



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO
FACULTAD DE ECONOMÍA**

Tema: Economía digital: los retos de gravar la utilidad de las empresas con este modelo de negocio, 2010- mayo de 2019, en México.

T E S I N A

Que para obtener el título de
LICENCIADO EN ECONOMÍA

Presenta:

Laura Patricia Pérez Mazariegos



Tutor: Dra. Rubith Felipa Noria Martínez

Ciudad Universitaria, Ciudad de México, octubre 2019.



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.

Mi gratitud

A mis padres, por ser siempre el mejor ejemplo de disciplina y valores, porque sin su apoyo no habría podido lograr mis metas personales y profesionales. Gracias por todo su amor y por demostrarme que siempre fuimos su prioridad.

A mi madre, por tener siempre la fortaleza en los momentos más difíciles, por todos los consejos que me brinda para hacerme una mujer de bien, por todos los desvelos y por todos los cuidados que aún me da.

A mi padre, por su paciencia y serenidad, por todos los conocimientos que me dio, por su consejo en la elección de mi universidad y por insistir siempre en la culminación de mis estudios. Hasta el cielo te mando todo mi amor y mi agradecimiento.

A mi hermana, porque siempre ha sido un ejemplo para mí, por todos los momentos en los que ha sido mi apoyo y también por aquellos momentos divertidos y de felicidad.

A mi esposo, por ser mi apoyo, por bríndame su amor y compartir su vida conmigo. Gracias por tus asesorías y por todo el esfuerzo que compartiste conmigo para la elaboración de este trabajo.

A mis amigos, porque me acompañan incondicionalmente en todos mis logros y también en todos los momentos difíciles.

A mi profesora, la Dra. Rubith Felipa Noria Martínez, por brindarme su tiempo, paciencia y conocimientos para la elaboración de este trabajo.

A la UNAM, por darme todas las bases profesionales que me han permitido desarrollarme y crecer laboralmente.

RESUMEN

Las directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias emitidas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) tienen la finalidad de brindar orientación sobre la aplicación del principio *Arm's Length* o de plena competencia, para la valoración fiscal de las transacciones realizadas entre empresas asociadas.

En los casos de actividades económicas transnacionales, la interacción entre distintos sistemas impositivos puede derivar en la imposición por parte de más de una jurisdicción. Las actuales normas internacionales fiscales buscan evitar esta situación. Sin embargo, estas mismas normas han facilitado, en algunos casos, el caso contrario, por ejemplo, la doble no imposición. Ante esta situación, la OCDE emitió un documento llamado *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* en el que se encuentra, entre otras acciones, la de abordar los retos de la economía digital para la imposición. Al respecto, la OCDE propuso dos pilares para el gravamen a la utilidad de empresas altamente digitalizadas: el primer pilar propone la asignación de beneficios y el segundo propone un sistema que garantice que las empresas multinacionales paguen un nivel mínimo de impuestos.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	1
JUSTIFICACIÓN	3
OBJETIVOS	5
➤ Objetivo general	5
➤ Objetivos específicos.....	5
MARCO CONCEPTUAL	6
CAPÍTULO I. Marco de referencia de la economía digital	8
Introducción	9
I.1. Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias	9
I.1.1. Principio de <i>Arm's Length</i> o de plena competencia	10
I.1.2. Métodos de Precios de Transferencia	11
I.1.3. Comparabilidad	11
I.1.4. Procedimientos administrativos	11
I.1.5. Documentación	12
I.1.6. Intangibles	12
I.1.7. Servicios intragrupo	12
I.1.8. Reestructuras de negocios	13
I.2. Plan de Acción <i>BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING</i>	13
I.2.1. Antecedentes	13
I.2.2. Acción 1. Abordar los retos de la economía digital para la imposición	14
I.2.3. Acción 2. Neutralizar los efectos de los acuerdos híbridos inapropiados	15
I.2.4. Acción 3. Fortalecer las reglas para CFC	16
I.2.5. Acción 4. Limitar la evasión de la base vía instrumentos financieros e intereses	16
I.2.6. Acción 5. Combatir las prácticas fiscales perniciosas, considerando la transparencia y la sustancia	18
I.2.7. Acción 6. Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales	18
I.2.8. Acción 7. Impedir la elusión artificiosa del estatuto de Establecimiento Permanente (EP)	19
I.2.9. Acciones 8 – 10. Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor	20
I.2.10. Acción 11. Evaluación y seguimiento de BEPS	23
I.2.11. Acción 12. Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva	24

I.2.12.	Acción 13. Reexaminar la documentación sobre Precios de Transferencia	26
I.2.13.	Acción 14. Hacer más efectivos los mecanismos de solución de disputas	27
I.2.14.	Acción 15. Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales	28
	Conclusión.....	29
CAPÍTULO II Contexto internacional y nacional de BEPS		30
	Introducción.....	31
II.1	Contexto internacional de BEPS.....	31
II.2	Contexto nacional de BEPS.....	41
	Conclusión.....	44
CAPÍTULO III Funcionamiento de un modelo de negocio altamente digitalizado. Caso de estudio		45
	Introducción.....	46
III.1	Evolución de la economía digital	46
III.2	Modelo de negocio altamente digitalizado.....	49
III.2.1.	Redes sociales.....	51
III.2.2.	Comercio electrónico.....	53
III.2.3.	<i>Streaming</i>	56
III.3	Caso de estudio	57
III.3.1.	Historia.....	57
III.3.2.	Segmentos.....	57
III.3.3.	Subsidiarias.....	58
III.3.4.	Propiedad intelectual	59
III.3.5.	Riesgos fiscales que enfrenta Netflix.....	59
III.3.6.	Problemática para la fiscalización en México de Netflix	59
	Conclusión.....	60
CAPÍTULO IV Mecanismos propuestos por la OCDE. Ventajas y desventajas		61
	Introducción.....	62
IV.1	Pilar 1: Asignación de beneficios y reglas del nexo.....	62
IV.2	Pilar 2: Propuesta global anti-erosión de la base.....	65
IV.3	Aplicación en México.....	66
IV.3.1.	Situación en México	67
	Conclusión.....	67
CONCLUSIÓN.....		69

ÍNDICE DE CUADROS

Cuadro 1 Guía de puntuación.....	32
Cuadro 2 Cumplimiento de los países miembros del G20.....	32
Cuadro 3 Incorporación de Acciones BEPS en la normatividad mexicana.....	42
Cuadro 4 15 principales empresas TICs, 1995 y 2017	48
Cuadro 5 Información por segmento al 31 de diciembre de 2018	58
Cuadro 6 Empresas subsidiarias de Netflix, Inc.	58
Cuadro 7 Enfoques del Pilar 1: Asignación de beneficios	63

ÍNDICE DE IMÁGENES

Imagen 1 Impuestos a los Servicios Digitales en Europa.....	41
Imagen 2 Índices de precio al consumidor, OCDE, Zona Euro y Estados Unidos	47
Imagen 3 Dispositivos con mayor uso para conexión a redes sociales.....	51
Imagen 4 Redes sociales utilizadas en México en 2018	52
Imagen 5 Valor del comercio electrónico en México	54
Imagen 6 Acceso a contenidos audiovisuales en hogares.....	56

ÍNDICE DE GRÁFICAS

Gráfica 1 Gasto en investigación y desarrollo (% del PIB), periodo 2010-2016	47
Gráfica 2 Perfil de edad de compradores	55

INTRODUCCIÓN

El objetivo del presente trabajo es analizar en primer lugar, la dificultad que presenta el gravamen a las utilidades de las empresas con un modelo de negocio altamente digitalizado y, en segundo lugar, analizar las ventajas y desventajas que presentan los mecanismos propuestos por la OCDE.

En el primer capítulo se realiza una descripción de las directrices en materia de precios de transferencia, que han sido la base para que, tanto las autoridades fiscales como las empresas multinacionales, verifiquen que las transacciones intercompañía se realizan bajo el principio de plena competencia o *Arm's Length*. Asimismo, en este capítulo se describe el Plan de Acción *BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING* (BEPS, en español: erosión de la base imponible y el traslado de utilidades) el cual consiste en 15 acciones que pretenden, en términos generales, asegurar que las utilidades se graven en aquellas jurisdicciones en donde se crea valor. El problema de BEPS surge por lagunas en las actuales normas impositivas, las cuales son utilizadas por empresas multinacionales para evitar en la mayor medida posible el impuesto sobre las utilidades, trasladándolas a jurisdicciones con baja o nula tributación y en dónde no se llevan actividades económicas reales.

Tanto las directrices en materia de precios de transferencia como el Plan de Acción BEPS han permitido a las autoridades fiscales, tanto en México como en el resto de los países miembros de la OCDE, realizar modificaciones a sus regulaciones fiscales o incluir nuevas normas.

En el capítulo II se ofrece un panorama de los avances en materia fiscal que han llevado a cabo los países miembros del G20 con relación a la problemática BEPS. Es importante mencionar que, aunque la información estadística es limitada, es evidente el esfuerzo que se destina a la creación e implementación de medidas para evitar la erosión de la base gravable y el traslado de utilidades. Actualmente, los países de la OCDE se están enfocando en la aplicación de normas fiscales a la economía digital. La problemática de esta situación se centra en la caracterización y generalización de las empresas altamente digitalizadas.

Con el fin de entender la complejidad que presentan las empresas con modelos de negocio altamente digitalizados, en el capítulo III se muestra la evolución de la economía digital y cómo esta ha derivado en diversas plataformas digitales, cada una con características muy particulares y con cambios acelerados. Para dar mayor claridad a este tipo de empresas, se presentan un caso de estudio, el cual muestra las funciones, incluyendo los activos utilizados, de Netflix, Inc.

Finalmente, en el capítulo IV se describen los mecanismos propuestos por la OCDE para el gravamen a la utilidad de las empresas altamente digitalizadas: el primer pilar propone la asignación de beneficios y el segundo propone un sistema que garantice que las empresas multinacionales paguen un nivel mínimo de impuestos. Ambos mecanismos presentan ventajas y desventajas para su implementación, las cuales son analizadas en este mismo capítulo.

Es de destacar que las autoridades fiscales deben considerar como aspecto prioritario establecer criterios de vinculación (nexo) que permitan gravar las utilidades en las jurisdicciones en donde se crea valor y donde la empresa altamente digitalizada no tiene presencia legal.

JUSTIFICACIÓN

La erosión de la base imponible y el traslado de utilidades (BEPS) es un problema mundial que afecta principalmente a los países en desarrollo. El término BEPS se refiere a estrategias fiscales utilizadas para trasladar los beneficios a lugares de escasa o nula tributación, donde el grupo multinacional apenas realiza actividad económica alguna, lo que le permite reducir el impuesto sobre la renta.

En este contexto, un reto que enfrentan las autoridades fiscales es la imposición a las compañías con modelos de negocio altamente digitalizados. La complejidad y diversificación de estos modelos genera problemática para la identificación tanto de los elementos que generan valor, como de la jurisdicción donde se presentan dichos elementos, así como la determinación de la carga tributaria que le correspondería a dicha jurisdicción. Adicionalmente, la naturaleza misma de estos modelos de negocio puede implicar la generación de valor en una jurisdicción en la que el grupo no tenga presencia legal, es decir, sin la existencia de una entidad.

Ante esta situación, la OCDE creó un proyecto en el que, a través de grupos de trabajo, consultas y foros mundiales, participaron más de 80 países en desarrollo y otras economías no pertenecientes a la OCDE y al G20, con el objetivo de identificar los retos y prioridades relacionadas a la problemática BEPS y determinar la forma en que los países miembros podrían enfrentarlos, planteando diversos mecanismos de solución.

Como parte de la solución a los desafíos de la economía digital surgen dos mecanismos propuestos por la OCDE. En este sentido, una pronta selección y posterior implementación del mecanismo más adecuado permitirá reducir el impacto negativo en las jurisdicciones que hasta ahora han estado imposibilitadas para gravar los beneficios que resultan del valor que se genera en las mismas. Por lo anterior, se requiere un análisis de las ventajas y desventajas de los mecanismos propuestos.

Debido al conocimiento que me brinda la experiencia laboral y a la gran relevancia que presenta este tema tanto a nivel nacional como internacional por la problemática actual que presentan las autoridades fiscales con relación a este tema, considero significativo elaborar un análisis que sirva de referencia en el marco profesional y que brinde un acercamiento al marco de discusión de los mecanismos propuestos. Asimismo, la intención de este texto es poner al alcance información y documentación relacionada con este tema para un periodo que abarca los años de 2010 a mayo 2019.

Este documento se basa en las directrices y documentos emitidos por la OCDE, así como información sobre la implementación de medidas BEPS y mi experiencia laboral en materia de precios de transferencia. Mediante estas herramientas, realizo un análisis del panorama en México desde el punto de vista de las empresas altamente digitalizadas y de la autoridad fiscal.

OBJETIVOS

➤ Objetivo general:

Analizar los retos de gravar la utilidad a las empresas con un modelo de negocio correspondiente a la economía digital en México durante 2010- mayo de 2019 con el fin de determinar ventajas y desventajas de los mecanismos propuestas de la OCDE.

➤ Objetivos específicos:

- Describir el marco de referencia de la economía digital mediante las directrices en materia de precios de transferencia de la OCDE, con el propósito de utilizar el Plan de Acción *BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING*.
- Mostrar modificaciones fiscales nacionales e internacionales que han llevado a cabo los países miembros del G20 con relación a la problemática BEPS.
- Detallar el funcionamiento de un modelo de negocio altamente digitalizado, mostrando un caso de estudio en el que se puede identificar la problemática que presenta este modelo respecto a BEPS.
- Presentar los mecanismos propuestos por la OCDE para el gravamen a la utilidad de las empresas altamente digitalizadas y analizar las ventajas y desventajas que presenta cada uno de estos para el funcionamiento de este tipo de empresas en México.

MARCO CONCEPTUAL

Economía digital:

La economía digital está constituida por la infraestructura de telecomunicaciones, las industrias TIC (*software, hardware* y servicios TIC) 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. La economía digital es un facilitador cuyo desarrollo y despliegue se produce en un ecosistema caracterizado por la creciente y acelerada convergencia entre diversas tecnologías, que se concreta en redes de comunicación (redes y servicios, redes fijas-móviles), equipos de hardware (móviles multimedia 3G y 4G), servicios de procesamiento (computación en la nube) y tecnologías web (Web 2.0). (Castillo, 2013: 9).

Erosión de las bases y traslado de beneficios (BEPS): “Se refiere a estrategias de evasión fiscal que aprovechan las brechas y los desajustes en las reglas tributarias para cambiar artificialmente las ganancias a ubicaciones de baja o nula tributación.” (OCDE¹).

Establecimiento permanente:

Se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes. Se entenderá como establecimiento permanente, entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales. (Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), 2016: 1).

Modelo de negocio: “Un modelo de negocio se refiere a la forma en la que la empresa lleva a cabo su negocio” (Drucker, 1954):

Partes relacionadas:

Se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe, directa o indirectamente, en la administración, control o en el capital de dichas personas, o cuando exista

¹ Información obtenida de la página de Internet: <https://www.oecd.org/tax/beps/>

vinculación entre ellas de acuerdo con la legislación aduanera. (H. Congreso de la Unión, 2017: 527).

Precios de transferencia: “Son los precios a los que una empresa transmite bienes materiales y activos intangibles, o presta servicios, a empresas asociadas” (OCDE, 2017: 19).

Tecnologías de la Información y la Comunicación (TICs):

Son un conjunto de elementos compuestos por herramientas, prácticas y técnicas que son utilizados para el tratamiento, procesamiento, almacenamiento y transmisión de datos con la finalidad de estructurarlos en información útil que derive en la solución de problemas y la generación de conocimiento. (Bribiesca et al, 2016: 14).

Utilidad o pérdida neta:

La utilidad neta es el valor residual de los ingresos de una entidad lucrativa, después de haber disminuido sus costos y gastos relativos reconocidos en el estado de resultados, siempre que estos últimos sean menores a dichos ingresos, durante un periodo contable. En caso contrario, es decir, cuando los costos y gastos sean superiores a los ingresos, la resultante es una pérdida neta. (CINIF, 2018: NIF A-5)

CAPÍTULO I.

Marco de referencia de la economía digital



“La OCDE ayuda a los gobiernos a fomentar la prosperidad y a luchar contra la pobreza a través del desarrollo económico, la estabilidad financiera, el comercio, la inversión, la tecnología, la innovación y la cooperación para el desarrollo”. OCDE.

Introducción

Este capítulo aborda los lineamientos que la OCDE propone como guía para asegurar que las empresas multinacionales graven sus utilidades donde se encuentra la fuente de riqueza.

En la primera parte se incluye un resumen de las directrices de la OCDE² que se basa principalmente en el análisis y determinación del principio de plena competencia o *Arm's Length* de transacciones realizadas entre partes relacionadas. Puesto que el texto original es de gran extensión, en este apartado se muestran a manera de resumen los métodos de precios de transferencia, la comparabilidad entre partes relacionadas y terceros independientes, la documentación que debe ser proporcionada a las autoridades fiscales, la determinación de intangibles, el funcionamiento de los servicios intragrupo y las reestructuras de negocio.

Adicionalmente y también a manera de resumen por la complejidad y extensión de los textos originales, se mencionan los aspectos relevantes de las 15 Acciones contra BEPS³ que la OCDE propone. La Acción 1 aborda los retos relacionados con la economía digital y, debido a la interrelación que existe entre todas las acciones, se consideró de gran importancia presentar una descripción de cada una de ellas.

I.1. Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias

Las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias (Guías sobre Precios de Transferencia o Guías de la OCDE) fueron aprobadas inicialmente por el Consejo de la OCDE en 1995, con la finalidad de brindar orientación sobre la aplicación del principio *Arm's Length* o de plena competencia, para la valoración fiscal de las transacciones realizadas entre empresas asociadas.

² El texto completo se encuentra disponible en la página de Internet: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_tpg-2017-en#_ga=2.175174626.1391109617.1559991081-1618563326.1554574481

³ Los textos completos se encuentran disponibles en la siguiente página de Internet: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm>

Las Guías sobre Precios de Transferencia han sufrido varias modificaciones a lo largo del tiempo. Durante el periodo comprendido entre 1996 y 1999, dichas guías fueron complementadas con orientaciones adicionales sobre la prestación de servicios transfronterizos, intangibles, acuerdos de reparto de costos y acuerdos anticipados de precios.

En 2009, se introdujeron algunas enmiendas al Capítulo IV, para reflejar los últimos avances en ese momento, para la solución de controversias.

