación de las operaciones entre las distintas entidades de un mismo grupo;
- Modificación de la definición de EP para abordar el uso de mecanismos artificiosos a través de la celebración de ciertos contratos;
- La correspondiente actualización de las Directrices de la OCDE de Precios de Transferencia; y
- Cambios en las normas de Transparencia Fiscal Internacional para tratar los retos que se han identificado relativos a la economía digital.

El informe final de BEPS también aborda el tratamiento desde un punto de vista de imposición indirecta de ciertas transacciones digitales, recomendando a los países la aplicación de los principios que se contienen en las Directrices Internacionales de la OCDE sobre Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA/Impuesto sobre el Consumo) y que consideren la introducción de los mecanismos de recaudación que se incluyen en dichas Directrices. La Acción 1 se dirige a la realización de consultas a una gran variedad de actores con el objetivo de diseñar por la OCDE, durante 2016, un procedimiento global de seguimiento post-BEPS. Un informe adicional reflejando el resultado del trabajo que se realice sobre la imposición global sobre la economía digital, que deberá publicarse en 2020. La OCDE también pretende desarrollar un mecanismo coordinado de implementación de las Directrices Internacionales en materia de IVA e Impuestos sobre el Consumo.

Dirigentes políticos, medios de comunicación y la sociedad civil de todos los rincones del mundo han manifestado su preocupación por la planificación fiscal llevada a cabo por empresas multinacionales (EMN) que se aprovechan de las lagunas en la interacción entre los distintos sistemas tributarios para

minorar artificialmente las bases imponibles o trasladar los beneficios a países o territorios de baja tributación en los que realizan poca o ninguna actividad económica.

En respuesta a esta preocupación, y a instancia del G-20, la OCDE publicó un Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (Plan de Acción BEPS, OCDE, 2013) en julio de 2013.

La Acción 1 del mencionado proyecto apunta a diseñar un plan de trabajo para abordar los desafíos fiscales que plantea la economía digital. En septiembre de 2013 se creó el Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital (GEFED), órgano auxiliar del Comité de Asuntos Fiscales (CAF) en el que participan los países del G-20 no pertenecientes a la OCDE en su condición de asociados en igualdad de condiciones con los países de la OCDE, encargado de elaborar un informe en el cual sea planteada la problemática creada por la economía digital y establecer posibles soluciones.

El GEFED consultó ampliamente a las partes interesadas y analizó las observaciones enviadas por escrito por parte de empresas, organizaciones de la sociedad civil, miembros del sector académico y países en desarrollo antes de alcanzar sus propias conclusiones con respecto a la economía digital, los problemas BEPS y los desafíos fiscales generalizados que surgen en este ámbito.

Dichas conclusiones se exponen en el informe final. La economía digital es el resultado de un proceso de transformación desencadenado por las tecnologías de la información y la comunicación (TIC), cuya revolución ha abaratado y potenciado las tecnologías, al tiempo que las ha estandarizado ampliamente, mejorando así los procesos comerciales e impulsando la innovación en todos los sectores de la economía.

Dado que la economía digital se está convirtiendo cada día más en la economía propiamente dicha, resultaría una tarea ardua, si no imposible,

tener que delimitar y separar el radio de acción de la economía digital del resto de la economía a efectos fiscales.

La economía digital y sus modelos de negocio presentan algunas características clave que resultan potencialmente relevantes desde una perspectiva fiscal, entre las que se incluyen la movilidad, la importancia de los datos, los efectos de la red, la proliferación de modelos de negocio multilaterales, una tendencia hacia el monopolio u oligopolio y la volatilidad.

Entre los tipos de actividad analizados se incluyen diversas categorías: comercio electrónico, tiendas de aplicaciones, publicidad en línea, computación en la nube, plataformas participativas en red, negociación de alta frecuencia y servicios de pago en línea. Asimismo, la economía digital ha acelerado y alterado la propagación de cadenas de valor mundiales en las que las EMN integran sus operaciones en todo el globo.

