



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO

El Establecimiento Permanente y la Economía Digital

TESIS

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE

LICENCIADO EN DERECHO

PRESENTA

JOSÉ LUIS REBOLLO ORNELAS

ASESORA

DRA. MARGARITA PALOMINO GUERRERO

CIUDAD DE MÉXICO

2021



Universidad Nacional
Autónoma de México



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.



**UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSÉ VASCONCELOS"
FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PÚBLICAS.**

Cd. Universitaria, Cd. Mx., a 15 de junio de 2021

**MTRA. IVONNE RAMÍREZ WENCE
DIRECTORA GENERAL DE LA
ADMINISTRACIÓN ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
P r e s e n t e.**

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que el alumno **JOSÉ LUIS REBOLLO ORNELAS**, con número de cuenta **415062642**, bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis titulada "**EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE Y LA ECONOMÍA DIGITAL**", bajo la asesoría de la que **SUSCRIBE**

Con fundamento en los artículos 8° fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad Nacional Autónoma de México, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.

"El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los siete meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que le sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente, sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará la Secretaría General de la Facultad".

**Atentamente
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPÍRITU"
Directora.**

DRA. MARGARITA PALOMINO GUERRERO.

A la Universidad Nacional Autónoma de México,
Y a su Facultad de Derecho.

A mis padres José Luis y María Soledad,
A mi hermano Alejandro,
A Marianna Stanislawa,
A Hiram, Edgar y Jorge

INDICE

INTRODUCCIÓN	1
PRIMER CAPÍTULO	2
EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN LA LEGISLACIÓN FISCAL MEXICANA	2
I. Potestad Tributaria	2
II. Antecedentes históricos del Establecimiento Permanente	14
III. Justificación	18
IV. Marco Normativo.....	20
V. Consideraciones a favor y en contra	36
VI. Establecimiento Permanente Virtual.....	40
SEGUNDO CAPITULO	44
OCDE / G20 PROYECTO DE EROSIÓN DE LA BASE Y CAMBIO DE GANANCIAS 44	
I. Antecedentes. ¿Qué es el comercio electrónico?	44
II. Planteamiento OCDE	49
TERCER CAPITULO	80
DERECHO COMPARADO	80
I. Perú	80
II. Uruguay	81
III. Costa rica	83
IV. Unión europea.....	87
V. México.....	94
CONCLUSIONES	105
BIBLIOGRAFIA	108

INTRODUCCIÓN

El motivo de esta investigación surge a partir de la hipótesis sobre la insuficiencia del concepto de establecimiento permanente para regular debidamente la economía digital en la legislación fiscal mexicana e internacional. En efecto, si las operaciones del comercio electrónico no pueden ser gravadas por el marco tradicional del Impuesto Sobre la Renta, entonces debería ampliarse el concepto de establecimiento permanente o incorporarse un nuevo concepto que regule este tipo de actividades económicas.

En el primer capítulo titulado *EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN LA LEGISLACIÓN FISCAL MEXICANA* se analizan el principio de la potestad tributaria, así como los orígenes del concepto del establecimiento permanente y su marco normativo vigente en la legislación mexicana, para establecer los alcances que tiene en su aplicación.

Por otra parte, el segundo capítulo denominado *OCDE / G20 PROYECTO DE EROSIÓN DE LA BASE Y CAMBIO DE GANANCIAS*, establece qué es el comercio digital y cómo ha abordado el estudio la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos en torno a los problemas que plantea en las reglas de la tributación internacional.

Finalmente, en el capítulo tercero que lleva por nombre *DERECHO COMPARADO*, como su nombre lo indica se analizarán diversas soluciones empleadas por distintos países (Perú, Uruguay, Costa Rica, Francia, España y México) para gravar las actividades relacionadas con la economía digital, tanto por impuestos directos como indirectos.

PRIMER CAPÍTULO

EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN LA LEGISLACIÓN FISCAL MEXICANA

I. Potestad Tributaria

La determinación sobre el derecho a imponer sus contribuciones entre distintas jurisdicciones es el mayor reto o problema en el campo del derecho internacional. En este sentido, es de suma importancia dedicar estas primeras líneas de este trabajo de investigación al concepto de la Potestad Tributaria.

Dicho concepto es abordado e interpretado por distintos autores bajo diversas perspectivas, por lo que en ocasiones se puede encontrar en la literatura con distinta terminología, supremacía tributaria, soberanía fiscal, poder fiscal, facultad o potestad tributaria, entre otras. Si bien, tienen sus ligeros matices y diferencias, todas las definiciones coinciden en la intención de explicar el poder del Estado mediante el cual éste obtiene soberanamente recursos tributarios.

La Potestad Tributaria nace como consecuencia de vivir en un Estado, ya que éste debe allegarse de ingresos para lograr primero su subsistencia y posteriormente lograr los objetivos de la colectividad. De conformidad con Francisco Ponce Gómez y Rodolfo Ponce Castillo la actividad financiera del Estado “es la función que éste desarrolla para procurarse los recursos necesarios y estar en condiciones de sufragar los gastos públicos destinados a satisfacer las necesidades colectivas a su cargo, mediante la prestación de los servicios públicos correspondientes.”¹

Bajo este tenor, señala Jorge Méndez Galeana que la actividad financiera del Estado posee tres grandes momentos: la obtención de ingresos, la gestión o manejo de recursos, y la realización de distintos gastos o erogaciones para el sostenimiento

¹ Ponce Gómez, Francisco y Ponce Castillo, Rodolfo. *Derecho Fiscal*, décima edición, 2000, México, p.14.

de las funciones públicas, la prestación de servicios públicos y la realización de obras. A esa concepción añade Hugo Carrasco Iriarte un cuarto momento, la realización de justicia individual, social y colectiva.

La Potestad Tributaria se encuentra delimitada en el primer momento de la actividad financiera, en la obtención de ingresos. El Estado tiene diversas formas de obtener ingresos públicos. A grandes rasgos, los ingresos del Estado son toda cantidad de dinero percibida por éste que tiene como finalidad cumplir con los objetivos y fines que se establecen en la Constitución. ²

Sin embargo, la Potestad Tributaria no está presente en todo tipo de ingresos públicos. Para visualizar mejor esta idea, mencionaremos los tipos de ingresos clasificados en el artículo 1 de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio 2021. En dicho artículo se dividen los ingresos en:

1. Impuestos: sobre ingresos; sobre el patrimonio; sobre la producción, el consumo y las transacciones; sobre el comercio exterior; sobre nóminas y asimilables; accesorios; y, otros.
2. Cuotas y Aportaciones de Seguridad Social: aportaciones para el Fondo de Vivienda; cuotas para la seguridad social; cuotas de ahorro para el retiro; accesorios; y, otras.
3. Contribuciones de mejora: Contribuciones de Mejoras por Obras Públicas y otras.
4. Derechos: derechos por el uso, goce, aprovechamiento o explotación de bienes de dominio público; derechos por prestación de servicios; accesorios y otros.

² Ortega Maldonado, Juan Manuel, *Derecho Fiscal*. Editorial Porrúa, México, 2017. pp. 10-23.

5. Productos: por los servicios que no correspondan a funciones de derecho público; y, los derivados del uso, aprovechamiento o enajenación de bienes no sujetos al régimen de dominio público.
6. Aprovechamientos: aprovechamientos; aprovechamientos patrimoniales; y, accesorios.
7. Ingresos por Ventas de Bienes, Prestación de Servicios y Otros Ingresos: ingresos por venta en instituciones públicas de seguridad social; ingresos por ventas de empresas productivas del estado; ingresos por venta de entidades paraestatales y fideicomisos; ingresos de entidades paraestatales empresariales no financieras con participación estatal mayoritaria; ingresos por venta de bienes y prestación de servicios de entidades paraestatales empresariales financieras; ingresos por venta de entidades paraestatales empresariales financieras; ingresos por venta de bienes y prestación de servicios de fideicomisos financieros públicos; ingresos por venta de bienes y prestación de servicios de los poderes legislativo y judicial, y de los órganos autónomos; y, otros ingresos.
8. Participaciones, Aportaciones, Convenios, Incentivos Derivados de la Colaboración Fiscal y Fondos Distintos de Aportaciones.
9. Transferencias, Asignaciones, Subsidios y Subvenciones, y Pensiones y Jubilaciones.
10. Ingresos Derivados de Financiamientos: endeudamiento interno; endeudamiento externo; financiamiento interno; déficit de organismos y empresas de control directo; y, déficit de empresas productivas del Estado.

Así, la potestad tributaria es el derecho que tiene el Estado para establecer y cobrar

contribuciones, así como la exigencia de su pago y el cobro efectivo de sus créditos.³ De igual manera, Giuliani Fonrouge señala que el Poder Tributario es “la facultad o posibilidad jurídica del Estado, de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción.”⁴

Con relación a las definiciones anteriores, cabe destacar que el Código Fiscal de la Federación en su artículo 2 señala que las contribuciones son: los impuestos, las aportaciones de seguridad social, las aportaciones de mejora y los derechos. En este sentido, la Potestad Tributaria estaría estrictamente vinculada con el contenido mencionado en los cuatro primeros puntos de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio 2021.

Asimismo, el artículo mencionado, en su facción I define que los impuestos son aquellas contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma, y que sean distintas a las facciones II (aportaciones de seguridad social), III (contribuciones de mejora) y IV (derechos) del mismo artículo.

Al respecto, señala Raúl Rodríguez Lobato y se comparte tal opinión en el sentido de que dicho artículo no proporciona una definición del concepto, porque, no fija de manera exacta qué es el impuesto, sino que para comprender qué es ese concepto hay que entender primero qué son las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejora y los derechos, para que por eliminación definamos qué es un impuesto.

³ Cfr. Méndez Galeana, Jorge, *Introducción al Derecho Financiero*, Editorial Trillas, México, 2003, p.74.

⁴ Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Derecho Financiero*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1976, Volumen 1. p. 296.

En este sentido, se considera que un impuesto es una prestación que establece el Estado legalmente, con carácter obligatorio para el gobernado, con el fin de cubrir el gasto público y sin que exista una contraprestación especial o directa.⁵

Las aportaciones de seguridad social, conforme a lo establecido en el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, en su fracción II, son “las contribuciones establecidas en la ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado”.

En este tenor, Sonia Venegas considera que las aportaciones de seguridad social son contribuciones parafiscales, ya que éstas no se integran al presupuesto público indistintamente, sino que se destinan a cubrir un gasto en específico de un determinado y único grupo de personas.

Además, el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, en la fracción III, define a las contribuciones de mejora como las “establecidas en Ley a cargo de personas físicas y morales que se beneficien de manera directa de obras públicas.” Así, este tipo de contribuciones gravan la utilidad de una obra hecha por el Estado, tomando como base el costo total para cada ciudadano.⁶

Finalmente, por lo que hace al artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, en su fracción II encontramos que los derechos son “las contribuciones establecidas pen Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos

⁵ Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, 3a. Ed., México, Oxford University Press, 2014, p. 61

⁶ Cfr. Venegas, Sonia, *Derecho Fiscal. Parte General e impuestos federales*, México, Oxford University Press, 2016, p.87.

las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado”.

La doctrina señala que los derechos son todas aquellas contribuciones que los particulares pagan al Estado como contraprestación de un servicio determinado. En lo particular, Margáin establece que los derechos son la prestación señalada por la ley y exigida por la administración activa en pago de servicios administrativos particulares. Asimismo, Rodríguez Lobato considera que los derechos son “las contraprestaciones en dinero que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de las personas físicas y morales que de manera directa e individual reciben la prestación de servicios jurídicos administrativos inherentes al propio Estado en sus funciones de Derecho Público y que están destinadas al sostenimiento de esos servicios.”⁷

Además, para distinguir los derechos de los productos hay que observar tres características fundamentales en aquellos. La primera es que en los derechos el aprovechamiento del servicio puede ser medido e individualizado. En segundo lugar, los derechos deben ser inherentemente servicios jurídicos. Y, en tercer lugar, el servicio lo presta la Administración del Estado o el Poder Judicial.⁸ Por mencionar algunos ejemplos tenemos: expedición de pasaportes o inscripciones en el registro público.

En este punto, se considera adecuado retomar la interrogante de Hugo Carrasco Iriarte en relación con ¿Cuál es el fundamento del Estado para obligar a los gobernados a contribuir al gasto público? A esta pregunta en la doctrina existen dos posibles respuestas con enfoques distintos, una política y otra estrictamente jurídica.

⁷ Rodríguez Lobato, Raúl, *op. cit.*, pp.76-77

⁸ *Idem.*

Para la primera perspectiva, y como lo menciona Hugo Carrasco Iriarte, la Potestad Tributaria se justifica en la idea del Estado. Dicha potestad nace en la compleja naturaleza del Estado, la cual, explica el autor, está vinculada con la idea del reconocimiento de una voluntad político-social, creada por el consentimiento popular, la cual legitima y armoniza la vida en sociedad mediante un mecanismo de control como lo es el Derecho. De tal forma que, la voluntad individual del gobernado está subordinada a una voluntad superior del consentimiento originario popular.

Por otra parte, la segunda perspectiva, y por la cual se inclina la mayor parte de la doctrina, considera que la Potestad Tributaria se manifiesta exclusivamente mediante la creación de normas jurídicas. De conformidad con este punto de vista, la idea de la Potestad Tributaria descansa en la Constitución de un Estado, particularmente en el deber de contribuir al gasto público.⁹

En este orden de ideas, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos confiere la Potestad Tributaria al Congreso de la Unión, a la Legislatura de la Ciudad de México y de los estados.

La base constitucional de la Potestad Tributaria se establece en la fracción IV. del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece como obligación de los mexicanos el “contribuir para los gastos públicos, así como de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.” Como se puede observar, en ese mismo artículo encontramos el fundamento constitucional de Potestad Tributaria en los distintos niveles de gobierno.

De manera particular, por lo que hace a la Federación, el artículo 73 de la Constitución en su fracción VII establece la facultad exclusiva del Congreso de la Unión para “imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto”.

⁹ Cfr. Pérez Royo, Fernando, *Derecho Financiero y tributario (parte general)*, 6 ed., Civitas, Madrid, 1996, p.47.

Asimismo, el artículo 73 en la fracción XXIX establece que el Congreso de la Unión es el único facultado para imponer contribuciones sobre: el comercio exterior; aprovechamientos y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos cuarto y quinto del artículo 27; instituciones de crédito y sociedades de seguros; sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y, los especiales sobre energía eléctrica, producción y consumo de tabacos labrados, gasolina y otros productos derivados del petróleo, cerillos y fósforos, aguamiel y productos de su fermentación, explotación forestal, y, producción y consumo de cerveza.

Los Estados y la Ciudad de México encuentran el fundamento constitucional federal en el artículo 121 en la fracción I, el cual determina que “las leyes de una entidad federativa sólo tendrán efecto en su propio territorio y, por consiguiente, no podrán ser obligatorias fuera de él.” En este sentido, cada entidad federativa puede dentro de su jurisdicción establecer las contribuciones que estime convenientes siempre y cuando no sean materias reservadas al Congreso de la Unión.

Por ejemplo, la Constitución Política de la Ciudad de México dispone en su artículo 26, en su apartado A, numeral 7. que “la Ciudad de México podrá establecer contribuciones de conformidad con lo dispuesto por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y la legislación federal y local”. También, el artículo 26, en el apartado B, numeral 1, consagra que “la hacienda pública de la Ciudad se conforma por las contribuciones, productos y aprovechamientos que el Congreso local establezca...”.

De igual forma, la Constitución Política del Estado Libre y Soberano de Baja California consagra en el artículo 22, segundo párrafo, que corresponde Congreso del Estado en su Primer Periodo Ordinario decretar las contribuciones y percepciones necesarias para cubrir el Presupuesto del Estado correspondiente al siguiente Ejercicio Fiscal.

Ahora, se estima oportuno mencionar que Giuliani Fonrouge concluye que el Poder Tributaria posee cuatro características: es abstracta, toda vez que deriva del poder de imperio del Estado; permanente, ya que sólo se extingue con el Estado; irrenunciable porque no puede ni debe desprenderse de ella; e, indelegable porque no puede transferirse o cederse a un tercero ni de manera temporal o permanente.¹⁰

Asimismo, resulta interesante el enfoque de Raúl Rodríguez Lobato, quien considera que la Potestad Tributaria “es el poder jurídico del Estado para establecer las contribuciones forzadas recaudarlas y destinarlas a expensar los gastos públicos.”¹¹

Dicha facultad está dividida a través de los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial. En una primera instancia, el Poder Legislativo es quien a través de la expedición de leyes y reglamentos establece las contribuciones y, por supuesto, los elementos esenciales de éstas, así como los derechos y obligaciones de los contribuyentes. Posteriormente, es el Poder Ejecutivo quien aplica y ejecuta la ley tributaria, e incluso, cuando así lo señala la ley, dirimir controversias entre la Administración Pública y el Gobernado. Por último, el poder Judicial dirime las controversias relacionadas con la legalidad y/o constitucionalidad que se susciten entre el Gobernado y las autoridades ejecutivas y legislativas. Es de esta forma que Raúl Rodríguez Lobato señala que la Potestad Tributaria tiene principalmente tres funciones: la normativa, la administrativa y la jurisdiccional.

La Potestad Tributaria posee dos limitaciones, una relacionado con los principios generales de la tributación y la otra con la organización política. Esta última limitación está estrechamente vinculada con el problema de la doble imposición.

Dentro de los principios generales de la tributación en México los encontramos plasmados en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados

¹⁰ Cfr. Giuliani Fonrouge, Carlos M. *op. cit.*, pp. 300-302.

¹¹ Rodríguez Lobato, Raúl, *op. cit.*, p.6.

Unidos Mexicanos, si bien no están consagrados de forma expresa, podemos interpretar de su contenido que están de manera implícita. De tal manera que los principios generales de la tributación son el de proporcionalidad, equidad, legalidad y que la contribución se destine al gasto público.

Tanto la proporcionalidad como la equidad están vinculados con el concepto de capacidad contributiva. Por lo que hace a la proporcionalidad en particular, Servando J. Garza señala que ésta tiene su fundamento en una idea de justicia.¹²

Bajo este principio, la contribución debe adecuarse a la aptitud económica del sujeto pasivo. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha definido a la capacidad contributiva como la “potencialidad real de contribuir a los gastos públicos”.¹³ Asimismo, señala dicha jurisprudencia que el tributo que imponga el Estado tiene que existir una correlación entre éste y la manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo.

Ahora bien, la equidad nace en contra de los sistemas de privilegios y discriminaciones, como producto de una lucha contra la arbitrariedad. La idea de equidad está ligada al concepto de igualdad formal ante la ley. En este sentido, un mismo tributo señalado en la ley no debe hacer trato desigual entre los contribuyentes.¹⁴

Un tercer principio es el de legalidad o también conocido como reserva de ley. La legalidad se entiende a grandes rasgos como la imposibilidad de la autoridad de hacer algo que no esté previsto en una ley, de tal manera que las autoridades sólo pueden realizar aquellas acciones que les estén expresamente permitidas por la ley.

¹² Servando J. Garza, *Las Garantías constitucionales en el derecho tributario mexicano*, Cultura TGSA, México, 1949, pp.70-72

¹³ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, novena época, Pleno, t.X, tesis P./J. 909/99, noviembre de 1999, p.22

¹⁴ Cfr. Venegas, Sonia, *op cit*, p.61.

En lo particular, como menciona acertadamente Rodríguez Lobato, en materia tributaria puede adoptarse el aforismo por analogía de la materia penal “*nullum tributum sine lege*”. En este sentido, se establece que no existe contribución que no esté prevista con cada uno de sus elementos en una ley. Finalmente, el último principio consagrado en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece que la recaudación tributaria debe tener como fin último sufragar los gastos públicos.

La coexistencia de distintas entidades dotadas con la Potestad Tributaria, tanto a nivel nacional como en el internacional, da origen a conflictos y deriva en superposiciones de gravámenes.¹⁵ Es natural que, con la evolución de la economía en distintas aristas como el desarrollo científico, la simplificación de procesos, los avances que facilitan la comunicación o la internacionalización del comercio, agraven los problemas entorno a la doble imposición.

De acuerdo con Giuliani Fonrouge, podemos decir que hay doble o múltiple imposición, cuando “las mismas personas o bienes son gravados dos (o más veces) por análogo concepto, en el mismo periodo de tiempo, por parte de dos (o más) sujetos con poder tributario.”¹⁶ Dicha identidad ha dado lugar a diversos sistemas para evitar la problemática, de los cuales se pueden destacar los siguientes: la separación de las siguientes de recursos; impuestos en coparticipación (*shared taxes*); suplementos o adicionales impositivos; subsidios o subvenciones compensatorios; concesión de créditos por impuestos pagados en otra jurisdicción; y, deducción de tributos pagados.¹⁷

La doble imposición nace generalmente por una discrepancia en los criterios atributivos de postead tributaria. De estos criterios destacan los de sujeción personal como la nacionalidad o la residencia, y los de sujeción económica tales como la sede de negocios y la fuente de riqueza.

¹⁵ Cfr. Giuliani Fonrouge, Carlos M. *op cit*, p. 344.

¹⁶ *Idem*.

¹⁷ *Ibidem*, p. 348.

Como señala Giuliani Fonrouge, una de las soluciones en el plano internacional son las exenciones contenidas en convenciones. Bajo este esquema, los Estados no hacen ejercicio de su Potestad Tributaria en su territorio a determinados sujetos. Las exenciones tributarias pueden ser totales o parciales. La doctrina clasifica regularmente en subjetivas y objetivas a las limitaciones internacionales al ejercicio territorial de la Potestad Tributaria.

Las exenciones subjetivas atienden a condiciones particulares y personales del sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria. Un ejemplo de exención subjetiva es la “inmunidad fiscal” a representantes diplomáticos extranjeros. Por otra parte, las exenciones objetivas son establecidas conforme a la naturaleza de los prepuestos del hecho de las obligaciones fiscales.¹⁸

Dentro de las limitaciones internacionales objetivas existen dos tipos; las independientes del ejercicio concurrente de Potestades Tributarias y las que sí están vinculadas con el ejercicio de poderes tributarios. De las primeras destacan aquellas debido al principio de libre tránsito, en mérito a objetivos de interés universal y por regulaciones del comercio.

Ahora bien, de las limitaciones vinculadas al poder de gravar tributos de los Estados, ha tenido varios mecanismos de acción derivados de la cooperación entre países como lo son la concertación de acuerdos y convenciones y la búsqueda de principios generales de la tributación, y la armonización de las distintas legislaciones.

Relacionado a estos mecanismos, se encuentra presente el concepto del Establecimiento Permanente, el cual ha adquirido singular trascendencia a lo largo de los años y el cuál se abordará en las líneas siguientes.

¹⁸ Cfr. Giuliani Fonrouge, Carlos M, *op. cit.*, p. 363

II. Antecedentes históricos del Establecimiento Permanente

Si bien es cierto que el concepto de establecimiento permanente es frecuentemente utilizado en los tratados para evitar la doble tributación, éste no tuvo su origen en las convenciones. Para analizar de manera más ordenada y puntual, utilizaremos la división de periodos utilizada por el profesor Robert L. Williams. quien divide la historia del concepto en cuatro etapas: derecho nacional, periodo antes de la Liga de las Naciones, el periodo después del modelo de la Liga de las Naciones de 1928, periodo después del *Mexico Draft* de 1943 y el periodo después del modelo de las Naciones Unidas de 1980.

El primer registro que se tiene del concepto aparece en la legislación germánica. De conformidad con Skaar el primer antecedente del concepto está en el Código Industrial prusiano de 1845, sin embargo, éste no era utilizado para cuestiones tributarias.¹⁹ En dicho concepto están dos de las principales características de la idea actual de establecimiento permanente, un lugar fijo y la permanencia de un negocio. Posteriormente, en el año de 1885 el concepto comenzó a ser utilizado con fines fiscales, pero no fue sino hasta el año de 1891 cuando encontró su definición en los estatutos tributarios de Prusia.

La primera vez que se consagra la idea del establecimiento permanente en un tratado internacional fue en el 21 de junio de 1899 en la convención celebrada entre Prusia y Austro-Hungría. Dicho tratado sirvió para convenios posteriores, sin embargo, existía una diferencia en cuanto a la naturaleza del concepto, ya que en algunos tratados se entendía como “establecimiento de negocios”, “establecimiento industrial” o llanamente como “establecimiento”, ejemplo de esto son los tratados de Austria y Checoslovaquia en 1922, Italia y Alemania en 1925, Austro-Hungría y Bavaria en 1905, y, Austro-Hungría y Baden en 1908.