Posteriormente, en 2010 se revisaron sustancialmente los capítulos I, II y III y se adicionaron nuevas orientaciones en el Capítulo II sobre la selección del método más adecuado de Precios de Transferencia, considerando las circunstancias específicas de cada caso. Asimismo, se revisó la aplicación de los métodos transaccionales, específicamente el método de márgenes transaccionales de utilidad de operación y el método de partición de utilidades. Por su parte, el Capítulo III presentó orientaciones sobre cómo realizar un análisis de comparabilidad adecuado. Finalmente, se adicionó el capítulo IX, que aborda los aspectos de Precios de Transferencia relacionados con las reestructuras empresariales.

Finalmente, en 2017 se hicieron revisiones sustanciales y fueron introducidas en el reporte *Base Erosion and Profit Shifting* publicado en 2015, acciones 8-10, alineando resultados de precios de transferencia con la generación de valor, y acción 13: Documentación de Precios de Transferencia y reporte País por País. Estas reformas fueron aprobadas por el consejo de la OCDE e incorporadas en las Guías de Precios de Transferencia en mayo de 2016 y publicadas formalmente en Julio 2017.

A continuación, se mencionan los temas claves de las Guías de Precios de Transferencia:

I.1.1. Principio de *Arm's Length* o de plena competencia

Este principio fundamentalmente considera que las operaciones celebradas entre partes relacionadas deben fijar los precios y montos de contraprestaciones que se hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Sin embargo, pueden existir casos en los que la aplicación del principio de plena competencia resulte complicada por la naturaleza de las transacciones, por ejemplo, en el caso de intangibles y bienes o servicios especializados.

I.1.2. Métodos de Precios de Transferencia

Las Guías de la OCDE (2017), en su Capítulo II, establecen una regla para que, al analizar las operaciones entre partes relacionadas, se seleccione el método que arroje los resultados más confiables para cada caso en particular.

Asimismo, establece una diferenciación entre los métodos llamados tradicionales, que son los métodos de precio comparable, precio de reventa, y costo adicionado, con aquéllos denominados transaccionales, que son los métodos de márgenes transaccionales de utilidad y de partición de utilidades. Es importante mencionar que el párrafo 2.12 de las Guías de la OCDE establece que no se requerirá la aplicación de más de un método para comprobar el principio *Arm's Length*, ya que generalmente existirá un método que arroje resultados más confiables que el resto.

I.1.3. Comparabilidad

El Capítulo III de las Guías de la OCDE (2017) establece una orientación hacia el análisis de comparabilidad. En dicho Capítulo, se indica que para un correcto análisis del principio de *Arm's Length*, se deben considerar las circunstancias y características de cada tipo de operación realizada entre partes relacionadas. Para este fin, recomienda elaborar un análisis de las funciones asumidas por cada parte involucrada, considerando activos utilizados y riesgos asumidos, con el fin de establecer claramente las características de las transacciones realizadas entre partes relacionadas y poder equipararlas con aquéllas celebradas por entidades independientes. Asimismo, el citado Capítulo establece que, por lo general, el uso de comparables internos, podría resultar en un análisis más directo y confiable para comprobar el principio *Arm's Length*.

Finalmente, el Capítulo III también provee orientación sobre el uso de información de operaciones celebradas entre terceros independientes, así como la aplicación de ciertos ajustes de comparabilidad.

I.1.4. Procedimientos administrativos

En el Capítulo IV de las Guías de la OCDE (2017) se mencionan algunos procedimientos administrativos para evitar la doble imposición, la cual se origina cuando en más de una administración tributaria se utiliza la misma renta como base imponible. En este sentido, este Capítulo explica las prácticas que siguen las administraciones tributarias para verificar el

cumplimiento de plena competencia (prácticas en materia de inspección, la carga de la prueba y las sanciones) y hace énfasis en la importancia que tiene la cooperación entre las administraciones tributarias.

I.1.5. Documentación

El Capítulo V de las Guías de la OCDE (2017) provee orientación a Autoridades Fiscales y a los contribuyentes, sobre la documentación que debe ser obtenida y conservada en caso de algún requerimiento en la materia. Esta documentación debe ayudar a los contribuyentes a demostrar que sus operaciones con partes relacionadas cumplen con el principio *Arm's Length*.

I.1.6. Intangibles

Las Guías de la OCDE (2017) también analizan las condiciones establecidas en operaciones controladas que involucran intangibles, ya que dichas transacciones tienen una especial dificultad para su estudio fiscal. El Capítulo VI analiza detalladamente la aplicación de los métodos apropiados para establecer que el principio *Arm's Length* se cumple en operaciones comerciales que involucran cualquier tipo de intangibles.

Cabe destacar que las directrices establecen que en operaciones en donde interviene un activo intangible se deben considerar el importe, la naturaleza y los efectos de los costos incurridos en el desarrollo o conservación del activo intangible. Asimismo, el análisis de estas operaciones deberá tomar en cuenta las entidades que llevan a cabo la explotación de dicho activo intangible.

En este caso, el término intangible utilizado se refiere a los derechos de uso de activos industriales tales como: patentes, marcas registradas, nombres comerciales, diseños o modelos, entre otros.

I.1.7. Servicios intragrupo

El Capítulo VII de las Guías de la OCDE (2017) analiza de manera exclusiva el cumplimiento del principio *Arm's Length* en la prestación de servicios intragrupo. Dichos servicios se refieren generalmente a cuando una entidad de un grupo multinacional centraliza y pone a disposición de los demás miembros diversos servicios, generalmente administrativos, financieros, técnicos y comerciales entre otros. El costo de la prestación de estos servicios

generalmente es absorbido por una entidad del grupo que se encarga de especializarse en la prestación de dichos servicios, además de absorber todos los costos inherentes.

I.1.8. Reestructuras de negocios

Como se mencionó previamente, las Guías de la OCDE (2017) en su Capítulo IX abordan los temas en materia de Precios de Transferencia respecto a las reestructuras empresariales. Lo anterior, debido a que dichas reestructuras pueden incluir transferencias de activos intangibles, renegociaciones o terminaciones de contratos o acuerdos, o bien, reasignaciones de funciones, activos o riesgos dentro de un grupo multinacional. El citado Capítulo brinda una guía para que dichas operaciones cumplan con el principio *Arm's Length*.

I.2. Plan de Acción *BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING*

I.2.1. Antecedentes

Cuando se llevan a cabo actividades económicas transnacionales, los distintos sistemas impositivos puede derivar en una doble imposición, es decir, el gravamen por parte de dos o más jurisdicciones. A través de los tratados para evitar la doble tributación se busca que el contribuyente no sea sujeto a gravamen por impuestos de naturaleza similar en distintas jurisdicciones fiscales.

En este sentido, las actuales normas internacionales fiscales han sido elaboradas para evitar tal situación. Sin embargo, estas mismas normas han dado lugar, en algunos casos, a la doble no imposición.

Ante esta situación surge el problema de la erosión de la base imponible y traslado de utilidades (BEPS). Este fenómeno es propiciado por lagunas o mecanismos no deseados entre distintos sistemas impositivos, con lo cual los grupos multinacionales pueden hacer erosionar utilidades o trasladarlas hacia jurisdicciones con una baja tasa impositiva y donde existe escasa o nula actividad económica.

En julio de 2013, la OCDE emitió el documento llamado *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* (Plan de Acción BEPS), el cual estableció 15 acciones para que pudieran ser discutidas y analizadas de manera que, posteriormente, se convirtieran en lineamientos más formales que pudieran aplicar las distintas Administraciones Tributarias en todo el mundo.

Durante el primer año del proyecto, más de 80 países en desarrollo y otros países que no pertenecían a la OCDE o al G20 participaron en cuatro consultas y en cinco foros mundiales. Las contribuciones recibidas de los países en desarrollo fueron de gran importancia y se tomaron en cuenta durante la elaboración del Plan de Acción BEPS, dichas contribuciones fueron trabajadas por los grupos técnicos, quienes realizaron los informes sobre BEPS. Entre las principales contribuciones resaltan la plantilla de la declaración País por País, los trabajos sobre abuso de los tratados y las consideraciones que se deben tener en cuenta a la hora de negociar tratados tributarios.

El primer conjunto de medidas e informes sobre BEPS fue publicado en septiembre de 2014. El 5 de octubre de 2015, la OCDE presentó el informe final sobre las 15 áreas centrales en las que se basa el Plan de Acción BEPS, las cuales se describen en los siguientes apartados.

I.2.2. Acción 1. Abordar los retos de la economía digital para la imposición

La economía digital es el resultado de un proceso de transformación en el que la evolución de las TICs ha sido el principal elemento. Esta evolución ha abaratado y potenciado las tecnologías, mejorando así los procesos comerciales e impulsando la innovación en todos los sectores de la economía. En este sentido, y bajo un contexto de gran crecimiento de la economía digital, han surgido retos para la imposición a las empresas que operan bajo un modelo altamente digitalizado. A continuación, se presentan los puntos centrales de esta Acción:

- Modificación de la lista de excepciones a la definición de establecimiento permanente (EP) para garantizar que cada excepción se encuentre bajo la condición general de que las actividades tienen un carácter auxiliar; así como la introducción de un nuevo criterio anti-fragmentación que impida al grupo multinacional encontrarse en alguna de las excepciones al estatus de EP mediante la fragmentación de actividades entre las distintas entidades del grupo;
- Modificación de la definición de EP para incluir aquellos casos en los que una filial realiza la venta de bienes o servicios que derivan en la celebración de contratos, de manera que se considerará que esas ventas fueron efectuadas por dicha filial;

- Revisión de las Guías de Precios de Transferencia con relación a los activos intangibles. Las directrices deberán garantizar que el análisis de precios de transferencia no se vea afectado por distinta información entre la administración tributaria y el contribuyente en lo que respecta a intangibles de difícil valoración;
- Recomendaciones con relación al diseño de normas para Compañías Extranjeras Controladas (CFC, por las siglas en inglés de *Controlled Foreign Corporation*) de transparencia fiscal internacional⁴, las cuales incluyen definiciones de las rentas de las CFC que harán que las rentas obtenidas en el ámbito de la economía digital queden sometidas a gravamen en la jurisdicción en que se halle ubicada la casa matriz.

Adicionalmente, los países se enfrentan a otros desafíos relacionados con la economía digital. Por una parte, se encuentra la determinación de la existencia de un nexo (también denominado criterio de vinculación) y, por otra parte, plantea desafíos relacionados con la aplicación de impuestos, especialmente en la adquisición de bienes o servicios de proveedores extranjeros.

I.2.3. Acción 2. Neutralizar los efectos de los acuerdos híbridos inapropiados

Los mecanismos o acuerdos híbridos⁵ se sustentan en las asimetrías existentes en el tratamiento fiscal de una entidad o instrumento financiero en dos o más jurisdicciones, lo que puede acabar generando una doble no imposición o, bien el diferimiento a largo plazo de los impuestos.

El objetivo de estas recomendaciones es neutralizar los efectos de mecanismos híbridos para poner fin a la aplicación de deducciones múltiples de gastos incurridos una sola vez, deducciones sin la correspondiente tributación de la contraparte que recibe el ingreso o la generación de múltiples deducciones por doble imposición internacional a partir de un único impuesto pagado.

⁴ “Se considera que las entidades o figuras jurídicas extranjeras son transparentes fiscales, cuando no son consideradas como contribuyentes del impuesto sobre la renta en el país en que están constituidas o tienen su administración principal o sede de dirección efectiva y sus ingresos son atribuidos a sus miembros, socios, accionistas, o beneficiarios.” (LISR, 2016: 196)

⁵ “Los acuerdos híbridos pueden referirse a entidades o instrumentos híbridos. Se dice que una entidad es híbrida cuando esa misma entidad es tratada de diferente manera bajo las leyes fiscales de dos o más jurisdicciones [...] Por otro lado, un instrumento se considera híbrido para efectos fiscales cuando es tratado de diferente manera bajo las leyes fiscales de dos o más jurisdicciones.” (Aguilar, 2016: 4)

Dichas recomendaciones están dirigidas al diseño de normas que alineen el tratamiento fiscal de un instrumento o entidad con aquel aplicado en la jurisdicción contraparte. Estas normas se aplicarían de forma automática, existiendo una norma principal y otra con carácter de norma secundaria. La norma principal tendrá como objetivo que los países nieguen a los contribuyentes la posibilidad de deducirse un pago si no se encuentra incluido en la base imponible sujeta a gravamen en la jurisdicción contraparte, o cuando resulte igualmente deducible en esta última. En el supuesto de no aplicar la norma principal, la jurisdicción contraparte puede aplicar una norma secundaria que exige reflejar el pago deducible dentro de los ingresos o se impide la deducción del mismo.

Asimismo, se presentan medidas destinadas a impedir la utilización de entidades con residencia dual, es decir, aquellas con residencia fiscal en dos países diferentes. Al respecto, se hace referencia a la aplicación de los convenios y tratados fiscales a entidades híbridas, para los cuales se propone una disposición que garantice no sólo que se apliquen las ventajas derivadas de los convenios aplicables a los ingresos de estas entidades, sino también que no se apliquen en aquellos casos en que ningún país, de conformidad con su legislación interna, considere las rentas obtenidas por dicha entidad como ingresos.

I.2.4. Acción 3. Fortalecer las reglas para CFC

Las CFC son empresas extranjeras cuyo control lo ejercen accionistas de la jurisdicción en que se encuentra ubicada la matriz. Al respecto, se recomienda determinar en qué medida los accionistas ejercen influencia sobre una empresa extranjera con el fin de afirmar que se trata de una CFC. Asimismo, se recomienda que las normas de CFC se rijan por la legislación aplicable en la jurisdicción de la matriz, a fin de efectuar el registro de los rendimientos de la CFC atribuibles a los accionistas y que las pérdidas registradas por la CFC se compensen únicamente con las ganancias de dicha sociedad u otras CFC ubicadas en la misma jurisdicción.

Finalmente, menciona la importancia de que las normas para CFC no generen situaciones de doble imposición.

I.2.5. Acción 4. Limitar la evasión de la base vía instrumentos financieros e intereses

Los riesgos de erosión de la base imponible y de traslado de utilidades por parte de grupos multinacionales mediante instrumentos financieros se puede dar en tres escenarios:

- El grupo mantiene un elevado nivel de deuda con entidades independientes que se encuentran en países de elevada tributación.
- El grupo utiliza préstamos intragrupo para generar deducciones por intereses superiores a los gastos efectivamente incurridos por pago de intereses a terceros.
- El grupo trasnacional utiliza financiamiento, ya sea de empresas del grupo o de terceros independientes, para generar ingresos que están exentos de gravamen.

Para hacer frente a estos riesgos, se formularon recomendaciones con relación a mejores prácticas en el diseño de normas para impedir la erosión de las bases imponibles y el traslado de utilidades mediante la excesiva deducción de intereses. El enfoque recomendado se fundamenta en una norma de ratio fijo que limita las deducciones netas de una entidad por concepto de intereses y otros pagos económicamente equivalentes, a un porcentaje determinado de sus beneficios antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones (EBITDA, por sus siglas en inglés - *Earnings before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization*). Debido a que no todos los países se encuentran en la misma situación, el enfoque recomendado incluye un rango de posibles ratios de entre 10 por ciento y 30 por ciento.

Algunos grupos presentan un alto grado de endeudamiento frente a terceros por razones ajenas a la tributación, por lo que se sugiere aplicar simultáneamente la norma de ratio fijo, mencionada anteriormente, con la norma de ratio de grupo. Esto le permitiría a una empresa con un nivel de gasto neto por intereses por encima del ratio fijo establecido por un país deducir un monto máximo de intereses calculado con base en un ratio del gasto financiero neto sobre el EBITDA del grupo a nivel mundial.

Es importante mencionar que los montos por concepto de intereses deben ser pactados con base en las normas de precios de transferencia.

La implementación coordinada de estas medidas disminuirá la posibilidad de que grupos multinacionales contraigan niveles de endeudamiento con el fin de erosionar la base imponible y trasladar los beneficios.

I.2.6. Acción 5. Combatir las prácticas fiscales perniciosas, considerando la transparencia y la sustancia

Esta medida pretende asegurar que los gobiernos eliminen o modifiquen sus regímenes preferenciales cuando éstos sean susceptibles a atraer rentas que no vienen acompañadas de una actividad económica sustancial. Para dicho objetivo, se acordó la aplicación del enfoque del mecanismo nexo, el cual permite evaluar si los regímenes preferenciales constituyen o no prácticas tributarias perniciosas.

El mecanismo nexo exige un vínculo entre la localización de las actividades generadores de la renta objeto del régimen preferencial y la localización de la renta que se beneficia de dicho régimen.

Asimismo, esta acción se centra en la mejora del intercambio de información en lo que respecta a ciertos *tax ruling* (decisiones administrativas con relación a contribuyentes específicos) mediante un marco de referencia bajo el cual se incluyan todos los *tax ruling* que puedan dar lugar a prácticas elusivas BEPS. Dicho marco contempla seis categorías de acuerdos: i) acuerdos relativos a la aplicación de regímenes fiscales preferenciales; ii) acuerdos previos sobre valoración de precios de transferencia; iii) acuerdos concediendo un ajuste a la baja de los beneficios; iv) acuerdos relativos a establecimientos permanentes; v) acuerdos en materia de sociedades canalizadoras de rentas y vi) cualquier otro tipo de acuerdos que pudieran conllevar un riesgo de prácticas elusivas BEPS ante la ausencia de información.

I.2.7. Acción 6. Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales

Esta acción identifica el uso abusivo de convenios fiscales (o *treaty shopping*), como uno de los principales problemas de BEPS.

Las prácticas de *treaty shopping* pueden afectar la tributación en un país al ser reclamadas indebidamente las ventajas derivadas de la aplicación de un convenio en circunstancias en las que éstas no resultan aplicables. Por esta razón, los países afectados han decidido incluir cláusulas antiabuso en sus respectivos convenios fiscales.

Las recomendaciones para frenar dichas estrategias son las siguientes:

- Inclusión en los convenios fiscales de una declaración en la que los países firmantes se comprometen a evitar situaciones que implican el riesgo de doble no

imposición o de imposición excesivamente reducida.

- Inclusión de una cláusula antiabuso específica, también denominada cláusula de limitación de beneficio, que limita las ventajas concedidas sólo a las entidades que reúnen ciertas condiciones que garantice la existencia de un nexo suficiente (presencia fiscal) entre dicha entidad y su país de residencia.
- Inclusión de una cláusula antiabuso más genérica basada en los propósitos principales de las transacciones u operaciones (denominada test del propósito principal). Con el test del propósito principal, si las transacciones u operaciones realizadas tienen la finalidad, entre otras, de aprovechar los beneficios del convenio, la concesión de dicho convenio quedaría sujeta al reconocimiento explícito de la conformidad de dichos beneficios.

