



**Universidad Nacional Autónoma de México**

Programa de Especializaciones en Ciencias de la Administración

## **Tesina**

**Gravamen de las operaciones internacionales que utilizan *Cloud Computing*.**

**Que para obtener el grado de:**

**Especialista en Fiscal**

**Presenta: Liz Miriam González Barajas**

**Tutor: Jorge Santamaría García**

**Ciudad de México, a 30 de mayo de 2016.**



Universidad Nacional  
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

**Biblioteca Central**



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

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

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

**Gracias a Dios.**

**Para Carlos y Carmen  
Mi ejemplo y motivo**

## Contenido

<b>Introducción</b> .....	<b>1</b>
<b>Objetivo General</b> .....	<b>4</b>
<b>Objetivos Específicos</b> .....	<b>4</b>
<b>Justificación</b> .....	<b>5</b>
<b>Hipótesis</b> .....	<b>6</b>
<b>Capítulo I: Derecho Tributario Internacional</b> .....	<b>7</b>
Ubicación del Derecho Tributario Internacional.....	7
Definición.....	9
Soberanía Tributaria.....	11
<i>Limitación y extensión del poder tributario</i> .....	14
La doble imposición internacional .....	16
Los convenios para evitar la doble imposición .....	21
<b>Capítulo II: Operaciones Internacionales que utilizan cloud computing</b> .....	<b>24</b>
Economía digital .....	24
<i>La nube</i> .....	30
Alcance de la fiscalización internacional de las operaciones que utilizan cloud. ....	33
<i>Imposición directa</i> .....	35
<i>Imposición indirecta</i> .....	40
Probables prácticas BEPS en el uso de la nube.....	43
<b>Capítulo III. Propuestas para resolver los problemas fiscales de las operaciones en cloud.</b> ....	<b>45</b>
Las directrices de la OCDE.....	45
Las propuestas de la Unión Europea .....	48
<b>Conclusiones</b> .....	<b>50</b>
<b>Referencias</b> .....	<b>55</b>

## **Contenido de Ilustraciones y Tablas**

Ilustración 1. Tipos de nube .....	31
Tabla 1. Limitaciones internacionales al ejercicio territorial del poder tributario .....	15
Tabla 2. Tipos de doble imposición .....	17
Tabla 3. Métodos para evitar la doble imposición .....	19
Tabla 4. Tipos de transacciones en el comercio electrónico .....	25
Tabla 5. Existencia de EP conforme a la regla básica.....	39
Tabla 6. Resumen del Plan de acción BEPS por acción. ....	45

## Abreviaturas

<b>B2B</b>	De empresa a empresa
<b>B2C</b>	De empresa a consumidor
<b>B2G</b>	De empresa a gobierno
<b>BEPS</b>	Base Erosion and Profit Shifting (en español Erosión de la base imponible y traslado de beneficios)
<b>CAF</b>	Comité de Asuntos Fiscales
<b>C2C</b>	De consumidor a consumidor
<b>CGU</b>	Contenidos generados por el usuario
<b>CTM</b>	Condiciones Tributarias Marco de Ottawa
<b>EMN</b>	Empresas Multinacionales
<b>GEFED</b>	Grupo de Expertos sobre Fiscalidad de la Economía Digital
<b>GTC</b>	Grupo Técnico Consultivo
<b>IS</b>	Impuesto sobre Sociedades
<b>ISR</b>	Impuesto Sobre la Renta
<b>IVA</b>	Impuesto al Valor Agregado (Impuesto al Valor Añadido)
<b>OCDE</b>	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
<b>OMC</b>	Organización Mundial del Comercio
<b>ONU</b>	Organización para las Naciones Unidas
<b>TIC</b>	Tecnologías de la Información y Comunicación
<b>UE</b>	Unión Europea

## **Introducción**

El comercio como actividad económica, revolucionó al mundo, gracias al desarrollo del comercio surgió la primera revolución industrial, la producción artesanal pasó a convertirse a producción en serie y desde entonces se han buscado nuevas formas de ampliar estas redes comerciales, aunado al desarrollo del comercio se han creado infinidad de servicios que lo sirven y que poco a poco se han ido haciendo parte indispensable de nuestra vida. La tecnología sirve también al comercio y su desarrollo le ha dado a la actividad comercial un giro antes no imaginado, la proliferación de negocios a través de internet ha dado lugar a que la economía se digitalice, lo cual resulta positivo, pero qué sucede cuando este desarrollo económico no repercute en los Estados en los que residen sus operantes.

En el caso particular del *Cloud Computing* se trata del ofrecimiento de un servicio de almacenamiento de datos, proporcionado y gestionado por proveedores externos que desarrollan dicha infraestructura, gracias a ello pueden ponerse a disposición de diversos usuarios un buen número de servicios y desarrollarse una serie de actividades comerciales que resultan ser beneficiosas para los que participan en ellas, debido a su fácil acceso y bajos costos.

De acuerdo al Derecho Tributario una de las atribuciones de cualquier Estado es recaudar contribuciones de sus ciudadanos para sostener el gasto público, cuando se trata de operaciones comerciales y de servicios ordinarios la autoridad que tiene la potestad de cobrar los impuestos se determina según el lugar donde se lleve a cabo la operación o donde se determine la residencia de sus operantes, pero en el caso de las operaciones internacionales que se celebran utilizando el internet y otros modelos como el *Cloud*

*Computing* no existe claridad en quién puede ejercer poder tributario sobre ellas, afectando así la recaudación de los Estados.