¹⁹ Cfr. Arvid Aage, Skaar. *Permanent Establishment- Erosion of a Tax Treaty Principl.* Kluwer Law International, La Haya, Países Bajos, 1991, pp.72-74

Asimismo, otro problema durante este periodo fue la conceptualización de los agentes en la idea del establecimiento permanente. En una definición amplia, los agentes eran considerados como establecimiento permanente como existía en la convención celebrada entre Polonia y Checoslovaquia en 1925. Sin embargo, el tratado celebrado entre los estados de Austria y Suiza en 1927 proveía una definición más acotada en la que los agentes bajo ciertos supuestos no debían ser considerados como establecimiento permanente ²⁰

Después de la Gran Guerra, el problema de la doble imposición adquirió singular trascendencia, y con la creación de la Liga de las Naciones, inició una nueva etapa en la forma de crear convenios tributarios. En dicho periodo, la Liga de las Naciones encabezó la lucha por evitar la doble tributación. Bajo este contexto, en 1921 la Liga de las Naciones encargó a un grupo de cuatro prominentes académicos que estudiaran y posteriormente emitieran un reporte sobre el problema teórico relativo a la doble tributación.

El grupo de académicos estaba conformado por el Profesor Bruines de la Universidad de Rotterdam, el profesor Einaudi de la Universidad de Turín, el profesor Seligman de la Universidad de Columbia, y el profesor Sir Josiah Stamp de la Universidad de Londres. El grupo entregó su reporte final en 1923.

Más tarde, en 1927 el Consejo de la Liga de las Naciones entregó el reporte a un panel creado con expertos en banca central de distintos países de los que destacan Bélgica, Checoslovaquia, Francia, Italia, Países Bajos, Suiza, Reino Unido, Argentina, Alemania, Japón, Polonia, Estados Unidos, y Venezuela. De dicha cumbre celebrada en Londres se produjo el modelo de convenios bilaterales en materia tributaria. Las diferencias entre el primer tratado celebrado entre Prusia y Austro-Hungría y este modelo fueron significantes y profundas. Principalmente, los

²⁰ Cfr. Williams, Robert L., *Fundamentals of Permanent Establishments*, Kluwer Law International, La Haya, Países Bajos, 2014, p.5

conceptos de socios, administradores y agentes fueron reducidos a una sola palabra “agencias”, y éstas deberían ser consideradas como establecimiento permanente.²¹

Cabe destacar que en este modelo de la liga de las Naciones predomina la residencia sobre la fuente de la riqueza como principio para establecer los supuestos que serían susceptibles de tributo y a qué Estado pagarlo.

Tiempo después se celebró una cumbre en Ginebra el 22 de octubre de 1928, la cual tenía como principal objetivo el de revisar el modelo creado el año anterior. En dicha reunión, desapareció del establecimiento permanente la idea de empresas afiliadas, y se agregaron dos nuevos conceptos a la definición las minas y los yacimientos de petróleo. De esta reunión se redactó el primer modelo de convención de la Liga de las Naciones el día 31 de octubre de 1928.

Posteriormente, siguieron celebrándose reuniones y comités para revisar el modelo existente y continuar analizando el problema de la doble tributación, pero no hubo cambios sustanciales sino hasta 1943. En dicho año, en una reunión celebrada en México, el Comité Fiscal de la Liga de las Naciones hizo modificaciones relevantes al concepto de establecimiento permanente.

El primer cambio importante fue la inclusión de representantes del hemisferio oeste, tanto de estados desarrollados como en vías de desarrollo. Asistieron a la reunión representantes de Argentina, Bolivia, Canadá, Chile, Colombia, Ecuador, México, Perú, Estados Unidos, Uruguay y Venezuela.²²

Otra diferencia relevante con respecto al modelo de la Liga de las Naciones de 1927 fue que, debido a la inclusión de países en vías de desarrollo, se favoreció en ciertos casos el principio de la fuente de riqueza sobre el de residencia. Bienes raíces, hipotecas, negocios comerciales o agrícolas, compensaciones laborales, pensiones

²¹ Cfr. Williams, Robert L., *op. cit.*, p.7.

²² Cfr Wira, Nufransa, *Permanent Establishment for Ecommerce in International Taxation*, Nigata University Bulletin, Modern social and cultural studies, No.37, Diciembre, 2006, pp.325-351.

públicas e ingresos por capital movable seguirían el principio de la fuente de riqueza.²³

A partir de 1954 el desarrollo de los modelos de convenios tributarios fue encabezado por la Organización para la Cooperación Económica Europea (OCEE) la cual posteriormente se convertiría en la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). Dicho organismo internacional creó su primer modelo de convenio en el año de 1963, el cual se publicaría en 1977.

El modelo fue ampliamente aceptado por la comunidad internacional y fue acogido en gran cantidad de tratados. Cabe señalar que este modelo tuvo tal relevancia que en algunos Estados se adoptó tanto el lenguaje como los conceptos del modelo de convenio en la legislación local (Japón, por ejemplo).²⁴ Cabe señalar que el modelo ha sido efectivo al eliminar la mayoría de los problemas que representa la doble tributación.

Finalmente, por lo que hace a los antecedentes es importante mencionar lo relativo al modelo de las Naciones Unidas de 1980. Este escrito tiene como particularidad la meta de establecer las bases en los tratados para evitar la doble tributación entre estados desarrollados y en vías de desarrollo. El modelo en cuestión toma como base aquel creado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, pero tiene aspectos relevantes a destacar el de la preponderancia del principio de fuente de riqueza sobre el de residencia.

El modelo actual de las Naciones Unidas es del año 2011 mientras que la versión actualizada más reciente de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos corresponde al año 2012. Ambas son objeto de escrutinio por diversos temas, si bien logran eliminar casi en su totalidad la doble tributación, el desarrollo

²³ Cfr. Wira, Nufransa, *op. cit.* pp.325-351.

²⁴ Cfr. Williams, Robert L. *op.cit.* p.10.

de la economía, por una parte, globalizada y por otra digital, ha creado otro tipo de problemas a considerar en el ámbito del derecho fiscal internacional.

III. Justificación

Una vez expuestos los antecedentes del concepto del establecimiento permanente, nos gustaría dedicar los siguientes párrafos al fundamento ontológico. El establecimiento permanente es uno de los conceptos más recurridos en las convenciones tributarias para evitar la doble imposición.

Esta ficción jurídica supone el sometimiento a la imposición en un Estado al lugar de negocio de un extranjero o a su agente dependiente, como si éstos se trataran de una entidad independiente al primero. En este sentido, podríamos observar que el establecimiento permanente encuentra su justificación, en un primer instante en la cooperación internacional.

Así, el establecimiento permanente sirve para determinar cuál de los estados parte tiene derecho a recaudar originariamente los ingresos del sujeto pasivo, en atención a un principio de territorialidad. De tal forma que, si se configura un establecimiento permanente en un estado, éste tendría el derecho primario a gravar los ingresos del sujeto pasivo extranjero. Por lo que, para evitar la doble tributación, el país de residencia del sujeto pasivo debería conceder un crédito por el impuesto pagado en la jurisdicción del estado en donde se encuentra el establecimiento permanente, o exentar esos ingresos del impuesto local.

Otra postura que procura encontrar la justificación a este concepto es la del académico David Calderón Medina, estableciendo que esta figura tiene su sustento en tres principios fundamentales.

El primer principio es el de beneficio. Bajo esta concepción, el establecimiento permanente permite gravar la actividad habitual de aquellos contribuyentes no

residentes que se benefician de los servicios públicos que se prestan en el país de la fuente de riqueza. En este sentido, la entidad extranjera está obligada a sufragar el costo de los servicios que recibe.²⁵

Como segundo principio está el de equidad. Al existir una competencia económica entre los negocios locales y los extranjeros, ambos deben ser sujetos de las mismas reglas y disposiciones fiscales.²⁶ Esto puede confrontarse con la postura de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), quien estima que un sistema tributario debe ser equitativo y neutral.²⁷ En otras palabras, un impuesto neutral contribuirá a la eficiencia económica ya que se garantiza una asignación óptima de los medios de producción.

Esa última postura, está estrechamente vinculada con el tercer principio propuesto por Calderón Medina, que es el de no discriminación. Por lo tanto, los contribuyentes no residentes no deben ser desfavorecidos por el país fuente de riqueza. Con respecto a este punto, la OCDE señala que un sistema tributario debe minimizar la discriminación en contra o a favor de un contribuyente, ya que de ser parcial el sistema tributario, éste provocaría un cambio en la oferta o demanda de algún producto o servicio, desestabilizando y distorsionando el mercado.²⁸

Bajo este concepto, la equidad en la política fiscal puede ser vista desde dos perspectivas: horizontal y vertical. La primera sugiere que aquellos contribuyentes en condiciones similares deberían tener la misma carga tributaria. Mientras que, desde la perspectiva vertical, un contribuyente con mejores circunstancias debería soportar una parte mayor de carga fiscal, siempre que guarde proporcionalidad a su ingreso.²⁹

²⁵ *cfr.* Calderón Medina, David, *Comercio Electrónico. Una perspectiva tributaria mexicana*, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, 2010, pp 148-150.

²⁶ *Idem.*

²⁷ OCDE, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Capítulo 2, OECD Publishing, Paris, 2014. Pp.29-49
<https://doi.org/10.1787/9789264218789-en>.

²⁸ *Cfr.* OCDE, *op. cit.* p. 30.

²⁹ *Cfr.* OCDE.

Desde la perspectiva del autor, esta postura es correcta, toda vez que la equidad es el principio fundamental en la concepción del establecimiento permanente, ya que procura por un lado que los ingresos de una entidad sean gravados en la proporción en la que se dieron dentro de una jurisdicción tributaria, y por otro, el concepto permite respetar las condiciones de igualdad entre los contribuyentes.

Asimismo, la equidad puede ser considerada desde la postura entre naciones. En esta teoría, la política fiscal internacional debe buscar la asignación correcta y efectiva tanto de las ganancias como de las pérdidas de cada Estado. De tal suerte que cada país reciba de forma equitativa los ingresos fiscales de las operaciones transfronterizas.³⁰

Dando el contexto del concepto desde sus antecedentes hasta su fundamentación ontológica, ahora tratemos su Marco Normativo.

IV. Marco Normativo

El establecimiento permanente fue incorporado a la legislación mexicana en la Ley del Impuesto Sobre la Renta en el año de 1981, no obstante, la concepción de gravar los ingresos de extranjeros con fuente de riqueza en territorio nacional no tuvo su origen en esa ley. El primer antecedente en México fue en la Ley del Centenario de 1921 la cual señalaba que eran sujetos del pago los mexicanos y extranjeros, independientemente de su domicilio, siempre que la fuente de sus ingresos se localizara en el territorio de la República Mexicana.³¹

³⁰ *Ibidem*, p.31-32.

³¹ *Cfr.* Calvo Nicolau, Enrique, *Tratado del Impuesto Sobre la Renta*, Tomo I, Editorial Themis, México, 1995, p. 191.

Cabe mencionar que, el establecimiento permanente apareció por primera vez en el derecho mexicano en la Ley del Impuesto Sobre la renta que entró en vigor el 1 de enero de 1981.³²

Ahora bien, con respecto a la legislación mexicana vigente, el establecimiento permanente está regulado en distintas fuentes del derecho de manera directa o indirecta. De manera directa destacan el Código Fiscal de la Federación, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la Jurisprudencia y como ya se anticipó en párrafos anteriores, los tratados internacionales para evitar la doble tributación.

Para iniciar el análisis de las disposiciones que regulan de manera particular al establecimiento permanente en México nos gustaría establecer con claridad cuáles son los ámbitos de validez de las normas aplicables. En este punto serán objeto de estudio el Código Fiscal de la Federación, la Ley del Impuesto Sobre la Renta y los tratados internacionales para evitar la doble tributación de los que México es parte.

Al respecto Hans Kelsen establece que el orden jurídico de un país se encuentra estructurado en un sistema escalonado, en el que en su vértice esta ocupado por una “norma hipotética fundamental”, de la que deriva la validez de todo el orden jurídico nacional³³. De tal manera que el orden jurídico no se integra por normas de un mismo nivel, sino que se encuentran jerarquizadas, distinguiéndose las normas primarias o fundamentales y las secundarias o derivadas.

Dicha teoría sostiene que la validez de las normas secundarias o derivadas se encuentran en que se presupone que fueron creadas de acuerdo con la existencia de otras cuya validez se admite, y la norma cuya validez no puede derivar de otra superior es la ley fundamental. La estructura escalonada y piramidal del orden jurídico a que hace alusión Kelsen se puede apreciar claramente en el sistema

³² *Ibidem*, p. 299.

³³ Cfr. Kelsen, Hans, *Teoría Pura del Derecho*, Séptima Edición, Editorial Porrúa, México, 1993. pp.201-246.

jurídico mexicano, en el que existe un notable sometimiento de las normas jurídicas secundarias a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En este sentido, y bajo esta teoría, el Código Fiscal de la Federación, la Ley del Impuesto Sobre la Renta y los tratados internacionales para evitar la doble tributación son normas secundarias en el sistema jurídico mexicano vigente.

Por otra parte, el ámbito de validez de una norma jurídica en un sentido amplio es el radio de acción y aplicación que ésta tiene. De conformidad con Kelsen el ámbito de validez de las normas jurídicas puede ser considerado desde cuatro criterios: el espacial, el temporal, el personal y el material.³⁴

Por ámbito de validez espacial debemos comprender que es aquella porción de área física en la que un precepto legal es aplicable, las normas en un país como México pueden ser federales, estatales o municipales; el temporal es aquel lapso en que una norma se considera vigente, éste puede ser determinado o indeterminado; el personal se refiere a cuáles sujetos obliga el precepto legal, éstos pueden ser genéricos o individualizados; y, el material, es la sustancia o materia que regula, de manera tradicional se clasifican a las normas en 3 rubros, en normas de derecho privado(civiles y mercantiles), público (constitucionales, administrativas, penales, procesales e internacionales) y social (laboral, agrario y seguridad social).³⁵

Conforme a lo anterior, el Código Fiscal de la Federación tiene como ámbitos de validez los siguientes. Las disposiciones del Código al ser de carácter federal son aplicables en toda la República Mexicana. Asimismo, el Código posee una vigencia indeterminada, ya que no indica con precisión la duración de su obligatoriedad. Por lo que hace a su validez personal, el Código es genérico ya que no obliga ni faculta a uno o varios miembros de una clase determinada. Finalmente, podemos decir que

³⁴ Cfr. Kelsen, Hans, *Op cit.* pp. 23-28.

³⁵ Cfr. García Máynez, Eduardo, *Introducción al estudio del derecho*, 52ª Edición, Editorial Porrúa, México, 2001. p. 80.

el Código por sus diversos preceptos tiene validez material en derecho público, particularmente en materia fiscal tanto sustantiva como adjetivamente.

Por otra parte, la Ley del Impuesto Sobre la Renta tiene como ámbito de validez espacial la República Mexicana, al igual que el Código Fiscal de la Federación. Mientras que su ámbito material, es dentro del derecho público en materia fiscal sustantiva.

Los tratados internacionales para evitar la doble tributación tienen como ámbito de validez espacial los territorios los estados contratantes. La validez temporal es indeterminada, salvo que señale con precisión la duración de la obligatoriedad de los preceptos. Asimismo, el dominio personal es genérico ya que no individualiza a los sujetos a los que otorga los derechos y obligaciones. Por último, el ámbito de validez material está en el derecho público, en materia fiscal internacional.

En este orden de ideas, De manera particular, por lo que hace a la interpretación de los preceptos legales mexicanos que regulan al establecimiento permanente, el artículo primero del Código Fiscal Federal establece que es obligación tanto de personas físicas como morales contribuir par a el gasto público conforme a lo que establezcan las leyes fiscales. De la lectura de este artículo podemos establecer que, en el Estado mexicano, la obligación de pagar contribuciones no es exclusiva de los nacionales, sino que también los extranjeros tienen el mismo deber.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta señala en su artículo primero cuáles son los sujetos obligados a pagar el impuesto sobre la renta:

- i. Los residentes en México respecto de todos sus ingresos, independientemente de la ubicación de la fuente de riqueza de éstos.
- ii. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles al establecimiento permanente.
- 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.

Además, el artículo segundo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece lo que se considerara establecimiento permanente: “cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes.” De esta definición podemos apreciar en el elemento de la cláusula general o del lugar fijo de negocios en el que se realizan actividades comerciales presente en los convenios modelos.

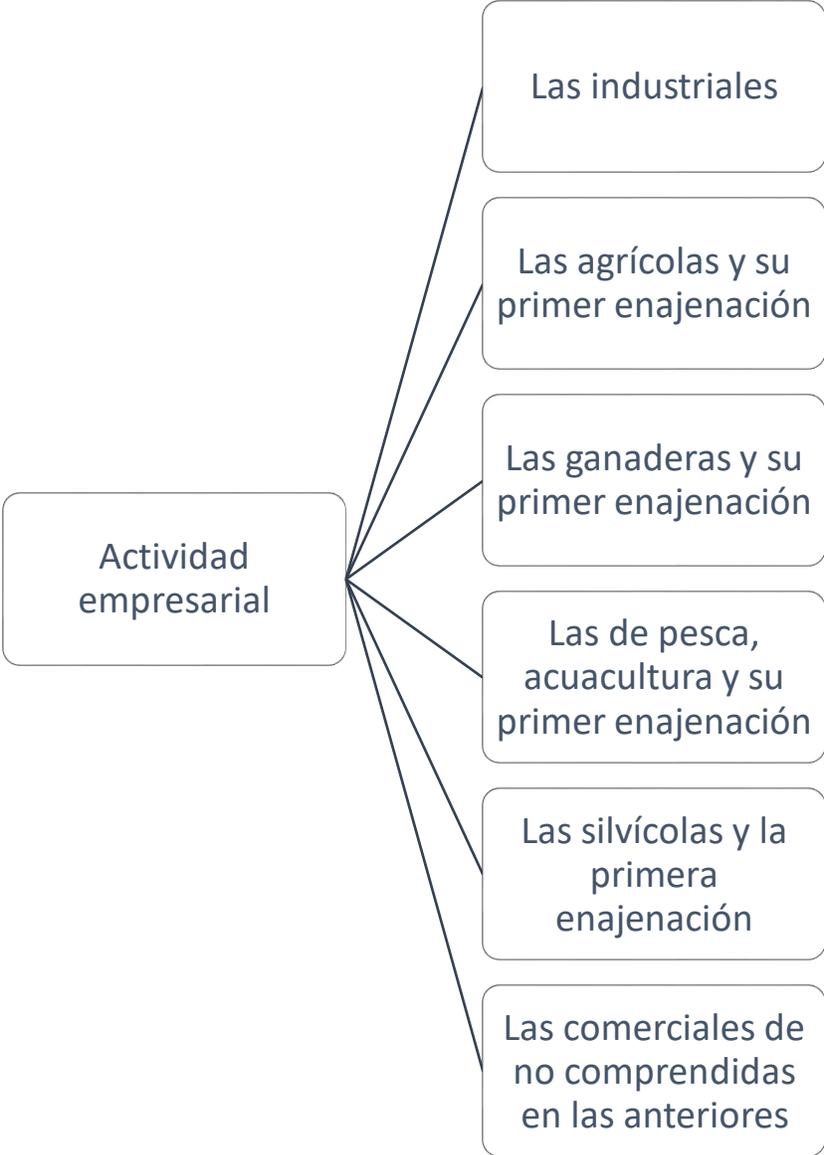
Al respecto cabe mencionar que una de las diferencias entre la definición de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y la cláusula general de los modelos es la palabra “fijo” (*fixed*) que no se encuentra presente en la legislación mexicana pero sí en los convenios modelo tanto de la OCDE como de la ONU.

Asimismo, esta definición es recuperada en la Jurisprudencia en la tesis del Cuarto Tribunal Colegiado en materia administrativa del Primer Circuito de la revisión fiscal 378/2011, en la que se señala que el concepto con mayor aplicación es el estipulado en el Modelo de Convenio de la OCDE en dónde se define al establecimiento permanente como "un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad", definición que coincide en sus elementos esenciales con la establecida en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Dicha tesis establece que el concepto del establecimiento permanente es una condición necesaria para gravar los rendimientos obtenidos en el territorio de un Estado por empresas no residentes en él. Además, toma como referencia al modelo de la OCDE en su numeral 1 del artículo 5 define al establecimiento permanente como “un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad”. A su vez el los siguientes dos numerales prevén los casos especiales: las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro tipo

de extracción de recursos naturales, y una obra de construcción si su duración excede de doce meses.³⁶

Asimismo, para comprender esta definición debemos relacionar este artículo con el 16 del Código Fiscal Federal, el cual define qué se entiende por actividad empresarial de la siguiente manera:



³⁶ Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, Tesis 2000793, Mayo 2012, p. 1919.

El primer artículo que debemos correlacionar a la primera fracción del artículo 16 del Código Fiscal Federal es el 75 del Código de Comercio en donde a lo largo de sus veinticinco fracciones se señala qué actos se reputan como comerciales en la legislación mercantil mexicana.

Ahora, habiendo referido esta primera parte del artículo 2 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, continuando con el análisis de la misma disposición. En este artículo se enlistan (de manera no exhaustiva) lo supuestos que se consideran establecimiento permanente:

- Las sucursales;
- Las agencias;
- Las oficinas;
- Las fabricas;
- Los talleres;
- Las instalaciones;
- Las minas;
- Las canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales.

Posteriormente, el mismo artículo, en su párrafo segundo, establece qué sucede si un residente en el extranjero actúa en el país a través de un representante. Para que se actualice esta hipótesis normativa deben acontecer los siguientes supuestos:

- La actuación en el país por un residente en el extranjero.
- Que dicha actuación se realice por parte de un tercero.
- Que éste tenga y ejerza poderes para celebrar contratos a nombre del residente en el extranjero o a su nombre.
- Que los poderes con los que cuente sean para realizar actividades empresariales

- Que los contratos prevean la enajenación de los derechos de propiedad, o el otorgamiento del uso o goce temporal de un bien que posea el residente o sobre el cual tenga un derecho del uso o goce temporal.
- Obligan al residente en el extranjero a prestar un servicio.

Esta ficción permite que sin un lugar físico en territorio nacional de propiedad o en uso o goce del residente en el extranjero pueda configurarse el establecimiento permanente para los efectos que señale la Ley. Además, es importante destacar que, para haber establecimiento permanente, el tercero debe celebrar contratos relacionados con su actividad empresarial o comercial que obliguen al residente a prestar un servicio. En este sentido, por ejemplo, la contratación de personal o de un arrendamiento no daría pie a que se perfeccione el supuesto del párrafo segundo del artículo 2 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Para el caso de los fideicomisos, el artículo en cuestión señala que cuando un residente extranjero opere mediante esta figura jurídica, se considerará como establecimiento permanente el lugar en donde el fiduciario realice las actividades comerciales y cumpla con las obligaciones fiscales derivadas de dichas operaciones.

Asimismo, dicho artículo establece que en lo relativo a las empresas aseguradoras residentes en el extranjero, cuando éstas perciban ingresos por el cobro de primas dentro del territorio mexicano u otorguen seguros contra riesgos situados en éste, se considerará que tienen establecimiento permanente en México, salvo el caso del reaseguro.

Posteriormente, en la misma disposición objeto de análisis, se considera establecimiento permanente cuando un residente extranjero actúa en México a través de un agente independiente, siempre y cuándo este último lo haga fuera del marco ordinario de sus actividades. Para estos efectos, las siguientes actividades o supuestos son consideradas como actuaciones fuera del marco ordinario de un agente independiente:

- Tener bienes o mercancías con las que se efectúen entregas por cuenta del residente extranjero.
- Asumir riesgos por el residente extranjero.
- Actuar sujeto a instrucciones del residente extranjero.
- Realizar actividades económicas atribuibles al residente extranjero que sean distintas a las propias.
- Recibir alguna remuneración independientemente del resultado de sus actividades.
- Efectúe operaciones con el residente extranjero con precios de contraprestaciones distintos de los que hubiese usado con partes no relacionadas en operaciones comparables.

Para tal supuesto, el artículo dispone la presunción de que una persona no es agente independiente, cuando actúe “exclusiva o casi exclusivamente” por cuenta de residentes en el extranjero que sean partes relacionadas. En este punto cabe destacar que es una falta de técnica jurídica la expresión “casi exclusivamente” porque no da certeza de a partir de qué punto se debe considerar que se actúa a nombre de un residente en el extranjero.

Ahora bien, en la misma disposición se establece el supuesto aplicable a los servicios de construcción de obra, demolición y otros relacionados con bienes inmuebles. Se considera que existe Establecimiento Permanente cuando éstos tengan una duración de más de 183 días naturales en un periodo de un año. Si fuese el caso de que el residente extranjero subcontratara estos servicios, los días utilizados por el subcontratista computarán al plazo anteriormente mencionado.

También, por lo que hace al artículo 2 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en su penúltimo y último párrafos, establece qué ingresos se consideran como atribuibles a un establecimiento permanente. Bajo este esquema, los ingresos deberán ser efectuados por la oficina central del residente extranjero, por otro establecimiento de éste o directamente por él. Los ingresos atribuibles son consecuencia de las siguientes actividades:

- Los provenientes de la actividad empresarial.
- Los ingresos por honorarios.
- Los ingresos por la prestación de un servicio personal independiente.
- Los derivados de enajenaciones de mercancías o de bienes inmuebles en México.

También son ingresos atribuibles a un establecimiento permanente aquellos que obtenga la oficina central de la sociedad o cualquiera de sus establecimientos en el extranjero, en la proporción en que el establecimiento permanente en México haya participado en las erogaciones incurridas para su obtención.