I.2.8. Acción 7. Impedir la elusión artificiosa del estatuto de Establecimiento Permanente (EP)

Por lo general, los tratados fiscales establecen que las utilidades que generan las empresas extranjeras son susceptibles de someterse a gravamen en un determinado país únicamente cuando dicha empresa cuente con EP en ese mismo territorio. En consecuencia, la definición del concepto de EP es de gran importancia a fin de determinar si las rentas obtenidas por una empresa extranjera son sujetas a gravamen en otro país.

Esta medida se centra en la modificación de la definición de EP que se encuentra en el Modelo de Convenio de la OCDE⁶. Con esta modificación se pretende impedir que determinadas actividades puedan acogerse a las excepciones específicas incluidas en la definición de EP que actualmente señala el Modelo de Convenio de la OCDE⁷.

A continuación, se presentan los puntos principales:

- Un contrato de comisión es un instrumento a través del cual una persona vende productos tangibles en un país por cuenta de una empresa extranjera, la cual es la verdadera propietaria de dichos productos. Por lo tanto, debido a que la persona que realiza la venta no es propietaria de los productos, ésta no es sometida a gravamen por las utilidades obtenidas en dichas ventas y solamente tiene que

⁶ El Modelo de Convenio tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio ofrece los medios para resolver, sobre una base uniforme, los problemas que se plantean con mayor frecuencia en el campo de la doble imposición jurídica.

⁷ Apartado 4 del artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE.

tributar por la contraprestación (generalmente una comisión) obtenida a cambio de sus servicios. En este sentido, es común que empresas extranjeras recurran a un contrato de comisión, aun cuando funcionalmente la persona contratada está facultada para concluir contratos en nombre de la empresa extranjera. Por lo anterior, cuando esto suceda, habrá que considerar que esta empresa extranjera tiene una presencia fiscalmente imponible en ese país, por lo que queda justificado su sometimiento a gravamen en el mismo⁸.

- Cuando se introdujeron las excepciones específicas a la definición de EP en el Modelo de Convenio de la OCDE, se consideraba que, generalmente, las actividades objeto de dichas excepciones tenían un carácter auxiliar. Sin embargo, ante el problema de la erosión de la base imponible y traslado de utilidades derivada de lo que se conoce como fragmentación de actividades, la modificación al Modelo de Convenio de la OCDE se centra en aclarar que no es posible evitar el gravamen a las utilidades obtenidas mediante un negocio fragmentado en varias actividades pequeñas para alegar que cada una de ellas tiene un carácter preparatorio o auxiliar.
- Adicional a los puntos anteriores, la Acción 7 de BEPS se centra también en la excepción aplicable a obras o proyectos de construcción o de instalación⁹, la cual ha dado lugar a abusos en el fraccionamiento de contratos entre empresas estrechamente vinculadas. Ante esto, se propone incorporar la norma del test del propósito principal en la definición de EP del Modelo de Convenio de la OCDE.

I.2.9. Acciones 8 – 10. Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor

El crecimiento del volumen de los intercambios comerciales intragrupo se ha intensificado durante las últimas décadas y en algunas ocasiones las directrices vigentes de precios de transferencia pudieran ser utilizadas de manera errónea con el fin de obtener resultados en los que las utilidades no correspondan a la actividad económica que los genera.

⁸ Este punto se basa en el apartado 5 del artículo 5 del Modelo de Convenio de la ODCE.

⁹ Apartado 3 del artículo 5 del Modelo de Convenio de la ODCE.

Los países han adoptado el principio de plena competencia como la base en la determinación de los precios de transferencia. Dicho principio señala que el precio o contraprestación fijado para aquellas operaciones realizadas entre empresas relacionadas deber ser igual al que se hubiera utilizado en operaciones entre empresas independientes en condiciones y circunstancias económicas comparables. Sin embargo, las directrices existentes sobre la aplicación de este principio han sido objeto de manipulación, generando así resultados que no necesariamente corresponden con la creación de valor dentro de un grupo multinacional. Ante tal situación, el trabajo realizado en el Plan de Acción BEPS en materia de precios de transferencia se enfoca en tres áreas clave:

- Acción 8. Analiza los aspectos de precios de transferencia relativos a las operaciones de intangibles debido a que éstos pudieran derivar en la erosión de la base imponible y traslado de utilidades.
- Acción 9. Examina la asignación de los riesgos asumidos y activos utilizados, de tal forma que correspondan a la generación de ingresos de aquellas entidades que los asumen y poseen, pues en ocasiones pudieran no corresponder dichos rendimientos con las actividades efectivamente desarrolladas.
- Acción 10. Se centra en transacciones que presentan riesgos significativos, incluyendo la asignación de beneficios de operaciones que pueden resultar comercialmente irracionales para las empresas involucradas. Asimismo, analiza el uso de los métodos de precios de transferencia de partición de utilidades conforme a las principales actividades económicas del grupo. Finalmente, analiza el uso de ciertos tipos de pagos entre empresas pertenecientes a un mismo grupo (como los costos de gestión o los gastos de administración de la casa matriz) para erosionar la base imponible y el traslado de utilidades.

En términos generales, la revisión de las directrices de precios de transferencia se dirige a la atribución de los beneficios a las actividades económicas que los generan. En este sentido, las directrices revisadas exigen una delimitación contractual de las transacciones entre partes relacionadas y la examinación de las condiciones reales en que son llevadas a cabo. En caso de que los términos contractuales presentaran diferencias con las condiciones reales, la conducta complementará o reemplazará los términos contractuales. Asimismo,

cuando las transacciones entre partes relacionadas carezcan de racionalidad comercial, las directrices permitirán ignorar los acuerdos a efectos de precios de transferencia.

En línea con lo anterior, las directrices revisadas incluyen dos aclaraciones importantes en cuanto a los riesgos y a los intangibles:

- Con relación a los riesgos, cabe señalar que ninguna empresa con fines de lucro asumiría riesgos sin esperar a cambio rendimientos. En este sentido, el principio económico de cuanto mayor sea el riesgo asumido más elevada será la rentabilidad esperada, ha provocado que los grupos multinacionales adopten estrategias basadas en la reasignación contractual de riesgos, que en ocasiones no corresponden a la actividad realmente realizada. Ante esta situación, se determina que, independientemente de los términos contractuales, los riesgos deberán ser atribuidos a la parte que tenga control de los mismos y que disponga de capacidad financiera suficiente para asumirlos.
- Con relación a los intangibles, las directrices establecen que la titularidad jurídica de los intangibles no debería generar por sí sola el derecho a percibir la totalidad o una parte de los beneficios por la explotación de los mismos. En este sentido, las entidades del grupo que realizan funciones importantes, aportan parte de los activos y controlan los riesgos en la creación de intangibles, son las que tienen derecho a una remuneración proporcional al valor de sus contribuciones.

Adicionalmente, las directrices analizan la situación en la cual una empresa del grupo proporciona financiamiento, pero no realiza actividades significativas. Al respecto señala dos puntos importantes:

- a) Esta entidad no debería percibir beneficios que no correspondan únicamente a los rendimientos o intereses derivados del financiamiento otorgado.
- b) Si dicha entidad no cuenta con la capacidad suficiente para controlar los riesgos financieros por los financiamientos otorgados, únicamente tendría derecho a percibir rendimientos que estuvieran exentos de riesgo.

Finalmente, las directrices establecen que no pueden asignarse beneficios obtenidos por un grupo multinacional a aquellos miembros que no contribuyan a la generación de los mismos. Para garantizar que lo anterior se cumpla, la OCDE señala que debe llevarse a cabo

una revisión de las directrices para indicar cómo debe aplicarse correctamente el método de partición de utilidades, con el fin de que éste se encuentre alineado a la creación de valor.

En términos generales, las medidas que se encuentran en las Acciones 8-10 están enfocadas en mejorar y completar las directrices en materia de precios de transferencia para garantizar que los beneficios dentro de un grupo multinacional estén alineados con la creación de valor según las funciones, activos y riesgos de cada entidad.

I.2.10. Acción 11. Evaluación y seguimiento de BEPS

A pesar de la complejidad para cuantificar el impacto que tiene BEPS, la OCDE señala que, de acuerdo con investigaciones llevadas a cabo desde 2013, se han registrado pérdidas globales de recaudación en el ámbito del impuesto sobre la renta de sociedades de entre 100 a 240 mil millones de dólares al año y, dado que los países en desarrollo dependen en mayor medida de la recaudación que los países desarrollados, el impacto de prácticas BEPS es mayor en los países en desarrollo.

Existen seis indicadores que proporcionan indicios de la existencia de prácticas elusivas de BEPS, los cuales se presentan a continuación:

- Las filiales de grupos multinacionales ubicadas en países de baja tributación registran márgenes de utilidad superiores a los obtenidos por las filiales ubicadas en otras partes del mundo.
- Se estima que las tasas impositivas efectivas pagadas por las empresas multinacionales se sitúan entre 4% y 8.5% por debajo de las aplicadas a empresas similares con operaciones exclusivamente nacionales.
- El nivel de concentración de la inversión extranjera directa en un país o grupo de países puede ser indicador de BEPS. Respecto a esto, el volumen de Inversión Extranjera Directa (IED) en países con ratios de más de 200% de IED respecto al PIB, aumentó durante el periodo 2005-2012.
- El problema del traslado de las utilidades de las jurisdicciones donde tienen lugar las actividades que las generan, especialmente con lo que respecta a los activos intangibles, sigue en aumento. Por ejemplo, el ratio de pagos de regalías percibidos frente al gasto en investigación y desarrollo (I+D) en una serie de países de baja tributación resultó 6 veces superior al ratio medio en los restantes países,

habiéndose triplicado desde 2009.

- Las filiales de empresas multinacionales ubicadas en países con tasas impositivas más altas presentan elevados coeficientes de gastos por intereses tanto con entidades vinculadas como con independientes. El ratio de gastos por intereses sobre las utilidades de filiales de las principales empresas multinacionales del mundo establecidas en países de alta tributación prácticamente triplica el ratio global de las entidades independientes.

Estos indicadores arrojan claras evidencias de que se está realizando el traslado de utilidades, fenómeno de gran magnitud e impacto económico que se prevé siga en aumento y el cual provoca distorsiones con efectos económicos adversos.

Es importante mencionar que, tanto los indicadores como los análisis en materia de BEPS se ven afectados por las considerables limitaciones de los datos actualmente disponibles, por lo cual, es fundamental mejorar las herramientas y los datos disponibles para cuantificar y controlar la magnitud de BEPS en un futuro, así como para analizar el impacto de las correspondientes medidas anti-elusivas desarrolladas en el Plan de Acción BEPS.

I.2.11. Acción 12. Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva

El acceso rápido a este tipo de información puede brindar a las autoridades fiscales la oportunidad de responder con prontitud a eventuales riesgos fiscales, ya sea mediante la adecuada evaluación del riesgo, las pertinentes inspecciones tributarias o modificando la legislación o regulación aplicable.

Esta acción se centra en la formulación de recomendaciones relativas al diseño de normas de declaración obligatoria para transacciones o estructuras agresivas, teniendo en cuenta los costos administrativos para las autoridades tributarias y las empresas y aprovechando las experiencias de los países que ya cuentan con este tipo de regulaciones.

Los regímenes de declaración obligatoria deben ser claros y fáciles de entender; deben mantener el equilibrio entre los costos soportados por los contribuyentes y los beneficios que se deriven para las autoridades tributarias; deben ser eficaces para alcanzar los objetivos prefijados; deben identificar con precisión aquellas estructuras sujetas a la obligación de

declaración; y deben ser lo suficientemente flexibles y dinámicos para permitir a las autoridades tributarias adaptar el sistema con el fin de dar respuesta a nuevos riesgos.

Los objetivos de los regímenes de declaración obligatoria son los siguientes:

- Aumentar el nivel de transparencia, proporcionando a las autoridades tributarias información anticipada acerca de estructuras de planificación fiscal potencialmente agresivas o abusivas.
- Generar disuasión. Es más probable que los contribuyentes analicen con mayor detenimiento el poner en marcha una estructura si están obligados a declararla. Con esto, se pretende ejercer mayor presión sobre aquellos contribuyentes que pretenden incurrir en prácticas elusivas, ya que cuentan con pocas posibilidades concluir su objetivo sin que las autoridades se lo impidan.

Las principales características que se recomiendan a aquellos países que adopten regímenes de declaración obligatoria son las siguientes:

- Aplicar la obligación tanto al promotor como al contribuyente.
- Aplicar de manera combinada la obligación de declaración de rasgos genéricos (por ejemplo, el requisito de confidencialidad o el pago de una elevada comisión) y rasgos específicos (por ejemplo, la utilización de pérdidas).
- Establecer un mecanismo de seguimiento que permita vincular las declaraciones efectuadas por promotores y clientes. Los regímenes que llevan a cabo este tipo de seguimiento introducen números de referencia relativos a las estructuras y solicitan al promotor una lista de clientes.
- Vincular el plazo de declaración al momento en que se pone la estructura a disposición del contribuyente, si la obligación recae en el promotor o, vincularlo a la implantación de la estructura en cuestión cuando la obligación recae en el contribuyente.
- Imponer sanciones que garanticen el cumplimiento de las normas de declaración obligatoria.

La planificación fiscal a nivel internacional plantea mayor desafío para los regímenes de declaración obligatoria debido a que suelen crearse para un contribuyente u operación particulares, pudiendo intervenir múltiples partes y generar numerosas ventajas fiscales en distintas jurisdicciones. Ante esta situación se recomienda lo siguiente:

- Que los países adopten rasgos distintivos de acuerdo al tipo de resultados BEPS a nivel internacional que les susciten preocupaciones.
- Que los contribuyentes que realicen operaciones intragrupo con importantes implicaciones fiscales estén obligados a realizar las investigaciones necesarias para determinar si una transacción forma parte de un instrumento identificado como un aspecto que debe informarse atendiendo el régimen de declaración obligatoria.

I.2.12. Acción 13. Reexaminar la documentación sobre Precios de Transferencia

Esta acción promueve el desarrollo de normas relativas a la documentación sobre precios de transferencia para aumentar la transparencia hacia la administración tributaria. Estas normas deben incluir el requisito de que las empresas multinacionales suministren a todos los gobiernos pertinentes la información necesaria sobre la asignación y el reparto mundial de sus ingresos, la actividad económica y los impuestos pagados en los distintos países.

Para cumplir el objetivo de esta acción, se ha desarrollado un enfoque dividido en tres niveles respecto a la documentación sobre precios de transferencia:

- En primer lugar, un Archivo Maestro que proporcione a las administraciones tributarias información completa acerca de sus actividades económicas a escala mundial y de sus políticas en materia de precios de transferencia, al que tendrán acceso todas las administraciones tributarias pertinentes.
- En segundo lugar, un Archivo Local, específico para cada país, que contenga información más detallada sobre operaciones intercompañía, identificando entidades vinculadas, importes de dichas operaciones y los análisis efectuados en la determinación de los precios de transferencia.
- En tercer lugar, un Informe país por país, el cual muestre el nivel de ingresos, utilidades antes de impuestos y el monto del impuesto devengado, con carácter anual, en cada una de las jurisdicciones en que desarrollen sus actividades. Asimismo, debe mostrar el número total de empleados, el capital declarado, beneficios no distribuidos y activos tangibles con los que cuenta cada jurisdicción fiscal. Finalmente, estas empresas deberán identificar cada una de las entidades pertenecientes al grupo, especificando el tipo de actividad económica que

desarrolla cada entidad.

Las empresas multinacionales deberán presentar los archivos maestro y local directamente a las administraciones tributarias competentes en cada caso. La presentación de los informes país por país deberá tener lugar en la jurisdicción de residencia fiscal de la sociedad matriz, teniendo acceso a su contenido todas las jurisdicciones pertinentes.

I.2.13. Acción 14. Hacer más efectivos los mecanismos de solución de disputas

El artículo 25 del Modelo de Convenio de la OCDE proporciona un mecanismo mediante el cual las autoridades competentes pueden resolver las diferencias en lo concerniente a la interpretación o aplicación del convenio a partir de un mecanismo denominado -procedimiento amistoso-. Este mecanismo busca garantizar que ninguno de los países competentes grave a los contribuyentes que cuentan con ventajas por convenios celebrados.

Las medidas desarrolladas en la Acción 14 del Plan de Acción BEPS están encaminadas a reforzar la eficacia y eficiencia del procedimiento amistoso. Dichas medidas apuntan a minimizar los riesgos de incertidumbre y doble imposición involuntaria promoviendo la aplicación coherente y adecuada de los convenios fiscales, así como también por la oportuna y efectiva resolución de controversias por lo que respecta a su interpretación o aplicación.

Los países han aceptado importantes cambios frente a la solución de controversias, hecho que se plasma en el desarrollo de un estándar básico en lo referente a la resolución de conflictos de interpretación o aplicación de los convenios. Los objetivos de dicho estándar son los siguientes:

- Asegurarse de que las obligaciones contraídas en virtud de los convenios relacionados con el procedimiento amistoso se apliquen plenamente de manera oportuna.
- Garantizar la implementación de procedimientos amistosos que fomenten la resolución de conflictos de interpretación o aplicación de los convenios.
- Asegurarse de que los contribuyentes tengan acceso a los procedimientos amistosos cuando reúnan las condiciones para ello.

I.2.14. Acción 15. Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales

Los convenios fiscales se remiten a una serie de principios comunes creados para poner fin a las situaciones de doble imposición que pueden afectar al comercio y a las inversiones transfronterizas. La red actual de convenios fiscales bilaterales se remonta a los años veinte del siglo pasado, mientras que el primer Modelo de Convenio Tributario fue obra de la Liga de las Naciones¹⁰. La OCDE y la Organización de las Naciones Unidas (ONU) han actualizado sus propios modelos de convenio inspirándose en el modelo original.

La globalización ha amplificado los efectos de las lagunas y discrepancias entre los sistemas tributarios de los distintos países, lo que ha hecho necesario reexaminar ciertas características del sistema actual de convenios fiscales bilaterales que facilitan la erosión de la base imponible y traslado de utilidades. Más allá de los desafíos a los que se enfrenta el sistema actual en cuestiones de fondo, la enorme cantidad de convenios bilaterales complica significativamente la actualización de la red actual. La red existente no está sincronizada con los modelos de convenio tributarios y, con el tiempo, surgen problemas a los que es imposible dar una respuesta inmediata.