Podemos identificar que en el caso de operaciones internacionales que usan *Cloud Computing*, el problema radica en la naturaleza del modelo tecnológico, tratándose de una red virtual que conecta individuos y contenidos de distintos sectores (financiero, publicidad y entretenimiento, los más comunes) crea valor a través de sus procesos y genera recursos financieros para sus operantes, quienes podrían no estar bajo ninguna sujeción tributaria surgiendo la interrogante ¿cómo pueden los Estados ejercer su atribución recaudadora si no es posible determinar a quién corresponde?

Es entonces que los Estados se ven afectados por el uso de esta modalidad, las operaciones que se alojan en un servidor y que generan ingresos no pueden ser del todo identificadas y terminan no contribuyendo, lo que demerita la recaudación de los Estados y con ello la posibilidad de ejercer un gasto público más amplio en beneficio de su ciudadanía.

Los Estados realizan esfuerzos conjuntos por solucionar el problema, pero la tecnología sigue avanzando y creando nuevos modelos de negocio por lo que no se considera tener aún la solución definitiva. Debido a esta cuestión, me he propuesto realizar un análisis documental de la situación general que guarda en este momento el aspecto tributario de las operaciones internacionales que se llevan a cabo a través de la llamada



*nube*<sup>1</sup>, tomando como principal referencia las acciones de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) y de la cual nuestro país es miembro.

Para lo cual he dividido este trabajo en tres capítulos que siguen un orden lógico, en ellos se va desarrollando el problema que hoy me ocupa.

El primer capítulo se refiere a la teoría del Derecho Tributario y cómo esta puede auxiliarnos en la resolución de problemas como los relacionados con la actividad comercial utilizando la tecnología, está orientado además a que estas operaciones se realizan entre miembros de distintas naciones, y los problemas que de ello resultan.

El capítulo II está dedicado a estudiar concretamente qué es la economía digital y en particular el uso del *Cloud Computing*, nos dará información técnica, para al final presentarnos cuáles son las implicaciones fiscales que resultan de utilizar esas tecnologías, y cuál es el alcance que las políticas fiscales tienen ante su avance.

Finalmente en el capítulo III me refiero a las posibles soluciones planteadas por la OCDE, que han derivado de múltiples estudios de su Comité de Asuntos Fiscales, y en contraste lo que la Unión Europea propone.

Para concluir elaboro una propuesta de acuerdo a lo que identifiqué como posibles soluciones al problema expuesto, estoy consciente que son muchas las vertientes que confluyen en este problema y que me arriesgo a ser temeraria, pero de acuerdo a todo lo investigado considero que es lo adecuado.

---

<sup>1</sup> Se llama *cloud*, nube en español, haciendo alusión a las masas suspendidas en la atmósfera y que están compuestas por pequeñas partículas de agua; “las nubes de datos” se encuentran en el ciberespacio y están compuestas de múltiples datos.

## **Objetivo General**

Elaborar una propuesta que permita determinar cómo gravar las operaciones internacionales realizadas por internet y que son alojadas en servidores en la modalidad *Cloud Computing*.

## **Objetivos Específicos**

Identificar los actuales criterios que determinan la residencia fiscal de un contribuyente según el Convenio Modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).

Reconocer en qué casos podría no identificarse la residencia fiscal en una operación internacional que utiliza “la nube”.

Conocer las propuestas actuales en relación al gravamen de las operaciones que utilizan internet.

Emplear como punto de partida lo establecido en el convenio Modelo de la OCDE para el desarrollo de la propuesta.

## Justificación

El presente trabajo pretende exponer los avances que hasta el momento se han dado para el gravamen de operaciones internacionales cuando se utiliza *Cloud Computing*, acercando al lector primero a la teoría del Derecho Tributario, para después pasar a las acciones concretas que han tomado los Estados, particularmente los miembros de la OCDE y finalmente señalar algunos posibles puntos que abonen a la solución.

La develación de la parte teórica permite reconocer el perjuicio que puede estar ocasionando esta serie de operaciones en las que de una u otra forma todos participamos, aclaro que de ninguna forma pretendo llamar a la abstención, pero si a la conciencia de una regulación justa.

A partir del análisis documental de diversos trabajos de estudiosos del derecho y de los documentos en donde se plasman las acciones de los Estados miembros de la OCDE direccionadas a solucionar la problemática existente, busco proporcionar una visión integral entre la teoría y la realidad de los retos existentes en materia impositiva frente a la economía digital. Para comprender la parte técnica del *cloud*, he revisado diversos materiales audiovisuales que tratan del tema, he recurrido a este material por considerarlo de actualidad y de mayor comprensibilidad, pues aunque la cuestión que aquí atañe es la fiscal, se debe conocer la parte técnica para la elaboración de propuestas.

## **Hipótesis**

El auge de las operaciones internacionales a través de internet en la modalidad *Cloud Computing* complica a los Estados determinar una base fija de negocios y por lo mismo, la residencia fiscal de los involucrados y la potestad tributaria que los rige; esta situación puede dar lugar a la evasión fiscal, ya que no se cuenta con elementos suficientes para precisar la residencia fiscal pues se trata de operaciones que no cuentan con servidor en lugar fijo. Ante esto la hipótesis de mi trabajo se centra en la necesidad de definir criterios que permitan identificar la residencia de los involucrados en operaciones de esta naturaleza, y en su caso la potestad tributaria que debe gravar esta clase de operaciones. Dichos criterios deben ir más allá de la ubicación física del equipo donde se realiza la operación, pues el avance de la tecnología permite realizar toda clase de actividades utilizando una conexión a internet desde cualquier parte del mundo, a esta situación se le añade la facilidad con que pueden contratarse hospedajes en la red con diferentes servidores.