Como consecuencia de tener este tipo de ingresos, el residente en el extranjero está obligado a pagar el impuesto sobre la renta en los términos del Título II De las Personas Morales o el título IV De las Personas Físicas, según corresponda al caso concreto.

Por otra parte, el artículo 3 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece una lista de actividades realizadas por un residente extranjero, las cuáles no constituyen establecimiento permanente y señalamos a continuación:

- La utilización o el mantenimiento de instalaciones con el único fin de almacenar o exhibir bienes o mercancías.
- La conservación de existencias de bienes o mercancías con el objetivo exclusivo de almacenar o exhibirlos, o de que sean transformados por otra persona.
- La utilización de un lugar de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías.
- La utilización de un lugar de negocios con el fin de desarrollar actividades de naturaleza previa o auxiliar (propaganda, suministro de información, investigación científica, preparación para la colocación de préstamos, entre otras similares).

- El depósito fiscal de bienes o de mercancías en un almacén general de depósito ni la entrega de estos para su importación.

Además, la misma disposición establece que no es aplicable lo anterior, cuando el residente en el extranjero realice estas actividades o funciones en uno o más lugares de negocios en México como parte de una operación de negocios cohesiva, a las que realice un establecimiento permanente o parte relacionada en el territorio nacional. Tampoco es aplicable si el residente en el extranjero o una parte relacionada tiene en territorio un negocio en donde se realicen funciones complementarias como parte de una operación de negocios cohesiva en las que en su combinación no tienen el carácter preparatorio o auxiliar.

La figura de operación de negocios cohesiva es un concepto novedoso, añadido a la ley en la reforma del 9 de diciembre de 2019, la cual tiene como finalidad evitar que un residente en el extranjero o un grupo de partes relacionadas fragmenten una operación de negocios con el objetivo principal de erosionar la base gravable. En este sentido, el párrafo anterior presenta las situaciones bajo las cuales no se consideran actividades con carácter preparatorio o auxiliar.

Finalmente, el mismo artículo dispone que no constituye establecimiento permanente aquel lugar de negocios con el único fin de realizar actividades preparatorias o auxiliares respecto a la actividad empresarial de un residente extranjero.

Esta concepción es también reconocida en la jurisprudencia con relación al Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico en la tesis dictada por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito por la revisión fiscal 378/2011,³⁷ la cuál hace notar la coincidencia en todos los puntos anteriormente señalados en la Ley con los establecidos en el Modelo Convenio de la OCDE.

³⁷ Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, Tesis 2000792, Mayo 2012, p. 1919.

Asimismo, la manera en la que se regula el establecimiento permanente en los artículos 2 y 3 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta contiene los elementos estructurales del concepto previstos en el Modelo de Convenio de la OCDE.

1. La cláusula general o del lugar fijo de negocios por medio del cual se realiza el negocio;
2. Una lista positiva y ejemplificativa de lo que puede constituir un establecimiento permanente;
3. Una lista negativa de establecimientos permanentes; y,
4. Las ficciones úsales de establecimiento permanentes (actividades temporales; agentes, entre otras.).³⁸

En este mismo sentido, por lo que hace a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en su artículo 4 establece los requisitos que debe cumplir un residente en el extranjero para que le sean aplicables los beneficios de un tratado para evitar la doble tributación. De forma que un residente en el extranjero para ser acreedor a los derechos insertos en el tratado internacional deberá:

- Acreditar ser residente del país del que se trate.
- Cumplir con las disposiciones del tratado en cuestión.
- Cumplir con las disposiciones que señale la Ley.³⁹

De los requisitos a cumplir establecidos en la ley están la obligación de presentar la información sobre su situación fiscal de conformidad con el artículo 32-H del Código Fiscal de la Federación, y la opción de dictaminar estados financieros del artículo 32-H del Código Fiscal de la Federación.

³⁸ Cfr. Montaña Galarza, César, *Derecho Tributario Internacional. El Establecimiento Permanente*, Editorial Temis, Bogotá, 2004. p. 22.

³⁹ Cfr. Servicio de Administración Tributaria, *Conoce los beneficios que tienes como residente en el extranjero*.

<https://www.sat.gob.mx/consulta/06888/conoce-los-beneficios-que-tienes-como-residente-en-el-extranjero>

Asimismo, el artículo 4 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta prevé que, para el caso de operaciones celebradas entre partes relacionadas, la autoridad mexicana puede solicitar al residente en el extranjero que acredite la existencia de la doble tributación jurídica, mediante una manifestación bajo protesta de decir verdad en la que se señalen los puntos siguientes:

- Los ingresos sujetos al pago de impuestos en México respecto de cuales ingresos se pretende aplicar el tratado;
- Las disposiciones jurídicas aplicables; y,
- La documentación que estime indispensable.

Para el caso en que los tratados para evitar la doble tributación tengan una tasa de retención menor a la señalada en la Ley del Impuesto Sobre la renta, el retenedor podrá aplicar directamente la tasa. Si este último retuviese al residente en el extranjero una tasa mayor a la invocada en el tratado, éste podrá solicitar la devolución de la diferencia que al efecto atañe.

Además, con motivo de la reforma de la ley del Impuesto Sobre la Renta de fecha 9 de diciembre de 2019, se adicionan dos artículos 4A y 4B los cuales entraron en vigor a partir del 1 de enero de 2021. A continuación, expondremos su contenido.

Por su parte, el artículo 4A establece que tanto las entidades extranjeras transparentes fiscales como las figuras jurídicas extranjeras tendrán residencia fiscal en México cuando actualicen el supuesto de la fracción II del artículo 9 del Código Fiscal de la Federación, el cuál señala que se considera como residente fiscal a las personas morales que hayan establecido en territorio nacional la administración principal del negocio o su sede efectiva de dirección.

A su vez, el artículo 4A distingue de la siguiente manera entre entidades extranjeras y figuras jurídicas extranjeras:

Son entidades extranjeras:

- Las sociedades y demás entes creados o constituidos conforme al derecho extranjero con personalidad jurídica propia.
- Las personas morales constituidas conforme al derecho mexicano que sean residentes en el extranjero.

Por otra parte, se entienden como figuras jurídicas extranjeras:

- Los fideicomisos;
- Las asociaciones;
- Los fondos de inversión; y,
- Cualquier otra figura jurídica similar, sin personalidad jurídica propia.

Ahora bien, se entiende que son transparentes las entidades extranjeras como las figuras jurídicas extranjeras cuando no sean residentes fiscales en el país o jurisdicción donde estén constituidas o tengan su administración o sede de dirección efectiva y sus ingresos sean atribuibles a sus miembros, socios, accionistas o beneficiarios.

Esta disposición se aplicará siempre y cuando no exista un tratado para evitar la doble imposición que se ajuste al caso concreto.

Además, el artículo 4B establece la obligación de pagar por los ingresos obtenidos a través de entidades jurídicas extranjeras transparentes en la proporción que les corresponda por su participación. Para los casos en que la entidad sea parcialmente transparente, sólo se acumula el ingreso que se les atribuya. Son parcialmente transparentes cuando la legislación fiscal extranjera atribuye una parte de sus ingresos a sus socios o accionistas, mientras que la parte restante se le atribuya a la entidad. Se considerará la utilidad fiscal del año de calendario calculada en los términos del título II.

Por otra parte, los ingresos obtenidos de figuras jurídicas extranjeras que sean contribuyentes en el país en el que fueron constituidas, el monto de los ingresos

será la utilidad fiscal del año calendario calculada en términos del título II y se deberán de acumular al 31 de diciembre.

Asimismo, el artículo 4-B establece la procedencia del acreditamiento del impuesto pagado en el extranjero, así como la obligación de llevar una cuenta por cada una de las entidades extranjeras transparentes y figuras jurídicas extranjeras para evitar el duplicar el ingreso cuando se repartan dividendos.

A su vez, la contabilidad y la documentación de la entidad extranjera transparente o figura jurídica extranjera debe estar a disposición de las autoridades fiscales para permitir la deducción de los gastos e inversiones realizadas por dicha entidad o figura jurídica.

Esta reforma procura combatir la erosión de la base imponible y traslado de beneficio (BEPS por sus siglas en inglés), ya que busca que no se escape tan fácil la riqueza, de tal forma que no sea por causa de un tecnicismo jurídico que se liberen los residentes en el extranjero de obligación a pagar el impuesto en México. En este sentido, el residente en el extranjero debe de pagar contribuciones en territorio nacional si es que las normas lo establecen, por la naturaleza de la operación, y no tratar de evadir la obligación por “lagunas” o inconsistencias de la legislación fiscal nacional.

Finalmente, la reforma a la Ley del Impuesto Sobre la Renta de fecha 9 de diciembre de 2019. Por lo que hace al establecimiento permanente, la reforma de los artículos 2 y 3, así como la adición de los artículos 4-A y 4-B. En primer lugar, como se mencionó anteriormente, se estima que esta modificación a la ley es parte de una política combativa contra la erosión de la base imponible y el traslado del beneficio (BEPS) empleado por las empresas multinacionales.

De conformidad con la OCDE, las prácticas de BEPS les cuestan a los países entre el 4-10 % de los ingresos por impuestos corporativos globales. Por tal motivo, la OCDE junto con el G20 han planteado un proyecto consistente en 15 acciones para combatir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

En este sentido, la reforma, México al formar parte de la OCDE, en su reforma al impuesto sobre la renta ha planteado soluciones al problema que representan los BEPS. La reforma de diciembre del 2019 está más relacionada a las acciones 2 Combate a los mecanismos híbridos y 7 Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente (EP) de la OCDE.⁴⁰

Con la primera acción están relacionada la adición de los artículos 4-A y 4-B de la Ley, ya que tienen como finalidad el combatir la erosión de la base imponible por motivo de diferencias entre la legislación local y la extranjera respecto de la caracterización de un tecnicismo jurídico como podría ser la persona o figura jurídica.

Por otra parte, las reformas a los artículos 2 y 3 están principalmente vinculados y dirigidos con la modificación de la concepción de Establecimiento Permanente y los agentes independientes. En este sentido, al modificar la concepción se busca que la ampliación a la definición evite el uso de ciertas estrategias comunes de evasión

No obstante, si bien existe una intención justificada de combatir las prácticas de erosión de la base imponible y el traslado del beneficio, la adición de los artículos 4-A y 4-B no resulta significativa para todos los casos, ya que estas normas regirán exclusivamente a la situación concreta si no existe un tratado internacional aplicable. De esta forma, la solución planteada por estos artículos no es completa ya que está supeditada al contenido de los convenios de los que México sea parte, de tal suerte que queda abierta la posibilidad de que se sigan haciendo estrategias con la concepción anterior.

Finalmente, como se mencionó con anterioridad en relación con el artículo 2, se destaca que la falta de técnica legislativa en la redacción de su fracción VI de este precepto seguramente generará múltiples problemas ya que establece lo siguiente con relación a los agentes independientes.

⁴⁰ Cfr. OCDE. <https://www.oecd.org/tax/beps/>

“... ”

Se presume que una persona física o moral no es un agente independiente, cuando actúe exclusiva o casi exclusivamente por cuenta de residentes en el extranjero que sean sus partes relacionadas...”

Énfasis añadido.

En este sentido, es importante mencionar que, en la técnica legislativa, la claridad es necesaria para evitar la ambigüedad en una norma. La claridad puede entenderse como el empleo de la palabra propia y necesaria.⁴¹ De tal forma que, en este caso en particular, de la interpretación de la norma no resulta cierto su alcance. La utilización de “casi” provoca que al desentrañar el sentido la norma tengamos una falta de claridad y precisión, ya que no podemos conocer hasta qué punto se considerará que una persona es o no es un agente independiente.

V. Consideraciones a favor y en contra

Una vez abordado el tema de la legislación vigente mexicana con respecto al Establecimiento Permanente, ahora haremos una breve comparación entre las consideraciones a favor y en contra que existen en la doctrina sobre el concepto.

A favor	En contra
El establecimiento permanente es que como instrumento del Derecho Fiscal Internacional altamente efectivo. El establecimiento permanente es una figura que se ha desarrollado a lo largo de los años, y ha logrado un alto grado de perfeccionamiento que permite la	Si bien el establecimiento permanente ha sido eficaz para eliminar la mayoría de los tipos o casos de doble imposición, este concepto no favorece la eliminación de la evasión fiscal.

⁴¹ Cfr. Grosso, Beatriz Mariana, *La redacción normativa. Su estilo*, Buenos Aires, Bunizal Culzoni Editores, 1988, p. 87

<p>sujeción impositiva a una entidad extranjera en la mayoría de los casos.</p>	
<p>Además, el establecimiento permanente ha logrado a través de los años una repartición “equitativa” de la renta entre los Estados que aplican dicho concepto mediante convenios para evitar la doble tributación o la legislación local.</p>	<p>Para el caso de agentes independientes, la interpretación de esta regla indica que para ser un establecimiento permanente el afiliado debe ser un agente del grupo y habitualmente debe hacer contratos en nombre del grupo de empresas multinacional. Como consecuencia, las estrategias fiscales no tienen dificultad para asegurarse de que un afiliado no sea considerado como establecimiento permanente del grupo a menos que tengan alguna razón para querer que sea uno.</p>
<p>La evolución del concepto a lo largo de décadas ha permitido que a través de diversas convenciones el espectro de aplicación para operaciones comerciales transfronterizas haya crecido de tal forma que la mayor parte de los supuestos establecidos en los modelos de convenio, los tratados y las legislaciones locales sean cubiertos de manera adecuada.</p>	<p>El modelo de la OCDE da pie a que diversas empresas a través de su planeación evadan al fisco, verbigracia el caso del tratamiento de las entidades afiliadas. Según el modelo, un miembro de un grupo de empresas multinacionales no tendrá un establecimiento permanente en un país únicamente porque realiza sus negocios en ese país a través de una empresa relacionada.</p>

<p>Por otra parte, el establecimiento permanente al derivar del consenso de diversos países ha obtenido en buena medida una gran aceptación mundialmente y una uniformidad. Dicha aprobación puede ser observada en al menos en los siguientes elementos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • La cláusula general. • Una lista positiva. • Una lista negativa o excluyente. • Ejemplos, no exhaustivos de ficciones usuales de Establecimiento Permanente. 	<p>El mecanismo de creación de los modelos de la OCDE, al operar primordialmente por consenso, propicia que algunos miembros eviten llegar a un acuerdo que socave sus intereses, generalmente los países desarrollados logran anteponer sus intereses.</p>
	<p>Otra crítica menos fuerte señala que el concepto del establecimiento permanente fue creado en su mayor parte en el seno de la OCDE, en la cual los países desarrollados tuvieron una fuerza dominante en el esbozo de la convención modelo. Como se pudo observar, en la mayoría de los modelos para evitar la doble tributación se ha favorecido el principio de residencia sobre el de fuente de riqueza.⁴² En este sentido, el contenido del modelo de la OCDE favorece primordialmente a los</p>

⁴² Cfr. Wira, Nufransa, *op. cit.* pp.325-351.

países exportadores de capital sobre los importadores. ⁴³
--

Para concluir este apartado, se expondrán a continuación algunos probables escenarios que se presentan en la actualidad en el sistema que propicia el Establecimiento Permanente. Por ejemplo, una práctica empleada por algunas empresas es la asignación de intangibles valiosos (patentes) a una empresa afiliada distinta a aquella que genera el ingreso. En este sentido, la entidad sujeta al pago de impuestos debe a su vez pagar una regalía al afiliado *offshore* por el uso de la propiedad intangible, a fin de que las ganancias imponibles en el país de origen sean de un rendimiento modesto.

Otro problema por considerar está relacionado con una de las fortalezas del concepto, la uniformidad. El concepto de establecimiento permanente al ser aceptado ampliamente por diversos Estados, e incluso adoptado en sus legislaciones locales a lo largo de varias décadas, provoca que al cambiar dicho modelo se genere una alteración que tardara algunos años en volver a obtener un éxito consensado, lo cual retarda cualquier cambio drástico y sustancial al concepto.

Finalmente, es importante señalar la principal crítica en la actualidad y que da origen a este trabajo y por ese motivo la excluimos de la tabla anteriormente expuesta. El establecimiento permanente es una creación de la era industrial y no de la actual era informática o digital. Si bien es cierto que el establecimiento permanente permite en la mayoría de sus casos resolver problemas relacionados con la doble imposición tributaria, su capacidad con relación a la economía digital no es la adecuada.

Un aspecto crucial para determinar cuándo un país puede aplicar su impuesto sobre la renta a una transacción transfronteriza radica en determinar si existe un

⁴³ cfr. Montaña Galarza, César, *El Establecimiento Permanente En Los Países Miembros De La Comunidad Andina Y En El Modelo De Convenio De La Organización Para La Cooperación Y El Desarrollo Económico*, Fondo de Investigaciones de la Universidad Andina Simón Bolívar Sede Ecuador.

<http://www.uasb.edu.ec/UserFiles/File/el%20establecimiento%20permanente%20cesar%20montano.pdf>

establecimiento permanente dentro de ese país o no. En este sentido, la aparición del comercio electrónico amenaza al concepto del establecimiento permanente, ya que en este nuevo esquema comercial no se requiere de presencia física (elemento fundamental en su definición) para operar dentro del país fuente de riqueza. Al respecto señala Arvid Skaar lo siguiente:

“El futuro muy probablemente demostrará que el principio de establecimiento permanente ha perdido su fuerza en relación con las nuevas industrias movibles, ya sea si los tratados fiscales son renegociados o no. La conexión de una empresa con el suelo, su establecimiento permanente, ya no es más una evidencia confiable de su sumisión económica en un país.”⁴⁴

VI. Establecimiento Permanente Virtual

Una de las posibles soluciones a la deficiencia que presenta el concepto del establecimiento permanente frente a las operaciones de comercio electrónico y que encontramos en la literatura fiscal internacional es la propuesta del establecimiento permanente virtual.

En la doctrina actualmente existen tres posturas en torno a las posibles soluciones a los problemas relacionados con el establecimiento permanente y el comercio electrónico: mantener el régimen jurídico actual sin ningún cambio significativo; adaptar el concepto de establecimiento permanente a las nuevas circunstancias; y, elaborar un concepto nuevo aplicable exclusivamente a las operaciones derivadas de la economía digital.

La primera postura sostiene que las reglas actuales pueden regular sin mayor dificultad las operaciones de comercio electrónico mediante una analogía con las reglas relacionadas con las operaciones derivadas del intercambio de correos

⁴⁴ Citado en Cockfield, Arthur, *Balancing National Interests in the Taxation of Electronic Commerce Business Profits*, Tulane Law Review, Nueva Orleans, noviembre 1999, p. 7.

electrónicos o las compras realizadas mediante *home shopping channels* (canal de compras por televisión)⁴⁵. Aparentemente, estas reglas podrían ser bastante adecuadas para algunas operaciones de la economía digital.

Sin embargo, dicha postura deja varias lagunas ya que el concepto del establecimiento permanente no prevé las numerosas posibilidades de comercio electrónico, por lo que el flujo de la actividad económica hacia el uso de nuevas tecnologías sugiere la adopción de nuevas reglas.

Un régimen fiscal internacional sin reglas claras para el emergente comercio electrónico podría inhibir su correcto desarrollo. Además de que los problemas actuales relacionados con la doble imposición y la evasión fiscal se exacerbarían con el crecimiento exponencial de la economía digital.⁴⁶

Aunado a lo anterior, el hecho de ignorar las condiciones del futuro, e incluso el presente, que dan origen a cambios en el ámbito jurídico, abre la puerta a que el Derecho Fiscal Internacional se convierta inestable y disfuncional porque sus supuestos y reglas ya no guardan relación con los hechos y desafíos que provoca la sociedad y en este caso en particular la utilización de tecnologías de la información en el comercio.⁴⁷

La mayoría de los países coinciden en que cualquier modificación al concepto de establecimiento permanente debe tener la aceptación o el consenso a nivel global, por tal motivo, la comunidad internacional se encuentra un tanto a la expectativa de los comentarios que resuelvan las organizaciones internacionales que han tomado un rol protagónico en el estudio y discusión del tema en la agenda global. Por ejemplo, la OCDE se ha manifestado a favor de la postura que sugiere adaptar el

⁴⁵ *Ibidem*, pp. 15-16.

⁴⁶ *Cfr.* Cockfield, Arthur, *op. cit.* p. 16.

⁴⁷ *Cfr.* Muller, Sam et al, *The Law of the Future and the Future of Law*, Torkel Opsahl Academic Epublisher, 2011, Oslo. pp. 1-23.

concepto actual de establecimiento permanente a las nuevas formas de comerciar. Posteriormente, discutiremos más a detalle la postura de la OCDE respecto al tema.

Finalmente, dentro de la tercera postura que corresponde a la creación de un nuevo concepto que regule las operaciones comerciales del comercio electrónico, está la propuesta del establecimiento permanente virtual. El autor intelectual de esta concepción es el académico Luc Hinnekens, quien propone a grandes rasgos modificar el nexo del establecimiento permanente.

La idea del Establecimiento Permanente Virtual toma como base del vínculo de la tributación el principio de fuente de riqueza sin tomar en consideración la presencia de un lugar fijo de negocios, de tal suerte que el país de origen puede establecer tributos sobre los ingresos del residente extranjero.⁴⁸

El vínculo tendría que ser considerado como “el canal o vehículo continuo comercialmente significativo de la actividad empresarial”⁴⁹ y no, como en la consideración clásica, el lugar fijo de negocios. En este esquema las actividades comerciales principales están sujetas al impuesto del país de origen, mientras que las actividades auxiliares no lo están.

Además, para determinar si se cumple el nexo o vínculo impositivo, Hinnekens propone el desarrollo de una prueba de hechos y circunstancias cualitativa y cuantitativa, teniendo en cuenta cuestiones el número de transacciones. Para estos efectos, el autor toma como base para el desarrollo de esta prueba la empleada por los tribunales de los Estados Unidos en el contexto de los impuestos estatales y locales sobre las ventas y el uso.

Bajo esta prueba, la Corte Suprema determina si las leyes locales que regulan los impuestos locales sobre las ventas y el uso (45 estados y más de 7,000 gobiernos

⁴⁸ Cfr. Hinnekens Luc, *Looking for an Appropriate Jurisdictional Framework for Source-State Taxation of International Electronic Commerce in the Twenty-first Century*, 26 *Intertax* 19, No. 617, 1998. Pp. 192-202.

⁴⁹ Vaca Bohórquez, Ángela Carolina, *Virtual Permanent Establishment. An Approach to the Taxation of Electronic Commerce Transactions*. *Revista de Derecho Fiscal de la Universidad de Externado*, Colombia, No. 8, Enero-Junio 2016. p.96.

locales) cumplieron con los requisitos constitucionales basados en un nexo de "debido proceso". De acuerdo con las decisiones del Tribunal Supremo, específicamente en *Quill Corp v. North Dakota*, existe un nexo de debido proceso cuando:

- El vendedor desarrolla actividades que están dirigidas de manera total y deliberadamente a los residentes del estado origen y, por lo tanto, obtiene beneficios del mercado de dicho estado.
- La conducta y las operaciones del contribuyente en el estado tributario se elevan a un nivel en el que debería haber anticipado que razonablemente cualquier controversia podría ser sometida a la jurisdicción de los tribunales de ese Estado; y,
- Las actividades del vendedor en el estado tributario son continuas y constituyen una parte importante de sus negocios generales.⁵⁰

Sin embargo, este posicionamiento presenta diversas dificultades. El primer problema está relacionado con la dificultad de atribuir las ganancias a un establecimiento permanente virtual. Por otra parte, una prueba de presencia económica cualitativa no es eficiente, ya que la constitución de un establecimiento permanente virtual implica el cumplimiento de obligaciones onerosas para los residentes extranjeros que no están seguros de cumplir⁵¹.

Además, puede ser difícil hacer cumplir tales obligaciones, ya que no existe una autoridad fiscal internacional encargada de hacerlo, debería de existir un alto grado de cooperación entre los Estados.

⁵⁰ Hinnekens Luc, *op cit*, pp. 197-198.

⁵¹ *Cfr. Cockfield, Arthur, Reforming the Permanent Establishment Principle through a Quantitative Economic Presence Test*, 38 *Can. Bus. L. J.*, 2003, pp. 400-422.

SEGUNDO CAPITULO

OCDE / G20 PROYECTO DE EROSIÓN DE LA BASE Y CAMBIO DE GANANCIAS

I. Antecedentes. ¿Qué es el comercio electrónico?

El Comercio Electrónico o también conocido como E-commerce posee distintas definiciones dependiendo de la relación comercial que se describe, o bien, del tiempo en que se conceptualizó el fenómeno. Como referencia, el tema del comercio electrónico tomó un lugar en la agenda de la OCDE desde el año de 1997. En este sentido, en este apartado mostraremos las principales definiciones que son acogidas por la mayoría de los autores y organismos internacionales sobre el tema.