Ante la falta de un mecanismo que garantice su rápida implementación, las modificaciones a los modelos de convenio están acrecentando las discrepancias entre el contenido de los referidos modelos y el de los convenios fiscales en vigor. Por esta razón, los países han decidido estudiar la viabilidad de un instrumento multilateral que produciría los mismos efectos que una renegociación simultánea de miles de convenios fiscales bilaterales.

Esta acción plantea el análisis de algunas cuestiones de Derecho Tributario y Derecho Internacional Público relativas a la elaboración de un instrumento multilateral que permita a los países implementar medidas y modificar los convenios fiscales bilaterales que hubieran suscrito. Partiendo de este análisis, los países interesados desarrollarán un instrumento multilateral teniendo en cuenta la constante evolución y transformación de la economía global y la necesidad de adaptarse rápidamente a dicha evolución.

¹⁰ “La Sociedad de las Naciones o Liga de las Naciones fue la primera organización internacional de tipo político y de carácter universal. Dicha organización tuvo su origen en un tratado multilateral denominado Pacto de la Sociedad de las Naciones, incorporado al Tratado de Versalles, el cual fue firmado el 28 de junio de 1919.” (Figueroa, 1989).

Conclusión

A través de foros y mesas de discusión, la OCDE ha elaborado y publicado diversos documentos que les dan a las autoridades fiscales herramientas para la determinación de la base gravable correspondiente a su jurisdicción cuando ésta se ve afectada por transacciones realizadas entre partes relacionadas.

Asimismo, la OCDE brinda mecanismos para la identificación y solución de la problemática BEPS. El objetivo de estos mecanismos es evitar el traslado de las utilidades a regímenes donde existen tasas impositivas bajas y no se lleva a cabo actividad económica significativa. Es importante mencionar que, el Plan de Acción BEPS es sólo el primer paso para la disminución de esta problemática, pues las autoridades fiscales se pueden enfrentar a grandes desafíos en la implementación de estas medidas, tal es el caso de la economía digital, el cual se abordará en los capítulos siguientes.

En México, estas herramientas han permitido que se incluya en la normatividad fiscal obligaciones para el contribuyente que le permiten a la autoridad fiscal conocer el comportamiento de las empresas multinacionales en México y analizar la forma en que éstas realizan sus operaciones intercompañía.

CAPÍTULO II

Contexto internacional y nacional de BEPS



*La implementación de las acciones BEPS
representa un reto importante tanto para las
autoridades fiscales como para los
contribuyentes.*

Introducción

En el presente capítulo se muestra el grado de implementación de los mecanismos propuestos por la OCDE que presentan diversos países, incluyendo México, con el fin de evitar en la mayor medida posible la erosión de las bases y la transferencia de beneficios.

Desde la publicación del Plan de Acción BEPS, los países del G20 se enfocaron en aplicar medidas orientadas principalmente al intercambio de información, y algunos de ellos también apoyaron a otros países para la aplicación de las Acciones BEPS. En los siguientes apartados se mencionan de manera general las medidas implementadas en cada país del G20 y se muestra con mayor detalle aquéllas implementadas en México.

Es importante mencionar que, actualmente la mayoría de los países han dirigido su atención a la fiscalización de las empresas altamente digitalizadas. A pesar de los retos que presenta tal situación, muchos países han logrado la implementación de impuestos directos y/o indirectos a este tipo de empresas.

II.1 Contexto internacional de BEPS

Según la OCDE, sus miembros y los países del G20, junto con los países en desarrollo que participaron en el desarrollo del Plan de Acción BEPS, el objetivo es establecer un marco fiscal internacional en el que se graven las utilidades donde se produce la actividad económica y la creación de valor, para lo cual se debe trabajar para apoyar a todos los países interesados en implementar y aplicar las reglas de manera consistente y coherente. Por lo tanto, además de la implementación de las recomendaciones que se establecen en el Plan de Acción BEPS, para cumplir plenamente con el compromiso, los miembros del G20 deben apoyar a los países interesados en aplicar estas normas.

De acuerdo con el informe elaborado por el Grupo de Investigación del G20 y la Universidad de Toronto (2016), todos los países miembros están comprometidos con la implementación de las acciones BEPS y han llevado a cabo diversas labores para ello. En el Cuadro 2 se muestra el cumplimiento de cada país bajo la escala que se presenta en el Cuadro 1:

Cuadro 1
Guía de puntuación

-1	El miembro del G20 no avanza en la implementación de reformas internas consistentes con el Plan de Acción BEPS, ni apoya a los países interesados en aplicar las normas.
0	El miembro del G20 avanza en la implementación de reformas internas consistentes con el Plan de Acción BEPS, o apoya a países interesados en aplicar las normas.
+1	El miembro del G20 avanza en la implementación de reformas internas consistentes con el Plan de Acción BEPS y apoya a los países interesados en aplicar las reglas anti-BEPS

Fuente: Cuadro tomado del documento *2016 G20 Hangzhou Summit Interim Compliance Report*, April 8, 2017.

Cuadro 2
Cumplimiento de los países miembros del G20

País	No cumple	Trabajo en proceso	Cumple
Argentina		0	
Australia			+1
Brasil		0	
Canadá		0	
China		0	
Francia			+1
Alemania			+1
India		0	
Indonesia		0	
Italia		0	
Japón			+1
Corea			+1
México			+1
Rusia			+1
Arabia Saudita		0	
Sudáfrica		0	
Turquía		0	
Reino Unido			+1
Estados Unidos			+1
Unión Europea			+1

Fuente: Cuadro tomado del documento *2016 G20 Hangzhou Summit Interim Compliance Report*, April 8, 2017.

Argentina:

A partir de noviembre de 2016, el gobierno estableció la planeación y desarrollo de la economía con base al Plan de Acción BEPS. Asimismo, firmó con Suiza un acuerdo mutuo para el intercambio de información.

Australia:

En 2015, las modificaciones de las leyes fiscales (Proyecto de Ley) tenían como objetivo garantizar que los productos digitales y otros servicios importados suministrados por empresas extranjeras estuvieran sujetos a impuesto sobre bienes y servicios de manera similar a los suministrados por empresas australianas.

Asimismo, aunque Australia ya incluía normas contra el abuso de sus tratados fiscales, su gobierno se comprometió a incorporar recomendaciones de la OCDE.

En enero del 2016, entró en vigor la Ley Multinacional Anti-Evasión, cuyo objetivo es abordar la evasión artificial de los EP australianos. Adicionalmente, el gobierno publicó un informe de la *Board of Taxation* para la implementación de reglas para abordar la Acción 2 del Plan de Acción BEPS (relacionada con los acuerdos híbridos).

A partir de diciembre de 2016, la legislación en materia de precios de transferencia fue actualizada de acuerdo con las especificaciones indicadas en las Acciones 8-10 del Plan de Acción BEPS.

En cuanto al intercambio de información, Australia provee toda la información necesaria respecto al informe país por país.

Además de lo anterior, Australia apoya a los países interesados en la aplicación de las acciones BEPS, muestra de lo cual, en diciembre de 2016, participó en la Conferencia Fiscal Internacional, en Mumbai, que se centró en el apoyo a la implementación de estas acciones en países en desarrollo y celebró la Conferencia Tributaria de Servicios Financieros, cuyos discursos se enfocan en acuerdos híbridos, atribución de sucursales y precios de transferencia.

Brasil:

En octubre de 2016 entró en vigor el Reglamento Normativo de la Secretaría de Ingresos Federales, el cual actualiza la lista brasileña de países con régimen de impuestos preferentes. Este Reglamento Normativo puede considerarse una acción inicial en el contexto de transparencia fiscal.

Asimismo, en octubre de 2016, Brasil firmó el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes para reforzar el compromiso de intercambio de información para efectos fiscales. Respecto a este tema, la Secretaría de Ingresos Federales informó la adopción del informe país por país en noviembre de 2016.

Canadá:

La emisión de Presupuesto Federal para 2016 incluía estándares mínimos para prácticas fiscales perniciosas (Acción 5), medidas enfocadas en la prevención del abuso de tratados (Acción 6), analizaba la aplicación de disposiciones de precios de transferencia, en línea con lo establecido en las Acciones 8-10, y la implementación del informe país por país (Acción 13).

Adicionalmente, en abril del 2016 la *Canada Revenue Agency* emitió la Circular de Información Fiscal con la Resolución Anticipada del Impuesto Sobre la Renta e Interpretaciones Técnicas, la cual incluía nuevos párrafos referentes al intercambio de información.

En septiembre de 2016, el Ministro de Ingresos Federales enfatizó en la necesidad de participar en el grupo de trabajo denominado *Joint International Taskforce on Shared Intelligence and Collaboration*, con la finalidad de colaborar con socios internacionales para evitar la evasión fiscal.

Es importante mencionar que Canadá ha mostrado esfuerzos para la implementación de las Acciones BEPS. Sin embargo, los esfuerzos para apoyar a otros países no han sido substanciales.

China:

En junio de 2016, las autoridades fiscales emitieron una nueva regulación para reemplazar la normativa establecida en la Circular 2 (en esta Circular se establecían las disposiciones en materia de precios de transferencia alineada con las Guías de la OCDE). Esta nueva regulación agregó medidas para el cumplimiento de la divulgación y documentación, para lo cual, se incluyó un formulario para el informe país por país.

Adicionalmente, a partir de septiembre de 2016, la autoridad fiscal emitió medidas sobre el crédito de pagos de impuestos y brindó facilidades a los contribuyentes seleccionados con solvencia Clase A; asimismo, estableció una lista con contribuyentes deshonestos para que no pudieran acceder a dichas facilidades.

Francia:

En noviembre de 2016, se celebró en Túnez la primera reunión del Marco Inclusivo en BEPS para países de habla francesa con el apoyo de Francia. Esta reunión regional permitió a los países participantes discutir la implementación del Plan de Acción BEPS, incluido el desarrollo de herramientas prácticas.

De acuerdo con el reporte del Foro de Precios de Transferencia emitido en septiembre de 2016, Francia fue uno de los primeros países en implementar el informe país por país. Asimismo, fue uno de los países que firmó un Acuerdo Multilateral para el intercambio automático de informes.

Alemania:

En septiembre de 2016, el gobierno federal, junto con el Ministerio Federal de Finanzas, anunció un paquete de medidas para una mayor transparencia en las empresas fantasma. Se presentaron diez puntos contra el fraude fiscal, la evasión fiscal complicada y el lavado de dinero.

En noviembre de 2016, Alemania y Panamá, celebraron un acuerdo de intercambio de información en contra de la evasión fiscal, incluyendo BEPS.

Para fines de 2016, fue firmado el acuerdo fiscal entre Alemania y Australia, mientras que el acuerdo de doble imposición entre dichos países entró en vigor ese mismo año. Esto incluyó aspectos como la eliminación de la doble imposición y la prevención de evasión.

India:

India introdujo por primera vez reglas contra la evasión fiscal en la ley tributaria nacional en 2012, pero la activación de estas reglas fue aplazada.

En febrero de 2016, se introdujo un impuesto de igualación sobre los ingresos obtenidos por publicidad en India por empresas de comercio electrónico no residentes.

Adicionalmente, introdujo un régimen concesional para la tributación de los ingresos por regalías de las patentes con un ingreso bruto del 10 por ciento.

Respecto a la documentación e intercambio de información, en abril de 2016 se introdujo el requisito de presentación del informe país por país y entró en vigor el tratado fiscal bilateral modificado entre Japón e India, con disposiciones reforzadas sobre el intercambio de información fiscal para evitar la evasión.

Indonesia:

Diversas acciones BEPS han sido cubiertas por las modificaciones a la legislación fiscal. Sin embargo, para 2016, la Acción 1, 7, 8-10, 11,12, 13 y 14 aún no habían sido abordadas por la autoridad fiscal de Indonesia.

Con respecto al apoyo a los países en desarrollo, Indonesia ha demostrado su interés en formar parte de este trabajo a través de su participación en el Marco Inclusivo en BEPS, así como en el grupo que negocia la Convención Multilateral para implementar medidas relacionadas con el tratado fiscal para prevenir BEPS.

Italia:

En diciembre de 2015, el Parlamento italiano aprobó la ley de presupuesto para 2016. El proyecto de ley modificó las normas de las CFC y también introdujo la presentación del informe país por país. Adicionalmente, mediante la Circular 35/E, la autoridad fiscal de Italia proporcionó amplias aclaraciones sobre el régimen de las CFC.

Por su parte, en enero de 2016, la legislación aplicable a los acuerdos híbridos entró en vigor.

Japón:

Para 2016 Japón había cubierto las Acciones 1, 2, 3, 4, 12 y 13 en las modificaciones a la ley fiscal japonesa, mientras que las Acciones 6, 7, 8-10 y 14, se encontraban en deliberaciones. En cuanto a la Acción 5, ésta no es aplicable en Japón, pues se considera que Japón no tiene prácticas fiscales perniciosas.

En octubre de 2016, entró en vigor el tratado fiscal bilateral modificado entre Japón e India, el cual refuerza el intercambio de información para evitar la evasión fiscal.

Corea:

Para 2016, las Acciones BEPS 1, 3, 4, 6, 13 y 14 habían sido cubiertas en las modificaciones a la ley fiscal coreana, mientras que las Acciones 2, 5, 7, 8-10, 11 y 12 estaban siendo discutidas por la autoridad fiscal.

Con respecto al apoyo a los países en desarrollo, Corea ha demostrado su interés en formar parte de este trabajo a través de su participación en el Marco Inclusivo en BEPS, así como en el grupo que negocia la Convención Multilateral para implementar medidas relacionadas con el tratado fiscal para prevenir BEPS.

Rusia:

De acuerdo con el Ministerio de Finanzas, Rusia pretende continuar celebrando nuevos acuerdos para evitar la doble imposición con otros países.

En diciembre de 2016, el Gobierno de Rusia firmó el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre el intercambio de informes país por país.

Arabia Saudita:

La Convención de Asistencia Administrativa Mutua en Asuntos Tributarios entró en vigor para Arabia Saudita en 2016. Esto amplió el número de socios para el intercambio de información fiscal y otras formas de cooperación fiscal en más de 60 jurisdicciones, incluidas las jurisdicciones extranjeras con las que Arabia Saudita no tiene tratados fiscales vigentes.

A pesar de que para 2016 no hubo cambios en las leyes fiscales específicamente relacionadas con BEPS, algunas medidas contra la evasión ya existían en este país, incluida la regla general contra la evasión, las reglas de capitalización delgada y el concepto de precios de transferencia.

En noviembre de 2016, Arabia Saudita firmó el Acuerdo Multilateral para el intercambio automático de información. Asimismo, durante este mismo mes, se firmó el documento denominado -Memorándum de entendimiento relativo al acuerdo entre Estados Unidos de América y el Reino de Arabia Saudita para mejorar el cumplimiento tributario internacional e implementar la Ley sobre el Cumplimiento Fiscal relativa a cuentas en el extranjero-.

Sudáfrica:

En octubre de 2016, el Servicio Tributario de Sudáfrica adoptó requisitos adicionales de la documentación de precios de transferencia para las empresas sudafricanas con transacciones con partes relacionadas en el extranjero que superan los ZAR100 millones cada año en total.

En este mismo mes, Sudáfrica lanzó un Programa Especial de Divulgación Voluntaria para individuos y empresas que en el pasado no han revelado impuestos respecto a activos *offshore* (activos registrados en un país en el que no se realiza ninguna actividad económica).

Turquía:

A través del Borrador Comunicado de Precios de Transferencia No.3, la autoridad fiscal de Turquía presentó nuevos conceptos como -localización del ahorro y otras características del mercado local-, -fuerza laboral organizada- y -sinergias de grupo-, los cuales tienen que ser

tomados en cuenta en el análisis de precios de transferencia. También introdujo un enfoque de documentación de tres niveles para precios de transferencia recomendado por la Acción 13.

En septiembre de 2016, entró en vigor la Ley de Apoyo a Inversiones en Bases de Proyectos y Modificación de Ciertas Leyes y Decretos de Leyes (Ley N ° 6745). Entre otras cuestiones, esta ley introdujo una nueva obligación de retención de impuestos que cubre el comercio electrónico (Acción 1 de BEPS).

En diciembre de 2016, Turquía participó en la primera reunión regional del Marco inclusivo en BEPS. Esta reunión les dio a los participantes la oportunidad de discutir los desarrollos en la implementación de BEPS y recibieron apoyo con relación a los instrumentos destinados a satisfacer las necesidades específicas de los países en desarrollo respecto a la implementación de las medidas BEPS.

Reino Unido:

Se hizo una enmienda al Memorandum de Entendimiento, firmado originalmente el 2 de abril de 2013, entre el Departamento de Desarrollo Internacional del Reino Unido y la OCDE. La enmienda destinó recursos adicionales al Programa de Impuestos y Desarrollo de la OCDE y al Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información para Fines Fiscales.

En diciembre de 2015, el gobierno del Reino Unido emitió un documento de política: para abordar la Acción 4 de BEPS (dedicada a las deducciones de los intereses).

A través de la legislación promulgada en septiembre de 2016 se implementaron las reglas referentes a acuerdos híbridos (Acción 2). Las reglas entraron en vigor el 1 de enero de 2017.

En septiembre de 2016, Reino Unido actualizó su ley de CFC, la cual está clasificada como una -mejor práctica por la OCDE-.

Es importante mencionar que para años inmediatos posteriores no se esperan cambios materiales en el reforzamiento de las reglas de CFC para que a las compañías multinacionales con sede fuera del Reino Unido les sea más difícil desviar las ganancias a los países con bajos impuestos.

Las revisiones de las directrices de precios de transferencia de la OCDE correspondientes a las Acciones 8-10 -Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor-, se han promulgado en la legislación del Reino Unido.

Estados Unidos:

El 2 de noviembre de 2016, el Departamento del Tesoro de Estados Unidos y el Servicio de Impuestos Internos (IRS por sus siglas en inglés, *Internal Revenue Service*) publicaron las regulaciones finales sobre los problemas que surgen en la sub-parte F (categoría especial para los ingresos no obtenidos de fuente extranjera), las cuales están diseñadas para evitar el diferimiento de pasivos o ingresos móviles mediante el uso de CFC.

En noviembre de 2016, el Inspector General del Tesoro emitió recomendaciones para el manejo de los problemas de precios de transferencia. El informe incluía el acceso completo a los empleados de la Práctica de Precios de Transferencia en el Sistema de Referencia de Especialistas, así como la implementación de reglas para el suministro adecuado de precios de transferencia y desarrollo integral de la estrategia de precios de transferencia.