Estrategias y recomendaciones para abordar los problemas BEPS en el contexto de la economía digital Si bien la economía digital o sus modelos de negocio no generan problemas BEPS exclusivos y aislados, algunas de sus características principales exacerban los riesgos de prácticas elusivas en este ámbito. Los mencionados riesgos de prácticas elusivas BEPS fueron pertinentemente identificados, partiendo necesariamente los trabajos conducentes a las medidas y acciones contempladas en el Plan de Acción BEPS de las conclusiones y hallazgos a este respecto con objeto de garantizar que las soluciones propuestas se enfrentan de manera eficaz a los problemas BEPS presentes en la economía digital. En consecuencia, se acordó acometer los siguientes cambios:

- Modificación de la lista de excepciones a la definición de establecimiento permanente (EP) a fin de garantizar que toda excepción contemplada en dicha lista esté subordinada a la condición general de que las actividades objeto de excepción tengan un carácter auxiliar o preparatorio, e introducción de un nuevo criterio antifragsión con fines antielusivos que impida poder

acogerse a las excepciones al estatus de EP mediante la fragmentación de las operaciones entre las distintas entidades de un mismo grupo. Por ejemplo, con arreglo a este nuevo criterio, el hecho de que un vendedor en línea de productos tangibles (siendo los componentes esenciales de su modelo de negocio la proximidad de los clientes y la necesidad de realizar las pertinentes entregas con rapidez) posea un almacén local de grandes dimensiones en el que trabaje un número considerable de empleados y utilice dichas instalaciones con fines de almacenamiento y entrega de bienes o mercancías vendidos en línea a dichos clientes, se considerará constitutivo de EP.

- Modificación de la definición de EP para abordar aquellos casos en los que la utilización de mecanismos o estructuras artificiosos para la venta de bienes o servicios de una empresa de un grupo multinacional se traduce, en la práctica, en la celebración de contratos, de modo que habrá que considerar que esas ventas han sido efectuadas por dicha empresa. Esta circunstancia se daría, por ejemplo, cuando un vendedor en línea de productos tangibles o un proveedor en línea de servicios de publicidad hagan uso del equipo de ventas de una filial local para negociar y concluir ventas efectivas de dichos productos o servicios con grandes clientes potenciales y se celebren dichos contratos habitualmente sin efectuar la matriz modificación material alguna, circunstancia que determinaría que esta actividad sea constitutiva de EP de la matriz.

Tras su revisión, las Directrices sobre Precios de Transferencia establecen claramente que la titularidad jurídica de los intangibles no genera necesariamente, por sí sola, el derecho a percibir la totalidad de los beneficios emanados de la explotación de los mismos, sino que las entidades del grupo que desarrollen las funciones esenciales, aporten la mayor parte de los activos y tengan la capacidad para controlar los riesgos más importantes desde un punto de vista económico, lo que se determinará en función de la delimitación exacta de la transacción efectivamente realizada, tendrán derecho al reparto de los beneficios correspondientes. Las directrices

específicas en este ámbito garantizarán, asimismo, que el análisis de los precios de transferencia no se vea afectado por asimetrías de información entre la administración tributaria y el contribuyente en lo que respecta a intangibles de difícil valoración, o bien por la remisión a acuerdos contractuales especiales.

Las recomendaciones relativas al diseño eficaz de normas de Compañías Foráneas Controladas (CFC) de transparencia fiscal internacional aplicables a CFC incluyen definiciones de las rentas de las CFC que harán que las rentas típicamente obtenidas en el ámbito de la economía digital queden sometidas a gravamen en la jurisdicción en que se halle ubicada efectivamente la matriz. Se espera que la implementación coordinada de esta batería de medidas junto a aquellas otras incardinadas en el Proyecto BEPS (por ejemplo, disposiciones básicas para impedir el uso abusivo de convenios fiscales o *“treaty shopping”*; mejores prácticas para la formulación de normas internas relativas a la deducción de intereses y otros pagos financieros, o la aplicación a los regímenes de activos intangibles del criterio de actividad sustancial que prevé la existencia de un «nexo») resuelva de forma significativa los problemas BEPS que se han visto ulteriormente potenciados y agravados en el ámbito de la economía digital, tanto en el Estado de la fuente como en la jurisdicción de residencia efectiva de la sociedad matriz, con miras a poner fin al denominado fenómeno de las «rentas apátridas». Desafíos generalizados que plantea la economía digital en materia de política fiscal.