Para comenzar, nos gustaría señalar que compartimos la perspectiva de la OCDE en donde se destaca que el comercio electrónico tiene un rango amplio de relaciones comerciales que involucra los siguientes sujetos: consumidores (C), comerciantes (B) y gobierno (G). Como en el modelo anterior al comercio electrónico, tenemos relaciones recurrentes entre comerciantes (B2B), comerciantes y consumidores (B2C) y comerciantes con el gobierno (B2G). Sin embargo, en la economía digital han incrementado en número e importancia las operaciones de consumidores a comerciantes (C2B), en las cuáles el consumidor añade un valor agregado que consume el negocio. Un ejemplo, es la recopilación de datos o reseñas de los consumidores por parte de los comerciantes después de realizar recibir un producto o un servicio.⁵²

Una definición abierta de lo que es el comercio electrónico es la que proporciona el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América: es la capacidad de

⁵² OECD (2019), *Unpacking E-commerce: Business Models, Trends and Policies*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/23561431-en>.

realizar transacciones que implican el intercambio de bienes o servicios entre dos o más partes mediante el uso de herramientas electrónicas.⁵³

Para la OCDE, el comercio electrónico es definido como la compra o venta de bienes o servicios mediante una red computacional por métodos específicamente diseñados con el fin de recibir o colocar ordenes o pedidos.⁵⁴ Conforme a esta conceptualización, lo que caracteriza a una transacción como electrónica es su método de pedido por el que se realiza antes que el producto comprado, las partes relacionadas o el modo de pago o el canal de distribución.

Otra definición es la que realiza la Eurostat, la Oficina Europea de Estadística de la Comisión Europea, que establece que el *e-commerce* es la venta o compra, de bienes o servicios, ya sea entre comerciantes, hogares, individuos u organizaciones privadas, mediante transacciones electrónicas hechas vía internet u otra red mediada por computadora.⁵⁵ Esta definición como la anterior, privilegia como característica esencial de comercio electrónico el método de solicitud.

Por otra parte, en el Plan de Acción de octubre de 2015 de la OCDE, en el apartado de *Direccionamiento Desafíos Fiscales de la Economía Digital (Adressing Tax Challenges of the Digital Economy)* se sintetizó cuáles eran los modelos de ingresos más comunes en el comercio electrónico, los cuales enlisto a continuación:

- Ingresos Basados en Publicidad. En este esquema el consumidor suele acceder a contenido gratuito de su interés a cambio de que visualice un anuncio (Videos en Youtube, Videojuegos, etc.). Otro modelo se basa en proveer publicidad dependiendo de la localización del dispositivo con el que

⁵³ Cfr. Office of Tax Policy, United States Department of the Treasury, *Selected Tax Policy Implications Of Global Electronic Commerce* 22, [Http://www.treas.gov/offices/tax-policy/library/internet.pdf](http://www.treas.gov/offices/tax-policy/library/internet.pdf).

⁵⁴ Cfr. OECD (2011), *OECD Guide to Measuring the Information Society 2011*, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264113541-en>, p.72.

⁵⁵ Cfr. Eurostat (2017), *Glossary: E-Commerce*, <https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Glossary:E-commerce>.

se accede a internet (buscadores como Google o Yahoo!). O bien, los anuncios en las redes sociales (Facebook o Instagram).

- Venta y renta de contenido digital. Por ejemplo, libros digitales, videos, aplicaciones, videojuegos o música.
- Venta de bienes. Sean tangibles o intangibles mediante plataformas en internet.
- Basados en suscripciones. Es la oferta de una “membresía” mensual, trimestral o anual, que da acceso a noticias, videos, música, etc. También incluye los servicios de mantenimiento de software como antivirus, almacenamiento de datos, etc.
- Prestación de servicios. Aquí están presentes todos los servicios “tradicionales” como lo son los legales, financieros, consultoría, entre otros pero que se realizan mediante plataformas en línea. También incluye servicios como el web hosting o el procesamiento de pagos en línea.
- Licenciamiento de contenido y tecnología. Esta categoría incluye acceso a contenido especializado, algoritmos, software, sistemas de inteligencia artificial, entre otros.
- Venta de datos e investigaciones de marketing personalizadas. Aquí encontramos los proveedores de servicios de internet (ISP por sus siglas en inglés), así como las empresas dedicadas al análisis de datos obtenidos de fuentes no personales.
- Cuotas “encubiertas”. Este apartado incluye las ganancias que derivan de transacciones en línea que están directamente vinculadas con operaciones *off line*, en este sentido es difícil separar e identificar cuál es un ingreso

exclusivamente derivado de operaciones en plataformas de internet. Un ejemplo claro son los servicios de banca por internet, que se ofrece a los usuarios del sistema financiero como “gratis” pero está subsidiada a través de otras operaciones bancarias y tarifas.⁵⁶

Por otra parte, el mismo documento emitido por la OCDE señala como las principales características del comercio electrónico **la movilidad, dependencia de los datos, efectos de las redes, el uso de modelos de negocios multifacéticos, la tendencia a un monopolio u oligarquía, y la volatilidad que a continuación explicaremos.**

La movilidad es un punto abordado desde tres distintas perspectivas, los bienes intangibles, los usuarios y consumidores, y finalmente, las funciones del negocio. Por lo que hace a los bienes intangibles, es una característica inherente al desarrollo del comercio electrónico. Las empresas suelen invertir en intangibles que posteriormente crearán un valor agregado a su negocio.⁵⁷ En la medida en que el negocio evoluciona, la relevancia de los intangibles crece. El ejemplo más recurrente es un software, desde el algoritmo más simple hasta el más complejo.

En el siguiente punto, que corresponde a los usuarios y consumidores. En esta perspectiva se hace notar la relevancia que tienen los avances en las tecnologías de la comunicación y el incremento de la conectividad que provoca que dos posibilidades relacionadas con el comercio. La primera es que el consumidor sea capaz de conectarse a internet casi desde cualquier lugar, sea desde su computadora o bien desde un teléfono móvil. Y la segunda, es la posibilidad de que realice una operación comercial durante su conexión a la red. Un ejemplo extremista es presentado por la OCDE el cual plantea que una persona, intencionadamente o

⁵⁶ OCDE (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264218789-en>. p.84.

⁵⁷ *Ibidem*. p.85

no, puede residir en un país, comprar una aplicación durante su estancia en un segundo país, y comience a utilizar finalmente la aplicación en un tercer país.⁵⁸

Por último, la movilidad en las funciones del negocio. En este apartado se enfatiza cómo gracias al desarrollo de diversas tecnologías de la información el comercio ha evolucionado de tal forma que un negocio puede disminuir su costo de organización y coordinar redes complejas a distancia. Bajo la dinámica del comercio electrónico, además de disminuir su personal, las multinacionales pueden controlar de manera centralizada operaciones que tienen su lugar fuera de sus oficinas, ya sea el domicilio del proveedor o su cliente.⁵⁹ En este contexto, un negocio puede tener acceso a la posibilidad de expandirse a mercados remotos sin tener una presencia física en éstos.

Las operaciones del comercio electrónico son una realidad y han llegado a tener una participación importante en la economía nacional. Por ejemplo, en México, de conformidad con datos la Comisión Nacional para la Proyección y Defensa de los Usuarios de Servicios Financieros (CONDUSEF) las compras con tarjetas bancarias en sitios electrónicos crecieron un 53.8% de enero a septiembre del 2019 respecto al mismo periodo de 2018. Se realizaron en los primeros tres trimestres del año 2019, trescientos tres millones de operaciones con tarjetas bancarias en comercio electrónico.⁶⁰

Otro dato relevante se encuentra en el reporte anual sobre comercio en línea en Latinoamérica, de la consultora eMarketer, el cual reveló que México tuvo un crecimiento entre el 35 y 38 por ciento en el 2019 en ventas, siendo el mercado mexicano el que posee mejor desempeño a nivel global. Asimismo, la consultora estima que México tendrá el mayor crecimiento en la región gracias a dos factores:

⁵⁸ *Idem.*

⁵⁹ *Ibidem.* pp.85-89.

⁶⁰ Staff Reforma. *Crecen 53.8% compras online.* Periódico Reforma. 17 de enero de 2019. Sección Negocios. p3.

el aumento de la confianza de los consumidores y los bajos precios de los *Smartphone*.⁶¹

Como podemos apreciar, existe una tendencia positiva del crecimiento del comercio electrónico, por lo que resulta un tema de actualidad y de urgencia encontrar el marco fiscal que regulará estas operaciones para establecer un panorama global de certeza y bienestar económico.

Las reglas y pilares del sistema fiscal internacional se han visto ampliamente superados por la economía digital. Como se apuntó en el capítulo anterior, la presencia física de una empresa sigue siendo el elemento determinante para establecer el nexo de un sujeto con la potestad tributaria, sin embargo, la tecnología actualmente permite vender productos y servicios a distancia, sin necesariamente tener presencia física en los lugares en donde se aprovechen los bienes o servicios.

II. Planteamiento OCDE

Si bien es cierto que el debate sobre el impacto que tendría el comercio electrónico sobre el sistema tributario comenzó a finales del siglo pasado, es hasta hace poco más de 5 años que la OCDE tomó un rol fundamental y protagónico respecto al tema. A través de diversos foros y consultas públicas, con la participación de gobiernos, empresas, académicos y demás agentes de la sociedad civil, la OCDE ha generado diversos resultados que se han materializado a través de distintos documentos que pretendemos analizar en este apartado.

Es dable mencionar, que ya existe una regulación a través de los Comentarios del artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE, en su subsección titulada “Comercio Electrónico”, adicionado en el 2003, pero como precisan Jorge García y Humberto Cruz, tal subsección no ha sido modificada desde entonces, por lo que ha

⁶¹ Cfr. Sánchez, Arelly. *Repunta en México comercio electrónico*. Periódico Reforma. 30 de diciembre de 2019. p.1.

transcurrido más de una década y la forma de hacer negocios a cambiado considerablemente.⁶²

Ahora bien, el plan a través del cual la OCDE ha planteado combatir este y muchos otros problemas relacionados con la fiscalidad internacional es el proyecto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) Erosión de la Base Gravable y el Traslado de Beneficios.

Como primer punto se señala que el proyecto BEPS es un esfuerzo de carácter internacional creado y organizado primordialmente por la OCDE, que tiene el objetivo de limitar las oportunidades que las “lagunas” en las legislaciones fiscales locales permiten o dan lugar a la erosión de la base gravable del impuesto y el traslado de beneficios fiscales.

“Partiendo de la voluntad común de hacer frente a los problemas BEPS, los gobiernos han acordado un amplio paquete de medidas que exigen una implementación coordinada, mediante legislación interna y tratados internacionales, de medidas que se verán reforzadas por un seguimiento selectivo y una transparencia reforzada. El objetivo es atajar las estructuras BEPS atacando las causas de fondo y no meramente sus síntomas”⁶³

Lo anterior, atendiendo a tres principios fundamentales: coherencia, sustancia y transparencia. Por el primero se busca la relación lógica entre sistemas fiscales. El segundo principio atiende a privilegiar la razón fundamental detrás de las transacciones y operaciones. Finalmente, el tercer principio atiende a la claridad en el intercambio de información.

⁶² Cfr. García Jorge y Cruz Humberto. *Establecimiento permanente. Su evolución en la era BEPS*. Thomson Reuters. México. 2020. p.171.

⁶³ OCDE. Proyecto BEPS- Nota explicativa: Informes Finales 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Éditions OCDE. Paris, p.5.

El proyecto BEPS, resulta una iniciativa sin precedente en la OCDE, en cuanto al nivel de compromiso, interés y participación de diversos países y grupos técnicos. Y el motivo podría haber sido manifestado José Ángel Gurría, Secretario General de la OCDE al momento de emitir las 15 acciones del Proyecto.

“La erosión de la base y el traslado de utilidades afecta a todos los países, no sólo económicamente, sino que también afecta la confianza que éstos tienen. BEPS está privando a los países de recursos invaluable para acelerar el crecimiento, hacer frente a los efectos de la crisis económica global y crear más y mejores oportunidades para todos. Pero además de esto, BEPS ha erosionado la confianza de los ciudadanos en la justicia fiscal a nivel mundial. Las medidas que estamos presentando hoy representan los cambios más fundamentales a las reglas fiscales internacionales en casi un siglo, éstas pondrán fin a las prácticas de doble no tributación y facilitarán una mejor coordinación de los gravámenes a la actividad económica y creación de valor, y cuando estén implementadas por completo, estas medidas harán que la planeación alrededor de las estrategias BEPS se vuelvan ineficientes”.⁶⁴

Destaca Koen van't Hek, que la noción de injusticia a la que apela el proyecto de BEPS fue también provocada por diversos artículos periodísticos que hicieron públicas diversas prácticas en las que incurrían las empresas estadounidenses. De los artículos destacan *The Great Corporate Tax Dodge*, Bloomberg, 17 de marzo de 2011; *But Nobody Pays That*, The New York Times, 27 de noviembre de 2011; *Secrets of Tax Avoiders*, The Times, 19 de junio de 2012 y *Tax Gap*, The Guardian, diciembre de 2010.

⁶⁴ OECD, *Centre for Tax Policy and Administration, OECD presents outputs of OECD. G20 BEPS Project for Discussion at G20 Finance Ministers Meeting*, October 5, 2015. <https://www.oecd.org/ctp/oecd-presents-outputs-of-oecd-g20-beps-project-for-discussion-at-g20-finance-ministers-meeting.htm>

“Por ejemplo, la empresa Amazon estuvo en las noticias en el año 2012, ya que, según los artículos antes mencionados, este gigante de ventas por Internet realizó a lo largo de dos años una serie de transacciones encaminadas a transferir su estructura de negocios de EU a Europa, específicamente a Luxemburgo, en donde se estableció su residencia para efectos fiscales, logrando así un beneficio fiscal que afectó principalmente a EU. Casos similares se publicaron respecto de grandes MNE como Apple, Starbucks, etcétera”.⁶⁵

Como se mencionó en el capítulo anterior, uno de los principales retos que enfrenta el esquema de tributación a nivel global es cómo determinar dónde debería pagarse el impuesto sobre la renta y en qué proporción los ingresos producto de esta actividad deberían ser gravados. Como consecuencia de la magnitud y la naturaleza del problema, la solución será mediante un consenso general. Esto con el objetivo de mantener una certeza en el sistema actual procurando la equidad fiscal.

La OCDE, señala que BEPS hace referencia a la erosión de la base imponible y al traslado de beneficios propiciados por la existencia de lagunas o mecanismos no deseados entre los distintos sistemas impositivos nacionales de los que pueden servirse las empresas multinacionales, con el fin de hacer “desaparecer” beneficios a efectos fiscales, o bien de trasladar beneficios hacia ubicaciones donde existe escasa o nula actividad real, derivado en escasa o nula renta sobre sociedades. A tenor de la creciente movilidad del capital y de activos tales como la propiedad intelectual, así como de los nuevos modelos de negocio del siglo XXI, BEPS, se ha convertido en un serio problema”⁶⁶

Los principales instrumentos que ha realizado la OCDE relacionados al comercio electrónico y que analizaremos su contenido se han dado bajo la tendencia a

⁶⁵ Van't Hek Koen, *BEPS: Coherencia, Sustancia y Transparencia*. Thomson Reuters. México. 2017. p.30

⁶⁶ OCDE. *Op cit.* <https://www.oecd.org/ctp/oecd-presents-outputs-of-oecd-g20-beps-project-for-discussion-at-g20-finance-ministers-meeting.htm>

erradicar un problema mayor como lo es la erosión de la base tributaria y el cambio del beneficio (BEPS). Con el fin de desaparecer diversas prácticas y situaciones que propician el abuso y la inequidad de los sistemas tributarios, la OCDE ha planteado un combate integral a través de distintos planes acciones que enumeramos a continuación.

1. Economía digital.
2. Mecanismos híbridos.
3. Empresas extranjeras controladas.
4. Limitación a deducciones por intereses.
5. Prácticas fiscales nocivas.
6. Prevención del abuso de tratados.
7. Estado del Establecimiento Permanente.
8. Transferencia de precios de bienes intangibles.
9. Transferencia de precios de riesgo y capital
10. Transferencia de precios de operaciones de alto riesgo.
11. Análisis de datos respecto a BEPS.
12. Revelación de una planeación fiscal agresiva.
13. Reporte entre naciones de transferencia de precios.
14. Procedimientos de solución de controversias.
15. Instrumento multilateral.

De acuerdo con la Exposición de Motivos del Proyecto, si bien el paquete representa una integralidad, las 15 acciones poseen distintos niveles de compromiso, mismos que se señalan a de manera didáctica en la siguiente tabla.



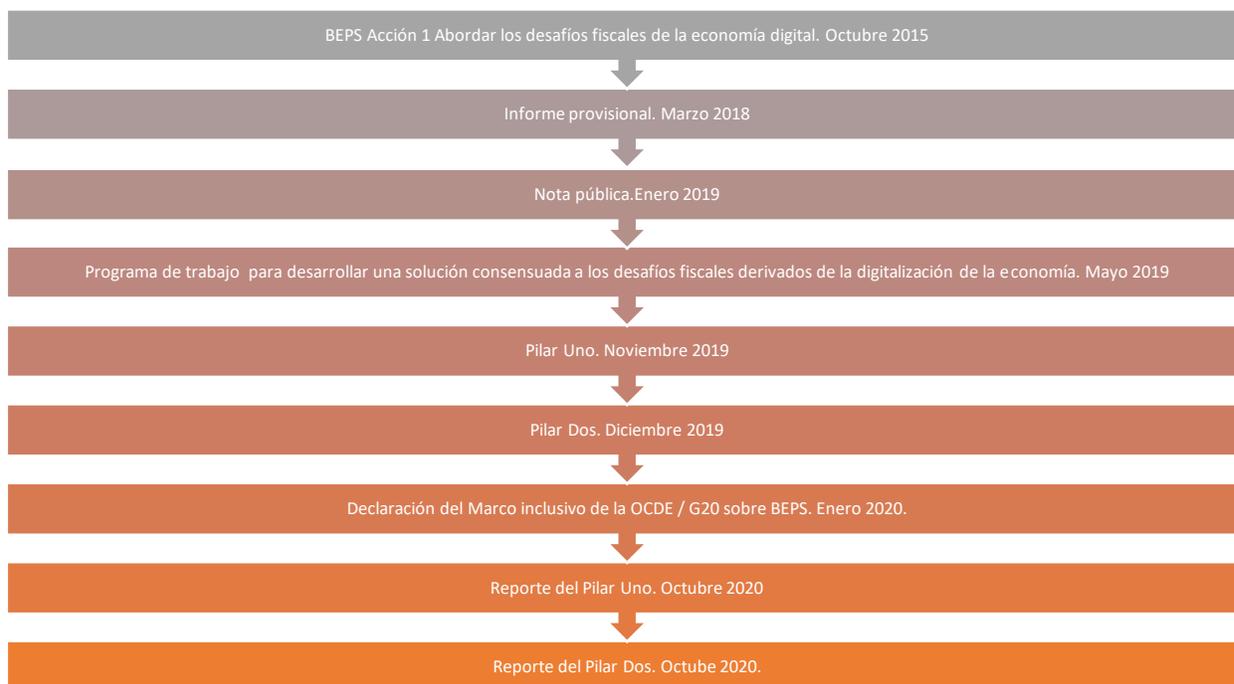
De manera particular, las acciones 1 (Abordar los retos de la economía digital para la imposición) y 15 (Desarrollo de un Instrumento Multilateral para modificar los convenios bilaterales) se consideran como auxiliares a la implementación de las anteriores. En este sentido, la Acción 1 tiende a apoyar a las Acciones 3, 7, 8, 9 y 10, mientras que la acción 15 resulta esencial para las acciones 2, 6, 7 y 15.

Como se mencionó anteriormente, la economía digital es uno de los planes de acciones que analiza la OCDE para combatir las prácticas relacionados con BEPS. En este sentido, el Plan de Acción 1, define el mandato de ésta como:

*Identificar las principales dificultades que plantea la economía digital a la aplicación de las actuales normas impositivas internacionales y desarrollar opciones detalladas para abordar estas dificultades, con un enfoque holístico y considerando tanto la imposición directa como indirecta. Los temas a examinar incluyen, aunque no se limitan a, la capacidad de una compañía de tener una presencia digital significativa en la economía de otro país sin estar sujeta a imposición debido a la falta de un “nexo” de acuerdo con las normas internacionales actuales, la atribución de valor creado a partir de la generación de datos comercializables de ubicación relevante mediante el uso de productos y servicios digitales, la caracterización de los ingresos procedentes de **nucos** modelos comerciales, la aplicación de normas relativas a la fuente y el modo de asegurar la recaudación efectiva*

*del IVA/IIC u otros impuestos indirectos relativos al suministro transfronterizo de bienes y servicios digitales.*⁶⁷

A continuación, mostraremos una tabla con los instrumentos que ha dictado la OCDE con relación a la economía digital. Algunos serán materia de este capitulado.



68

A. Informe final. Acción 1 Abordar los desafíos fiscales de la economía digital.

En este informe, la OCDE establece que la llamada economía digital es el producto de un proceso de transformación relacionado con las tecnologías de la información y comunicación, que ha provocado una democratización de éstas, gracias a sus bajos precios y su amplia estandarización, de forma que en la economía han logrado mejorar los procesos comerciales al mismo tiempo que han fomentado la innovación en diversos sectores económicos.

⁶⁷ OCDE (2013). Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/978926402719-es>, p.17

⁶⁸ OCDE, Action 1 Tax Challenges Arising from Digitalis <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>

La economía digital ha crecido de tal forma que en la actualidad es difícil aislarla (o incluso imposible) del resto de la economía para efectos fiscales, sin embargo, las propias características de esta forma de comercio pueden resultar relevantes para la materia fiscal. Las características que señala la OCDE en su informe son las siguientes: movilidad, dependencia de datos, efectos de las redes, propagación de modelos de negocios multifacéticos, la tendencia a un monopolio u oligarquía y la volatilidad.⁶⁹

El primer punto por abordar es el de la movilidad es objeto de análisis desde 3 perspectivas, desde los bienes intangibles, la movilidad tanto de consumidores como usuarios, hasta las funciones del negocio. El primero de ellos está relacionado con la gran importancia del desarrollo y la implementación de softwares en la economía digital. Por ejemplo, un comerciante que administra y desarrolla su negocio vía internet tiene una alta dependencia del desarrollo de software desde la plataforma en la que anuncia sus mercancías hasta programas que lo asistan en la logística de sus operaciones como podrían serlo un control de inventario. Este punto bajo los principios tributarios actuales es susceptible de que los derechos sobre el software fueran transferidos o asignados entre empresas asociadas para lograr una estrategia fiscal en la que el desarrollador del software fuera distinto al propietario.

Por otra parte, la movilidad entre los usuarios y consumidores es una consecuencia natural del desarrollo de las tecnologías de información y comunicación. Hoy un individuo puede residir en un país, comprar una aplicación digital en otro, y finalmente utilizarla en un tercer país. Además, los desafíos que se presentan en este apartado son exacerbados a partir de dos puntos. El primero es la posibilidad de que un sujeto a voluntad o no puede cambiar el servidor, para disfrazar la localidad en donde concluye realmente la operación. Y el segundo, es la situación de que muchas de las actividades que se realizan en internet se pueden mantener

⁶⁹ OCDE https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en#page67 p.67

de manera anónima, lo cuál dificulta la identificación de los usuarios y consecuentemente de su ubicación precisa.

Finalmente, por lo que hace a la movilidad, el aspecto relacionado con las funciones de negocio permite visualizar cómo la tecnología ha bajo los costos de organización, a tal grado que con una cantidad mínima de personal se pueden coordinar actividades complejas a larga distancia y acceder a mercados remotos. Asimismo, el desarrollo en telecomunicaciones permite repartir tanto activos como funciones de una empresa en diferentes países. En este sentido, la tecnología ha favorecido a la integración de mercados internacionales, provocando cadenas de valor agregado en las que en sus diversas etapas participan proveedores tanto dependientes como independientes en distintas jurisdicciones fiscales.

La dependencia de datos es una particularidad que no es exclusiva del comercio digital, pero que bajo esta dinámica mercantil y como mencionamos anteriormente, ha permitido el incremento de las operaciones de consumidores a comerciantes (C2B). En la economía digital se recopilan datos de clientes, usuarios, proveedores y operaciones, para procesarla y posteriormente utilizarla en la mejora de productos y servicios. En este rubro, las tecnologías han logrado un desarrollo que permite captar grandes volúmenes de datos y analizarlos de manera más rápida, una tarea que en la colección de datos tradicional hubiese sido impensable.

Los efectos de las redes son visto como el hecho de la integración e interacción entre los usuarios. Una red por sí misma no tiene gran valor de mercado, su alcance podría limitarse en el código del software, sin embargo, en el momento en que los usuarios la utilizan y generan contenido en ella, provocan efectos colaterales que pueden añadir o no valor a la red. Un efecto positivo es el incremento de usuarios, le da un valor agregado a esa red. Por otro lado, un efecto negativo podría ser una sobresaturación de la red por una interacción simultanea y en exceso de sus usuarios.