En noviembre de 2016, se informó que Estados Unidos y Antigua y Barbuda firmaron un Modelo IGA (Acuerdos Intergubernamentales Modelo 1, como parte de la Ley sobre el Cumplimiento Fiscal relativa a Cuentas en el Extranjero, destinado a facilitar la presentación de informes nacionales y el intercambio recíproco de información). También entraron en vigor las IGA con Panamá y Georgia.

En diciembre de 2016, el IRS emitió las regulaciones fiscales finales para exigir que todas las entidades domésticas de propiedad extranjera sean tratadas como corporaciones nacionales, separadas de sus propietarios, con el objetivo de informar, mantener registros y cumplir con requisitos asociados.

Adicionalmente, el IRS publicó las regulaciones finales para eliminar el tratamiento fiscal favorable de las transferencias provenientes del crédito mercantil extranjero y el valor de negocio en marcha.

Unión Europea:

En julio de 2016, se adoptó la Directiva del Consejo Europeo 2016/1164. Esta directiva establece normas contra las prácticas de evasión fiscal y garantiza que todas las empresas que operan en la Unión Europea paguen sus impuestos donde se generan ganancias y valor.

Por su parte, la Comisión Europea propuso medidas para abordar una amplia gama de desajustes, incluidos aquéllos correspondientes a establecimientos permanentes, transferencias híbridas y desajustes de doble residencia, tanto dentro de la Unión Europea como con países terceros.

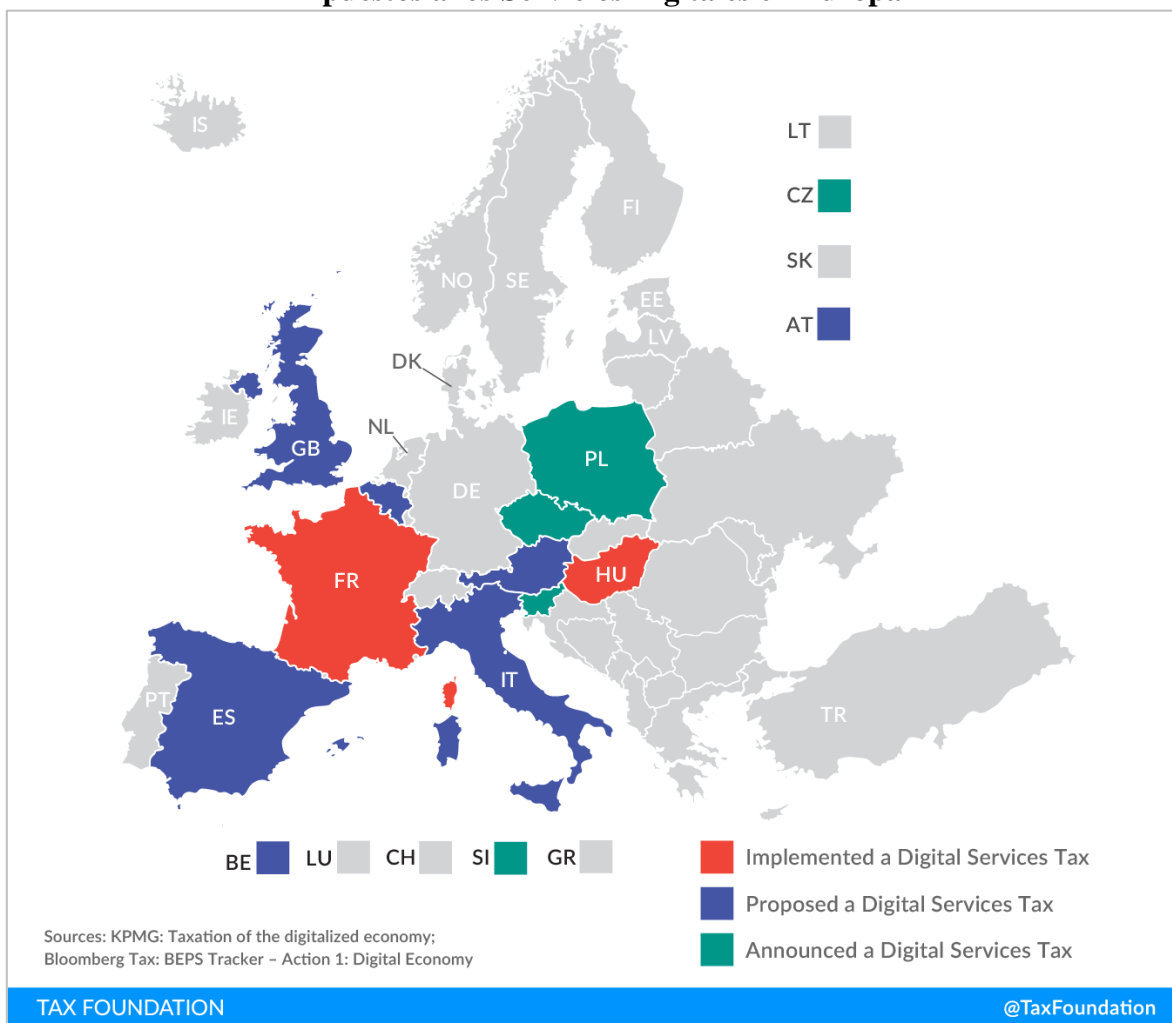
El 25 de octubre de 2016, se celebró la reunión del Consejo de Ministros de Economía y Finanzas, en la cual la Comisión Europea hizo propuestas sobre la base conjunta de evaluación del impuesto de sociedades y la base consolidada de dicho impuesto.

Para fines del 2016, la Comisión Europea lanzó una consulta pública sobre la posible acción de la Unión Europea respecto a asesores e intermediarios fiscales que ayuden a sus clientes a trasladar sus ganancias al extranjero con el fin de evitar impuestos. Las normas resultantes obligarían a los intermediarios a proporcionar información temprana sobre esquemas que podrían considerarse como una planificación agresiva o abusiva para fines fiscales y reflejarían los objetivos de Acción 12 de BEPS.

En noviembre de 2016, la Comisión Europea presentó la propuesta de un nuevo Consenso Europeo sobre Desarrollo, que determina las acciones de la Unión Europea en cuanto a su cooperación para el desarrollo. En particular, aborda el apoyo en las áreas de evasión de impuestos, flujos financieros ilícitos, así como la eficiencia, efectividad y equidad de los sistemas tributarios.

Actualmente, muchos de los países miembros de la OCDE están enfocados en la implementación de medidas relacionadas con la economía digital, siendo los países europeos los que se encuentran a la vanguardia. La Imagen 1 muestra en color rojo los países con implementación de impuestos a los servicios digitales (*Implemented a Digital Services Tax*), en color azul aquellos países con una propuesta de impuesto a servicios digitales (*Proposed a Digital Services Tax*) y en verde los que han anunciado un impuesto de este tipo (*Announced a Digital Services Tax*).

Imagen 1
Impuestos a los Servicios Digitales en Europa



Fuente: Imagen tomada de la página de Internet de *Tax Foundation*. Julio 2019
<https://taxfoundation.org/digital-taxes-europe-2019/>

II.2 Contexto nacional de BEPS

En septiembre de 2016, México organizó un evento sobre la documentación de precios de transferencia y el informe país por país, con el objetivo de discutir la nueva orientación respecto a la Acción 13 del Plan de Acción BEPS.

Por su parte, el IRS de Estados Unidos anunció que los contribuyentes estadounidenses que buscan Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia (APA, por sus siglas en inglés *Advance Pricing Agreements*) unilaterales con México para sus operaciones de maquiladoras no estarán expuestos a doble imposición, siempre y cuando la fijación de precios intercompañía esté bajo el marco que las autoridades competentes

estadounidenses y mexicanas hayan acordado de antemano. Asimismo, el Servicio de Administración Tributaria (SAT) notificará a los contribuyentes con APAs unilaterales pendientes de resolución sobre una opción para aplicar la metodología denominada *fast-track* acordada por el IRS, la cual generará resultados independientes.

En octubre de 2016, las autoridades fiscales mexicanas publicaron regulaciones propuestas con respecto a la información adicional que podría solicitarse como parte de las nuevas obligaciones de precios de transferencia (archivo maestro, archivo local e informe país por país). Las regulaciones propuestas fueron publicadas por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON) como parte de un proceso de encuesta pública.

En noviembre de 2016, México adoptó la Convención Multilateral para implementar medidas relacionadas con el tratado fiscal para prevenir BEPS.

El 28 de noviembre de 2016, México organizó el seminario -Un año después de BEPS: las perspectivas de la OCDE, Unión Europea, Estados Unidos y México-. El evento fue organizado por la Asociación Fiscal Internacional de México, la Universidad Nacional Autónoma de México (UNAM), conjuntamente con *Amsterdam Center for Tax Law* (ACTL), de la Universidad de Amsterdam, y *Texas A&M University School of Law*. Los participantes del seminario discutieron las medidas anti-BEPS implementadas por varios países del mundo, así como las medidas de la Unión Europea, Estados Unidos y México destinadas a implementar el Plan de Acción BEPS.

Es importante mencionar que, México es uno de los países que ya ha implementado las acciones BEPS en su legislación. En el Cuadro 3 se presentan las acciones que se encuentran incluidas dentro de la normatividad mexicana:

**Cuadro 3
Incorporación de Acciones BEPS en la normatividad mexicana**

Acción BEPS	Objetivo de la Acción BEPS	Normatividad mexicana	Contenido de la norma
Acción 2	Neutralizar los efectos de los acuerdos híbridos inapropiados	Artículo 28 fracción XXXI	Limita la deducibilidad de los pagos hechos a partes relacionadas no residentes en México para efectos fiscales por concepto de intereses, regalías o asistencia técnica.
Acción 3	Fortalecer las reglas para las CFC	Artículo 176 de la LISR	Definición de ingresos pasivos.

Acción BEPS	Objetivo de la Acción BEPS	Normatividad mexicana	Contenido de la norma
Acción 4	Limitar la evasión de la base vía instrumentos financieros e intereses	Artículo 28 de la LISR fracciones XVII, XIX, XXIV, XXVII y XXIX	Limita la deducibilidad de pérdidas financieras, intereses, pagos anticipados, entre otros, en operaciones independientes y con partes relacionadas.
Acción 6	Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales	Artículo 4 de la LISR	Se faculta a las autoridades a requerir información adicional a los contribuyentes antes de poder ser beneficiados por un trato preferencial derivado de un tratado.
Acción 13	Reexaminar la documentación sobre Precios de Transferencia	Artículo 76-A	Desarrollo de normas relativas a la documentación sobre Precios de Transferencia. Al respecto, hoy en día existen tres nuevas declaraciones informativas en materia de precios de transferencia: 1.- Declaración informativa maestra (<i>Master File</i>); 2. Declaración informativa local (<i>Local File</i>); 3. Declaración informativa País por País (<i>Country by Country Report</i>).

Fuente: Elaboración propia con base en el Plan de Acción BEPS y LISR

Conclusión

Ante una situación en la que las compañías han buscado trasladar sus utilidades a jurisdicciones con baja o nula tributación sin importar dónde se ha generado el valor, después de la publicación del Plan de Acción BEPS, los países miembros de la OCDE han implementado medidas para evitar tal situación. Aunque la información estadística disponible al 2019 respecto a la implementación de estas medidas es escasa, es evidente que esta problemática no puede dejarse desatendida, puesto que implica mayor control sobre los contribuyentes en cada jurisdicción y en algunos casos se traducirá en mayor recaudación fiscal.

A pesar de que los países de la OCDE han destinado grandes esfuerzos a la creación y aplicación de medidas para evitar la erosión de la base gravable, aún existen grandes desafíos principalmente relacionados con las empresas altamente digitalizadas. Aunque la OCDE ha propuesto medidas respecto a este tema (las cuales se presentan en el último capítulo del presente trabajo), éstas aún presentan dificultades en su aplicación.

CAPÍTULO III

Funcionamiento de un modelo de negocio altamente digitalizado.

Caso de estudio



“Internet facilita la información adecuada, en el momento adecuado, para el propósito adecuado.” Bill Gates

Introducción

En el presente capítulo se hace una descripción de la economía digital y se muestra la rápida evolución que ha mostrado. Esto ha implicado diversos retos para la imposición a los ingresos que generan las empresas pertenecientes a este sector, pues tanto la transformación como la creación de una gran diversidad de empresas altamente digitalizadas dificulta la elaboración de una regulación fiscal aplicable a todas (o a la mayoría) de estas empresas.

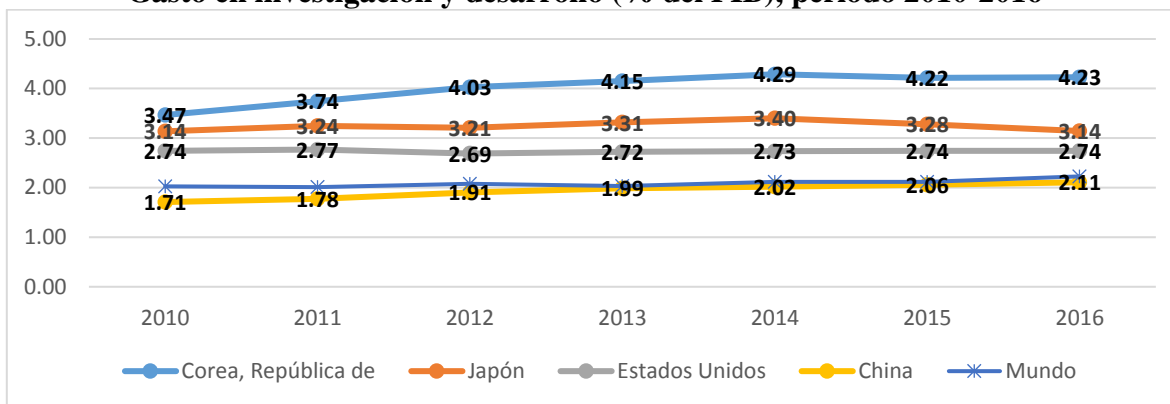
Los retos que presenta la fiscalización de las empresas de la economía digital van desde la caracterización y generalización de éstas, hasta la determinación de lineamientos que permitan gravar las utilidades donde se está generando la riqueza. Con la finalidad de mostrar de manera más clara estos retos, se presenta un caso de estudio.

III.1 Evolución de la economía digital

La digitalización y el Internet han permitido a las sociedades reducir las limitaciones físicas para el intercambio de información. Su evolución se ha acelerado desde la incorporación del teléfono inteligente en 2007, fomentando la creación de una gran diversidad de aplicaciones y servicios digitales.

La innovación digital permite la creación de nuevos modelos y mercados de negocio e impulsa la transformación de toda la economía y la sociedad. Al respecto, es importante mencionar que, de acuerdo con el informe *Measuring the Digital Transformation* (OCDE, 2019), durante el periodo 2013-2016, cinco economías fueron responsables de la creación de entre el 72% y el 98% de las 25 tecnologías digitales más vanguardistas: Japón y Corea contribuyeron al desarrollo de todas los campos emergentes y en desarrollo de las TICs; Estados Unidos condujo el desarrollo de las tecnologías digitales relacionadas con el control del tráfico aéreo y los algoritmos basados en modelos biológicos y modelos matemáticos; la República de China fue una de las principales economías de mayor aceleración en el campo de las TICs y fue particularmente activa en el acceso a canales inalámbricos, así como en técnicas de restricción y acceso; y algunos países de la Unión Europea (como Suecia, Alemania y Francia) tienen un papel importante en las tecnologías digitales emergentes. En este sentido, no es de sorprender que estos países presenten altos porcentajes de gasto en investigación y desarrollo respecto al Producto Interno Bruto (PIB), tal y como se muestra en la Gráfica 1.

Gráfica 1
Gasto en investigación y desarrollo (% del PIB), periodo 2010-2016¹¹



Fuente: Elaboración propia a partir de datos del Banco Mundial.
 Fecha de consulta 30/05/2019

Gracias al acelerado progreso de la tecnología, los productos TICs se han vuelto más baratos y de mayor relevancia en la economía mundial. Esta tendencia, junto con la ampliación de la disponibilidad de red, funcionalidades y aplicaciones, ha jugado un papel importante en la promoción de productos TICs. En este sentido, del 2000 al 2018, mientras que los precios al consumidor aumentaban alrededor del 45% en promedio en los países miembros de la OCDE, los precios de los productos TICs disminuían en alrededor del 20%. La Imagen 2 muestra el comportamiento de estos precios:

Imagen 2
Índices de precio al consumidor, OCDE, Zona Euro y Estados Unidos 2000-2018, Índice 2000=100



Fuente: Imagen tomada del documento *Measuring the Digital Transformation: A Roadmap for the Future*. (OCDE, 2019)

¹¹ Último año disponible: 2016.

Por su parte, el Internet ha jugado un papel fundamental en la evolución de la economía digital, permitiendo coincidir la oferta y demanda de manera más fácil y en tiempo real. Al respecto, en 2017 el 48%¹² de la población mundial eran usuarios de Internet, cifra que presenta un crecimiento del 69.02% en comparación con 2010, y del 6.33% en comparación con 2016.

Gracias al Internet en los últimos años han surgido varias plataformas digitales que ofrecen diversos productos y servicios y que muestran un acelerado crecimiento. En una comparación de las 15 principales empresas de TICs por capitalización bursátil de 1995 contra las de 2017 se muestra que la mayoría de éstas solían ser proveedoras de Internet y empresas de software y hardware, mientras que actualmente la mayoría de ellas son plataformas en línea. En el Cuadro 4 se muestra dicha comparación:

Cuadro 4
15 principales empresas TICs, 1995 y 2017

1995				2017			
Empresa	Producto o actividad principal	Origen	Capitalización en millones de dólares	Empresa	Producto o actividad principal	Origen	Capitalización en millones de dólares
Netscape	Software	E.E.U.U.	5.42	Apple	Hardware, software, servicios	E.E.U.U.	801
Apple	Hardware	E.E.U.U.	3.92	Google/Alphabet	Información, búsqueda, otros	E.E.U.U.	680
Axel Springer	Medios, publicación	Alemania	2.32	Amazon.com	Comercio electrónico, servicios, medios	E.E.U.U.	476
RentPath	Medios, renta	E.E.U.U.	1.56	Facebook	Información, red social	E.E.U.U.	441
Web.com	Servicios de red	E.E.U.U.	0.98	Tencent	Información, red social, otros	China	335
PSINet	Proveedor de servicios de Internet	E.E.U.U.	0.74	Alibaba	Comercio, pagos electrónicos, otros	China	314
Netcom On-Line	Proveedor de servicios de Internet	E.E.U.U.	0.40	Priceline Group	Servicios de reserva en línea	E.E.U.U.	92
IAC/Interactive	Medios	E.E.U.U.	0.33	Uber	Servicios de movilidad	E.E.U.U.	70
Copart	Subastas de vehículos	E.E.U.U.	0.33	Netflix	Medios	E.E.U.U.	70
Wavo Corporation	Medios	E.E.U.U.	0.20	Baidu China	Información, búsqueda, otros	China	66

¹² Información obtenida del Banco Mundial. Fecha de consulta 30/05/2019
<https://datos.bancomundial.org/indicador/IT.NET.USER.ZS?end=2017&start=2000>

1995				2017			
Empresa	Producto o actividad principal	Origen	Capitalización en millones de dólares	Empresa	Producto o actividad principal	Origen	Capitalización en millones de dólares
iStar Internet	Proveedor de servicios de Internet	Canadá	0.17	Salesforce	Servicios	E.E.U.U.	65
Firefox Communications	Proveedor de servicios de Internet, software	E.E.U.U.	0.16	Paypal	Pago electrónico	E.E.U.U.	61
Storage Computer Corp.	Software de almacenamiento de datos	E.E.U.U.	0.10	Ant Financia	Pago electrónico	China	60
Live Microsystems	Hardware y software	E.E.U.U.	0.09	JD.com	Comercio electrónico	China	58
iLive	Medios	E.E.U.U.	0.06	Didi Kuaidi	Servicios de movilidad	China	50
Total			17				3,639

Fuente: Cuadro tomado del documento Perspectivas de la OCDE sobre la Economía Digital 2017, (OCDE 2018).