## **Capítulo I: Derecho Tributario Internacional**

### **Ubicación del Derecho Tributario Internacional**

Actualmente vivimos en un mundo en donde la tecnología y la globalización avanzan a pasos agigantados, el comercio como actividad económica no ha quedado aislado de estos fenómenos mundiales, se adapta a las necesidades de los consumidores modernos y territorialmente se ha extendido gracias al internet. Evidentemente esta situación es favorable para el ensanchamiento de redes comerciales; la oferta de productos y servicios se presenta con mayor calidad y mejores precios, con un sólo “click” podemos acceder a todo el mundo, literalmente hablando.

Paralelamente a estas prerrogativas existe vulnerabilidad para el gravamen de dichas operaciones, mientras la ampliación del llamado comercio electrónico mantiene la economía en movimiento, los retos en materia fiscal internacional crecen; primero porque se dan en potestades distintas y segundo porque no hay claridad de los sujetos que en ellas intervienen.

Es entonces necesario distinguir a qué campo disciplinario corresponde resolver esta problemática en donde concurren ciudadano y Estado, uno como probable sujeto pasivo de una obligación tributaria y otro, como sujeto activo con potestad tributaria sobre el primero.

Porrúa (2005) señala al respecto:

Generalmente podemos admitir como un criterio de distinción entre una norma de Derecho Público y una norma de Derecho Privado el que en las relaciones de Derecho Público interviene como uno de los sujetos de las mismas el Estado; en

tanto que en las normas de Derecho Privado solo intervienen particulares en el fondo de su regulación (pág. 168).

Atendiendo a la clasificación del Derecho que refiere Porrúa (2005, pág. 170) tenemos que dentro del Derecho Público se encuentra el Derecho Político, Derecho Internacional, Derecho Constitucional, Derecho Administrativo, Derecho Penal, Derecho Procesal y la teoría del Estado.

Herdegen (2005) señala al Derecho Internacional Público como “la totalidad de las reglas sobre las relaciones (soberanas) de los Estados, organizaciones internacionales, y otros sujetos del Derecho Internacional entre sí” (pág. 2)

Hasta aquí, puedo determinar entonces que el tema en cuestión es objeto del Derecho Internacional Público, pues la intervención de dos o más Estados, obliga a establecer reglas para la relación armónica y respetuosa de las soberanías de cada uno de los que intervienen.

Dentro del Derecho Público tenemos al Derecho Financiero al que Giuliani (2011, pág. 26) define como “el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus diferentes aspectos: órganos que la ejercen, medios en que se exterioriza el contenido de las relaciones que origina”; en el entendido que la actividad financiera del Estado se refiere a recaudar, administrar y ejecutar los recursos necesarios para cubrir las necesidades generales de su población; el derecho financiero rige las relaciones que en este

proceso se crean y da paso al derecho tributario<sup>2</sup> para regular específicamente el proceso recaudatorio. Es Giuliani (2011) quien define al Derecho Tributario como:

la rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación, en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado en las relaciones de éste con los particulares y en las que se suscitan entre estos últimos (pág. 38).

Atendiendo lo descrito encuentro que la problemática que se genera por las operaciones internacionales en el comercio electrónico debe ser resuelta en el marco del Derecho Tributario Internacional, por lo que en adelante me dedicaré a señalar los aspectos que caracterizan a dicha disciplina.

### **Definición**

Borderas y Moles (2008, pág. 17) lo definen como “el conjunto de normas jurídicas tanto internas como internacionales que regulan los aspectos tributarios de las relaciones económicas y sociales que incluyen algún elemento de internacionalidad”, estas autoras señalan que lo tributario está en el centro del estudio de esta rama del Derecho.

Por su parte Jiménez (2012, pág. 4) antes de darnos una definición cuestiona cuál es la materia de estudio del Derecho Tributario Internacional, mismo que responde citando a Roy Rohatgi como “la aplicación de las leyes globales de impuestos a las transacciones entre dos o más países, llamados Estados, en el mundo. Comprende todos los asuntos

---

<sup>2</sup> La terminología para esta rama del derecho no es uniforme en el ámbito internacional, mientras en Italia, España y Brasil se le identifica como derecho tributario pues lo consideran más adecuado por su carácter genérico, en Alemania se llama derecho impositivo, y en Francia y México se le nombra derecho fiscal, debido a que engloba además de los tributos, productos y aprovechamientos.

tributarios surgidos de las leyes internas de los países que incluyen algún elemento extranjero” concluyendo que el objeto del Derecho Tributario Internacional es la reglamentación a través de la cual los Estados se ponen de acuerdo en el ejercicio y límites de su potestad tributaria.

Eduardo Abril (1973) señala que:

Si el derecho fiscal internacional es la aplicación de principios objetivos del derecho de gentes a relaciones internacionales relativas al pago de sus impuestos, tiene como misión fundamental la supresión de la doble imposición internacional entendida como el fenómeno que se produce cuando las mismas personas o bienes son gravados dos o más veces por análogo concepto, en el mismo periodo de tiempo y por parte de dos o más sujetos con poder tributario (pág. 134).

Por su parte De la Garza (2005) lo explica como:

El derecho internacional tributario está integrado por las normas consuetudinarias o convencionales que tratan de evitar los problemas de la doble tributación, coordinar métodos para evitar la evasión y organizar, mediante la tributación, formas de cooperación de los países desarrollados a aquellos que están en proceso de desarrollo<sup>3</sup> (pág. 29).