La propagación de modelos multifacéticos se refiere a la característica de un mercado en el que múltiples grupos de personas interactúan mediante un intermediario, en este caso una plataforma digital. Cada interacción de cada grupo tiene un efecto que se refleja en las decisiones que toma el otro grupo. Por ejemplo, servicios de tarjetas bancarias y comerciantes, pacientes y doctores, usuarios finales de un software y, desarrolladores y las redes sociales por sí mismas.

La tendencia a un monopolio u oligarquía se presenta en el mercado digital ya que los primeros actores tienen una tendencia favorable a ser los dominantes en corto tiempo en un mercado. Esta característica se exagera cuando además de su posicionamiento en el mercado tienen una patente o derechos de propiedad intelectual que les da el poder exclusivo de explotar un producto en el mercado.

La volatilidad se aborda desde la perspectiva financiero, en este sentido, el progreso tecnológico y los bajos precios de los equipos computacionales han provocado que muchos comerciantes se integren a la economía digital, que a su vez buscan la innovación y desarrollo de nuevos modelos de negocios. Sin embargo, en un corto periodo de tiempo muchos de los comerciantes no logran mantenerse vigentes en su mercado, debido a los constantes cambios presentes en él.

Los principales problemas relativos a la imposición de contribuciones a las operaciones de comercio electrónico se encuentran primordialmente en tres puntos, el nexo, los datos y la caracterización en impuestos directos. La dificultad de determinar el nexo de la actividad con la potestad tributaria deriva del desarrollo de las tecnologías que permite que la necesidad de tener presencia física para operar en un mercado sea menor.

Por otra parte, el crecimiento y la sofisticación de las tecnologías han permitido que un número cada vez mayor de empresas recopilen y utilicen información a través de las fronteras en un grado sin precedentes. Esto plantea los problemas de cómo atribuir el valor creado a partir de la generación de datos cómo caracterizar a efectos

fiscales (por ejemplo, como un suministro gratuito de un bien, como una transacción de trueque, o de alguna otra manera). Además, el hecho de que los usuarios de una plataforma en red contribuyan con contenido generado por ellos mismos, con el resultado de que el valor de la plataforma para los usuarios existentes es mejorado a medida que los nuevos usuarios se unen y contribuyen, plantea otros desafíos.

Finalmente, la caracterización es un problema relacionado con la incertidumbre que representa la confusión entre ganancias comerciales, regalías y servicios técnicos. Principalmente, este tipo de imprecisiones de da en el contexto de un negocio de “nube” en la que por un pago se prestan distintos servicios que en su mayoría son prestados por partes relacionadas con residencia en diferentes Estados.

Otro punto importante que señala el informe es que la economía digital no trae consigo nuevas prácticas de BEPS, sino que se agrava la situación con este modelo económico. En este sentido, se tomaron cuatro propuestas de solución relacionadas con el comercio electrónico y el impuesto sobre la renta.

1. La modificación de la lista negativa de Establecimiento Permanente para asegurarse de que cada excepción sea una actividad con carácter preoperatorio o auxiliar, además de crear una nueva regla “anti-fragmentación” para evitar el beneficio a través de un modelo que separe operaciones auxiliares entre sus empresas asociadas o partes relacionadas.
2. La modificación de la definición de Establecimiento Permanente para que permita que los casos en los que una compañía subsidiaria en un grupo multinacional que concluya contratos de venta de productos o servicios se considere que fueron celebrados por la compañía principal.
3. La propiedad sobre un bien intangible no genera necesariamente el derecho sobre todos los ingresos derivados de su explotación. En este sentido, la Guía sobre Precios de Transferencia debe incluir un supuesto que procure

que cada miembro de un grupo multinacional tenga derecho a una parte proporcional de los rendimientos del intangible en la medida en que contribuyan en los activos y riesgos de la operación.

4. Se recomienda que para el caso de empresas extranjeras controladas existan definiciones de ingresos derivados de actividades de comercio electrónico desempeñadas por éstas que serían sometidos a la jurisdicción de la empresa principal.⁷⁰

B. Informe Provisional.

Este documento fue publicado en marzo del 2018 y está centrado en el análisis de la implementación de las recomendaciones del Informe Final de BEPS de 2015. El Informe provisional establece la dirección de trabajo a través de un Marco Inclusivo sobre digitalización y normas fiscales que tendría la acción 1 de BEPS hasta el 2020.

a. Desarrollo relevante de la política fiscal

Uno de los puntos más relevantes a analizar del informe provisional es la información contenida sobre las políticas desarrolladas en otros países relacionadas con la Acción 1 de BEPS de 2015. Estas medidas se realizaron en un contexto de acciones descoordinadas y sin un mutuo acuerdo, pero todas pretenden combatir el mismo problema ¿Cómo gravar las operaciones del comercio electrónico? Estas medidas fueron categorizadas en cuatro rubros.

- Aplicaciones alternativas al Establecimiento Permanente.
- Retenciones de impuestos.

⁷⁰ Cfr. OECD (2014), *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing.
<http://dx.doi.org/10.1787/9789264219212-en> p. 18.

- Impuestos sobre el volumen de negocios.
- Regímenes específicos dirigidos a empresas multinacionales.

Las aplicaciones alternativas al Establecimiento Permanente fueron divididas en dos rubros. El primero busca un nuevo nexo fiscal en el que no sea necesaria la existencia de presencia física, la propuesta es una prueba de presencia digital. El segundo rubro corresponde a las políticas de aplicación extendidas al concepto de Establecimiento Permanente en el caso de prestación de servicios.

La presencia digital podría decirse que es entendida como la presencia económica significativa. Ejemplos de estas políticas fiscales están en las legislaciones de Israel e India. Para el caso de Israel, este concepto sólo aplica para agentes económicos residentes en países con los cuales el estado israelí no tiene un acuerdo fiscal. Para determinar si un negocio tiene presencia en el país se toma en cuenta el número de contratos *online* concluidos con residentes israelíes; el aprovechamiento de productos o servicios digitales en el territorio; verificar si el sitio web está dirigido al mercado local (lenguaje, moneda, estrategias de *marketing*); y, si los ingresos del negocio están estrechamente vinculados con las transacciones de usuarios israelitas.

Por otra parte, en el caso de India, para determinar si un negocio tiene presencia económica significativa se toman en cuenta dos situaciones. La primera de ellas es si los pagos por cualquier venta o prestación de servicios exceden la cantidad prescrita anualmente como límite. Y la segunda situación a considerar es el número de usuarios, si es que de manera sistemática y continua el negocio interactúa con clientes en la India.

Finalmente, las políticas de aplicación extendida del Establecimiento Permanente es producto de una interpretación más amplia sobre la definición. En este contexto, y en el caso particular de suministro de servicios, se interpreta que éstos son utilizados, consumidos y aprovechados en la jurisdicción de origen por lo que, en

este sentido, puede interpretarse que aplica también para servicios prestados de manera remota siempre y cuando cumplan con los demás requisitos de la definición.

Ahora bien, por lo que hace a las retenciones de impuestos, este tipo de política se aplica a los ingresos pasivos. Bajo el esquema tradicional de los tratados en materia fiscal, así como las legislaciones locales, los dividendos, intereses y regalías constituían una excepción a la aplicación del Establecimiento Permanente. Sin embargo, en los últimos años, diferentes países han aplicado un criterio contrario a las operaciones relacionadas con el comercio digital. Se aplican retenciones a ingresos por regalías de derechos de uso de software; regalías por uso de imágenes y sonidos transmitidos por tecnologías de la información y comunicación; tarifas de servicios técnicos y de consultoría; y, los ingresos obtenidos por publicidad online.

Otra política aplicada en distintos países es la implementación de impuestos indirectos. Dentro de esta práctica se grava el volumen de negocios. Este tipo de impuestos en distintos países han tratado de gravar un sector o actividad económica específica, por ejemplo, la publicidad digital o la distribución de contenido de manera *online*. Se aplica el impuesto a una base *ad valorem* tomando como consideración cuál es el destino final del bien o servicio. Asimismo, el impuesto sobre el volumen tiene como característica principal su neutralidad, ya que está dirigido tanto a residentes como no residentes.

Algunos ejemplos de este tipo de impuestos son el impuesto de igualación en India, el impuesto de igualación en transacciones digitales en Italia, el impuesto sobre publicidad en Hungría, y el impuesto sobre distribución online o física de contenido audiovisual en Francia.

Una de las principales dificultades al aplicar y recaudar este impuesto es que el pago lo realice el residente en el extranjero que realiza la actividad objeto de la contribución. Por lo que generalmente existe una responsabilidad solidaria del residente que paga por el bien o servicio o bien. Por otra parte, otro problema

relacionado a este impuesto indirecto es el riesgo latente de que el pago material del impuesto lo realice el usuario o consumidor y no los comerciantes.

Finalmente, en relación con las políticas fiscales relevantes están los regímenes específicos dirigidos a empresas multinacionales. Si bien es cierto que esta medida no combate de manera directa al comercio electrónico, resulta relevante mencionarla ya que algunas empresas sujetas a estos regímenes operan con mecanismos digitalizados. El único fin que persiguen estos regímenes es incrementar la información disponible para las autoridades fiscales para limitar las actividades con riesgos fiscales significativos. En este esquema, se le requiere a las empresas multinacionales mayor transparencia en sus cadenas de valor, con el fin de determinar la responsabilidad fiscal final en sus operaciones. Los principales países que cuentan con este tipo de política son el Reino Unido, los Estados Unidos y Australia.

b. Adaptación del sistema tributario internacional e implementación de medidas internas

También, el Informe Provisional deja ver cómo a pesar de no haber llegado a un acuerdo entre los miembros y cómo éstos implementaron diversas medidas descoordinadas para combatir el problema, los miembros sí están de acuerdo con algunos puntos. El primer acuerdo en el interés común de mantener un conjunto de reglas fiscales internacional coherentes.

Se visualiza cómo es que en el sistema actual tributan los comerciantes que tienen ingresos por operaciones transnacionales. La primera regla es aquella que determina el nexo de un no residente a jurisdicción fiscal. El Establecimiento Permanente en este caso determina a partir de presencia física (un lugar fijo de negocios o un agente dependiente) un nivel suficiente de actividad económica en un Estado. La segunda regla es la asignación proporcional ganancia, la cual esta fundamentada en el principio de plena competencia. A partir de este principio, se analizan factores como las funciones que realiza la empresa, los activos y los

riesgos que toma, para determinar su contribución en la creación de valor. A su vez, este principio toma en consideración elementos como la residencia de los contribuyentes o el Establecimiento permanente de un no residente.

Al respecto, la economía digital representa un problema ya que es difícil determinar el nexo con la jurisdicción (de riqueza o residencia) que debería preponderar y conocer dónde se crea el valor en los nuevos esquemas de negocios digitalizados. Al respecto se plantearon tres posturas por parte de los distintos países miembros.

El primer grupo plantea que la participación de los usuarios y la dependencia en los datos en los negocios digitales podría generar una desalineación en determinar la ubicación del ingreso y la ubicación del valor creado, ya que resultan insuficientes las reglas fiscales internacionales. De conformidad con su postura, bastaría con un análisis específico sobre el tema y modificar las reglas existentes para solucionar el problema.

Un segundo grupo cree que los problemas fiscales anteriormente señalados no son problema del desarrollo de la tecnología y su participación en la economía, sino que son consecuencia de la globalización, por lo que los problemas relativos a la participación de usuarios y a los datos en creación de valor no resultan relevantes.

Según estos países, una economía global cambiante presenta un desafío a la adecuación de los dos conceptos básicos que subyacen en el marco impositivo actual. Primero, plantea un problema de asignación de ganancias, ya que cada vez más ganancias dependen de factores de valor no físicos. Segundo, plantea un problema de nexo, debido a que la necesidad limitada o menor de presencia física para llevar a cabo actividades económicas desafía la medida en que la definición de Establecimiento Permanente existente sigue siendo un nexo relevante para determinar la jurisdicción en la cual gravar los ingresos del negocio.

Finalmente, el tercer grupo está satisfecho con el sistema tributario internacional y no ve necesidad de un cambio relevante. Tampoco ve un problema importante de los modelos de negocio con dependencia de los datos digitales o participación de sus usuarios en la creación de valor.

A pesar de las distintas posturas y como se manifestó con anterioridad los distintos países tienen un interés en mantener un orden coherente de reglas para mantener un bienestar económico global. En este sentido, se propone una solución de enfoque multilateral por diferentes motivos, de los cuales destacan la reducción de una distorsión económica; la reducción de la complejidad de las reglas; la minimización de la doble imposición; el apoyo a la innovación; y, el logro de un sistema más justo, eficiente y simple. Por lo que se acordó llegar a una solución consensuada a partir de un programa de trabajo con fecha límite de el año 2020.

De manera paralela a este trabajo coordinado, los países pueden tomar medidas internas para gravar actividades de la economía digital. La OCDE señala que estas medidas tomen en consideración los siguientes puntos, cabe señalar que no recomienda la introducción de medidas provisionales unilaterales, no obstante, si se realizan no deben pasar desapercibido lo siguiente:

- El cumplimiento con los acuerdos internacionales previos
- Deben ser temporales.
- Deben estar dirigidas a un sector específico (por ejemplo, publicidad o servicios de intermediación).
- Minimizar la sobrecarga fiscal y la doble imposición.
- Minimizar el impacto en la creación de negocios o pequeños negocios.
- Minimizar el costo administrativo y la complejidad.

Por otra parte, este documento analiza el impacto que tiene la Economía Digital en aspectos distintos a la tributación. Plantea que a nivel económico la tanto la Economía colaborativa (transacciones en línea) como los trabajos esporádicos (*gig*

Economy) presentes en el *E-commerce* son potencialmente positivos para la economía. El crecimiento de plataformas digitales ha potencializado la intermediación mercantil, en entrega de productos, servicios de transporte y renta de inmuebles.

Estos esquemas de negocios en particular presentan dos aspectos positivos. El primero es la facilidad para los sujetos de integrarse a la economía formal, por lo que incrementaría el número de contribuyentes, y el segundo es la dirección del crecimiento económico y el incremento de la recaudación. Pero para que estos aspectos tengan consecuencias positivas en la economía, a decir de la OCDE, es necesario:

- Entender las implicaciones fiscales del cambio de la naturaleza del trabajo. Esto con relación a las deducciones permitidas y a las contribuciones de seguridad social.
- Fomentar la innovación y asegurar un tratamiento fiscal equivalente a actividades existentes. No establecer regímenes especiales, ya que esto podría provocar resultados fiscales diferentes para actividades que en esencia son las mismas (servicios de transporte, hospedaje, venta de productos).
- Mejorar el cobro efectivo de impuestos de actividades en plataformas. Debido a la incertidumbre sobre quién recae la responsabilidad tributaria. Hay dificultades por la falta de información tanto en la identidad de los usuarios como en la cantidad y pagos efectivamente realizados.

Para alcanzar un sistema económico y tributario efectivo, se proponen tres acciones fundamentales. La primera de ellas es la implementación de campañas de educación para los contribuyentes. Mientras que la segunda propone recabar información de las plataformas. Por último, un esquema de retenciones podría resultar una herramienta adecuada para el sistema tributario.

Las campañas de educación son una herramienta que permite combatir la falta de visibilidad de las operaciones. La mayoría de los sistemas tributarios están sustentados en la autodeterminación de los contribuyentes, por lo que ante la ausencia de ésta el sistema no opera de manera eficaz. Sin información clara para los contribuyentes, resulta casi imposible para algunos cumplimentar sus obligaciones fiscales, y para otros, ante un riesgo bajo de ser acreedores a posibles sanciones, dolosamente no cumplirían con su deber.

Por otro lado, la reunión de datos puede llevarse a cabo por dos fuentes. La primera es directamente con la plataforma, con la cuál mediante acuerdo previo con la autoridad se obtendrían datos sobre la identidad de sus usuarios y las operaciones que realizan. Una segunda posibilidad es mediante un tercero, por ejemplo, el proveedor de servicios de pago (operadores del sistema financiero). En ambos casos la legislación debería incentivar que los sujetos de manera voluntaria remitan los reportes correspondientes.

Finalmente, las retenciones resultan una opción viable. Ya sea que la plataforma o bien el contribuyente usuario beneficiario final del servicio o bien objeto de la operación digital.

Como parte final del informe, la OCDE hace hincapié en los beneficios que trae la digitalización también a las autoridades fiscales. Se menciona que hay países quienes utilizan algoritmos para facilitar sus tareas de auditoría, ya que a través de la inteligencia artificial se puede por ejemplo observar cuando alguien reporta ingresos inferiores o incluso deducciones mayores. Asimismo, en el terreno de el intercambio de información internacional, el análisis de datos digitales permite que el intercambio sea automatizado e incluso en algunos casos en tiempo real.

De igual manera, la era digital ha permitido que los servicios a los contribuyentes sean mejorados. Existe la disposición de plataformas web y aplicaciones para los contribuyentes para que actualicen su información, suban datos, realicen solicitudes

o reciban notificaciones de la autoridad. También la tecnología ha permitido técnicas de autenticación más sofisticadas sustentadas en datos biométricos. Además, digitalización ha aminorado la carga fiscal, con la implementación de reportes automatizados tanto de ingreso como de retenciones. Por último, las autoridades fiscales han procurado el desarrollo de softwares que permiten distintas actividades, desde el almacenamiento de datos, cálculo de impuestos, reporte de actividades hasta el pago de las contribuciones.

Como conclusiones principales del Informe Provisional, se estableció que no existió un acuerdo entre los países sobre cómo deberían combatirse los problemas relativos a la Economía Digital y la Tributación. No obstante, hubo un consenso de 110 miembros sobre continuar trabajando con miras al 2020 solucionar definitivamente el problema.

C. Programa de trabajo para desarrollar una solución consensuada a los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía de la OCDE

Ahora bien, en este contexto la OCDE propuso un programa de trabajo el cuál fue publicado en mayo del 2019, para llegar a una solución consensuada sobre los diversos desafíos que ya hemos mencionado en párrafos anteriores. Este plan se divide en dos pilares. El primero relacionado con el nexo y la asignación de ingresos a cada jurisdicción, y el segundo relativo a una propuesta global de “anti-base” de erosión.

a. Pilar Uno. Reglas revisadas relativas al nexo y la distribución de ganancias

Por lo que hace al primer punto, la OCDE plantea una propuesta de trabajo que ayude en la búsqueda de nuevas reglas tributarias que permitan la adecuación de los sistemas fiscales a la transformación de la economía provocada por la digitalización comercial.

a.1.Pilar uno: la reasignación de derechos fiscales

En este punto se buscan determinar varias cuestiones. La primera cuestión es establecer en qué lugar deben pagarse impuestos y sobre qué base; posteriormente, hay que dilucidar el método a aplicar para determinar la cantidad de ingresos sujetos al impuesto.

Asimismo, se deben diseñar las reglas relativas al nexo. Y finalmente hay que señalar cuáles serán los instrumentos para implementar las reglas y cómo administrarlas efectivamente. Todas estas propuestas deben buscar eliminar la doble tributación, procurando ser efectivas de manera coordinada con las reglas prescritas en los tratados vigentes.

b. Pilar dos - Mecanismo global de erosión anti-base

Este punto plantea un mecanismo que entre otras cosas ayude a detener el traslado de ganancias o beneficios a una jurisdicción fiscal baja o nula facilitada por las nuevas tecnologías; así como asegurar que las empresas multinacionales paguen un nivel mínimo de impuestos; y, finalmente y no menos importante, se nivele el campo de juego entre las empresas tradicionales y digitales. El esquema de trabajo bajo este pilar está dividido en dos, en un primer lugar la propuesta de una “anti-base” de erosión, y por el otro, la regla de inclusión de ingresos.

b.1.Propuesta global de “anti-base” de erosión

Los cuatro componentes de la propuesta son:

- a) una regla de inclusión de ingresos que gravaría los ingresos de una sucursal extranjera o una entidad controlada si esos ingresos estuvieran sujetos a impuestos a una tasa efectiva que esté por debajo de una tasa mínima;
- b) una regla de pagos comprometidos que funcionaría mediante la denegación de una deducción o imposición de impuestos basados en la fuente (incluido

- el impuesto de retención) para un pago a una parte relacionada si ese pago no estaba sujeto a impuestos a una tasa mínima o superior;
- c) una regla de cambio que se introducirá en los tratados fiscales que permitiría a una jurisdicción de residencia cambiar de una exención a un método de crédito donde las ganancias atribuibles a un establecimiento permanente (PE) o derivadas de bienes inmuebles (que no son parte de un PE) están sujetos a una tasa efectiva por debajo de la tasa mínima; y
 - d) una regla sujeta a impuestos que complemente la regla de pago sujeto a impuestos al someter un pago a retenciones u otros impuestos en la fuente y ajustar la elegibilidad para los beneficios del tratado sobre ciertas partidas de ingresos donde el pago no está sujeto a impuestos a una tasa mínima.

b.2. Regla de inclusión de ingresos

En este apartado del programa, se plantea la posibilidad de una regla que funcione como un impuesto mínimo retenido que asegure en el caso de las empresas multinacionales no efectúen esquemas de tributación en los que la planeación busque llevar las utilidades a la jurisdicción que cuente con una tasa impositiva menor.

Esta tasa impositiva mínima buscaría ser parte de un sistema que procure que las empresas multinacionales estén sujetas a impuestos sobre sus ingresos globales a esta tasa mínima, independientemente de dónde tenga su sede. Así, se contempla que esta regla se aplique como una “recarga” tributaria, esto en aras de aumentar la probabilidad de buscar alcanzar un estándar global transparente y simple que establezca un piso para la competencia fiscal y se facilite un desarrollo coordinado y consistente de éstas.

La tasa impositiva mínima busca combatir los regímenes fiscales preferentes, ya que reduciría el incentivo para los inversionistas para diseñar estrategias que trasladen la utilidad fiscal a estas jurisdicciones.

D. Anteproyectos de los Pilares Uno y Dos.

En octubre de 2020, debido a que no se llegó a un consenso como lo había presupuestado la OCDE, emitió dos documentos, uno por cada pilar antes establecidos, a manera de cianotipos o borradores, los cuales contienen las políticas claves, en cuanto a principios, parámetros y características que deben tener, para regular la economía digital, impositivamente hablando.

a. Anteproyecto del Pilar Uno⁷¹

Como se mencionó con anterioridad, el Pilar Uno busca plantear soluciones relacionadas con cambios en la asignación de beneficios y en las normas de nexo aplicables a los beneficios empresariales.

De conformidad el Reporte del Bosquejo del Pilar Uno, los elementos clave del Primer Pilar pueden agruparse en tres componentes:

Monto A	Monto B	Certeza Fiscal
<ul style="list-style-type: none">• Alcance• Nexo• Clasificación del ingreso• Asignación de beneficios• Determinación de la base gravable• Eliminación de la doble imposición.	<ul style="list-style-type: none">• Alcance• Cuantía	<ul style="list-style-type: none">• Prevención y Solución de Controversias

a.1. Monto A⁷²

⁷¹ OECD (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/beba0634-en>. p7-11.

⁷² *Ibidem*. pp.120-153.