Las actividades que se llevan a cabo en Internet varían de un país a otro, y son vinculadas a diversos factores institucionales, culturales y económicos, incluidos la edad y el nivel educativo. Sin embargo, en todos los países de la OCDE, una de las principales actividades en Internet es la participación en redes sociales, aunque las compras en línea son incluso más populares en algunos países como Reino Unido y los Países Bajos.

Cada vez son más los datos que se generan alrededor del mundo (“el equivalente a alrededor de 50,000 años de videos con calidad de DVD diarios” (OCDE, 2018: 223)), lo que hace evidente la gran velocidad con la que se comparte información y el gran volumen de ésta.

III.2 Modelo de negocio altamente digitalizado

Las nuevas tendencias digitales han fomentado el cambio de nuevos modelos de negocio y la transformación de los mercados ya existentes. Algunas de estas tendencias son la variedad de actividades que se realizan en los teléfonos inteligentes, el crecimiento del uso de redes sociales y la explotación de grandes volúmenes de datos (denominados como *big data*). Muchas de las actividades que se realizan en los teléfonos inteligentes se llevan a cabo por medio de aplicaciones digitales para móviles, la cuales incluyen desde juegos y redes sociales, hasta servicios de banca electrónica.

Existe una gran diversidad de empresas altamente digitalizadas, entre las más importantes se encuentran las redes sociales, plataformas de comercio electrónico; el

streaming, y plataformas digitales de interacción de usuarios, que pueden ofrecer productos, servicios e información, y pueden ser entregados de manera física o digital.

Cabe señalar que, muchas aplicaciones no sólo operan con datos, sino que también los producen y son ofrecidos a empresas para crear nuevos productos o servicios. El crecimiento exponencial de los datos generados y recopilados ha permitido explotar los datos con fines de innovación. Los datos generados en los dispositivos móviles son recopilados y utilizados para diversos servicios (principalmente en tiempo real), tal es el caso de los mapas en línea, los asistentes de navegación, la publicidad en línea, entre otros.

De acuerdo con un estudio sobre los hábitos de los usuarios de Internet en México publicado en 2018 por la Asociación de Internet (AI), dentro de las actividades que los internautas realizan al tener acceso a Internet se encuentran, en primer lugar, el acceso a redes sociales con un 89%; en segundo lugar, se encuentra el enviar y recibir correos electrónicos con un porcentaje del 84%; le siguen la búsqueda de información y el uso de mapas con 82% y 73%, respectivamente. Los siguientes puestos y hasta el décimo lugar los ocupan actividades relacionadas con escuchar música y radio en *streaming*, con un porcentaje del 68%, mientras que actividades como leer, ver y escuchar contenido relevante, así como ver películas y series en *streaming*, cuentan con un porcentaje del 65%. Por último, destaca el crecimiento en las operaciones de banca en línea (5 de cada 10 internautas realizan banca en línea) y de comercio electrónico, con un 53%.

Los proveedores de estas plataformas pueden obtener grandes márgenes de utilidad aprovechando los alcances de la red digital y los mercados multilaterales. En este caso, mercado multilateral se define como “aquellos mercados en los que una o varias plataformas permiten la interacción entre usuarios finales y permiten abarcar a las dos partes facturando oportunamente a todas ellas” (Rochet y Tirole, 2005 apud OCDE, 2016: 163). Aunque varias plataformas operan en mercados multilaterales, algunos ejemplos más representativos son Facebook, que presta servicios a consumidores y anunciantes en todo el mundo; Apple, cuya plataforma es utilizada tanto por los desarrolladores de aplicaciones como por consumidores; y la plataforma de Xbox, que es utilizada por los desarrolladores de juegos y por los consumidores.

En este sentido, las empresas cuyos modelos de negocio están basados en el uso del Internet y en el análisis de datos, operan en diversos países que, en muchos casos, cuentan con regulaciones que aún no han sido adaptadas a estos nuevos modelos de negocio.

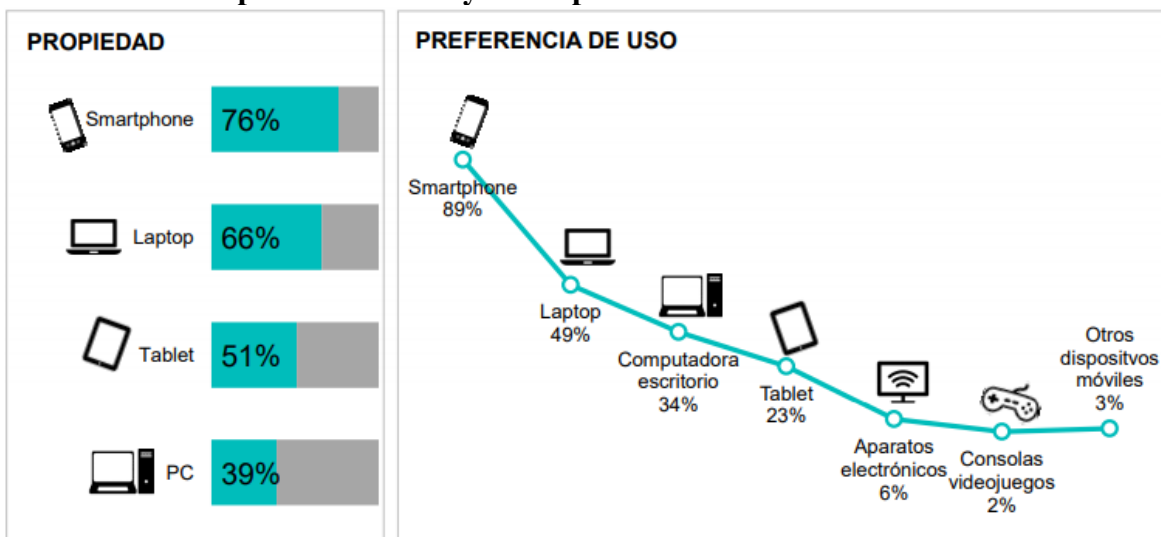
III.2.1. Redes sociales

Las redes sociales se han vuelto una herramienta estratégica para la industria del entretenimiento. En la operación de las compañías de medios sociales, el contenido tiene cada vez más relevancia, de forma que las plataformas tienden a volverse canales de entretenimiento.

El estudio de la AI (2018) indica que en México el dispositivo más utilizado para acceder a alguna red social es el teléfono inteligente, pues 9 de cada 10 internautas utilizan estos dispositivos, le siguen la *Laptop* y la computadora de escritorio (PC). Asimismo, destacó que durante 2018 incrementó el uso de aparatos electrónicos para acceder a la red, que antes no se utilizaban con este fin, tal es el caso de los televisores, incluso electrodomésticos y videojuegos.

Como se puede observar en la Imagen 3, el 89% de los internautas prefieren conectarse a la red por medio de un *smartphone*, el 49% deciden utilizar una *laptop*, el 34% prefieren utilizar una computadora de escritorio y el 23% eligen un dispositivo *tablet*.

Imagen 3
Dispositivos con mayor uso para conexión a redes sociales



Fuente: Imagen tomada del documento 14° Estudio sobre los hábitos de los usuarios de Internet en México 2018. Asociación de Internet.

El estudio informa que, durante 2018 en promedio diariamente el internauta mexicano pasó conectado a Internet 8 horas con 12 minutos, lo que representan 11 minutos más que en 2017. El 40% de este tiempo lo ocuparon para conectarse a alguna red social.

Como se observa en la Imagen 4, de las personas entrevistadas, el 98% utiliza Facebook, el 91% WhatsApp, 82% utiliza YouTube (lo cual representa un 10% más que en 2017), 57% utiliza Instagram y el 49% Twitter.

Imagen 4
Redes sociales utilizadas en México en 2018



Fuente: Imagen tomada del documento 14º Estudio sobre los hábitos de los usuarios de Internet en México 2018. Asociación de Internet.

Varios elementos de las redes sociales, como la compartición de contenido, la actualización frecuente del estado, así como la utilización de una identidad digital, han sido de gran importancia para la creación de nuevos modelos de negocio, en particular aquellos

que se basan en el consumo colectivo y que exploran las posibilidades de la producción colaborativa¹³.

III.2.2. Comercio electrónico

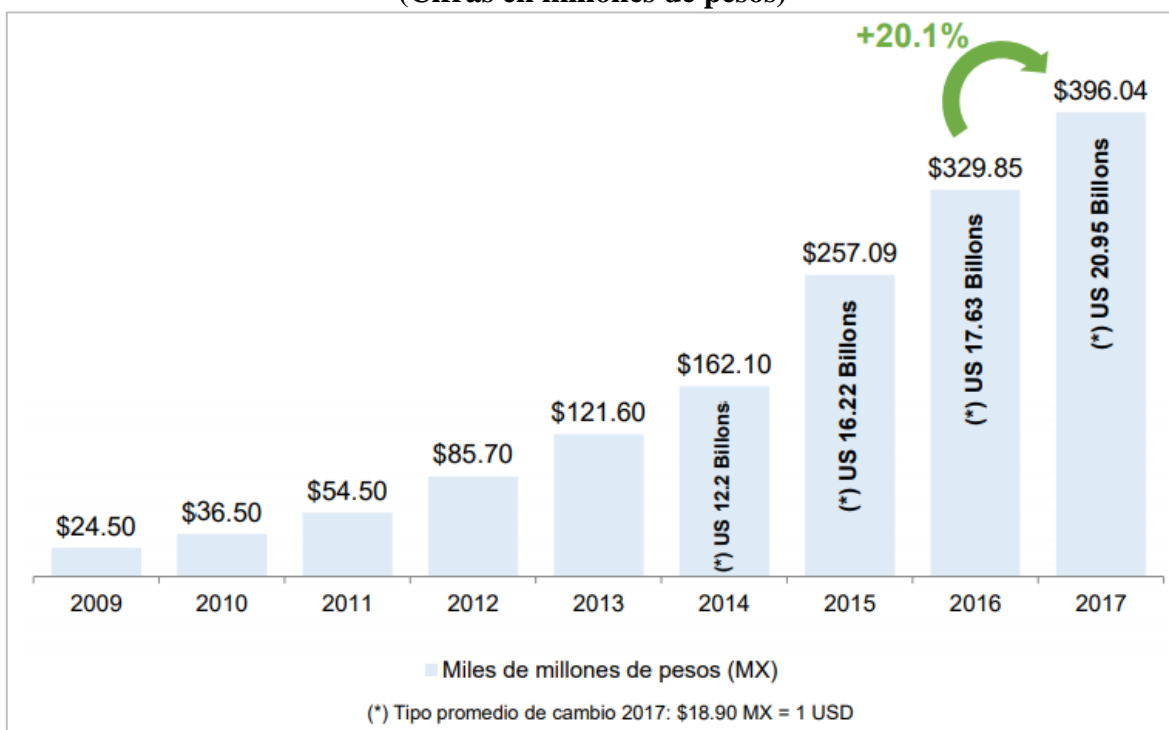
De acuerdo con la OCDE, el comercio electrónico se define como el proceso de compra, venta o intercambio de bienes, servicios e información a través de las redes de comunicación. Representa una gran variedad de posibilidades para adquirir bienes o servicios ofrecidos por proveedores en diversas partes del mundo.

Como consecuencia de un mayor uso de los dispositivos móviles, como teléfonos inteligentes y *tablets*, el comercio electrónico ha tenido un crecimiento importante en los últimos años.

Con respecto a las cifras del Estudio de comercio electrónico en México 2018, realizado por la AI, en el 2017 el comercio electrónico tuvo un valor de mercado de \$396.04 mil millones de pesos, lo que representa un aumento de 20.1% comparado con el año previo, cuando su valor fue de \$329.85 mil millones de pesos (Imagen 5).

¹³ La economía colaborativa “surge de las posibilidades que brindan los canales digitales para compartir, encontrar y revender bienes entre usuarios, pero tan revolucionario que no cuenta siquiera con una definición estándar”. (Expansión, 2015)

Imagen 5
Valor del comercio electrónico en México
(Cifras en millones de pesos)



Fuente: Imagen tomada del documento Estudio de Comercio Electrónico en México 2018. Asociación de Internet.

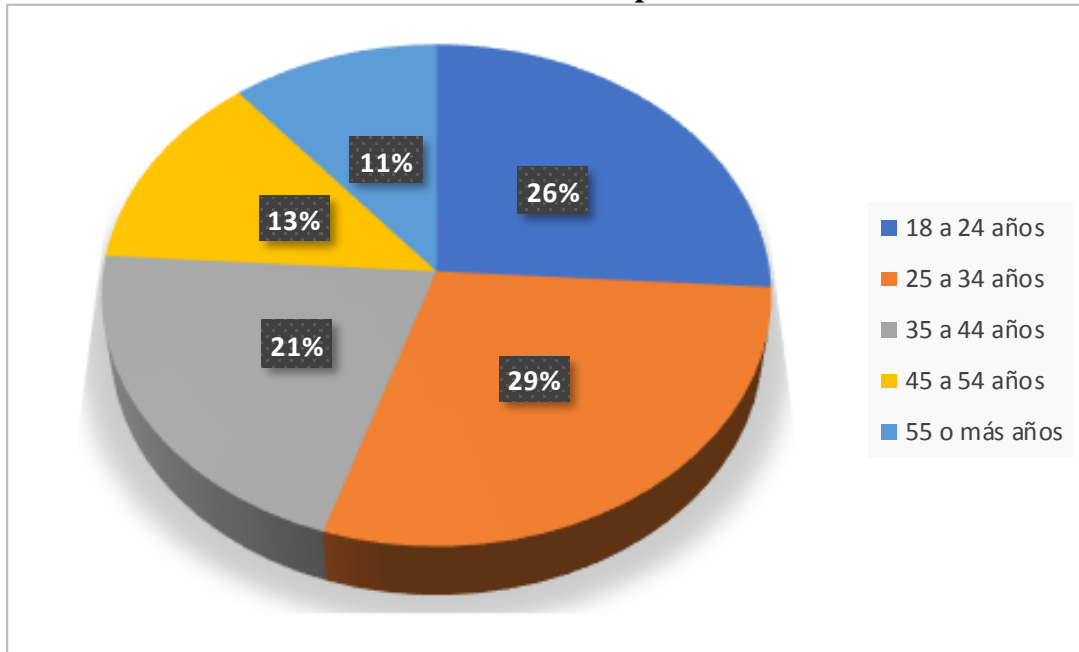
Existen diferentes factores que determinan el comportamiento del sector, tales como los niveles de compra, el perfil de los compradores, aspectos demográficos y productos comercializados, por mencionar algunos.

En lo que respecta a la temporalidad de compras digitales, el 60% de los internautas mexicanos realizó una compra digital entre octubre y diciembre de 2018. Dentro de los productos que más se compran en Internet, existen tres categorías que resaltan, las cuales son: transporte, servicio digital (*streaming*, música, vides, etc.) y boletos de eventos.

El gasto promedio trimestral (no asociados a viajes) fue de \$6,230 pesos en 2018, lo que significó \$300 pesos menos que en el 2017. La categoría de viajes es en la que más se gastó dinero (\$8,114 pesos en promedio trimestral).

En tanto, sobre el perfil de edad de compradores, alrededor del 29% de las personas que realizan compras a través de Internet tienen entre 25 y 34 años. Le siguen las personas entre 18 y 24 años, con 26%, y en tercer lugar se encuentran las personas entre 35 y 44 años, con 21% (Gráfica 2).

Gráfica 2
Perfil de edad de compradores



Fuente: Elaboración propia a partir del documento Estudio de Comercio Electrónico en México 2018. Asociación de Internet.

Otro de los factores importantes dentro del sector, es el tipo de aparato electrónico utilizado para realizar las compras online. De acuerdo con la AI, el 60% de las compras en México se realizan a través del dispositivo móvil.

En cuanto a la realización de compras a comercios internacionales, el 47% de los usuarios las realiza. Aunque Estados Unidos sigue siendo el principal país de origen de artículos importados que fueron comprados a través de Internet, la región Europa registró un aumento como proveedor de artículos en línea. Las principales razones para comprar en tiendas internacionales fueron la mayor variedad de marcas o productos y mejores precios que en el mercado nacional.

En lo referente a las formas de pago, las tarjetas de crédito y débito son los métodos de pago preferidos para realizar compras en línea en todos los dispositivos, seguidos de monedero electrónico y depósito bancario.