---

<sup>3</sup> Llama mi atención que De la Garza da un peso importante a la cuestión política para su definición, más adelante expone que el desarrollo del derecho tributario y la supresión de la doble imposición hasta ahora ha favorecido a los países desarrollados que se establecen en países en proceso de desarrollo, según De la Garza el concepto de renta mundial ampara a los primeros, mientras los segundos buscan se haga respetar el principio de la fuente.



De acuerdo a estas definiciones puedo concluir que el Derecho Tributario Internacional, se refiere a un conjunto de normas que supone identificar las potestades tributarias de los Estados, regular la convivencia entre los mismos cuando concurren en un mismo sujeto o hecho imponible, desarrollar métodos para evitar la doble imposición y al mismo tiempo impedir la evasión. Estas normas se han construido a lo largo del tiempo gracias a la interacción cada vez mayor de los Estados, misma que ha dado lugar a la evolución del Derecho Tributario Internacional.

Tanto Giuliani (2011, págs. 390-391) como Borderas y Moles (2008, pág. 27) coinciden en que internacionalmente existen dos principios básicos que permiten reglamentar estas relaciones:

1. Principio referido al sujeto; cuando el conector a la potestad tributaria de un Estado se encuentra centrada en la nacionalidad, residencia o domicilio habitual. En este caso lo que se toma en consideración son las características de los sujetos pasivos.
2. Principio de territorialidad; cuando el Estado generador de la renta tiene el derecho a gravarla por el sólo hecho de ser generada dentro de su territorio. Aquí lo que se considera es la pertenencia económica de la renta en relación al Estado.

### **Soberanía Tributaria<sup>4</sup>**

Para entender con mayor claridad estos principios es necesario enfocarme al concepto de soberanía tributaria, como ya lo mencione uno de los rasgos que caracteriza al

---

<sup>4</sup> El término soberanía y potestad se utilizan indistintamente debido a que los autores consultados para esta investigación lo refieren de ambas formas, desde mi punto de vista debía distinguirse y utilizar soberanía cuando se refiera a la posibilidad de decidir sobre el tributo dentro del Estado y potestad cuando se trate del poder de exigir el tributo al sujeto pasivo.

Derecho Tributario Internacional es el de identificar la soberanía tributaria de un Estado sobre otro.

Inicio separando las palabras que componen el término para cuestionar ¿qué es la soberanía en un Estado?

Porrúa (2005) señala que:

La soberanía tiene un aspecto interno cuando se refiere a su calidad de poder rector supremo de los intereses de la comunidad política formada por un Estado concreto.

Y tiene un carácter externo, cuando se refiere a las relaciones con otros Estados. Se dice que un Estado se presenta en el campo de las relaciones internacionales con ese carácter de soberanía externa (pág. 354).

Entonces, de acuerdo a las líneas anteriores, si cada Estado tiene soberanía, esta sirve de sustento para la llamada soberanía tributaria. Los Estados llevan a cabo su actividad financiera con base en su soberanía y es ésta la que les permite ejercer potestad tributaria, de recaudación, ante los ciudadanos que conforman el Estado. Frente a otro Estado tiene soberanía de Estado y potestad tributaria.

Así la soberanía tributaria estatal es la capacidad de los Estados de establecer sus propias normas tributarias sin supeditación a otros órganos y la posibilidad de llegar a acuerdos con otros Estados en un plano de igualdad con estos. *Todo Estado determina libremente su sistema tributario*, [cursivas añadidas] decidiendo los elementos de hecho determinantes para el nacimiento de la obligación tributaria (Borderas & Moles, 2008, pág. 18).

Giuliani (2011) menciona que “la expresión poder<sup>5</sup> tributario significa la facultad o la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción” (pág. 314). Además señala que el poder tributario posee ciertas características (2011, págs. 318-320):

- a) Abstracto: pues se refiere a la facultad del Estado, más que a un sujeto material.
- b) Permanente: mientras exista el Estado existe el poder tributario, pues deriva de la Soberanía del mismo Estado, es inherente a él.
- c) Irrenunciable: Siendo inherente no puede desprenderse del mismo, le es indispensable para cumplir con sus funciones de Estado.
- d) Indelegable: No puede renunciarse, ni transmitirse, porque lo ha recibido pleno y absoluto.

Por su parte, De la Garza (2005) lo define en los siguientes términos:

Recibe el nombre de poder tributario la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le estén encomendadas (...) por su naturaleza misma el Estado tiene encomendadas tareas que debe realizar para que la sociedad civil pueda encontrar organización y vida (pág. 207).

Quintana y Rojas (1999, pág. 69) señalan que el poder tributario es “la facultad o posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones respecto de personas o bienes que se hallan en su jurisdicción”

---

<sup>5</sup> Giuiliani especifica que no encuentra diferencia en utilizar las palabras poder o potestad.

Sobre el mismo tema Esparza (s.f.,pág. 8) refiere que “Todos los Estados, han ejercitado la potestad tributaria sobre la población que gobiernan, para cumplir con sus atribuciones cuyo fin último precisamente es la satisfacción de la necesidades colectivas mediante el gasto público”

Por lo tanto, poder o potestad tributaria es la atribución que tiene un Estado de exigir tributo de las personas o bienes dentro de su jurisdicción, dicha atribución le es conferida por la constitución política para que cumpla con la actividad financiera que como Estado tiene. Esta potestad le concede a los Estados la posibilidad de diseñar su sistema tributario de forma libre e independiente; y es a su vez respetada por otros Estados.

Hasta aquí es de entenderse que los Estados ejerzan su potestad tributaria sin problema alguno cuando los sujetos se encuentran dentro de su ámbito territorial, pero en el caso estudiado la cuestión es que, en una operación internacional intervienen dos o más potestades tributarias, ¿cómo debe resolverse esta situación?