Los responsables políticos se enfrentan igualmente a otros desafíos fiscales de la economía digital. Estos desafíos, relacionados con la determinación de la existencia de un nexo (también denominado punto de conexión o criterio de sujeción), con el tratamiento fiscal de los datos y con la calificación de las rentas a efectos de la imposición directa, a menudo están interrelacionados. Por otra parte, la economía digital plantea desafíos con miras a la recaudación por impuesto sobre el valor añadido (IVA), especialmente cuando

un consumidor privado adquiere bienes, servicios y activos intangibles de proveedores situados en el extranjero.

La recaudación del IVA/IBS aplicable a los suministros transfronterizos, más concretamente en lo que respecta a transacciones de empresa a consumidor (B2C), representa un tema crucial. A este respecto, se insta a los distintos países a seguir las recomendaciones de las Directrices Internacionales sobre IVA/IBS de la OCDE y plantearse la aplicación de los mecanismos de recaudación tributaria contemplados por éstas.

En esta fase, no se recomendó adoptar ninguna de las restantes soluciones propuestas y analizadas por el GEFED, concretamente a) la introducción de un nuevo nexo (o criterio de sujeción) en base a una presencia económica significativa, b) el sometimiento de ciertas transacciones digitales a una retención en la fuente, y c) un impuesto progresivo. Esta decisión estuvo motivada, entre otras razones, por el hecho de que se esperaba que las medidas desarrolladas en el marco del Proyecto BEPS tuvieran un efecto decisivo sobre los problemas BEPS previamente identificados en el ámbito de la economía digital, que ciertas medidas elusivas atenuasen algunos aspectos de los desafíos fiscales generalizados que surgen en este ámbito y que los impuestos indirectos se aplicasen efectivamente en el país donde se produce el consumo.⁵¹

No obstante, los países afectados podrán introducir cualquiera de las tres soluciones antes mencionadas en sus respectivas legislaciones nacionales como ulterior garantía en su lucha contra BEPS, siempre que respeten las obligaciones derivadas de los tratados fiscales en vigor, o bien en sus convenios fiscales bilaterales.

La adopción de dichas medidas en forma de disposiciones normativas internas se tratase exigirá un ulterior análisis de las distintas opciones con el

⁵¹ Cf. OCDE, *Vid*, pág. Págs. 154-166

fin de arrojar luz sobre los detalles y garantizar la debida consistencia con los compromisos jurídicos internacionales.

5.1.1 CONCLUSIONES

PRIMERA.

BEPS es una problemática mundial que día con día va creciendo debido a la tecnología. Existen lagunas jurídicas mundiales, si no se enfrentan estos problemas se seguirá realizando prácticas ilícitas y los únicos que se ven beneficiadas son los poderosos económicamente y entonces estamos hablando de que hay una desigualdad y no se está buscando garantizar los derechos humanos de cada persona. Es aquí donde surge el cuestionamiento de porque existen tantas organizaciones internacionales que buscan garantizar los derechos humanos si no se está cumpliendo con el objetivo, porque, aunque no parezca la estabilidad económica mundial debería ser garantizada como un derecho.

Mi primera propuesta sería que se insertará en el Código Fiscal de la Federación un nuevo artículo que estipulara un nuevo impuesto:

“BIT TAX” o Impuesto de los bits.

La económica digital nos ha llevado a crear propuestas para la tributación a través del comercio electrónico, entre éstas se encuentra el “bit tax”.

El “bit tax” permitiría identificar aquellos mecanismos electrónicos que permitan trasladar productos y servicios de un ordenador a otro.

Ésta alternativa consiste en calcular la tributación a través de flujo de datos que transitan en determinado punto a través de una Red. Se miden e “bits”, así gravar el flujo fisco de los datos, independientemente del contenido, lo que interesa es cuánto utiliza la red un sujeto económico. Asegurando de esta

manera un destino entre los Estados, tratando de identificar éste tipo de transacciones.

SEGUNDA.