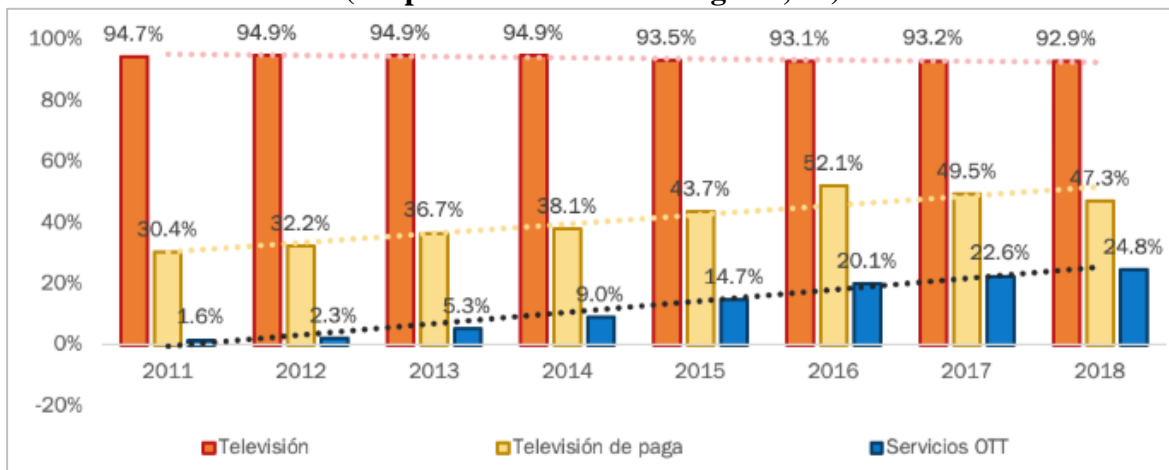
Finalmente, el 77% de las compras en Internet se realizan con envío al hogar, mientras que el 13% se realizan para recoger en tienda física local. Sólo el 30% de las compras en México pagan envío, los cuales en su mayoría se encuentran en un promedio de \$51 y \$100 pesos.

III.2.3. Streaming

El *streaming* es la retransmisión o emisión en continuo de contenido multimedia en el cual el usuario utiliza el producto a la vez que se descarga. El *streaming* ha sido resultado, en gran parte, de la evolución de los servicios televisivos y la difusión por medio de Internet. Los contenidos audiovisuales transmitidos por Internet permiten a los usuarios ver películas o programas en cualquier momento e incluso, desde un dispositivo móvil.

En México el crecimiento de las plataformas de videos por Internet ha presentado crecimiento acelerado mientras que el acceso a contenidos audiovisuales por televisión se ha mantenido constante en los últimos años; sin embargo, la televisión continúa en la preferencia del consumidor mexicano. La Imagen 6 muestra el crecimiento del acceso a contenidos audiovisuales a través de la televisión, de las plataformas digitales (servicios OTT) y a través de televisión de paga:

Imagen 6
Acceso a contenidos audiovisuales en hogares
(Proporción del total de hogares, %)



Fuente: Imagen tomada de Ecosistema del artículo Plataformas de Acceso a Contenidos Audiovisuales, *The Competitive Intelligence Unit* e Instituto Nacional de Estadística y Geografía, 2019.

De acuerdo con el departamento de Investigación de Merca2.0¹⁴ (2019) Netflix se sitúa como la plataforma de *streaming* preferida en México con el 95.1% de preferencia del

¹⁴ Merca2.0 es una revista mensual y digital de marketing, mercadotecnia, publicidad, medios, investigación de mercados, promoción y diseño.

consumidor, le sigue Claro Video (37.2%), YouTube (32.9%), Amazon Prime (29.9%) y HBO GO (19.5%).

III.3 Caso de estudio

Netflix, Inc. (Netflix) es una compañía que ofrece servicios de entretenimiento por Internet alrededor del mundo. A través de membresías, sus usuarios tienen acceso a series de televisión, películas y documentales, en una gran variedad de géneros e idiomas.

III.3.1. Historia

La historia de Netflix comienza en 1997 cuando Reed Hastings y el ejecutivo de software Marc Randolph cofundaron esta compañía con el fin de ofrecer alquiler de películas online. En 1999, la compañía lanzó un servicio de suscripción, que ofrecía alquileres de DVD ilimitados a un precio mensual bajo. Al año siguiente, Netflix introdujo un sistema de recomendación de películas personalizado con base en la calificación de sus miembros para predecir opciones para todos los usuarios.

En 2002, Netflix hace su oferta pública inicial, cotizando en Nasdaq bajo el símbolo “NFLX”. Posteriormente, en 2007, introduce la transmisión de programas de televisión y películas al instante en computadoras personales y en 2008 y 2009 se asocia con compañías de electrónica de consumo para transmitir en Xbox 360, reproductores de discos Blu-ray, decodificadores, PS3, televisión y otros dispositivos conectados a Internet.

A partir de 2012, los servicios ofrecidos por Netflix se expandieron alrededor del mundo. Actualmente se encuentra presente en más de 190 países y con alrededor de 151 millones de personas con membresías.

Su estrategia central es hacer crecer el negocio de membresía de *streaming*, para lo cual mejora continuamente la experiencia de sus miembros al expandir el contenido, mejora su interfaz de usuario y amplía su servicio de transmisión a más pantallas conectadas a Internet. Actualmente, los miembros pueden descargar una selección de contenido para verlos sin conexión.

III.3.2. Segmentos

La compañía tiene tres segmentos de negocio: *streaming* doméstico, *streaming* internacional y DVD doméstico. El segmento de *streaming* doméstico obtiene ingresos de las cuotas

mensuales de membresía por servicios relacionados con la transmisión de contenido a miembros en Estados Unidos. El segmento de *streaming* internacional obtiene ingresos de las cuotas mensuales de membresía por servicios relacionados con la transmisión de contenido a miembros fuera de Estados Unidos. El segmento de DVD doméstico obtiene ingresos de las cuotas mensuales de membresía por servicios que consisten únicamente en DVD por correo. De acuerdo con la información mostrada en Cuadro 5, el 49.27% del total de sus ingresos provienen de membresías otorgadas en países extranjeros.

Cuadro 5
Información por segmento al 31 de diciembre de 2018
(miles de dólares)

	<i>Streaming</i> doméstico	<i>Streaming</i> internacional	DVD doméstico	Consolidado
Total de membresías pagadas al final del periodo	58,486	80,773	2,706	141,965
Total de membresías pagadas adicionales, netas	5,676	22,939	-624	27,991
Total de pruebas gratis	2,065	7,131	25	9,221
Ingresos	\$7,646,647	\$7,782,105	\$365,589	\$15,794,341
Costo de ventas	\$4,038,394	\$5,776,047	\$153,097	\$ 9,967,538
Publicidad	\$1,025,351	\$1,344,118	-	\$ 2,369,469
Contribución a las utilidades	\$2,582,902	\$ 661,940	\$212,492	\$ 3,457,334

Fuente: Elaboración a partir de datos del reporte 10-k de Netflix, Inc. al 31 de diciembre de 2018.

III.3.3.Subsidiarias

Las principales subsidiarias con las que cuenta Netflix, Inc. se mencionan en el Cuadro 6:

Cuadro 6
Empresas subsidiarias de Netflix, Inc.

Empresa	Producto o actividad principal	Porcentaje de propiedad
Netflix Entretenimento Brasil LTDA	Brasil	100%
Netflix International B.V.	Países Bajos	100%
Netflix Studios, LLC	Estados Unidos	100%
Netflix Global, LLC	Estados Unidos	100%
Netflix Global Holdings C.V.	Estados Unidos	100%

Fuente: Elaboración a partir de datos del reporte 10-k de Netflix, Inc. al 31 de diciembre de 2018.

III.3.4. Propiedad intelectual

La compañía cuenta con marcas comerciales, marcas de servicio, derechos de autor, patentes, nombres de dominio, imagen comercial, secretos comerciales, tecnologías patentadas y propiedad intelectual similar. Su capacidad para proteger y hacer cumplir sus derechos de propiedad intelectual está sujeta a ciertos riesgos que, en ocasiones, puede derivar en disputas sobre los derechos y obligaciones relacionados con la propiedad intelectual.

III.3.5. Riesgos fiscales que enfrenta Netflix

Netflix se encuentra sujeta a riesgos fiscales en múltiples jurisdicciones. Al ser una empresa multinacional con sede en Estados Unidos se encuentra sujeta a impuestos tanto en Estados Unidos como en múltiples jurisdicciones fiscales extranjeras. Si bien, aunque la compañía considera que sus posiciones fiscales son consistentes con las leyes fiscales en las jurisdicciones en las que lleva a cabo sus negocios, es posible que esta situación pueda ser cuestionada o modificada por las autoridades fiscales.

Las leyes fiscales son dinámicas y están sujetas a cambios. Muchos países de la Unión Europea, así como otros países y organizaciones, como la OCDE, están considerando activamente cambios en las leyes fiscales existentes que, de ser promulgadas, podrían aumentar sus obligaciones fiscales en los países donde llevan a cabo sus actividades de negocio.

III.3.6. Problemática para la fiscalización en México de Netflix

En el caso de Netflix, la matriz se encuentra en Estados Unidos; sin embargo, obtiene ingresos en jurisdicciones en las que no tiene presencia fiscal, por lo que no paga impuestos en dichos países.

El Artículo 1 de la LISR establece que:

Las personas físicas y morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

...

III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste. (LISR, 2016)

En este sentido, dado que esta compañía obtiene una parte de sus ingresos de membresías por *streaming* de contenido transmitido en México, debería pagar un impuesto por tales ingresos. No obstante, al no tener una presencia fiscal en territorio nacional y no contar con una medida confiable del contenido que se transmite en México, el gravamen a estos ingresos presenta grandes dificultades.

Desde una perspectiva objetiva, la medición de valor mediante la participación del usuario resulta adecuada para la asignación de utilidades, considerando que es el número de usuarios la que permite el crecimiento y generación de rentabilidad. Sin embargo, en el caso específico de Netflix, aunque se pueden cuantificar las membresías en cada jurisdicción, la presencia de activos intangibles representa un reto adicional debido a que, en primer término, se debe cuantificar la participación en la generación de utilidad que corresponde a dichos activos intangibles, para posteriormente determinar la participación en la generación de utilidad que corresponde a los usuarios de cada país en los que tiene presencia.

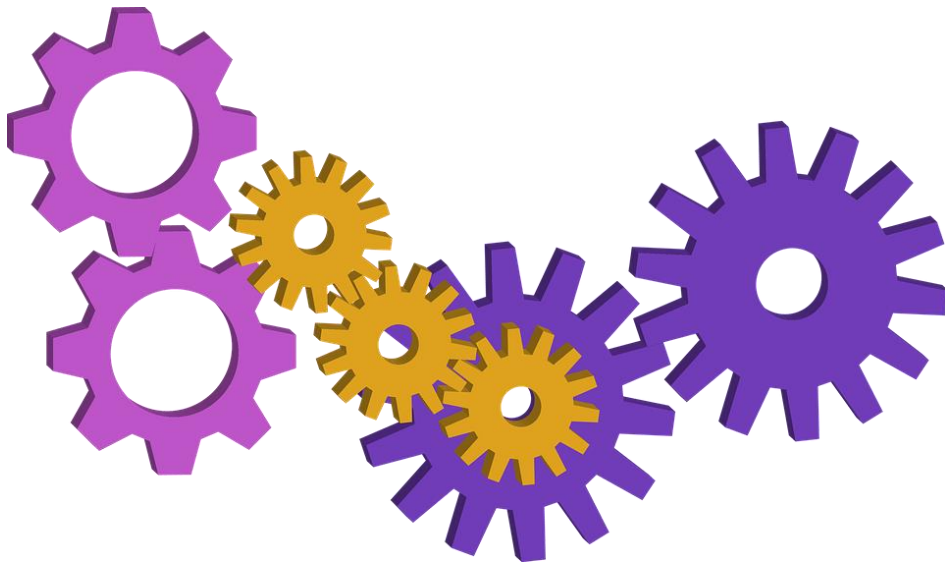
Conclusión

Es evidente que la evolución de la economía digital cada vez se hace más acelerada, por lo que, además de los retos que presenta gravar la utilidad en las jurisdicciones en donde se ha creado valor (como es el hecho de la falta de existencia de una entidad fiscal en dichas jurisdicciones o la medición de la creación de valor), la temporalidad es un factor que se debe considerar en la creación e implementación de la regulación fiscal. Sin embargo, esto representa un reto adicional, puesto que las empresas altamente digitalizados son cambiantes y evolucionan en conjunto con otros elementos de la economía digital, un ejemplo de ello es la llegada de la red 5G, la cual, entre otras cosas, brindará mayor velocidad y permitirá desarrollar la realidad aumentada, por lo que las empresas digitales buscarán la forma de aprovechar dichos elementos mediante la creación de nuevas aplicaciones o la modificación de las ya existentes.

CAPÍTULO IV

Mecanismos propuestos por la OCDE.

Ventajas y desventajas



Introducción

En el presente capítulo se abordan los dos pilares propuestos por la OCDE para el gravamen a la utilidad de las empresas altamente digitalizadas, así como los enfoques y/o mecanismos de cada uno.

El primer pilar propone la asignación de los beneficios, ya sea por medio del número de usuarios o por medio de los intangibles de mercadotecnia. Ambos enfoques presentan ventajas y desventajas en su aplicación, las cuales son descritas en el presente capítulo.

El segundo pilar propone un sistema que garantice que las empresas multinacionales (incluyendo aquéllas que pertenecen a la economía digital) paguen un nivel mínimo de impuestos, abordando de esta manera los problemas identificados respecto a BEPS.

IV.1 Pilar 1: Asignación de beneficios y reglas del nexo

Como parte de las alternativas de solución para una adecuada imposición a empresas con modelos de negocio altamente digitalizados, surgen dos enfoques basados en la generación de valor.

Los enfoques se basan en la asignación de utilidades, ya sea por la participación de los usuarios, o bien, por la generación de intangibles asociados principalmente a actividades de mercadotecnia.

La implementación de ambos enfoques implica retos para su administración y fiscalización ya que, en el primer caso, se tendría que establecer una infraestructura que permita medir el impacto de los usuarios en la creación de valor y su participación dentro del grupo multinacional, en tanto que, bajo el enfoque de activos intangibles de mercadotecnia, se vuelve aún más difícil determinar la existencia de los mismos y su valorización para efectos de atribuir utilidades.

Desde una perspectiva objetiva, la medición de valor mediante la participación del usuario resulta la más adecuada para la asignación de utilidades considerando que es el número de usuarios y su participación la que permite el crecimiento y generación de rentabilidad, principalmente en aquellos casos en los que los usuarios son precisamente la principal fuente de contenidos intelectuales y mercadológicos.

Respecto las dos propuestas, la propuesta (A) adolece en su nexo restringido, y la propuesta (B) puede parecer un enfoque extremo, fuera del acuerdo internacional, y no toma

en consideración todas las maneras de crear valor de un usuario: información, contenido y red de posibles clientes, ya que sólo utiliza el concepto de mercadeo en su planteamiento. Por lo anterior, el mejor escenario sería poder ampliar el enfoque de la propuesta (A) a mercados donde exista presencia de usuarios y no necesariamente cuando su contribución sea significativa, o que el enfoque de la propuesta (B) pudiera abarcar otros escenarios donde la creación de valor no provenga necesariamente de los intangibles de mercado.

El Cuadro 7 muestra de manera resumida la metodología, así como las ventajas y desventajas que muestra cada uno de estos enfoques:

Cuadro 7
Enfoques del Pilar 1: Asignación de beneficios

	Enfoque (A)	Enfoque (B)
Concepto fundamental:	Participación del usuario	Intangibles de mercadotecnia
Concepto fundamental de la creación de valor o generadores de valor:	Actividades y participación de los usuarios generan valor en su jurisdicción (información, contenido y red de posibles clientes)	Relación intrínseca entre los intangibles de mercado y el mercado de la jurisdicción (clientes)
Métodos de precios de transferencia:	Método Residual de Partición de Utilidades utilizando una clave de asignación relativa a los usuarios (ej. ingresos)	Método Residual de Partición de Utilidades utilizando una clave de asignación relativa a los usuarios (ej. ingresos o utilidades)
Ventajas:	<ul style="list-style-type: none"> • Posiblemente alineado a las Guías sobre Precios de Transferencia: Parte de que la participación de los usuarios es un generador de valor. • Más sencilla resolución de doble tributación a través de Tratados. 	<ul style="list-style-type: none"> • Nexos no restringidos, enfocándose a negocios que generen intangibles de mercadotecnia digitales.

	Enfoque (A)	Enfoque (B)
Desventajas:	<ul style="list-style-type: none"> Nexo restringido a publicidad en línea y plataformas multi-usuario, aplicable a los ingresos de dicha participación. Es decir, cuando dicha participación es una contribución significativa. Requiere la información de filiales extranjeras. 	<ul style="list-style-type: none"> No alineado a las Guías sobre Precios de Transferencia (<i>DEMPE*</i>): Parte de que los intangibles de mercadotecnia son generados por el mercado; además ignora el control de riesgo. Más compleja resolución de doble tributación a través de Tratados. Requiere la información de filiales extranjeras.

Fuente: Elaboración propia a partir de datos de *Addressing the tax challenges of digital economy*, OCDE, marzo 2019.

*DEMPE, por sus siglas en inglés de *Development, Enhancement, Maintenance, Protection and Exploitation of intangibles* (desarrollo, mejora, mantenimiento, protección y explotación de intangibles).

Es de resaltar que, en cuanto a las metodologías de división de beneficios residuales, éstas permiten la utilización de metodologías de asignación que, en parte, son generalmente aceptadas por los países miembros.

En términos generales, los principales retos de estos enfoques radican en la identificación de los generadores de valor que permitan determinar las bases de asignación de utilidades y la identificación de la entidad sujeta al impuesto cuando no se cuente con presencia fiscal en el territorio, situación que se puede atacar con el concepto de presencia económica significativa.

En efecto, respecto al concepto de presencia económica significativa, lo cierto es que hoy en día los negocios son más digitalizados y el poder alcanzar diferentes mercados es posible sin establecer una presencia legal en otro país; sin embargo, la presencia digital es una realidad hasta cierto punto tangible, observable, verificable y medible, por lo cual resulta adecuado el que la regla de nexo sea una presencia económica significativa, ya que no se enfoca en ciertos giros de negocios sino en elementos que permiten verificar si una empresa realiza negocios en otro país por medio de una plataforma digital y sin presencia legal, lo que permitiría al país mercado gravar los beneficios de las empresas correspondientes a la economía digital.

A continuación, se presentan los elementos que se considerarían para la creación de una presencia económica significativa:

- (1) Existencia de una base de usuarios y la entrada de datos asociada;
- (2) Volumen de contenido digital creado en la jurisdicción;
- (3) Facturación y cobro en moneda local o con una forma de pago local;
- (4) Mantenimiento de un sitio web en un idioma local;
- (5) Responsabilidad por la entrega final de bienes a los clientes o la provisión por parte de la empresa de otros servicios de soporte tales como servicio postventa o reparaciones y mantenimiento; y
- (6) Actividades sostenidas de *marketing* y ventas para atraer clientes.