En relación al Monto A, se concluye que las nuevas reglas de imposición serán una superposición a las existentes en el sistema fiscal internacional sobre el nexo y la asignación de beneficios. Como parte de la medida, se deberán considerar los siguientes puntos:

- Un umbral de ingresos basado en los ingresos anuales consolidados del grupo junto con un mínimo de ingresos extranjeros en el ámbito de la distribución de ingresos.
- Reglas de alcance sobre determinados modelos de negocios presentes en la economía digital.
- Las normas de nexo se apoyan en normas detalladas de la fuente de riqueza que reflejan las particularidades de los servicios digitales.
- Un enfoque administrable para la reasignación de los beneficios residuales.
- Un régimen de traslado de pérdidas para asegurar que no haya una asignación del Monto A cuando el negocio no sea rentable a lo largo del tiempo.
- Diferentes opciones para ajustar la asignación de la cuantía A a las jurisdicciones de mercado en las que una empresa multinacional ya deja beneficios residuales con arreglo a las normas vigentes de asignación de beneficios basadas en el sistema de contabilidad de activos fijos (las denominadas cuestiones de "doble contabilidad"), incluida una reserva de beneficios de comercialización y distribución.
- Un mecanismo para eliminar la doble tributación que tendrá dos componentes: i) la identificación de las entidades pagadoras; y ii) los métodos para eliminar la doble tributación.
- Un proceso administrativo simplificado.
- Cambios a la legislación doméstica y al derecho internacional fiscal.

a.2. Monto B⁷³

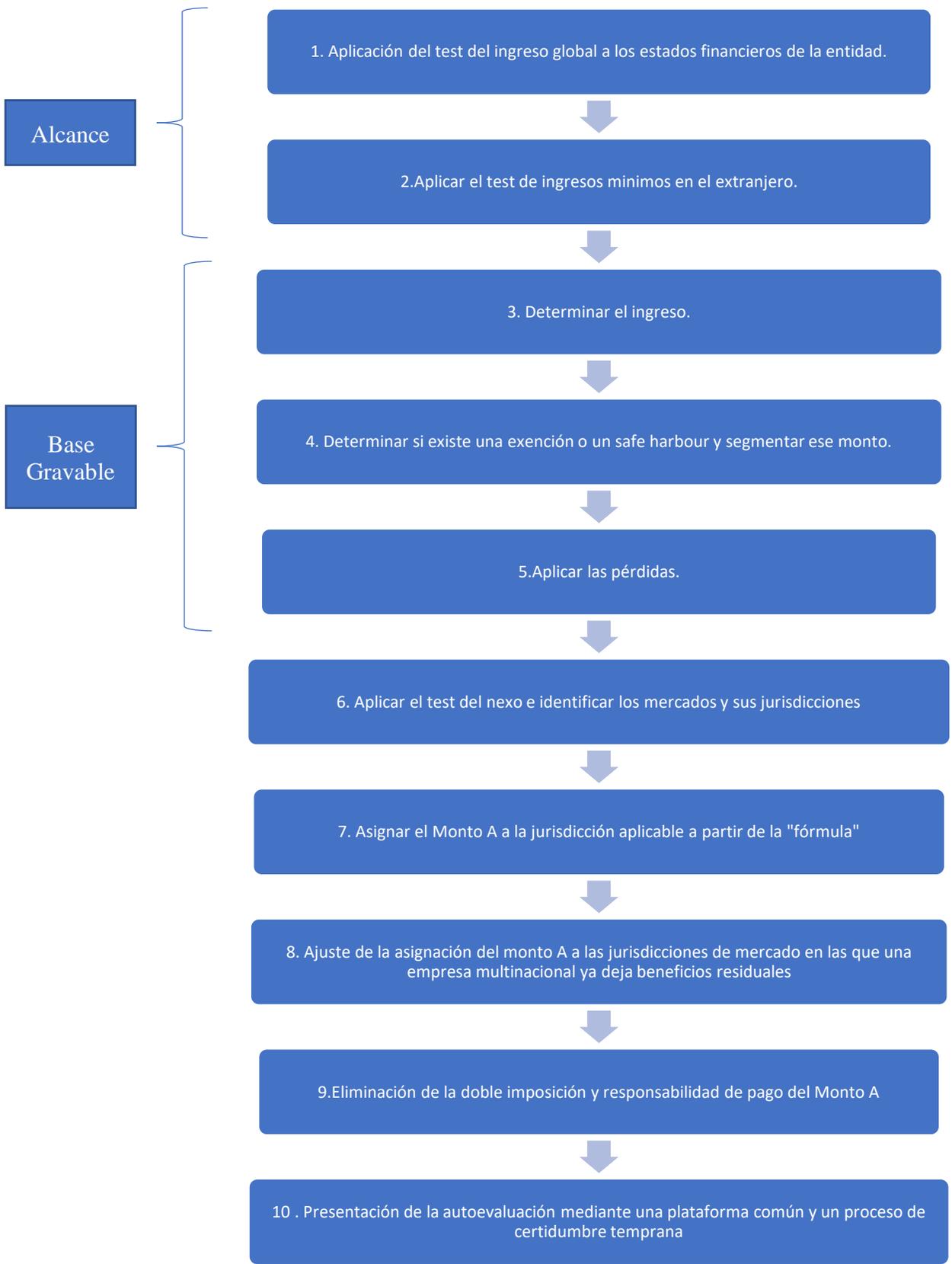
Por otra parte, por lo que hace al Monto B, éste posee dos finalidades : i) Simplificar la administración de normas de precios de transferencia y reducir los costos de cumplimiento para los contribuyentes; ii) Aumentar la certeza fiscal y reducir las controversias entre administraciones y contribuyentes. En este sentido el Monto B tomará gran relevancia al establecer las reglas para las operaciones entre partes relacionadas.

a.3. Certeza Fiscal

En este punto, se hace referencia a la incorporación e implementación de mecanismos de prevención para garantizar la aplicación de las nuevas reglas entre las empresas multinacionales y los Estados que adopten las mismas. Se deberá establecer un mecanismo de panel para que las administraciones tributarias, en colaboración con las empresas multinacionales, se pongan de acuerdo en: i) la base imponible; ii) el resultado de la aplicación de la “fórmula”, y, iii) cualquier otra característica del nuevo derecho de imposición. Asimismo, se establecerán mecanismos para la solución de controversias que se susciten al momento de determinar el Monto A.

A continuación se reproduce un esquema del proceso para la determinación del Monto A, de acuerdo con el Anteproyecto del Pilar 1.

⁷³ Ibidem. pp. 155-164.



a.4 Conclusiones

En este primer bosquejo, la OCDE plantea diversas conclusiones. Una de ellas se refiere a que la solución deberá atender al diseño de normas de nexos y asignar una parte de los beneficios residuales (Monto A) a las jurisdicciones de los mercados donde reside el usuario.

El monto A se calcularía utilizando como punto de partidas las cuentas financieras consolidadas, contendría un número limitado de ajustes entre los libros de contabilidad y los impuestos y garantizaría que las pérdidas contables se tuvieran en cuenta.

Para determinar la base impositiva, se requeriría la segmentación para orientar adecuadamente el nuevo derecho tributario en determinados casos, pero con amplias normas de exenciones de la segmentación, esto último para reducir la complejidad y minimizar las cargas tanto para las administraciones tributarias como para los contribuyentes;

La solución estaría orientada e incorporaría umbrales para reducir al mínimo los costos de cumplimiento para los contribuyentes y mantener la administración de las nuevas normas manejable para las administraciones tributarias. Asimismo, la solución deberá contener medios eficaces para eliminar la doble tributación en un entorno multilateral (Acción 15).

Se elaboraría un nuevo convenio multilateral para aplicar la solución, reconociendo que ofrecería la mejor y más eficiente manera de aplicar el Primer Pilar. En este sentido la solución del Primer Pilar contendría un nuevo proceso multilateral de certidumbre fiscal con respecto al Monto A, reconociendo la importancia de utilizar procedimientos administrativos simplificados y coordinados con respecto a la administración del Monto A.

Por otra parte, en cuanto al monto B (la tasa fija de rendimiento de las actividades de comercialización y distribución de la línea de base destinada a aproximar los resultados determinados con arreglo al principio de plena competencia) se debe avanzar en el trabajo para el reconocimiento de los beneficios potencialmente importantes, incluso para las administraciones tributarias con capacidad limitada, así como sus desafíos.

b. Anteproyecto del Pilar Dos.⁷⁴

El pilar dos dota una base sólida para una solución sistemática, en donde se le concede a las jurisdicciones el derecho de "imponer impuestos de nueva cuenta" en los casos en que otras jurisdicciones no hayan ejercido sus derechos tributarios primarios, o el pago esté de otro modo sujeto a bajos niveles de imposición efectiva.

Se afirma lo anterior, en virtud de que se sientan las bases del consenso sobre la Regla de Inclusión de Ingresos (IIR), la Regla de Pagos Comprometidos (UTPR), la Regla de Sujeto a Impuestos (STTR), el orden de las reglas, el cálculo de la tasa impositiva efectiva y la asignación del impuesto complementario para la IIR y la UTPR, incluyendo la base impositiva, la definición de los impuestos cubiertos, los mecanismos para abordar la volatilidad y la separación de sustancias.

La regla de inclusión de los ingresos (la IIR) exigirá a las empresas multinacionales que paguen un impuesto "complementario" sobre parte de sus ingresos si éstos tributan a un tipo efectivo inferior a un tipo mínimo (determinado a nivel jurisdiccional, lo que se denomina "mezcla jurisdiccional");

⁷⁴ OECD (2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/abb4c3d1-en>. pp 3-22.

El IIR se complementará con una norma de conmutación (el SOR) en los tratados fiscales para permitir a las jurisdicciones de residencia pasar del método de exención al de crédito si el Estado de residencia implementa y aplica el IIR;

La regla de los pagos no gravados (UTPR) asignará una cantidad de impuesto adicional dentro de un grupo de empresas multinacionales en relación con los pagos realizados directamente a una parte relacionada en manos de la cual dicho pago no está gravado a un tipo mínimo o superior (el IIR y el UTPR se denominan conjuntamente "reglas GloBE"); y

La regla de sujeción a impuestos (la STTR) también estará en los tratados fiscales y funcionará para someter ciertos pagos incluidos en el ámbito de aplicación a retenciones en origen para alcanzar el importe máximo. En la actualidad, los pagos incluidos en el ámbito de aplicación son los intereses, los cánones y otras comisiones de servicios de alto riesgo (por ejemplo, comisiones de corretaje, de garantía y de financiación, alquileres).

Si bien es cierto que existen países que no aplicarían la totalidad de las normas anteriormente señaladas, todos los que las apliquen lo harían de manera coherente con el Segundo Pilar acordado con respecto a todas las demás jurisdicciones (incluidos los grupos con sede en ellas) que también se sumen a este consenso. Además, habida cuenta de la importancia que un gran número de países, en particular los países en desarrollo se adhieren a la Regla de Sujeto a Impuestos, se reconoce que un la Regla de Sujeto a Impuestos sería parte integrante de una solución de consenso sobre el Segundo Pilar.

La base sobre la cual el Régimen Mundial de los Estados Unidos de Ingresos Intangibles de Baja Tributación (GILTI) se trataría como una norma de inclusión de ingresos conforme al Segundo Pilar, tal como se establece en el Informe sobre el Plan de Acción del Segundo Pilar.

Se acepta que resulta necesaria la elaboración de una legislación modelo, documentación y orientación normalizadas, el diseño de un proceso de examen multilateral si fuera necesario y el estudio de la utilización de un convenio multilateral, que podría incluir los aspectos fundamentales del Segundo Pilar.

Se concluye con estos reportes que probablemente a mediados del año 2021 se resuelvan los problemas técnicos, se desarrolle el modelo de legislación, guías y reglas internacionales, así como los procesos necesarios para permitir la implementación del de una solución consensuada.

La OCDE recibió alrededor de 200 respuestas a cada documento del anteproyecto y más de 3.000 personas asistieron a las reuniones de consulta pública (virtuales) celebradas en enero de 2021, lo que demuestra tanto el alto nivel de interés en este proyecto como las opiniones divergentes que existen en relación con las propuestas.⁷⁵

Finalmente, es importante señalar que Estados Unidos durante la administración de Donald Trump fue uno de los principales obstáculos, junto con el COVID-19, para la adopción de un acuerdo internacional sobre la fiscalidad internacional de la economía digital.

No obstante, la Secretaria del Tesoro de Estados Unidos bajo la administración de Joe Biden, Janet Yellen, dijo a los ministros de Finanzas del G20 que Washington dejaría de lado una parte especialmente polémica de la propuesta, que había sido puesta sobre la mesa a finales de 2019 por la administración Trump, a saber, la llamada disposición de puerto seguro “*safe harbour*”.⁷⁶

⁷⁵ Cfr. Knowledge Freshfields, *Taxing the digitalised economy*, http://knowledge.freshfields.com/en/Global/r/4424/taxing_the_digitalised_economy___is_2021_the_year_for

⁷⁶ 20 minutes, *Taxe Gafa : Les Etats-Unis lèvent l'obstacle à un accord international sur la fiscalité du numérique*, publicado el 21 de febrero de 2021. <https://www.20minutes.fr/economie/2986707-20210226-taxe-gafa-etats-unis-levent-obstacle-accord-international-fiscalite-numerique>

Como se mencionó con anterioridad, el "puerto seguro" consistía en dar a los gigantes digitales la posibilidad de elegir entre aceptar el nuevo régimen fiscal de forma voluntaria o continuar con el sistema actual sobre determinados montos.

Francia acogió inmediatamente el cambio de rumbo de Estados Unidos, afirmando que un acuerdo estaba "al alcance" y era posible adoptarlo para el verano de 2021. Según declaraciones de Bruno Le Maire, Ministro de Finanzas francés, "las negociaciones deben ahora concluirse sin demora".⁷⁷

Por último, resulta importante mencionar que con el reciente nombramiento como Secretario General de la OCDE de Mathias Cormann, la comunidad internacional piensa que dentro de su agenda se encuentra en plazo corto concluir favorablemente con las negociaciones sobre la fiscalidad internacional en torno a la economía digital.⁷⁸

Respecto a lo anterior, considero que resulta benéfico para todos que se tome el tema de la fiscalización de la economía digital como uno de los principales puntos en la agenda, dado que como podemos apreciar, el problema tiene muchos años desde su gestación, dada la naturaleza de la tecnología, evoluciona con gran rapidez, por lo que entre más tiempo pase sin una posible solución, más problemas se suscitarán.

⁷⁷ *Idem*

⁷⁸ *Cfr.* International Tax review, *US relinquishes its 'safe harbour' request in digital tax negotiations*, publicado el 1 de marzo de 2021.
<https://www.internationaltaxreview.com/article/b1qs1lxxpbbfj4/us-relinquishes-its-safe-harbour-request-in-digital-tax-negotiations>

TERCER CAPITULO

DERECHO COMPARADO

A continuación, se presentan algunas de las soluciones que han propuesto diversos países unilateralmente para gravar la economía digital. En particular, se analizarán las medidas empleadas por Perú, Uruguay, Costa Rica, Francia, España y México para gravar las actividades relacionadas con la economía digital, tanto por impuestos directos como indirectos.

I. Perú

La República del Perú, fue de los primeros países de habla hispana en establecer de manera clara una regulación impositiva en relación con la economía digital. A través del Decreto Legislativo Número 970, de fecha 24 de diciembre de 2006, se introdujo como supuesto normativo bajo el cual se considera una operación como renta de fuente peruana la prestación de servicios digitales.

Al respecto se transcribe la porción normativa conducente de la Ley del Impuesto a la Renta de la República del Perú.

“Artículo 9.- En general y cualquiera sea la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos, se considera rentas de fuente peruana:

(...)

"i) Las obtenidas por servicios digitales prestados a través del Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas

o de la tecnología utilizada por Internet o cualquier otra red a través de la que se presten servicios equivalentes, cuando el servicio se utilice económicamente, use o consuma en el país.”

Énfasis añadido.

Como se pueda apreciar, para efectos del impuesto a la renta peruano, se consideran como renta peruana los servicios digitales, con la condición de que estos sean utilizados económicamente, usados o consumados en el país.

Asimismo, de la anterior transcripción resulta importante señalar la ausencia u omisión de las ventas de por Internet. De la interpretación gramatical del artículo anteriormente señalado, en relación con el principio de reserva de ley que suele regir a los tributos, se desprende aparentemente que cuando un contribuyente realice ventas de bienes por medios digitales, no se considerarán como renta peruana.

De ser correcta la interpretación, en la legislación peruana se estaría dejando fuera del objeto del impuesto a la renta la venta de contenidos digitales, como por ejemplo, podrían ser libros digitales, videos, aplicaciones, videojuegos o música.

II. Uruguay

En el año de 2017, la República de Uruguay incluyó en la Ley N19.535 de Rendición de Cuentas, las normas que regularían la trabucación de las operaciones de la economía digital. En dicha inclusión, se estableció la obligación de pagar el Impuesto al Valor Agregado, así como el Ingreso a la Renta a los proveedores de servicios digitales extranjeros que presten servicios en el país.

Por otra parte, la reglamentación en particular se estableció mediante el Decreto N° 144/018⁷⁹ publicado el 29 de mayo de 2018 y la Resolución DGI N° 9270/018⁸⁰ publicada el 12 de diciembre de 2018.

En el Decreto N° 144/018 se establece la distinción de dos servicios: aquellos que realicen la producción, distribución e intermediación de películas cinematográficas y otras transmisiones audiovisuales (Netflix, Amazon Prime, Disney +, HBO) que deben pagar sobre el total de los ingresos generados en Uruguay; y, las actividades de mediación o intermediación en plataformas digitales (Uber, Didi, Airbnb) que deben pagar por el 50% de los ingresos que se obtengan en la República de Uruguay si el prestador del servicio es residente en el extranjero, o el 100% si tanto el prestador como el receptor o consumidor se encuentran en Uruguay.

Para estos efectos, se considera que los ingresos se prestan en Uruguay cuando el consumidor se localice en el país de acuerdo con la dirección IP del dispositivo utilizado para la contratación del servicio, o bien, cuando la dirección del consumidor se encuentre dentro del país.

Si no se verificaran alguno de estos dos supuestos, es una presunción *iuris tantum* que el servicio se presta en Uruguay si el pago por el mismo se realizó a través de medios de pago administrador en el país.

En relación con el Impuesto al Valor Agregado, la determinación del impuesto depende de la ubicación del prestador del servicio y el receptor. Será el 100% del impuesto cuando ambos sujetos se encuentren en territorio de Uruguay, mientras que se aplicará al 50% si el prestador y oferente del servicio es un residente en el extranjero.

⁷⁹ IMPO – Centro de Información Oficial, Decreto N° 144/018, <https://www.impo.com.uy/bases/decretos/144-2018>

⁸⁰ IMPO – Centro de Información Oficial, Resolución DGI N° 9270/018 , <http://www.impo.com.uy/bases/resoluciones-dgi-originales/9270-2018>

Asimismo, el pago del impuesto se realiza de forma trimestral, a diferencia del régimen ordinario para los residentes en Uruguay, quienes pagan el impuesto mensualmente en anticipos a cuenta.

A partir de la aplicación de estas reglas, el primer ejercicio fiscal completo en donde se cobró el impuesto. De acuerdo con cifras de la Dirección General Impositiva de Uruguay, entre enero y mayo de 2019 se recaudaron 18'400,000.00 dólares por Impuesto al Valor Agregado⁸¹

Así las cosas, al final del ejercicio la Dirección General Impositiva (DGI) reconoció un abono por al menos 36'000,000.00 dólares por concepto de Impuesto al Valor Agregado y de Impuesto a la Renta de No Residentes (IRNR).⁸²

III. Costa rica

De acuerdo con información del Ministerio de Hacienda de Costa Rica⁸³, se dio a conocer que, de acuerdo con la Resolución sobre cobro y percepción del impuesto sobre el valor agregado sobre servicios digitales transfronterizos, que se cobraría a partir del 1 de agosto de 2020, el 13 % del Impuesto sobre el Valor Agregado por servicios estos servicios.

En la Resolución anterior, se señala la intención de robustecer el sistema tributario, para aplicar el Impuesto sobre el Valor Agregado a los servicios digitales y los

⁸¹ Observatorio Latinoamericano de Regulación de Medios y Convergencia, *Uruguay sigue cobrando impuestos a las OTT extranjeras: más del 67% de la recaudación por IVA provino de OTT audiovisuales*, <https://www.observacom.org/uruguay-sigue-cobrando-impuestos-a-las-ott-extranjeras-mas-del-67-de-la-recaudacion-por-iva-de-provino-de-ott-audiovisuales/>

⁸² Uruguay Natural, *¿Cuánto pagaron por impuestos en Uruguay aplicaciones como Uber, Spotify y Netflix?*, <https://marcapaisuruguay.gub.uy/cuanto-pagaron-por-impuestos-en-uruguay-aplicaciones-como-uber-spotify-y-netflix/>

⁸³ Ministerio de Hacienda, *SERVICIOS DIGITALES TRANSFRONTERIZOS PAGARÁN 13% DE IVA A PARTIR DE 01 DE AGOSTO*, publicado el 12 de junio de 2020. <https://www.hacienda.go.cr/noticias/15841-servicios-digitales-transfronterizos-pagaran-13-de-iva-a-partir-de-01-de-agosto>

bienes intangibles por medios digitales, conforme a las exigencias inherentes al desarrollo del comercio digital.

“En aras de fortalecer el sistema tributario costarricense, tutelando su equilibrio y progresividad, en armonía con los derechos y garantías del contribuyente, optimizando las funciones de control, administración y fiscalización general de los tributos, la Dirección General de Tributación considera necesario desarrollar el marco regulatorio para la aplicación del impuesto sobre servicios digitales y bienes intangibles adquiridos por medio de internet u otras plataformas tecnológicas, para asegurar la continuidad, eficiencia y adaptación al régimen legal imperante, de conformidad con las necesidades que impone el desarrollo del comercio electrónico.”⁸⁴

En relación con el sistema establecido en la ley tributaria costarricense, los emisores de tarjetas de crédito o débito serían los encargados a actuar como agentes de percepción del Impuesto sobre el Valor Agregado. En este sentido, los bancos serían los retenedores del impuesto en Costa Rica.

De acuerdo con el artículo 3 de la Resolución en comento, las personas físicas, o morales, sin domicilio en Costa Rica que, por medio de internet o cualquier otra plataforma digital, realicen, intervengan o concreten una transacción entre un proveedor y un consumidor de un servicio digital o bien intangible para uso o consumo en el territorio nacional, deberán inscribirse ante la Administración Tributaria como contribuyente. Esta disposición resulta similar al marco normativo empleado en México, tal y como se verá en páginas posteriores.

En virtud de lo anterior, en la Gaceta no 234, de fecha 22 de septiembre de 2020, la Dirección General de Tributación publicó “Lista de Proveedores e Intermediarios

⁸⁴ Ministerio de Hacienda, *Resolución sobre cobro y percepción del impuesto sobre el valor agregado sobre servicios digitales transfronterizos*.
,[https://www.hacienda.go.cr/docs/5ee402127f7e2_DGT-R-13-2020%20-%20Resolucion%20Servicios%20Digitales%20Transfronterizos%20\(VF%2011-06-2020\)%20\(1\).pdf](https://www.hacienda.go.cr/docs/5ee402127f7e2_DGT-R-13-2020%20-%20Resolucion%20Servicios%20Digitales%20Transfronterizos%20(VF%2011-06-2020)%20(1).pdf)

sobre los cuales debe aplicarse la percepción de IVA cuando son pagados por medio de tarjetas de débito y crédito y otros medios de pago ⁸⁵. A continuación se enlistan los proveedores e intermediarios en Costa Rica para efectos del cobro del Impuesto Sobre al Valor Agregado:

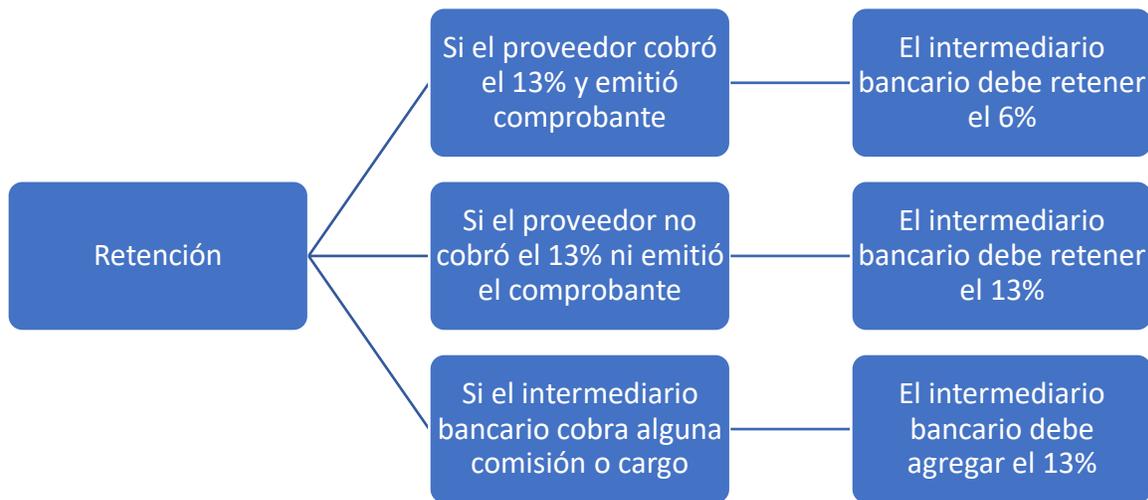
- AIRBNB (Servicios de intermediación de hospedaje)
- APPLE + (Servicios de streaming de películas)
- APPLE MUSIC (Servicios de streaming de música)
- DROPBOX (Servicios de almacenamiento digital)
- FACEBOOK (Red social y publicidad)
- GOOGLE (Sitio web y publicidad)
- HBO (Servicios de streaming de películas)
- ITUNES (Venta de música)
- LINKEDIN (Red social)
- MICROSOFT (Venta de software)
- NETFLIX (Servicios de streaming de películas)
- NINTENDO (Venta de videojuegos)
- NORTON (Venta de software)
- PLAYSTATION (Venta de videojuegos)
- RIOTGAMES (Venta de videojuegos)
- SKY (Servicios de televisión)
- SPOTIFY (Servicios de streaming de música)
- STEAMGAMES (Venta de videojuegos)

Por otra parte, el artículo 7 de la Resolución, establece como mecanismos para determinar si un bien intangible se utiliza o un servicio digital se presta en Costa Rica, mismos que se enlistan a continuación.