Otro aspecto en tomar en cuenta sería lo referente al Impuesto Sobre la Renta. Lo que yo propondría en internet sería establecer un Impuesto Sobre la Renta “virtual” que consista en determinar un establecimiento permanente para un sitio de internet, identificarlo en espacio físico y así determinar las transacciones establecidas por estos “establecimientos virtuales”. Teniendo un límite espacial y temporal, el cual es muy importante para aplicar a imposición nacional dentro del mismo.

Se puede tomar como que esta figura apoya el criterio de la fuente en la generación de la renta. La residencia del proveedor podría ser la página “web”, la sede social de la casa matriz, el país donde está ubicado del servidor, del país donde se ubicará el servidor o el país donde se es aprovechado en el bien o servicio.

Se ha discutido si el mero uso de equipos informáticos en un país en las operaciones de comercio electrónico podría ser constitutivo de un establecimiento permanente. Ello plantea una serie de cuestiones:

Si bien la ubicación de un equipo automatizado operado por una empresa puede considerarse como establecimiento permanente en el país donde se localiza, ha de distinguirse entre un equipo informático que puede estar situado en un lugar y constituir un establecimiento permanente en determinadas circunstancias, y los datos y aplicaciones informáticas (software) que se utilizan o se almacenan en ese equipo. Por ejemplo, un cibernsio los cuales no constituyen por sí mismo un bien tangible; por lo tanto, un cibernsio no tiene una localización que constituya un “lugar de negocio”, ya que en lo que respecta a las aplicaciones informáticas y a los datos

contenidos en ella no se da la existencia ni de locales, ni de maquinaria, ni de equipos.

La diferencia entre un ciber sitio y el servidor, donde este se almacena y se usa, es importante, ya que la empresa operadora del servidor puede ser diferente de la empresa que desarrolla la actividad mercantil a través del citado ciber sitio; si una empresa que desempeña su negocio a través de un ciber sitio dispone de un servidor, esto se puede significar que tiene en propiedad o en alquiler ese servidor, donde almacena y desde donde utiliza el ciber sitio, el lugar donde se ubica el servidor podría constituir un establecimiento permanente de la empresa.

TERCERA.

Este tipo de análisis nos lleva a darnos cuenta de que la legislación mexicana no está preparada para los retos que presenta la economía digital. De igual forma nos hace darnos cuenta de que existen numerosas lagunas jurídicas para el comercio informal.

Los tratados internacionales se supone que han sido firmados y llevados a cabo con la finalidad de que el estado y sus ciudadanos se verán beneficiados por estos, buscando una mejor una mejora economía y está garantice el bienestar y satisfaga a los mismos.

El presente trabajo ha tocado de manera muy superflua el tema BEPS ya que engloba numerosas problemáticas a nivel nacional e internacional, de este trabajo se podrían derivar varias tesis, pero sería una investigación inmensa e interminable debido a que la tecnología no solamente nos ha alcanzado, sino que han sobrepasado y

La recaudación por IVA (Impuesto en transacciones del negocio al consumidor (B2C, por sus siglas en inglés) representa un tema crucial que ha de abordarse con inmediatez para proteger los ingresos fiscales e instaurar

unas condiciones equitativas entre los proveedores extranjeros y los proveedores nacionales.

En cuanto a las estrategias del Plan de acción BEPS, es necesario plantearse si cabe impedir que las actividades que hubieran podido tener previamente un carácter preparatorio o auxiliar se acojan a las excepciones al estatus al constituir elementos fundamentales de la actividad, ya sea en casos en los que el hecho de permitir la excepción generase problemas BEPS (es decir, cuando vaya acompañada de la ausencia de tributación en el Estado de residencia) o de otro tipo, y si es posible formular una norma administrativa razonable a estos efectos.

Es importante que se prosiga con su labor a fin de garantizar que el trabajo desarrollado en otros ámbitos del Proyecto BEPS y dar respuesta a los problemas de prácticas elusivas de la economía digital; de poder evaluar los resultados de ese trabajo; de continuar dedicando esfuerzos a resolver los problemas relativos al nexo, al tratamiento de los datos a efectos fiscales y a la calificación de las rentas; de examinar en qué medida inciden los resultados del Proyecto BEPS en la relevancia, criticidad y alcance de dichos desafíos y, finalmente, de completa.