IV.2 Pilar 2: Propuesta global anti-erosión de la base

Este pilar propone el desarrollo de dos reglas interrelacionadas:

- a. Una regla de inclusión de ingresos que gravaría (en la jurisdicción de establecimiento o residencia de la controladora) el ingreso de una filial extranjera o una entidad controlada si ese ingreso estuviera sujeto a una tasa impositiva por debajo de una tasa mínima estipulada; y
- b. Un impuesto sobre los pagos que erosionan la base gravable, mediante la negación de una deducción o la aplicación de impuestos en el país fuente (incluyendo retenciones) para ciertos pagos, a menos que ese pago esté sujeto a una tasa impositiva igual o superior a una tasa mínima.

Esta propuesta plantea herramientas que más allá de la problemática de los retos fiscales vinculados a la digitalización, buscan que las empresas multinacionales reduzcan las oportunidades de utilizar esquemas fiscales con paraísos fiscales, ya que están enfocadas en recuperar la tributación en transacciones controladas llevadas a cabo en jurisdicciones con mínima o nula tasa impositiva, lo cual enfatiza la relevancia de su análisis más allá de la problemática de la economía digital.

En efecto, la propuesta va más enfocado a un problema global para el diseño de reglas fiscales internacionales que puedan ser comunes a todo tipo de negocios y contribuyentes, por lo cual esta propuesta no soluciona el problema de asignación de utilidades para las empresas de economía digital.

La propuesta tiene como objetivo evitar abusos en transacciones de dividendos, intereses, regalías, ganancias de capital, ajustes de precios y otros ingresos; sin embargo, las demás medidas de BEPS debieran solucionar este problema en mayor medida, por lo cual realizar nuevos cambios a las políticas fiscales parece innecesario.

Dadas las características de la propuesta, si bien permite complementar acciones ya tomadas en temas BEPS, es insuficiente para el cumplimiento del objetivo de alcanzar justicia tributaria sobre los beneficios obtenidos en modelos de negocio altamente digitalizados. En este sentido, la propuesta aporta una herramienta para cumplir el objetivo de reducir la posibilidad de que grupos multinacionales ubiquen sus utilidades en países de baja imposición; sin embargo, no permite que dichos beneficios sean gravados en las jurisdicciones donde se genera dicho beneficio. Es decir, únicamente ayuda a que la rentabilidad de un grupo multinacional tenga un gravamen adecuado de manera global, pero no que dicho gravamen se cause en todas las jurisdicciones que participan en el modelo de negocio que genera esa utilidad.

Adicionalmente, diversas jurisdicciones tienen medidas unilaterales actualmente que se asemejan a las encontradas en la propuesta, y que pueden convivir con las propuestas de reparto del beneficio residual o incluso de distribución fraccionaria.

IV.3 Aplicación en México

En México se identifican dos principales esquemas de modelo de negocio altamente digitalizados:

- Sin presencia en la jurisdicción.
- Con presencia mínima, manifestando funciones, activos y riesgos menores, en la jurisdicción.

No obstante, la participación de usuarios en negocios altamente digitalizados, incluyendo motores de búsqueda, redes sociales, mercados en línea, publicidad digital, aprovechamiento de información y datos, comercio electrónico, entre otros, es significativa y presenta crecimientos considerables en periodos recientes. Al respecto, la legislación local actual no ofrece elementos suficientes para lograr gravar una parte del beneficio generado por la participación del usuario, por el mercado de la jurisdicción o algún elemento similar.

Las propuestas de la OCDE brindan elementos para alcanzar un marco legal suficiente para una distribución más adecuada de los beneficios de modelos altamente digitalizados, entre las jurisdicciones en las que tienen presencia y/o participación.

Es relevante considerar la posibilidad de utilizar una combinación de los mecanismos de asignación de utilidades, con los conceptos de presencia económica significativa que permitan en la práctica gravar las utilidades asignadas a cada jurisdicción.

IV.3.1. Situación en México

Actualmente las plataformas digitales que ofrecen servicios o productos y que son de empresas residentes en el extranjero, sin establecimiento permanente, no pagan Impuesto al Valor Agregado (IVA). Por lo anterior, el diputado Alfonso Ramírez Cuéllar, del partido político Movimiento Regeneración Nacional (Morena) ha propuesto cobrar el IVA a todas las operaciones realizadas en la economía digital.

Asimismo, propone un mecanismo de retención con el fin evitar que aquellos sectores de difícil fiscalización trasladen este impuesto al consumidor, lo reciban, pero no lo entreguen al SAT.

De acuerdo al periódico El Economista, conforme a las primeras estimaciones, cobrar IVA a plataformas como Uber, Amazon, Apple, entre otras, dejaría un erario de alrededor de \$10,000 millones de pesos.

Conclusión

El método de asignación de beneficios residuales con base en la participación del usuario considera un ámbito de aplicación reducido a modelos de negocio altamente digitalizados muy específicos. Considerando el alto grado de evolución de los modelos de negocio altamente digitalizados, un enfoque muy específico en cuanto a los modelos de negocio pudiera ser nuevamente insuficiente para solucionar la problemática en discusión en el corto o mediano plazo.

En contraste, el método de asignación de beneficios residuales con base en los intangibles de mercado permite considerar no solo los modelos de negocios altamente digitalizados, sino todos aquellos en los que el mercado y sus condiciones específicas generen valor, de tal manera que sea posible concluir que la jurisdicción del mercado en el que se

colocan los productos, servicios o plataformas, tiene derecho a gravar una porción de los beneficios de dicho negocio.

Ahora bien, como se ha comentado, la elección de una mecánica de asignación del beneficio deberá ser complementada por la definición del nexo, lo que permitirá que el beneficio correspondiente a cada jurisdicción se pueda gravar a través de una figura que sea contribuyente en dicha jurisdicción.

Es evidente la dificultad existente para alcanzar consensos multijurisdiccionales suficientes para establecer fórmulas definidas que simplifiquen la problemática en discusión. Por ello, definir los criterios de vinculación (nexo) en un primer término, como objetivo prioritario, pudiera permitir que reglas actualmente establecidas en cada jurisdicción, cumplan la función de medidas preliminares y sean suficientes para, en parte, gravar los beneficios generados en dicha jurisdicción, reduciendo así la necesidad de disputas y eventual solución de controversias.

La implementación de una propuesta global anti-erosión de la base pudiera ser insuficiente para abordar la problemática de la economía digital y, en caso de ser aplicada, no impide complementarse con un método distinto de asignación de beneficios gravables.

Por otra parte, es evidente que en México existe una urgencia por la recaudación fiscal de la economía digital. En este sentido, un impuesto indirecto (trasladado al consumidor fiscal), como es el caso del IVA, le permite a la autoridad fiscal obtener ingresos fiscales sin la complejidad que representa la implementación de un impuesto directo, como lo es el Impuesto Sobre la Renta.

CONCLUSIÓN

A través de diversos documentos, la OCDE ha propuesto herramientas enfocadas en el gravamen de los beneficios en donde se crea el valor. En primer término, las Guías sobre Precios de Transferencia permiten, tanto a los grupos empresariales como a las autoridades fiscales, determinar los precios y contraprestaciones entre partes relacionadas como se hubieran pactado entre terceros independientes. Mediante estas guías se establecen las bases de precios de transferencia, comenzando por la definición del principio de plena competencia y continuando con la presentación de los métodos de precios de transferencia, las indicaciones para el desarrollo de un análisis de comparabilidad, los procedimientos administrativos para evitar y resolver las controversias en materia de precios de transferencia, la documentación con la que deben contar los contribuyentes, las consideraciones aplicables a los intangibles y las reestructuras de negocios.

Adicional a las Guías sobre Precios de Transferencia, la OCDE presentó el Plan de Acción BEPS, el cual surge ante la problemática de la erosión de la base gravable y traslado de utilidades a países donde existe baja o nula tasa impositiva y donde no existe actividad económica del grupo trasnacional, lo cual merma los ingresos fiscales de las economías a las que les corresponde, afectando en mayor medida a las economías en desarrollo. La primera acción de este Plan aborda los retos de la economía digital, los cuales se centran en la determinación de la existencia de un nexo (o criterio de vinculación) y la determinación de una metodología para gravar las utilidades en el país donde se genera valor. Todas las acciones forman un conjunto de medidas integrales e interrelacionadas que van en contra de BEPS.

Los documentos antes mencionados han permitido a las autoridades fiscales, y específicamente en México al SAT, implementar normas para regular a grupos trasnacionales para que sus utilidades o beneficios se graven adecuadamente. En este sentido, la LISR considera actualmente cinco acciones para evitar situaciones BEPS. Adicionalmente, las autoridades fiscales se encuentran en proceso de elaboración de normas enfocadas a la economía digital.

Aunque es limitada la información estadística disponible para conocer el avance en la implementación a nivel mundial del Plan de Acción BEPS, es evidente el esfuerzo que se está realizando para evitar la erosión de la base gravable. Los países miembros del G20 han

modificado e incluido en sus leyes fiscales normas para regular operaciones transnacionales y permitir el intercambio de información alrededor del mundo. A pesar de este esfuerzo, aún existen aspectos que representan desafíos en la aplicabilidad de las herramientas propuestas por la OCDE.

Uno de los principales desafíos se relaciona con las empresas altamente digitalizadas, pues a pesar del conocimiento que se tiene de la situación sobre la erosión de la base gravable en este tipo de empresas, así como de las herramientas que se requieren para minimizar este problema, surgen varios desafíos al momento de su implementación. El origen de esta problemática se encuentra principalmente en la acelerada evolución de la economía digital, pues los cambios constantes han derivado en tecnologías y aplicaciones cada vez más diversificadas, por lo que difícilmente puede ser aplicable una metodología única para gravar los beneficios o utilidades en el país donde se genera valor, que sea general para todas las empresas con un modelo de negocio altamente digitalizado.

En cuanto a los generadores de valor, podemos considerar a los activos intangibles, los cuales, en las empresas altamente digitalizadas, son fomentados por los usuarios y el mercado. Mediante el caso de estudio, se puede mostrar que uno de los desafíos es determinar la participación de los activos intangibles (y, por lo tanto, de los usuarios y el mercado) en la generación de utilidades en este tipo de empresas, así como la determinación de un nexo que permita el gravamen de las utilidades en las jurisdicciones en donde se genera valor.

Ante tal situación, la OCDE propone dos pilares o metodologías. El primer pilar plantea la asignación de beneficios mediante el número de los usuarios o mediante ingresos generados en cada mercado (intangibles de mercadotecnia). Para el enfoque del número de usuarios, la ventaja radica en la simplicidad de la cuantificación y la alineación con las Guías sobre Precios de Transferencia, mientras que la desventaja es que sólo puede ser aplicable a empresas en las que la mayor generación de valor sea realizada por los usuarios. En cuanto al enfoque de mercado, éste puede abarcar a un mayor número de modelos de negocio; sin embargo, su medición es más compleja y no se encuentra alineado con las funciones *DEMPE*, pues este enfoque asume que los intangibles incrementan su valor por aportaciones del mercado y además no considera el control del riesgo.

El segundo pilar consiste en dos reglas: a) gravar el ingreso de una filial extranjera o entidad controlada si ese ingreso se encuentra sujeto a una tasa impositiva más baja que la

mínima estipulada y b) negar la deducción o aplicar retenciones para ciertos pagos. Por lo tanto, este pilar va más allá de los retos que plantea la economía digital y se enfoca en atacar aquellas situaciones de erosión de la base gravable que no fueron cubiertas con las Acciones BEPS. A pesar de lo anterior, este pilar no garantiza el gravamen de los beneficios en donde se crea valor.

Ambos pilares o metodologías propuestas por la OCDE son un gran avance en lo que respecta al gravamen de las empresas altamente digitalizadas; sin embargo, como tema prioritario se deben establecer los criterios de vinculación (nexo) que permitan gravar los beneficios generados en una jurisdicción en la que la empresa digital no tiene presencia legal.

Finalmente, debido a la complejidad que presenta el gravamen a las utilidades de las empresas altamente digitalizadas, en México se ha propuesto el cobro de impuestos a través del IVA, el cual es un impuesto indirecto que será trasladado al consumidor.

Fuentes de información

Bibliografía:

Castillo, Mario (org.) (2013), *Economía digital para el cambio estructural y la igualdad*, Santiago de Chile: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL).

Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera, A.C. (2018), *Normas de Información Financiera 2018*, México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Drucker, Peter (1954), *The practice of management*, New York: Harper & Row.

Figuroa Pla, Uldaricio (1989), *Manual de organismos internacionales*, California: Editorial Andrés Bello.

H. Congreso de la Unión (2017), *Ley del Impuesto sobre la Renta. Texto y comentarios*, México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

OCDE (2011), *Modelo de Convenio tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Versión abreviada*, Madrid: Instituto de Estudio Fiscales.

OCDE (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, París: OECD Publishing.

OCDE (2015), *Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Informes Finales. Resúmenes*, París: OECD Publishing.

OCDE (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, París: OECD Publishing.

OCDE (2015), *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report*, París: OECD Publishing.

OCDE (2015), *Diseñar normas de transparencia fiscal internacional eficaces, Acción 3 - Informe final 2015*, París: OECD Publishing.

OCDE (2015), *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2015 Final Report*, París: OECD Publishing.

OCDE (2015), *Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia, Acción 5 – Informe final 2015*, París: OECD Publishing.

OCDE (2015), *Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales, Acción 6 – Informe final 2015*, París: OECD Publishing.

OCDE (2015), *Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente, Acción 7 – Informe final 2015*, París: OECD Publishing.

OCDE (2015), *Garantizar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor, Acciones 8 a 10 – Informes finales 2015*, París: OECD Publishing.

OCDE (2015), *Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 - 2015 Final Report*, París: OECD Publishing.

OCDE (2015), *Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva, Acción 12 - Informe final 2015*, París: OECD Publishing.

OCDE (2015), *Documentación sobre precios de transferencia e informe país por país, Acción 13 - Informe final 2015*, París: OECD Publishing.

OCDE (2015), *Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias, Acción 14 – Informe final 2015*, París: OECD Publishing.

OCDE (2015), *Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales, Acción 15 - Informe final 2015*, París: OECD Publishing.

OCDE (2016), *Perspectivas de la OCDE sobre la Economía Digital 2015*, Ciudad de México: Asociación Mexicana de Internet.

OCDE (2017), *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias*, Madrid: Instituto de Estudio Fiscales.

OCDE (2018), *Perspectivas de la OCDE sobre la Economía Digital 2017*, Ciudad de México: Asociación Mexicana de Internet.

OCDE (2019), *Measuring the Digital Transformation: A Roadmap for the Future*, París: OECD Publishing.

OCDE (2019), *Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, París: OECD Publishing.

Artículos tomados de la Web:

Aguilar, Federico (2016), “Acuerdos híbridos en materia fiscal”, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, enero de 2016.

Disponible en <http://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2016/01/Fiscoactualidades_enero_n%C3%BAm_19.pdf>

Arrieta, E. (2015), "Qué es y qué no es la economía colaborativa", en *Expansión*, Madrid, 6 de diciembre de 2015.

Disponible en <<https://www.expansion.com/economia-digital/innovacion/2015/12/06/566191f422601d12528b45a4.html>>

Asociación de Internet (2018), “14° Estudio sobre los Hábitos de los Usuarios de Internet en México 2018”, en *Hábitos de Internet*.

Disponible en <<https://www.asociaciondeinternet.mx/es/component/remository/Habitos-de-Internet/14-Estudio-sobre-los-Habitos-de-los-usuarios-de-Internet-en-Mexico-2018/lang,es-es/?Itemid=>>>

Asociación de Internet (2018), “Estudio de comercio electrónico en México 2018”, en *Comercio Electrónico*.

Disponible en <<https://www.asociaciondeinternet.mx/es/component/remository/Comercio-Electronico/Estudio-de-Comercio-Electronico-en-Mexico-2018/lang,es-es/?Itemid=>>

Camargo, Radamés (2019), “Ecosistema de Plataformas de Acceso a Contenidos Audiovisuales”, en *The Competitive Intelligence Unit*.

Disponible en <<https://www.theciu.com/publicaciones-2/2019/9/9/ecosistema-de-plataformas-de-acceso-a-contenidos-audiovisuales>>

Escamilla, Omar (2019), “¿Cuál es la plataforma de streaming favorita del consumidos mexicano?”, en *Merca 2.0*.

Disponible en <<https://www.merca20.com/plataforma-de-streaming-mexicano/>>

G20 Research Group and the University of Toronto, “2016 G20 Hangzhou Summit Interim Compliance Report”.

Disponible en <<http://www.g20.utoronto.ca/compliance/2016hangzhou-interim/2016-g20-compliance-interim.pdf>>

Milenio Digital y AFP (2019), “¿Qué es la red 5G y por qué Estados Unidos le teme a Huawei?”, en *Milenio*, Barcelona, 29 de mayo de 2019.

Disponible en <<https://www.milenio.com/tecnologia/para-que-servira-y-como-se-usara-la-red-5g>>

OCDE. “10 preguntas sobre BEPS”.

Disponible en <<https://www.oecd.org/ctp/10-preguntas-sobre-beps.pdf>>

OCDE (2014), “El proyecto BEPS y los países en desarrollo: de las consultas a la participación”.

Disponible en <<http://www.oecd.org/ctp/estrategia-fortalecimiento-paises-en-desarrollo.pdf>>

OCDE (2019), “Public Consultation Document. Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy”.

Disponible en <<https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>>

Saldívar, Belén (2019), “Morena busca que economía digital pague impuestos”, en *El Economista*, México, 5 de septiembre de 2019.

Disponible en <<https://www.eleconomista.com.mx/economia/Morena-busca-que-economia-digital-pague-impuestos-20190905-0119.html>>

Tax Foundation (2019), “Announced, Proposed, and Implemented Digital Services Taxes in Europe”.

Disponible en <<https://taxfoundation.org/digital-taxes-europe-2019/>>

Recursos tomados de la Web:

“About Netflix”. Disponible en <<https://www.netflix.com/mx/>>, [Consultado el día 30 de mayo de 2019]

Banco Mundial, “Gasto de Investigación y desarrollo”. Disponible en <<https://datos.bancomundial.org/indicador/GB.XPD.RSDV.GD.ZS>>, [Consultado el día 30 de mayo de 2019]

Banco Mundial, “Personas que usa Internet”. Disponible en <<https://datos.bancomundial.org/indicador/IT.NET.USER.ZS?end=2017&start=2000>> [Consultado el día 30 de mayo de 2019]

Form 10-k por el ejercicio fiscal terminado el 31 de diciembre de 2018 de Netflix, Inc.

Disponible en:

<https://www.sec.gov/Archives/edgar/data/1065280/000106528019000043/form10k_q418.htm>