### **Limitación y extensión del poder tributario**

Giuliani (2011) comenta que generalmente al interior del cada Estado el poder tributario está limitado por su constitución política, pero a nivel internacional esta potestad está limitada por la potestad de otro Estado; por lo que es común que se asuman ciertos compromisos a nivel internacional para exentar o atenuar los efectos tributarios de esta potestad (págs. 384-385).

Tabla 1. Limitaciones internacionales al ejercicio territorial del poder tributario

<b>Limitaciones internacionales al ejercicio territorial del poder tributario</b>	A. Subjetivas Corresponde a las actividades inherentes a su condición política.	1. Referentes a los Estados y otros sujetos del Derecho Internacional.  2. Referentes a particulares extranjeros.	
	B. Objetivas Obedecen a la naturaleza del presupuesto de hecho determinante de la imposición.	1. Independientes del ejercicio concurrente de otro poder tributario	a) En razón del libre tránsito  b) en mérito a objetivos de interés universal  c) por regulaciones de comercio
		2. Vinculados con el ejercicio de poderes tributarios externos (doble imposición)	

Fuente: Elaboración propia con datos de (Giuliani, 2011, pág. 385)

En contraposición De la Garza (2005) señala que en México:

la Ley de nacionalidad y naturalización impone a los extranjeros y personas morales extranjeras la obligación de pagar las contribuciones ordinarias y extraordinarias y a satisfacer cualquier otra prestación pecuniaria, siempre que sean ordenadas por las autoridades y alcancen a la generalidad de la población en que residan (...) un Estado puede regular cuando los mismos se realicen total o parcialmente fuera de su territorio o por obra de súbditos de otro Estado.

De acuerdo a lo anterior, la potestad tributaria de un Estado tiene su límite frente a la potestad tributaria de otro Estado, pero tratándose de sucesos que se generen en su extensión territorial, tendrá potestad tributaria sobre los sujetos, aun cuando éstos estén bajo la potestad tributaria de otro Estado debido a su nexo territorial<sup>6</sup>.

Es en este último caso donde tiene lugar una situación que debe resolverse con base al Derecho Tributario Internacional, un mismo sujeto se encuentra bajo la potestad de dos Estados, en el primero porque llevó a cabo en su territorio los hechos imposables de tributo, y en el segundo porque le une a él un nexo de territorialidad.

La OCDE<sup>7</sup> identifica dos vínculos conectores para que un Estado pueda someter a un contribuyente a su potestad tributaria: la sujeción territorial y la fuente de riqueza (2014, págs. 36-37), es de entenderse que cuando un residente en un Estado lleva a cabo alguna actividad que le genera riqueza en otro Estado, tendrá que sujetarse a la potestad tributaria de ambos Estados.

### **La doble imposición internacional**

Borderas y Moles (2008, pág. 27) describen como doble imposición internacional a “aquellas situaciones en que un mismo supuesto gravable determina el nacimiento de

---

<sup>6</sup> El llamado sistema impositivo de “renta mundial” implica que los residentes de un país deban contribuir por todos sus ingresos, no importando si la fuente es interna o externa, por lo tanto no se pierde potestad tributaria en un sujeto por el hecho de que su fuente de riqueza este ubicada fuera del territorio. En México el Artículo 1 Fracción I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (ISR) señala esta clase de poder del Estado.

<sup>7</sup> La OCDE es un organismo internacional que se describe a sí mismo como “un foro donde los gobiernos puedan trabajar conjuntamente para compartir experiencias y buscar soluciones a los problemas comunes”, Mide la productividad y los flujos globales del comercio e inversión. Analiza y compara datos para realizar pronósticos de tendencias. Fija estándares internacionales dentro de un amplio rango de temas de políticas públicas.

diferentes obligaciones tributarias por el mismo o análogo concepto y en el mismo periodo impositivo en dos o más países”

Tabla 2. Tipos de doble imposición

<b>Tipos de doble imposición</b>	
<b>Jurídica</b>	Un mismo contribuyente gravado más de una vez por la misma renta y por dos o más Estados.
<b>Económica</b>	Cuando una renta es gravada en dos personas y por dos o más Estados

Fuente: Elaboración propia con datos de (Borderas & Moles, 2008, págs. 51-53)

Al respecto Sánchez García (2013, pág. 2) señala que “la causa de la doble imposición internacional la encontramos en la superposición de jurisdicciones fiscales en la esfera internacional, aquello que se ha denominado <<superposición en el espacio de dos ambitos de imposición>>”

Por su parte Eduardo Abril (1973, págs. 138-140) refiere que:

En cuanto a los elementos de la doble imposición internacional se deducen

- a) La incidencia de dos o más soberanías fiscales;
- b) Identidad o similitud de impuestos, este problema puede plantear problemas, pues si bien en algunos casos la identidad o similitud es clara, en otros puede no ser así;
- c) Identidad de sujetos gravados, este elemento distingue, en opinión de la mayor parte de la doctrina, la doble imposición jurídica y la doble imposición económica.
- d) Identidad del periodo impositivo.
- e) Acumulación de la carga tributaria.

El Comité fiscal de la OCDE (2014, pág. 41) ha definido la doble imposición como “aquella que se produce como resultado de la aplicación de impuestos similares, en dos (o más) Estados, a un mismo contribuyente, sobre la misma renta y por el mismo período impositivo”.