⁸⁵ La Gaceta No 234, publicada el 22 de setiembre del 2020.
<https://www.hacienda.go.cr/Sidovih/uploads/Archivos/Resoluciones%20de%20ley/DGT-R-27-2020-En%20La%20Gaceta%20Nº%20234-22-09-2020.pdf>

1. La dirección en la cual se preste el servicio digital corresponde a una ubicación en el territorio de la República Costarricense.
2. Cuando el prestador final del servicio o bien intangible se encuentre domiciliado en el territorio de Costa Rica.
3. La ubicación de la línea fija terrestre del cliente a través de la cual se presta el servicio digital al cliente, corresponda a Costa Rica.
4. La dirección de Protocolo de Internet (IP) del dispositivo electrónico mediante el cual se adquiere o descarga el producto, servicio digital o bien intangible, corresponda a una ubicación en el territorio de la República.
5. El código de país móvil (MCC) de la identidad internacional del suscriptor móvil (IMSI) almacenada en la tarjeta del módulo de identidad del suscriptor (SIM) del dispositivo móvil utilizado por el cliente, corresponda a Costa Rica.
6. La dirección o domicilio registrado por el cliente corresponda a una ubicación en el territorio de la República.
7. La ubicación de la cuenta bancaria utilizada para el pago o la dirección de facturación del cliente que posee ese banco corresponda a una ubicación en el territorio de la República.
8. Cualquier otra información en poder del proveedor o intermediario que permita identificar razonablemente el lugar de consumo.

Ahora bien, la base imponible del impuesto es el monto bruto de la contraprestación por venta de servicios y/o bienes intangibles que se consuman o utilicen en Costa Rica, a la cual se le aplica la tarifa del 13%. No obstante, existen diversos supuestos en relación con la retención del impuesto.



Finalmente, resulta importante destacar que en atención al contenido del artículo 24 de la Resolución, no es obligatorio para los emisores de las tarjetas de débito o crédito el emitir comprobantes electrónicos autorizados por la Administración Tributaria por las retenciones que realicen a los contribuyentes costarricenses.

En relación con lo anterior, el artículo 25 de la Resolución establece que los comprobantes que los contribuyentes podrán utilizar para respaldar las operaciones erogadas por servicios digitales, estados de cuenta bancarios con los que se demuestre el pago del servicio o bien intangible o bien, cualquier otro documento equivalente, en idioma inglés o español, en donde aparezca por separado el monto de la transacción y el del impuesto pagado.

IV. Unión europea

Al momento, la Unión Europea no ha establecido un impuesto comunitario en relación a la prestación de servicios digitales. Esto en atención a las propuestas de acuerdos internacionales seguidas ante el G20 y la OCDE. No obstante lo anterior, algunos países parte de la comunidad, han adoptado medidas unilaterales.

En este mismo sentido, el Secretario de Estado de Finanzas de Portugal ha declarado que, en reunión de 16 de marzo de 2021, los ministros de Finanzas de la Unión Europea manifestaron su voluntad de encontrar una solución europea, en caso de que no prosperen las propuestas del Pilar I y Pilar II de la Acción 1 de BEPS de la OCDE.⁸⁶

A. GAFA

Los impuestos GAFA toman su nombre de las iniciales de las empresas digitales más grandes del mundo (Google, Apple, Facebook, Amazon). Dicho impuesto tiene un carácter de temporal, en lo que se llega a un consenso internacional sobre las reglas aplicables a la tributación en la economía digital.

En el año de 2020, varios países europeos habían implementado este tipo de impuesto: Austria, Francia, Hungría, Italia, España y Turquía. Mientras que otros han realizado propuestas para su implementación: Bélgica, República Checa, Eslovaquia, Reino Unido. Otros anunciaron oficialmente su interés en aplicarlo: Latvia, Noruega, Eslovenia.⁸⁷

A continuación, en el presente trabajo abordaremos los ejemplos del impuesto planteado en Francia y en España.

B. Francia

⁸⁶ Ulrika Lomas, *EU committed to boosting tax take from digital Economy*, Wolters Kluwer, publicado el 19 de marzo de 2021

https://www.taxnews.com/news/EU_Committed_To_Boosting_Tax_Take_From_Digital_Economy___97934.html

⁸⁷ Cfr. Ariana Dondo, et al, *El Impuesto GAFA en América Latina*, CELA, publicado el 15 de mayo de 2020.

<https://www.celag.org/el-impuesto-gafa-en-america-latina/>

A finales de 2018, el presidente de la República Francesa, Emmanuel Macron había anunciado la introducción de un impuesto francés a los “gigantes digitales” a través de la Ley n° 2019-759 publicada en el Diario Oficial de la República Francesa el 24 de julio de 2019.

Esta medida fue aprobada definitivamente por el Parlamento francés el 11 de julio de 2019. Como consecuencia de lo anterior, Francia se convirtió en el primer Estado que introdujo un impuesto a la economía digital en Europa.

El impuesto GAFA pretendía establecer un sistema fiscal más justo y eficaz, en el que se restableciera la equidad fiscal entre las grandes empresas digitales y el resto de las empresas, según el ministro de Economía y Hacienda.⁸⁸

"Los gigantes digitales pagan 14 % menos de impuestos que las PYMES europeas. El hecho de que estas empresas paguen menos impuestos que un productor de queso de la región de Quercy es un problema", dijo Bruno Le Maire, el ministro de Finanzas francés el pasado 3 de abril.⁸⁹

Asimismo, de acuerdo Nadia Antonin⁹⁰ existen 3 estrategias de “optimización fiscal”, en detrimento del fisco francés. La primera de ellas es la no facturación de ciertas ventas en Francia. Muchos de los gigantes digitales ofrecen servicios o bienes intangibles, que a diferencia de los bienes tangibles deben pagarse necesariamente en el país de consumo. De forma que, muchos productos culturales comprados a través de la Apple Store (películas, música, etc.) son facturados en Luxemburgo, en donde la tarifa del IVA es de 6% a diferencia del 20% en Francia.

⁸⁸ Jacques Loïc, *Géants du numérique : un premier pas français avant un accord international*, publicado el 11 de julio de 2019.

<https://www.gouvernement.fr/taxe-gafa-un-premier-pas-francais-avant-un-accord-international>

⁸⁹ *Idem*

⁹⁰ Nadia Antonin, *Les GAFA et leur stratégie d'optimisation fiscale*, Académie des Sciences Commerciales, publicado el 6 de enero de 2021.

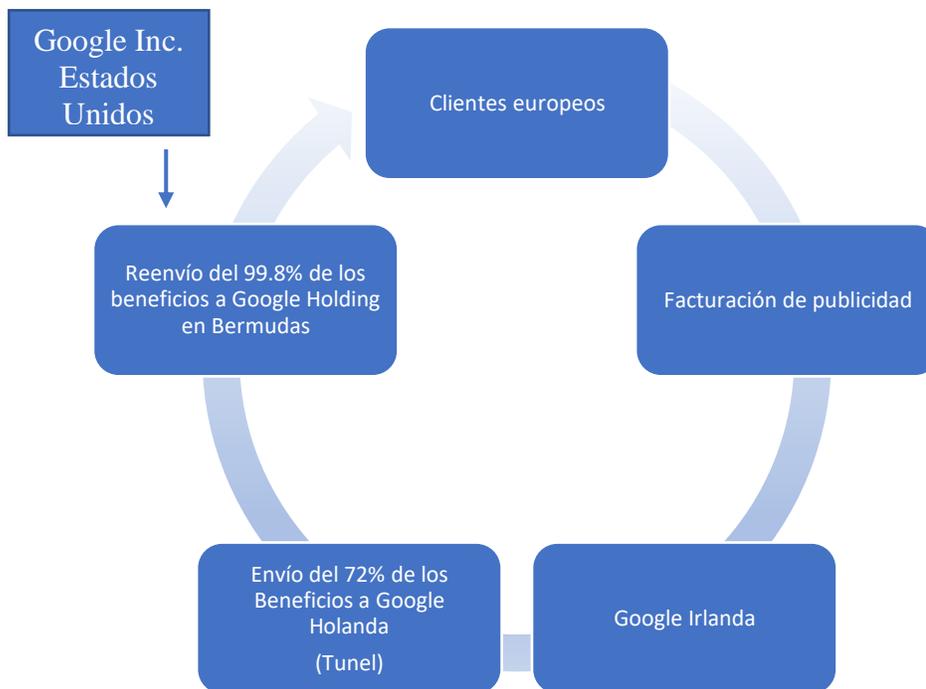
<https://academie-des-sciences-commerciales.org/les-gafa-et-leur-strategie-doptimisation-fiscale/>

La segunda estrategia es la manipulación de precios de transferencia, a través de la cual las empresas multinacionales transfieren los beneficios de una empresa situada en un país con altos impuestos a otra jurisdicción con una tasa impositiva más baja.

Bajo este esquema, la empresa situada en un país con la tasa impositiva más alta subfacturara sus servicios o sobrefactura sus compras a su filial para reducir sus beneficios y, por tanto, su impuesto sobre la renta.

Finalmente, la tercera estrategia de “optimización fiscal” denominada “doble irlandés” y “sándwich holandés”, que consiste en reducir los impuestos canalizando los beneficios hacia un paraíso fiscal a través de filiales irlandesas y holandesas. Dicha estrategia aprovecha disposiciones fiscales como: el impuesto a sociedades es de 12.5% en Irlanda frente al 28% de Francia en el ejercicio 2020; en los Países Bajos no hay impuesto sobre el uso de derechos de propiedad intelectual (marcas o patentes) y, por ejemplo, en Bermudas no hay impuesto a sociedades.

De acuerdo con la Asamblea Nacional francesa, Google utiliza este esquema de la siguiente manera.



Como se puede apreciar, detrás de la propuesta del impuesto GAFA, existía una pretensión de reestablecer la justicia y equidad contributiva entre las grandes empresas digitales y los demás contribuyentes partes del sistema tributario francés.

Por lo anterior, se impuso el pago del 3% de la “facturación digital”, consistente en ingresos publicitarios, comisiones percibidas por las plataformas o ingresos vinculados a la reventa de datos personales realizados en Francia.⁹¹

Según información del Ministerio de Finanzas de la República Francesa, el impuesto GAFA le es aplicable a las empresas que facturan operaciones digitales que equivalen en el mundo a 750 millones de euros, de los cuales 25 millones correspondan a la economía francesa.⁹²

⁹¹ Légifrance, LOI n° 2019-759.

<https://www.legifrance.gouv.fr/jorf/id/JORFTEXT000038811588>

⁹² *Idem*

C. España

Al igual que en Francia, en la Asamblea española se planteó el impuesto a los “grandes digitales”. La Ley 4/2020, publicada en el Boletín Oficial del Estado el 15 de octubre de 2020⁹³, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, al igual que el impuesto francés, cobra a una tasa de 3% determinados servicios digitales.

El impuesto se aplicaría sobre ventas digitales registradas localmente a empresas con una facturación anual de al menos 750 millones de euros e ingresos en España superiores a 3 millones de euros.⁹⁴

De acuerdo con el artículo 10 de la Ley, el impuesto grava los servicios de publicidad, intermediación en línea y transmisión de datos. Por otra parte, la Ley en su artículo 6 se considerarán como actividades no imponibles las siguientes:

- Las ventas de bienes o servicios contratados en línea a través del sitio web del proveedor de esos bienes o servicios, en las que el proveedor no actúa en calidad de intermediario.
- Las entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes que tengan lugar entre los usuarios, en el marco de un servicio de intermediación en línea.
- Las prestaciones de servicios de intermediación en línea, cuando la única o principal finalidad de dichos servicios prestados por la entidad que lleve a cabo la puesta a disposición de una interfaz digital sea suministrar contenidos digitales a los usuarios o prestarles servicios de comunicación o servicios de pago.

⁹³BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO, número 274, 16 de octubre de 2020.

<https://www.boe.es/boe/dias/2020/10/16/pdfs/BOE-A-2020-12355.pdf>

⁹⁴ Mentado, Pedro, *España cobrará impuesto del 3% a los gigantes del internet*, Energía hoy, publicado el 4 de junio de 2020.

<https://energiahoy.com/2020/06/04/espana-cobrara-impuesto-del-3-a-los-gigantes-del-internet/>

- Las prestaciones de servicios financieros regulados por entidades financieras reguladas.
- Las prestaciones de servicios de transmisión de datos, cuando se realicen por entidades financieras reguladas.
- Las prestaciones de servicios digitales cuando sean realizadas entre entidades que formen parte de un grupo con una participación, directa o indirecta, del 100 por cien.

Por otra parte, el artículo 7 de la Ley señala que las prestaciones de servicios se consideran realizadas en España.

- En el caso de los servicios de publicidad en línea, cuando en el momento en que la publicidad aparezca en el dispositivo de ese usuario el dispositivo se encuentre en ese ámbito territorial.
- En el caso de los servicios de intermediación en línea en que exista facilitación de entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios, cuando la conclusión de la operación subyacente por un usuario se lleve a cabo a través de la interfaz digital de un dispositivo que en el momento de la conclusión se encuentre en ese ámbito territorial. En los demás servicios de intermediación en línea, cuando la cuenta que permita al usuario acceder a la interfaz digital se haya abierto utilizando un dispositivo que en el momento de la apertura se encuentre en ese ámbito territorial.
- En el caso de los servicios de transmisión de datos, cuando los datos transmitidos hayan sido generados por un usuario a través de una interfaz digital a la que se haya accedido mediante un dispositivo que en el momento de la generación de los datos se encuentre en ese ámbito territorial.

Este gravamen es vigente en España desde el 16 de enero de 2021, de acuerdo con su artículo transitorio, en donde establece la vigencia a partir de 3 meses contados desde su publicación en el Boletín Oficial del Estado.

En virtud de lo anterior, la empresa Google les ha avisado de que pretende aumentar un 2% a partir de mayo la tarifa de los anuncios emitidos en su plataforma en los países de Francia y España. Esto con la finalidad de compensar el coste del pago del impuesto en ambos países.

El aumento que debe "cubrir parte de los costes relacionados con el cumplimiento de la legislación fiscal sobre los servicios digitales en Francia y España", explicó Google a los anunciantes en un correo electrónico.⁹⁵

V. México

Por su parte, México el pasado 9 de diciembre de 2019 realizó diversas reformas fisales, dentro de las cuales destaca la regulación para la imposición a servicios digitales, no obstante. Como parte de la reforma, se realizaron diversas modificaciones al Código Fiscal de la Federación, la Ley del Impuesto Sobre la Renta y la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

En relación con la regulación a la economía digital se integró la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en su Título IV, Capítulo II, la Sección II denominada "Ingresos por la enajenación de bienes o la prestación de servicios a través de Internet, mediante plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares".

⁹⁵Capital, *Google veut répercuter la taxe Gafa sur les prix de ses publicités en France !*, publicado el 5 de marzo de 2021.
<https://www.capital.fr/entreprises-marches/google-veut-repercuter-la-taxe-gafa-sur-les-prix-de-ses-publicites-en-france-1396099>

Por lo que hace a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se incorporó el Capítulo II Bis denominado “Prestación de servicios digitales por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente”

Resulta importante señalar que en la exposición de motivos de dicha reforma en lo relativo a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se argumentó la necesidad de acuerdo con el Plan de Acción BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*).

En armonía con lo anterior, el Servicio de Administración Tributaria publicó diversas reglas a través de la Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio 2020, en el Capítulo 3.1 Disposiciones generales de las personas físicas, en el título 12 De la Prestación de servicios digitales. Este último sufrió adiciones y modificaciones a sus reglas tanto en la Primera como en la Segunda Modificación a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2020.

Uno de los principales cambios se dio en el Código Fiscal de la Federación, en donde el inciso D, del artículo 27, relativo al Registro Federal de Contribuyentes se reformó para quedar de la siguiente manera:

“Artículo 27. En materia del Registro Federal de Contribuyentes, se estará a lo siguiente:

(...)

D. Casos especiales:

- I. Para efectos de la fracción I del apartado B del presente artículo, podrán solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes, las personas físicas y personas morales, residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, que no se encuentren obligadas a ello. Para tal efecto, deberán proporcionar su número de

identificación fiscal, cuando tengan obligación de contar con éste en el país en que residan, así como cumplir con los términos y requisitos que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general. Dicha inscripción no les otorga la posibilidad de solicitar la devolución de contribuciones.

(...)"

De la anterior transcripción se desprende la posibilidad de solicitar la inscripción al Registro Federal de Contribuyentes por parte de personas físicas o morales residentes en el extranjero, sin establecimiento permanente en México.

Asimismo, el mismo precepto normativo señala en su fracción VII, que las personas morales residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en México, deberán cumplir con las obligaciones contenidas en la fracción I, del artículo 113C de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Las obligaciones anteriormente mencionadas, forman parte de la reforma en comento, de la cual se adicionó a la Ley del Impuesto Sobre la Renta la Sección *De los ingresos por la enajenación de bienes o la prestación de servicios a través de Internet, mediante plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares*. Las obligaciones principales obligaciones que se señalan en la fracción I del artículo 113C son las siguientes:

- Inscripción al Registro Federal de Contribuyentes
- Designar un representante legal y señalar un domicilio fiscal en México
- Incribirse como retenedor de impuestos
- Tramitar la Firma electrónica

En particular, el artículo 113 A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece como obligación de pagar el impuesto a las personas físicas que enajenen o

presten los servicios de la fracción II de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que se señalan a través de Internet, mediante plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares.

En este sentido, de acuerdo con el artículo en comento se pagará el impuesto sobre la renta sobre aquellas enajenaciones de bienes y por los servicios de intermediación de bienes y/o servicios. A dicha actividades, de conformidad con la reforma de 8 de diciembre de 2020, se les retendría conforme a lo siguiente:

- Prestación de servicios de transporte terrestre de pasajeros y entrega de bienes 2.1%
- Prestación de servicios de hospedaje 4%
- Enajenación de bienes y prestación de servicios distintos a los ya mencionados 1%

El contribuyente podrá optar por considerar como pago definitivo del Impuesto Sobre la Renta, las retenciones efectuadas a lo largo del ejercicio, si se cumplen las siguientes condiciones

- Sus ingresos anuales por este concepto no son mayores a \$300,000.00 (Trescientos mil pesos 00/100 M.N.)
- Si obtiene ingresos distintos a este título, sólo podrá optar por el pago definitivo si los demás ingresos se perciben de acuerdo con los capítulos I y VI, es decir, Ingresos Por Salarios y en General por la Prestación de un Servicio Personal Subordinado o Por Intereses.

Si el contribuyente opta por pagar el Impuesto Sobre la Renta de esta manera estará a lo siguiente:

- No podrá realizar deducciones por las actividades que se realicen mediante las plataformas tecnológicas.

- Deberá conservar el CFDI que le expida la plataforma a través del cual se demuestren los ingresos efectivamente cobrados.
- Si la plataforma no expide el comprobante, el contribuyente deberá expedirlo y conservarlo.
- Deberá presentar un aviso al Servicio de Administración Tributaria, dentro de los primeros 30 días del ejercicio que pretende aplicar esta facilidad, que es su voluntad optar por esta opción.

Por otra parte, la reforma de 9 de diciembre de 2019, estableció diversos requisitos para los residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en México, las cuales se encuentran contenidas en el artículo 18 D de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

En virtud de lo anterior, los residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en México que dan servicios digitales a receptores en México, deberán cumplir con las siguientes obligaciones:

- Inscribirse al Registro Federal de Contribuyentes.
- Ofertar y cobrar con precios incluido el Impuesto al Valor Agregado.
- Presentar trimestralmente al Servicio de Administración Tributaria información sobre el número mensual de servicios u operaciones realizadas en México.
- Calcular mensualmente el Impuesto al Valor Agregado.
- Emitir y enviar electrónicamente los CFDI.
- Designar un representante legal y señalar un domicilio fiscal en México.
- Tramitar la Firma Electrónica.

En relación con la obligación de inscribirse al Registro Federal de Contribuyentes, y de acuerdo con el contenido la regla 12.1.5 de la Resolución Miscelánea Fiscal de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el Servicio de

Administración Tributaria publicará en el Diario Oficial de la Federación un listado de Prestadores de Servicios Digitales Inscritos.

En este sentido, el pasado 10 de marzo de 2021, mediante el oficio **700 04 00 00 00 2021-131** se dieron a conocer los prestadores inscritos, a la fecha de 28 de febrero de 2021, de los cuales destacan los siguientes⁹⁶:

- Airbnb Ireland Unlimited Company, entidad irlandesa de servicios de intermediación de hospedaje.
- Amazon Services Europe S.A R.L., entidad luxemburguesa de servicios de intermediación de enajenación de bienes.
- Amazon Services International, INC, entidad estadounidense de intermediación de enajenación de bienes.
- Amazon.com Services LLC, entidad americana de intermediación de enajenación de bienes.
- Apple, entidad americana de servicios de streaming y de almacenamiento de datos.
- DiDi Mobility Information Technology PTE. LTD, entidad singapurense de servicios de intermediación de transporte.
- Facebook Payments International Limited, entidad irlandesa de servicio de red social.
- Facebook Technologies Ireland Limited, entidad irlandesa de servicio de red social.
- Google LLC, entidad americana de servicios de tecnologías de internet y desarrollo de software.
- HBO Digital Latin America LLC, entidad americana de servicios de streaming de contenido audiovisual.
- LinkedIn, entidad irlandesa de servicio de red social.

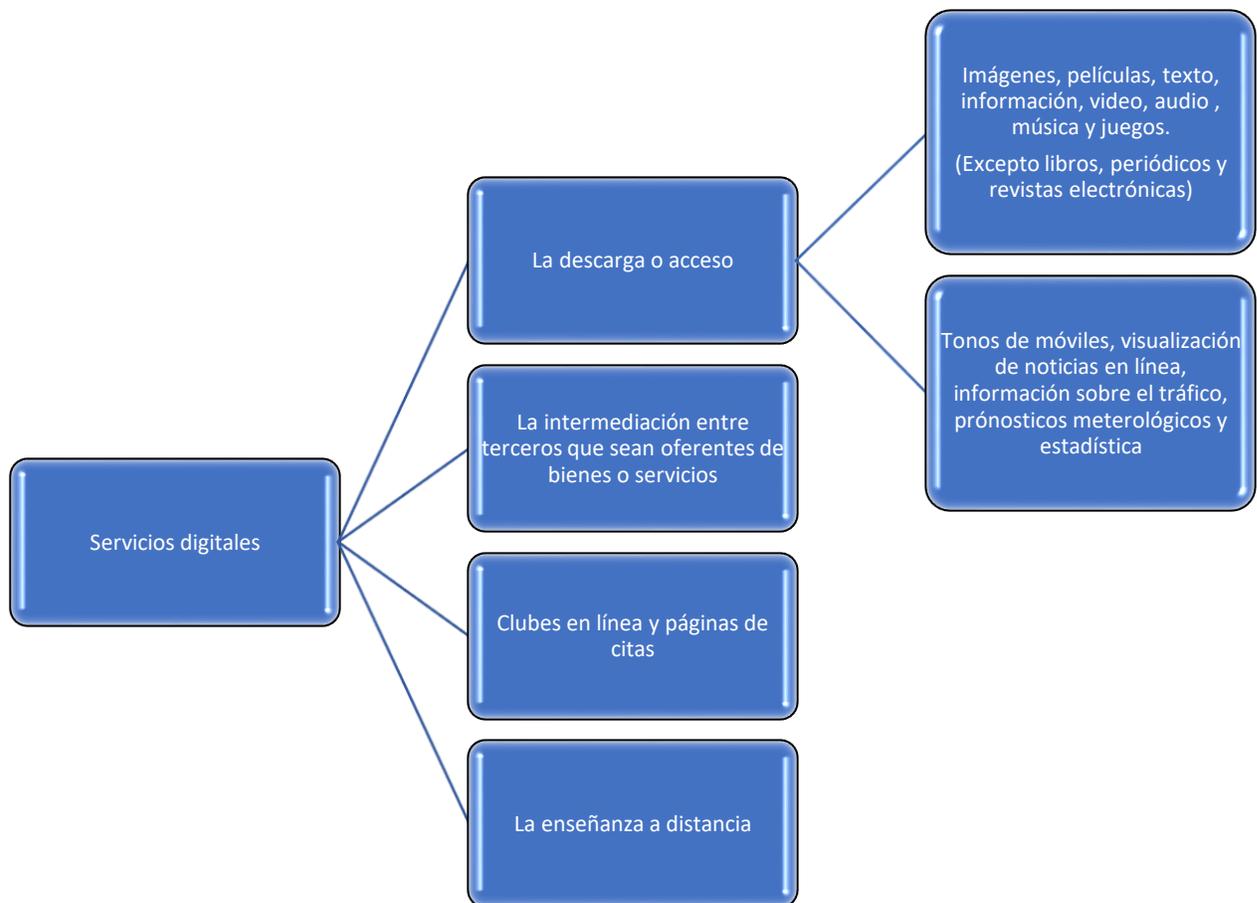
⁹⁶ Diario Oficial de la Federación, 10 de marzo de 2021.
https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5613250&fecha=10/03/2021

- Microsoft Corporation, entidad americana de servicios de tecnologías de internet y desarrollo de software.
- Nintendo Of America INC, entidad americana de venta de intangibles.
- Spotify AB, entidad sueca de servicios de streamign de contenido de audio.
- Sony Interactive Entertainment LLC, entidad americana de venta de intangibles.
- Uber B.V., entidad neerlandesa de servicios de intermediación de transporte.
- Wix.Com LTD, entidad israilí de servicios de *hosting* de paginas de internet.
- Zoom Video Communications, INC, entidad americana de servicios de telecomunicación.