El comercio electrónico se utiliza como una vía para comercializar bienes y servicios. Se pretendería gravar el consumo ya que ni las entregas ni la prestación de servicios está siendo grabada ya que no tienen establecido en espacio fisco la actividad empresarial o profesional que están llevando a cabo. El concepto sería grabar donde se aprovecha el bien o servicio.

Podría considerarse la eliminación de la exención del IVA para los pequeños envíos de los países no comunitarios. Un régimen aduanero para agilizar la neutralidad y proporcionar las condiciones de igualdad de las empresas.

Que se implemente una desregulación a la legislación fiscal nacional mediante la cual se puede regular la comprobación de contabilidad electrónica y que asimismo se ve reflejado como comprobable las transacciones realizadas a través de los medios electrónicos de nivel internacional.

CUARTA.

La globalización electrónica tiene que establecer mecanismos para alcanzar soluciones colectivas a los problemas transnacionales electrónicos con la participación directa de los gobiernos, lo cual permita constituir una nueva forma de gobernanza electrónica que implique la homologación de políticas nacionales. Los Estados necesitan tener posición en cuanto a su regulación nacional como internacional para la toma de decisiones políticas y económicas, de cooperación y negociación global, ya que no solo se trata de organizaciones nacionales si no de gobiernos empresas internacionales, nacionales, así como organizaciones no gubernamentales.

Las reglas de tributación de los intercambios internacionales deberían contemplar el sometimiento a gravamen de dichas operaciones en la jurisdicción en la que tiene lugar el consumo y habrá que alcanzar un consenso internacional en aquellas circunstancias en las que se considere que se hará uso de los bienes o servicios suministrados en una determinada jurisdicción.

A efectos de los impuestos sobre el consumo, la entrega de productos digitalizados no debería considerarse como una entrega de bienes.

En los casos en que las empresas y otras organizaciones ubicadas en un país diferente, adquieran servicios y bienes incorporeales de proveedores situados en el extranjero, los países deberían podrían homologar un procedimiento de inversión del sujeto pasivo u otros mecanismos equivalentes para que se proteja su base imponible y la competitividad de los proveedores nacionales.

Bibliografía

ÁLAMO Cerrillo Raquel , *La economía digital y el comercio electrónico: su incidencia en el sistema tributario*, Madrid, Dykinson, 2016.

CASTRO Arango José Manuel, *El concepto de dividendo en los convenios de doble imposición*, U. Externado de Colombia, 2016.

CLIFT Jeremy, *¿Qué es el Fondo Monetario Internacional ?*, Washington, El Fondo, 2001.

COLLADO Yurrita Miguel Ángel, *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Atelier, 2012.

DAS Bhagirath Lal, *La OMC y el sistema multilateral de comercio: pasado, presente y futuro*, Intermón Oxfam Editorial, 2004.

DURAN Romero Gemma, José Manuel García De La Cruz, Angeles Sanchez Diez, *La economía mundial en transformación*, Editorial Paraninfo, 2011.

ECO Humberto, *Cómo se hace una tesis*, Editorial GEDISA, 2014.

GUTNER Tamar, *International Organizations in World Politics*, CQ Press, 2016.

GASPAR Feliu Monfort, Carles Sudrià Triay, *Introducción a la historia económica mundial*, Universitat de València (2a ed.), 2014.

HAJNAL Peter I., *The G20: Evolution, Interrelationships, Documentation*, Routledge, 2016.

LICHTENSZTEJN Samuel, *Fondo Monetario Internacional y Banco Mundial*, Universidad Veracruzana, 2010.

MATUS Baeza Mario, Unger Mark, *Derecho de la organización mundial del comercio (OMC)*, U. Externado de Colombia, 2016.

MOCHÓN, Francisco; González, Juan Carlos; Calderón, Jorge; *Economía Digital - Curso Mooc*, Editorial Alfaomega, 2014.

RAMOS Prieto Jesús, *Erosión de la base imponible y traslado de beneficios: estudios sobre el plan BEPS de la OCDE*, Editorial Aranzadi, S.A., 2016.