Recapitulando, la doble imposición se genera cuando concurren dos o más soberanías o potestades tributarias en un mismo sujeto, o en un sólo hecho imponible y en el mismo periodo de tiempo, esto debido a que se trata de actividades que van más allá del territorio o jurisdicción de uno de los Estados; esta doble imposición cuando se refiere al sujeto se conoce como doble imposición jurídica, y cuando se refiere a la actividad económica que puede ser gravada en dos sujetos se llama doble imposición económica. El hecho de que la carga impositiva se acumule por la coincidencia de potestades tributarias no beneficia el desarrollo económico a nivel internacional, pues estar sometido a dos (o más) potestades implica tener la obligación de contribuir en ambas. Los organismos internacionales se han dado a la tarea de resolver este conflicto y han logrado acuerdos entre los Estados que caen en este supuesto, el derecho tributario ha incorporado como parte de sus conceptos las medidas y métodos<sup>8</sup> para evitar la doble imposición.

Borderas y Moles (2008) consideran que:

Desde un punto de vista de justicia tributaria, no es justo que un sujeto deba pagar más por obtener rentas en otro Estado, en comparación a si hubiese obtenido las rentas en territorio nacional. Desde una perspectiva económica constituye un

---

<sup>8</sup> Se distinguen las medidas de los métodos, porque las primeras se establecen en común acuerdo por los Estados involucrados en la superposición de sus potestades tributarias; mientras los segundos son reacciones en la legislación interna de cada Estado.



descincentivo económico muy fuerte para la realización de inversiones internacionales (pág. 53).

Parafraseando a Abril (1973) se concluye que la doble imposición debe ser suprimida por razones de justicia y económicas. En cuanto a las económicas se produce una distorsión por razones de tipo fiscal, es de suponer que un exceso de carga fiscal determine que los capitales se desvien de aquel país y vayan a parar a otro país con carga menor (pág. 146).

A continuación esquematizo lo que ambos autores señalan en cuanto a métodos para evitar la doble imposición:

<b>Métodos que eliminan la doble imposición</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Método de exención: se grava exclusivamente en uno de los países, alguno de los países renuncia a su potestad tributaria</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Exención con progresividad</li> <li>• Exención integra</li> </ul>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Método de imputación o crédito fiscal: se gravan las rentas obtenidas en el exterior, permitiendo la compensación total o parcial del impuesto pagado en el extranjero<sup>9</sup>.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Integral</li> <li>• Ordinaria o limitada</li> <li>• Con deducción de impuesto subyacente</li> <li>• Por impuesto no pagado</li> </ul>
<b>Métodos que atenuan la doble imposición.</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Método de deducción: Considera el impuesto pagado en el extranjero como un gasto deducible de la renta global de su residente.</li> <li>• Método de tipo impositivo especial: hace tributar a las rentas de origen extranjero con un tipo inferior al que se aplica a las rentas internas.</li> </ul>	

Tabla 3. Métodos para evitar la doble imposición

Fuente: Elaboración propia con datos de (Borderas & Moles, 2008, págs. 53-60) y (Abril, 1973, págs. 152-167).

<sup>9</sup> En México, el Artículo 5 de la Ley del ISR permite acreditar el impuesto pagado en el extranjero hasta por una cantidad igual al impuesto que pagaría por actividades nacionales.

Respecto a las medidas Giuliani (2011, págs. 396-405) enlista tres:

- 1) La búsqueda de principios generales; es decir que los Estados cuyas potestades tributarias concurren consideren de forma general un principio; por ejemplo la fuente como atributo exclusivo.
- 2) La concertación de acuerdos bilaterales o multilaterales, es decir, los Estados de manera formal celebran convenios que establecen como resolver el conflicto de la doble imposición.
- 3) La armonización fiscal<sup>10</sup> de las legislaciones, ocurre en regiones comerciales, por ejemplo la Comunidad Económica Europea y el Mercado Común Centroamericano.

Tanto las medidas, como los métodos se han diseñado para que la doble imposición no entorpesca el avance económico mundial, los efectos globalizadores de la economía han seguido su curso y los países deben encontrar nuevas reglas para que no se detenga, y son lo que Borderas y Moles (2008, págs. 17-27) consideran como las fuentes del Derecho Tributario Internacional:

- a) El derecho tributario interno; es decir, todo lo establecido en las legislaciones domesticas que tiene como fin resolver el conflicto de potestades tributarias entre Estados.
- b) El derecho comunitario, se refiere a lo que grupos de países de alguna región han legislado como puntos comunes para resolver el ejercicio y límites de las potestades

---

<sup>10</sup> Esta "armonización" consiste en adoptar o adaptar la legislación entre los países que forman parte de la región en cuestión. Ejemplo: el derecho fiscal Europeo.

tributarias entre Estados, por ejemplo la Unión Europea y los tratados internacionales celebrados entre Estados para resolver la cuestión impositiva.

Me referiré a estos últimos con mayor profundidad, por así requerirlo para el objetivo de esta investigación.

### **Los convenios para evitar la doble imposición**

La Convención de Viena sobre el Derecho de los tratados, celebrada en 1969, define al tratado como “un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el Derecho Internacional”, en el documento de la Convención (1969, págs. 10-29) se acordó respetar principios fundamentales a la hora de celebrar cualquier tipo de tratado, a continuación resumo dichos principios:

- Pacta sun Servanda (Artículo 26)

Afirma la obligatoriedad de respeto a las partes, así como su cumplimiento de acuerdo con la buena fe.

- Res inter alios *acta*

Los tratados solo crean obligaciones entre las partes firmantes y no pueden obligar a otros a cumplirlas.

- Jus cogens (Artículo 53)

Es nulo cualquier tratado que contravenga al Derecho Internacional.