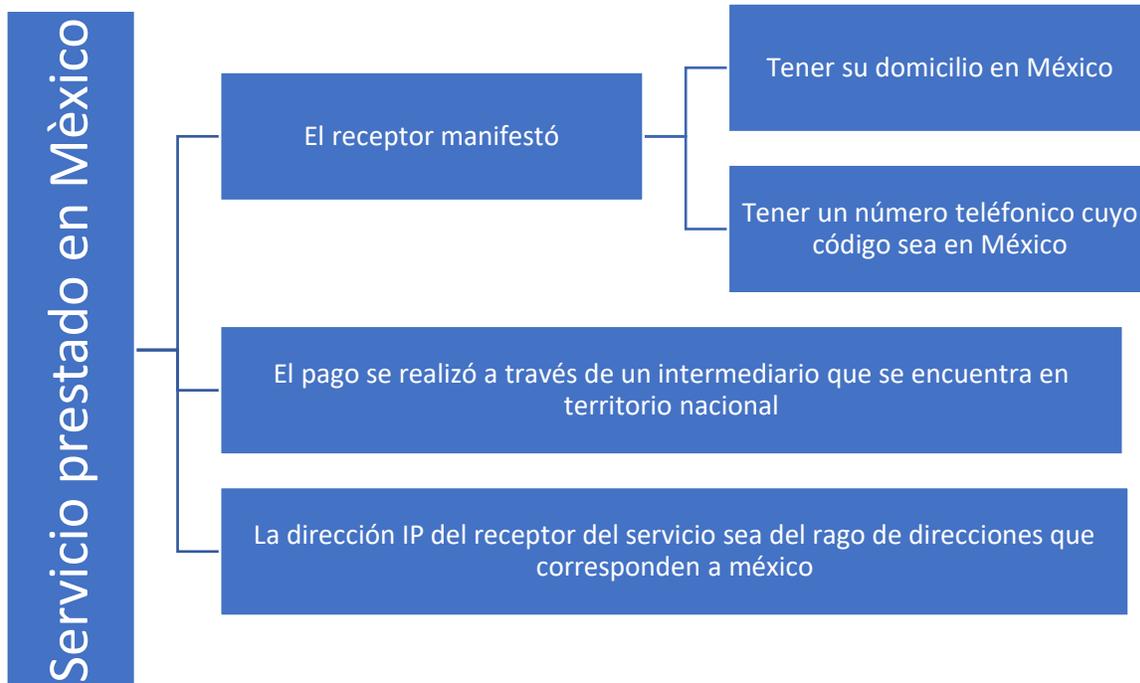
Asimismo, para efectos del artículo 16 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se establece que, para el caso de servicios digitales, se considera que el servicio se presta en México, cuando el receptor del servicio se encuentra en territorio nacional.

Para efectos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el artículo 18 B establece qué se entiende por servicios digitales, cuando éstos se proporcionen mediante aplicaciones o a través de internet u otra red, primordialmente automatizados, siempre que se cobre una contraprestación a cambio.

A continuación, se presenta un mapa conceptual en donde se aprecia en contenido del artículo 18 B de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, es decir, los servicios digitales que se entienden prestados en territorio nacional, y que serán sujetos de gravamen en México.



Por otra parte, el artículo 18 C de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece los supuestos bajo los cuales se debe considerar que un servicio digital como prestado en territorio nacional. En este sentido, se exhibe a continuación un mapa conceptual del cual se desprende cuándo un servicio se considera prestado en el territorio nacional, de acuerdo con el contenido del artículo en comento.



La dirección IP, “es un código que comprende ocho dígitos numéricos, separados por puntos, que indica de manera exclusiva los dispositivos que están conectados y el lugar de donde se está solicitando información para su entrega, dichos dígitos van cambiando constantemente”.⁹⁷

“La dirección IP es el identificador de cada host dentro de su red de redes. Cada host conectado a una red tiene una dirección IP asignada, la cual debe ser distinta a todas las demás direcciones que estén vigentes en ese momento en el conjunto de redes visibles por el host.”⁹⁸

Por otra parte, dispone el artículo 18 H, establece que para el supuesto de que se presten de manera simultanea servicios listados en el artículo 18 B con otros distintos, se cobrará el 16% del Impuesto al Valor Agregado por el total de la contraprestación, siempre y cuando si se separarán los servicios, no se cobrara el

⁹⁷ Orozco-Felgueres Loya, Carlos. *Implicaciones Fiscales de las Plataformas Digitales*. Dofiscal Editores. 2020. México. pp.193-194.

⁹⁸ Universidad Técnica Federico Santa María, *IP Introducción*. <https://www.inf.utfsm.cl/~contrera/IntroIngeInfo/apuntes/IPintroduccion.pdf>

monto de la contraprestación pactado. Para el caso contrario, de poder separar ambos servicios, se considerará como que el 70% corresponde al monto de los servicios digitales.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado, en su fracción II, el artículo 18 J dispone que el residente en el extranjero sin establecimiento permanente que opere en México deberá retener el 50% del impuesto cobrado a las personas físicas que enajenen bienes, presten servicios o concedan el uso o goce temporal de bienes. Si la persona física no proporcionara su clave del Registro Federal de Contribuyentes, la retención será del 100% del impuesto cobrado.

En virtud de lo anterior, el residente en el extranjero sin establecimiento permanente que opere en México deberá inscribirse como retenedor, emitir el Comprobante Fiscal Digital por Internet de retenciones e informaciones de pagos y enterar la retención del impuesto mediante declaración electrónica a más tardar el 17 del mes siguiente que está informando.

Al igual que el Impuesto Sobre la Renta, el artículo 18 M de la Ley del Impuesto al Valor Agregado dispone que el contribuyente al que le realicen la retención anteriormente mencionada podrá optar por considerarla como el pago definitivo del impuesto al Valor Agregado, si sus ingresos por servicios digitales ascienden a no más de \$300,000.00 (trescientos mil pesos 00/100M.N.); y, que no obtenga otro tipo de ingresos, salvo que sean por ingresos o intereses.

Al respecto, resulta importante destacar que las medidas adoptadas por el Estado Mexicano se estiman pertinentes de acuerdo con las recomendaciones hechas por la OCDE. Se afirma lo anterior dado que las medidas adoptadas no incumplen con los acuerdos internacionales celebrados previamente por México; no resultan una sobrecarga fiscal para los contribuyentes; están dirigidas a sectores determinados y no a la totalidad de negocios que se desarrollan en la economía digital; y, no

implican aparentemente una complejidad para su aplicación por parte del Fisco Federal.

No obstante, de acuerdo con los parámetros establecidos por la OCDE y de los cuales gran parte de la comunidad internacional está de acuerdo, las medidas que impusieran los países deberían considerarse como temporales previos al acuerdo global. Dicha situación no se desprende indubitablemente de la legislación nacional, por lo que será interesante conocer cuál será el posicionamiento de México cuando exista un consenso generalizado entre las naciones sobre las reglas fiscales aplicables al comercio electrónico, en cuanto a si la legislación actual se aplicará paralelamente, será modificada o abrogada.

CONCLUSIONES

1. La Potestad Tributaria es la facultad o posibilidad jurídica del Estado, de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción, no obstante, en virtud de la movilidad inherente a la economía digital plantea problemas para la imposición de contribuciones bajo el sistema tributario internacional actual, en particular las reglas del nexo. Por lo anterior, resulta necesario adecuar el sistema tributario a las nuevas formas de comerciar.
2. En particular la concepción del Establecimiento Permanentes surge y se desarrolla bajo un contexto del comercio tradicional, en donde resulta necesaria la presencia física para el desarrollo de la actividad económica, por lo que es insuficiente para regular el contexto de las transacciones digitales, ya que éstas no requieren de presencia física en el país de consumo para desarrollarse. En este sentido, se deben adicionar nuevas reglas que sean acorde a la naturaleza de la economía digital. A manera de ejemplo destacan: el establecimiento permanente virtual, los impuestos GAFA o los monto A y B de la Acción 1 de BEPS de la OCDE.
3. El Establecimiento Permanente se ha consolidado como un concepto indispensable en la tributación internacional, ya que siempre se encuentra presente en los convenios para evitar la doble tributación, por lo que resulta difícil modificar esta figura de la que ya existe consenso y además resuelve de manera efectiva diversos supuestos para evitar la doble imposición.
4. El mantener el régimen jurídico actual sin ninguna modificación significativa traería como consecuencia de igual manera no atender las lagunas que no son previstas por las reglas actuales, mismas que son aprovechadas por diversas multinacionales para disminuir su base gravable y transferir beneficios a regímenes con tasas impositivas bajas. Por lo anterior, es necesario un consenso por parte de la comunidad internacional para establecer las reglas que regirán la tributación del comercio electrónico.

5. Si se optara por la modificación del concepto de Establecimiento Permanente, deberá realizarse mediante un consenso global, ya que diversas modificaciones unilaterales desestabilizarían el sistema tributario internacional, sin dar una solución real al problema que representa la economía digital a la tributación.
6. La creación de un nuevo concepto que regule las operaciones comerciales de la economía digital propone modificar el nexo a la jurisdicción a tributar, no obstante, resulta insuficiente para atender la totalidad del espectro de las relaciones comerciales digitales. En este sentido, deben establecerse reglas también en relación a la base gravable, precios de transferencia, caracterización de intangibles y procedimientos de solución controversias.
7. El nuevo derecho de imposición propuesto por la OCDE para las jurisdicciones de mercado sobre una parte de los beneficios residuales calculados a nivel de grupo (o segmento) de empresas multinacionales (Monto A), así como el rendimiento fijo para ciertas actividades de comercialización y distribución de base que tienen lugar físicamente en una jurisdicción de mercado (Monto B), resultan un primer paso para la regulación de la economía digital, sin embargo, al establecer reglas para las multinacionales, quedan muchos sujetos sin regular.
8. La propuesta del pilar dos de la OCDE dota una base sólida para una solución sistemática, ya que el derecho "imponer impuestos de nueva cuenta" en los casos en que otras jurisdicciones no hayan ejercido sus derechos tributarios primarios, o el pago esté de otro modo sujeto a bajos niveles de imposición efectiva, resulta una solución equitativa para la distribución de la renta entre los países.
9. Los impuestos GAFA, aseguran el cobro de impuestos sobre los ingresos de las empresas más grandes de la economía digital, por lo que como medida provisional en lo que se llega a un consenso internacional se estima como

idónea. En este sentido, considero que podría ser una medida a adoptar por parte de México para incrementar su recaudación tendente a buscar la equidad tributaria.

10. La acción 1 de BEPS si bien atiende los problemas de la economía digital, ésta no puede desprenderse de las acciones 7 Establecimiento Permanente y 15 Instrumento Multilateral, para su correcta implementación. En virtud de lo anterior, el consenso de la comunidad internacional en el Proyecto de BEPS debe ser integral, para dar soluciones a todas las problemáticas abordadas. En particular, la economía digital, requiere de las acciones 1, 7 y 15.

11. Finalmente, través del presente trabajo se pone de relieve la insuficiencia del concepto de Establecimiento Permanente para fiscalizar las relaciones comerciales que surgen de la Economía digital. Asimismo, a través de la investigación se observó que las diversas posturas y posibles soluciones que han sido planteadas en relación con el tema se han realizado mayoritariamente por autores e instituciones extranjeras. Por lo que esta investigación recopila en español algunos de los datos más relevantes entorno a la tributación de la Economía Digital.

BIBLIOGRAFIA

- Álvarez Alcalá, Alil, *Lecciones de derecho fiscal*, México, Oxford University Press, 2010.
- Arvid Aage, Skaar. *Permanent Establsihment- Erosion of a Tax Treaty Principl*. Kluwer Law International, La Haya, Países Bajos,1991.
- Bettinger Barrios, Herbert, *Efecto impositivo del establecimiento permanente 2004: análisis del establecimiento permanente conforme a la legislación mexicana y los modelos para evitar la doble tributación*, 4a. Ed.m México, Ediciones Fiscales Isef, 2004.
- Calderón Medina, David, *Comercio Electrónico. Una perspectiva tributaria mexicana*, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, 2010.
- Carrasco Iriarte, Hugo, *Derecho fiscal I*, 6a. Ed., México, Iure Editores, 2008.
- Calvo Nicolau, Enrique, *Tratado del Impuesto Sobre la Renta*, Tomo I, Editorial Themis, México, 1995.
- Carballo Balvanera, Luis, *Derecho Fiscal*, México, Editorial Porrúa, 2018.
- Chissick, Michael y Kelamn, Alistair, *Electronic Commerce: law and practice*, 3a. Ed., Gran Bretaña, Sweet & Maxwell, 2002.
- Cornejo López, Valentino F., *Los medios electrónicos regulados en México*. Sista, 2006.
- Edward, Lilian, *The new legal framework for e-commerce in Europe*, Oxford, Hart, 2005.
- García Máynez, Eduardo, *Introducción al estudio del derecho*, 52ª Edición, Editorial Porrúa, México, 2001.
- García Jorge y Cruz Humberto. *Establecimiento permanente. Su evolución en la era BEPS*. Thomson Reuters. México. 2020.
- Garham, James A., *El derecho internacional privado del comercio electrónico*, México, Themis, 2003.
- Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Derecho Financiero*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1976, Volumen 1.
- Grosso, Beatriz Mariana, *La redacción normativa. Su estilo*, Buenos Aires, Bunizal Culzoni Editores, 1988.
- Hinnekens Luc, *Looking for an Appropriate Jurisdictional Framework for Source-State Taxation of International Electronic Commcerce in the Twenty-first Century*, 26 Intertax 19, No. 617, 1998.
- Hoscmán, Heriverto S., *Negocios en Internet: e-commerce, correo electrónico, firma digital*, Bogotá, 2013.
- Kelsen, Hans, *Teoría Pura del Derecho*, Séptima Edición, Editorial Porrúa, México, 1993.
- Margáin Manautou, Emilio, *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, 18a. Ed., México, Editorial Porrúa, 2005.
- Méndez Galeana, Jorge, *Introducción al Derecho Financiero*, Editorial Trillas, México, 2003.
- Montaño Galarza, César, *Derecho Tributario Internacional. El Establecimiento Permanente*, Editorial Temis, Bogotá, 2004.

Muller, Sam et al, *The Law of the Future and the Future of Law*, Torkel Opsahl Academic Epublsher, Oslo, 2011.

Ortega Maldonado, Juan Manuel, *Derecho Fiscal*. Editorial Porrúa, México, 2017.

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

Orozco-Felgueres Loya, Carlos. *Implicaciones Fiscales de las Plataformas Digitales*. Dofiscal Editores. México. 2020.

Pérez Royo, Fernando, *Derecho Financiero y tributario (parte general)*, 6 ed., Civitas, Madrid, 1996.

Ponce Gómez, Francisco y Ponce Castillo, Rodolfo. *Derecho Fiscal*, décima edición, México. 2000.

Rico Carrillo, Mariliana, *El pago electrónico en Internet: estructura operativa y regimen jurídico*. España, 2012.

Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, 3a. Ed., México, Oxford University Press, 2014.

Rowland, Diane, *Information technology law*, 5a. Ed., Gran Bretaña, 2017.

Sarra, Viviana Andrea, *Comercio electrónico y derecho*, Buenos Aires, Astrea, 2000.

Schulz, Andrea, *Legal aspects of an E-commerce transaction*, Munich, Sellier European Law Publishers, 2006

Servando J. Garza, *Las Garantías constitucionales en el derecho tributario mexicano*, Cultura TGSA, México, 1949.

Uckmar, Victor (coord.), *Impuestos sobre el comercio internacional*, 2a. Ed., Buenos Aires, Marcel Pons, 2008.

Uckmar, Victor (coord.), *Curso de derecho internacional*, Bogotá, Temis, 2003.

Valdés Costa, Ramón, *Estudios de derecho tributario internacional*, Montevideo, Rosgal, 1978.

Van't Hek Koen, *BEPS: Coherencia, Sustancia y Transparencia*. Thomson Reuters. México. 2017.

Venegas, Sonia, *Derecho Fiscal. Parte General e impuestos federales*, México, Oxford University Press, 2016.

Wang, Faye Fangfei, *Law of electronic commercial transactions: contemporary issues in the EU, US and China*, 2a. Ed. Nueva York, 2014.

Williams, Robert L., *Fundamentals of Permanent Establishments*, Kluwer Law International, La Haya, Países Bajos, 2014.

Yanome Yesaki, Mauricio, *Compendio de Derecho Fiscal*, México, Editorial Porrúa, 2009.

Legislación

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
 Constitución Política de la Ciudad de México
 Constitución Política del Estado Libre y Soberano de Baja California
 Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio 2021
 Código Fiscal de la Federación

Código de Comercio
Ley del Impuesto Sobre la Renta
Ley del Impuesto al Valor Agregado
Resolución Miscelánea Fiscal para el Ejercicio 2021

Jurisprudencia

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, novena época, Pleno, t.X, tesis P./J. °09/99, noviembre de 199, p.22
Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, Tesis 2000793, Mayo 2012, p. 1919.

Hemerografía

Cockfield, Arthur, *Reforming the Permanent Establishment Principle through a Quantitative Economic Presence Test*, 38 Can. Bus. L. J., 2003
Cockfield, Arthur, *Balancing National Interests in the Taxation of Electronic Commerce Business Profits*, Tulane Law Review, Nueva Orleans, noviembre 1999
Staff Reforma. *Crecen 53.8% compras online*. Periódico Reforma. 17 de enero de 2019. Sección Negocios. p3.
Sánchez, Arely. *Repunta en México comercio electrónico*. Periódico Reforma. 30 de diciembre de 2019. p.1.
Vaca Bohórquez, Ángela Carolina, *Virtual Permanent Establishment. An Approach to the Taxation of Electronic Commerce Transactions*. Revista de Derecho Fiscal de la Universidad de Externado, Colombia, No. 8, Enero-Junio 2016
Wira, Nufansa, *Permanent Establishment for Ecommerce in International Taxation*, Nigata University Bulletin, Modern social and cultural studies, No.37, Diciembre, 2006, pp.325-351.

Sitios de Internet

20 minutes, *Taxe Gafa : Les Etats-Unis lèvent l'obstacle à un accord international sur la fiscalité du numérique*, publicado el 21 de febrero de 2021.
<https://www.20minutes.fr/economie/2986707-20210226-taxe-gafa-etats-unis-levent-obstacle-accord-international-fiscalite-numerique>
Ariana Dondo, et al, *El Impuesto Gafa en América Latina*, CELA, publicado el 15 de mayo de 2020.
<https://www.celag.org/el-impuesto-gafa-en-america-latina/>
BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO, número 274, 16 de octubre de 2020.
<https://www.boe.es/boe/dias/2020/10/16/pdfs/BOE-A-2020-12355.pdf>
Capital, *Google veut répercuter la taxe Gafa sur les prix de ses publicités en France*!, publicado el 5 de marzo de 2021.
<https://www.capital.fr/entreprises-marches/google-veut-repercuter-la-taxe-gafa-sur-les-prix-de-ses-publicites-en-france-1396099>
Diario Oficial de la Federación, 10 de marzo de 2021.
https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5613250&fecha=10/03/2021
Eurostat (2017), *Glossary: E-Commerce*, <https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Glossary:E-commerce>.

IMPO – Centro de Información Oficial, Decreto N° 144/018, <https://www.impo.com.uy/bases/decretos/144-2018>

IMPO – Centro de Información Oficial, Resolución DGI N° 9270/018 , <http://www.impo.com.uy/bases/resoluciones-dgi-originales/9270-2018>

International Tax review, *US relinquishes its ‘safe harbour’ request in digital tax negotiations*, publicado el 1 de marzo de 2021. <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1qs1lxxpbbfj4/us-relinquishes-its-safe-harbour-request-in-digital-tax-negotiations>

Jacques Loïc, *Géants du numérique : un premier pas français avant un accord international*, publicado el 11 de julio de 2019. <https://www.gouvernement.fr/taxe-gafa-un-premier-pas-francais-avant-un-accord-international>

Knowledge Freshfields, *Taxing the digitalised economy*, http://knowledge.freshfields.com/en/Global/r/4424/taxing_the_digitalised_economy___is_2021_the_year_for

La Gaceta No 234, publicada el 22 de setiembre del 2020. <https://www.hacienda.go.cr/Sidovih/uploads/Archivos/Resoluciones%20de%20ley/DGT-R-27-2020-En%20La%20Gaceta%20Nº%20234-22-09-2020.pdf>

Légifrance, LOI n° 2019-759. <https://www.legifrance.gouv.fr/jorf/id/JORFTEXT000038811588>

Mentado, Pedro, *España cobrará impuesto del 3% a los gigantes del internet*, Energía hoy, publicado el 4 de junio de 2020. <https://energiaahoy.com/2020/06/04/espana-cobrara-impuesto-del-3-a-los-gigantes-del-internet/>

Ministerio de Hacienda, *SERVICIOS DIGITALES TRANSFRONTERIZOS PAGARÁN 13% DE IVA A PARTIR DE 01 DE AGOSTO*, publicado el 12 de junio de 2020. <https://www.hacienda.go.cr/noticias/15841-servicios-digitales-transfronterizos-pagaran-13-de-iva-a-partir-de-01-de-agosto>

Ministerio de Hacienda, *Resolución sobre cobro y percepción del impuesto sobre el valor agregado sobre servicios digitales transfronterizos.*, [https://www.hacienda.go.cr/docs/5ee402127f7e2_DGT-R-13-2020%20-%20Resolucion%20Servicios%20Digitales%20Transfronterizos%20\(VF%2011-06-2020\)%20\(1\).pdf](https://www.hacienda.go.cr/docs/5ee402127f7e2_DGT-R-13-2020%20-%20Resolucion%20Servicios%20Digitales%20Transfronterizos%20(VF%2011-06-2020)%20(1).pdf)

Montaño Galarza, César, *El Establecimiento Permanente En Los Países Miembros De La Comunidad Andina Y En El Modelo De Convenio De La Organización Para La Cooperación Y El Desarrollo Económico*, Fondo de Investigaciones de la Universidad Andina Simón Bolívar Sede Ecuador. <http://www.uasb.edu.ec/UserFiles/File/el%20establecimiento%20permanente%20cesar%20montano.pdf>

Nadia Antonin, *Les GAFA et leur stratégie d’optimisation fiscale*, Académie des Sciences Commerciales, publicado el 6 de enero de 2021. <https://academie-des-sciences-commerciales.org/les-gafa-et-leur-strategie-doptimisation-fiscale/>

Observatorio Latinoamericano de Regulación de Medios y Convergencia, *Uruguay sigue cobrando impuestos a las OTT extranjeras: más del 67% de la recaudación por IVA provino de OTT audiovisuales*, <https://www.observacom.org/uruguay-sigue->

cobrando-impuestos-a-las-ott-extranjeras-mas-del-67-de-la-recaudacion-por-iva-de-provino-de-ott-audiovisuales/
 OCDE. <https://www.oecd.org/tax/beps/>
 OCDE, Action 1 Tax Challenges Arising from Digitalis
<https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>
 OECD (2011), *OECD Guide to Measuring the Information Society 2011*, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264113541-en>.
 OCDE (2013). Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/978926402719-es>
 OCDE (2014), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Capítulo 2, OECD Publishing, Paris, 2014. <https://doi.org/10.1787/9789264218789-en>
 OECD (2014), *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing.
 OECD (2015), *Centre for Tax Policy and Administration, OECD presents outputs of OECD. G20 BEPS Project for Discussion at G20 Finance Ministers Meeting*, October 5, 2015. <https://www.oecd.org/ctp/oecd-presents-outputs-of-oecd-g20-beps-project-for-discussion-at-g20-finance-ministers-meeting.htm>
 OCDE (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264218789-en>
<http://dx.doi.org/10.1787/9789264219212-en> p. 18
 OECD (2019), *Unpacking E-commerce: Business Models, Trends and Policies*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/23561431-en>.
 OECD (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/beba0634-en>
 Office of Tax Policy, United States Department of the Treasury, *Selected Tax Policy Implications Of Global Electronic Commerce 22*, [Http://www.treas.gov/offices/tax-policy/library/internet.pdf](http://www.treas.gov/offices/tax-policy/library/internet.pdf).
 Servicio de Administración Tributaria, *Conoce los beneficios que tienes como residente en el extranjero*.
<https://www.sat.gob.mx/consulta/06888/conoce-los-beneficios-que-tienes-como-residente-en-el-extranjero>
 Ulrika Lomas, *EU committed to boosting tax take from digital Economy*, Wolters Kluwer, publicado el 19 de marzo de 2021
https://www.taxnews.com/news/EU_Committed_To_Boosting_Tax_Take_From_Digital_Economy____97934.html
 Universidad Técnica Federico Santa María, *IP Introducción*.
<https://www.inf.utfsm.cl/~contrera/IntrolngelInfo/apuntes/IPintroduccion.pdf>
 Uruguay Natural, *¿Cuánto pagaron por impuestos en Uruguay aplicaciones como Uber, Spotify y Netflix?*, <https://marcapaisuruguay.gub.uy/cuanto-pagaron-por-impuestos-en-uruguay-aplicaciones-como-uber-spotify-y-netflix/>