SALCEDO Younes Ruth Yamile, de Quiñone Lucy Cruz, *Modelo de Código tributario para América Latina: tendencias actuales de tributación*, Universidad del Rosario, 2010.

SCHEEL Mayenberger Carlos, *Las TICS: Un Nuevo Modelo De Negocios, Insercion De La Empresa En Las Economias De Red / a New Business Model, Insertion of the Company in Network Economies*, Editorial Trillas, 2010.

SOLIMANO Andrés, *Migraciones, Capital y Circulación de talentos en la Era Global*, Editorial Fondo de Cultura Económica, 2013.

Otras fuentes de consulta

Naciones Unidas, *Las Naciones Unidas Hoy*, Nueva York, Publicación de las Naciones, 2010.

OCDE, *Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital, ACCIÓN 1: Objetivo del 2014*, OECD Publicación, 2014.

OECD, *La organización para la cooperación y el desarrollo económicos, La OECD frente a los desafíos de la globalización*, OECD Publicación, 2017.

OECD, *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, OECD Publicación, 2014.

OECD, *Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios Proyecto BEPS - Nota explicativa Informes Finales 2015: Informes Finales 2015*, OECD Publicación, 2016.

OECD, *Temas y políticas clave sobre PYMEs y emprendimiento en México*, c

Organisation Mondiale du Commerce, *Entender la OMC*, World Trade Organization, 2008.

Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios Proyecto BEPS - *Nota explicativa Informes Finales 2015: Informes Finales 2015*, OECD Publicación, 2016.

Legislación

La Carta de las Naciones Unidas

OCDE Convención entre (Estado a) y (Estado B)

Ley del Impuesto Sobre la Renta

Código Fiscal de la Federación

Mesografía

OCDE, Mejores políticas para una vida mejor, 2017.

(Consulta 25/10/2017 10:30hrs.)

[http://www.oecd.org/centrodemexico/publicaciones/Qu%C3%A9%20es%20la%20OCDE%202017%20\(2\).pdf](http://www.oecd.org/centrodemexico/publicaciones/Qu%C3%A9%20es%20la%20OCDE%202017%20(2).pdf)

OCDE, Inspectores sin fronteras, 2015.

(Consulta 25/10/2017 12:00 hrs.)

<https://www.oecd.org/ctp/tax-global/ifsf-informacion-general.pdf>

OCDE, Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, 2017.

(Consulta 16/10/2017 9:00 hrs.)

<http://www.aedf-ifa.org/FicherosVisiblesWeb/Ficheros/Fichero79.pdf>

OCDE, Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, 2015.

(Consulta 22/10/2017 20:00 hrs.)

<http://www.oecd.org/centrodemexico/46440894.pdf>

OCDE, Fiscalidad y Comercio Electrónico, 2001.

(Consulta 22/10/2017 20:00 hrs.)

<http://dx.doi.org/10.1787/9789264189799-en>

Deloitte, BEPS: Mismo problema, distinto contrincante, 2014.

(Consulta 12/10/2017 9:00 hrs.)

http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/mx/Documents/tax/BEPS_Impuestos.pdf

C.P. y Lic. Guillermo Narváz Lora, BEPS, la planeación fiscal es legal 2014.

(Consulta 11/10/2017 12:00 hrs.)

<http://www.ccpm.org.mx/avisos/PAF%20597%20da%20agosto%20BEPS.pdf>

EY TAX Flash, ¿Está listo para BEPS?, 2015.

(Consulta 1/11/2017 20:00 hrs.)

[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-esta-listo-para-beps/\\$FILE/ey-esta-listo-para-beps.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-esta-listo-para-beps/$FILE/ey-esta-listo-para-beps.pdf)

OCDE, Erosión de la base y el desplazamiento de beneficio, 2017.

(Consulta 7/11/2017 10:00 hrs.)

<http://www.oecd.org/ctp/beps.htm>

SHCP, Formación e Información Tributaria, 2014.

(Consulta 12/11/2017 10:00 hrs.)

<http://www.uv.mx/personal/mpavon/files/2012/03/guia-fiscal-y-la-admon.-publica.pdf>