- Rebus sic stantibus (Artículo 62)

Si las circunstancias del tratado cambian, los contratantes pueden denunciarlo, se señala que el cambio debe ser fundamental pues el procedimiento suele ser muy complicado.

- Ex consensu adventi vinculum

Determina que el consentimiento es la base de la obligación jurídica.

Reuter (2004, pág. 47) señala que no existe una nomenclatura precisa para los tratados internacionales, pues las denominaciones de tratado, convenio, acuerdo y protocolo se usan como sinónimos; él se refiere a estos acuerdos como tratados y los define como “la expresión de voluntades concurrentes imputable a dos o más sujetos de Derecho Internacional, que pretende tener efectos jurídicos en conformidad con las normas de Derecho Internacional”

Borderas y Moles (2008, págs. 28-30) definen a los convenios para evitar la doble imposición como:

acuerdos internacionales suscritos por dos estados contratantes mediante los cuales estos renuncian a su soberanía fiscal con el fin de garantizar a los contribuyentes la eliminación de la doble imposición internacional y evitar el fraude y la evasión fiscal(...) estos convenios refuerzan la seguridad jurídica de los contribuyentes.

Los principios que deben prevalecer en la celebración de un tratado de esta naturaleza son los siguientes (2010, pág. 13):

- Principio de no discriminación (artículo 24) es decir, los residentes de Un Estado deben equipararse a los residentes fiscales; los establecimientos permanentes a las empresas residentes siempre que tengan la misma actividad y las empresas con socios no residentes a las empresas con socios residentes.

- Principio de procedimiento amistoso (artículo 25), que resulta ser un procedimiento adicional que las partes pueden negociar de buena fe.
- Principio de intercambio de información (artículo 26) que sirve como apoyo para prevenir el fraude y la evasión fiscal.
- La asistencia mutua de los Estados contratantes en la recaudación de sus respectivos impuestos (artículo 27)

Según Jiménez (2012, págs. 12-17) aunque la primera intención de celebrar tratados o convenios para evitar la doble imposición fue evitar el doble gravamen y la limitación de la potestad tributaria de los Estados contratantes, hoy en día los convenios también sirven para otros fines como son, el intercambio de información para evitar fraudes y evasión por el abuso de los mismos.

Para concluir con esta parte, señalo que los Tratados que tienen el objetivo de eliminar la doble imposición deben cumplir con los principios del Derecho Público Internacional, que los Estados que acuerdan la celebración de un tratado están renunciando voluntariamente a su potestad tributaria (total o parcialmente) con el objeto de evitar la doble imposición y no frenar la economía mundial y que estos tratados no sólo sirven para regular la doble imposición sino que permiten a los países contratantes obtener información de otros Estados y así evitar la elusión y la evasión. Estos convenios suelen referirse a dos criterios fundamentales ya expuestos en párrafos anteriores: La territorialidad y la renta mundial.

La mayoría de los acuerdos fiscales existentes se han suscrito sobre la base de un modelo, como son el Convenio Modelo de la OCDE o el modelo de convenio de la Organización para las Naciones Unidas (ONU).

## **Capítulo II: Operaciones Internacionales que utilizan cloud computing**

### **Economía digital**

Nadie es ajeno al avance que han registrado en las últimas décadas las llamadas tecnologías de la información y la comunicación (TIC), el uso del internet se ha ensanchado a dimensiones que van más allá del estrato económico, social o cultural de las personas, los dispositivos de acceso al mismo han cubierto todos los mercados, hoy día cualquiera puede poseer un teléfono celular, la competencia entre proveedores ha abaratado costos, mientras que la diversidad de usos que tiene un celular lo han hecho prácticamente indispensable para la mayoría.

Tampoco se pone en duda que esta revolución tecnológica haya traído consigo múltiples beneficios, gracias a ella podemos comunicarnos a cualquier parte del mundo, conocer lugares a los que físicamente nos parecería imposible acceder, compartir conocimientos y cultura, terminar una carrera profesional o aprender otro idioma; “todo en la palma de la mano” y con un costo muy bajo en comparación con los beneficios obtenidos, pero así como beneficios, también tiene implicaciones que no han sido resueltas: el robo y suplantación de identidad, el fraude, el plagio, la piratería, el espionaje, el acoso cibernético, la sustracción de personas para su venta y explotación; en fin, el mundo, la humanidad es otra antes y después del internet.

El entorno económico mundial también ha cambiado gracias al internet y al avance de la tecnología en medios y dispositivos, las relaciones comerciales entre empresas y consumidores de distintos países son posibles desde cualquier parte del mundo con sólo apretar un botón. Esto ha permitido que las relaciones comerciales se fortalezcan y el

desarrollo económico de muchos países mejor, el comercio electrónico o e-commerce se presenta como un área de oportunidad para todas las empresas en el mundo.

La Organización Mundial del Comercio (OMC) describe el comercio electrónico como “la compra-venta de bienes o servicios realizada a través de redes informáticas por métodos específicamente diseñados para recibir o cobrar pedidos (...) pueden ser transacciones entre empresas, particulares, gobiernos y otras organizaciones públicas o privadas” (2012, pág. 1).

Tabla 4. Tipos de transacciones en el comercio electrónico

<b>Transacciones en el comercio electrónico</b>		
<b>De empresa a empresa</b>	<b>B2B</b>	<b>Ejemplo: de un fabricante a un mayorista. Representan el 90% de todo el comercio electrónico.</b>
<b>De empresa a consumidor</b>	<b>B2C</b>	<b>Las empresas venden sus productos al público en general utilizando catálogos en línea.</b>
<b>De empresa a gobiernos</b>	<b>B2G</b>	<b>Las empresas colocan productos o servicios en el sector público, es un tipo de comercio poco relevante hasta ahora por los sistemas de contratación pública.</b>
<b>De consumidor a consumidor</b>	<b>C2C</b>	<b>Los consumidores colocan ofertas en la red sobre bienes que ya no necesitan y que pueden servir a otros.</b>

Fuente: Elaboración propia con datos de (OMC, 2012, págs. 3-4)

La OMC (2012, pág. 1) señala que el comercio electrónico tiene como consecuencias múltiples beneficios, y que debe ser recibido como una oportunidad ya que:

- No requiere mayor inversión, prácticamente se puede iniciar con una página web, tampoco requiere de una sede fija de almacenamiento, pues se consume sólo lo que se vende.
- El desplazamiento de la información es muy rápido, con un sólo sitio web puede llegar a infinidad de clientes potenciales.
- La atención al cliente es casi inmediata, lo que permite un servicio más rápido y eficiente.

Por su parte, la OCDE desarrolló el Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS por sus siglas en inglés) como una respuesta a las agresivas planificaciones fiscales, que llevan a cabo las empresas multinacionales (EMN) aprovechándose de las lagunas y vacíos existentes en las normas fiscales cuando existe interacción entre varios países. Entre estas acciones, contempla como número 1 las relacionadas con la economía digital.

A partir de ello, en el año 2013 se creó el Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital (GEFED) quienes en su informe preliminar identificaron que, actualmente cualquier empresa puede crear su modelo de negocio en función de la capacidad tecnológica y con ello ampliar su alcance en los mercados mundiales.

En el mismo documento se señala como los sectores más beneficiados por la introducción del comercio electrónico son el Comercio al por menor, transporte y logística, servicios financieros, sector manufacturero y agrícola, enseñanza, sanidad, radiodifusión y medios de comunicación.



Además del comercio electrónico existen otros servicios ofrecidos a través del desarrollo de TIC, mismos que presento a modo de resumen, con base en la clasificación que realiza la OCDE:

a) Servicios de pago, para realizar operaciones en línea, se hace indispensable contar con medios de pago electrónicos, y para ello se cuenta con proveedores que pueden realizar ese servicio, con independencia de los bancos.

b) Tiendas de aplicaciones, consistente en poner al servicio de los usuarios diversos programas informáticos.

c) Publicidad en línea, utilizada para dirigirse a clientes potenciales de todos los sectores de la economía, puede ser a través de motores de búsqueda, empresas de medios, proveedores de tecnología o redes sociales.

d) Computación en la nube o *Cloud Computing*, suministra servicios informáticos en línea, a la medida de la necesidad del cliente.

e) Negociación de alta frecuencia,

consiste en la ejecución de órdenes a gran velocidad gracias a tecnología de punta y algoritmos informáticos complejo...Al ejecutarse las órdenes de forma enteramente electrónica, no se precisa normalmente de personal en el país en que se encuentra ubicada la infraestructura utilizada para ejecutar órdenes (2014, pág. 92).

f) Plataformas participativas en red, “es un intermediario que permite a los usuarios colaborar y contribuir al desarrollo, expansión, evaluación, crítica y distribución de contenidos generados por el usuario (CGU) comprende diversas formas de trabajos creativos y audiovisuales” (2014, pág. 93).

Todos estos elementos conforman la llamada economía digital, todos hacen uso de una u otra tecnología en dispositivos fijos o móviles y todas se desarrollaron a partir del uso del internet.

Hacer negocio a través de todos estos modelos tiene características que lo diferencian de los modelos de negocios tradicionales, las ventajas encontradas por las empresas y los consumidores son sustanciales, pero fiscalmente ¿qué sucede? Parecería que lo que resulta beneficioso para los usuarios, implica problemas en el ámbito de la recaudación para las administraciones tributarias de los Estados, problemas que hasta ahora no han sido resueltos del todo.

A continuación enuncio las características de la economía digital y que según la OCDE (2014, págs. 94-107) se traducen en complicaciones en el ámbito fiscal internacional:

#### 1. Movilidad

Con las herramientas informáticas que existen en la actualidad no es indispensable establecerse en algún lugar en particular para desarrollar un negocio y obtener utilidades; la movilidad de activos intangibles, los usuarios y las funciones comerciales no permiten precisar la residencia, el lugar de beneficio o consumo, ni siquiera al sujeto obligado en materia fiscal, esto lo trataré a mayor detalle más adelante.

#### 2. La utilidad de los datos

Las TIC abren la posibilidad de hacer uso de bases de datos masivos o macrodatos, pueden obtenerse de diversas formas, existen a lo largo de toda la red, y permiten a los ofertantes de bienes o servicios llegar a clientes potenciales conociendo sus necesidades de forma específica.

### 3. Los efectos de la red

“Se entiende por <<efectos de red>> el impacto directo que las decisiones de los usuarios pueden tener en las ventajas obtenidas por otros usuarios” (2014, pág. 102). Es decir, el efecto que produce la utilidad obtenida por un usuario en otro, y como tratando de reproducirla termina siendo un efecto en cadena por un indeterminado número de usuarios.

### 4. Modelos de negocios multilaterales

En internet pueden interactuar múltiples usuarios compartiendo una plataforma y por lo mismo intervenir en un negocio, con modelos flexibles y al alcance de cualquier región no importando la distancia entre unos y otros.

### 5. Tendencia hacia el monopolio

Según el Comité de Asuntos Fiscales (CAF) de la OCDE, quienes logran desarrollar un modelo de negocio que conquista mercados inmaduros suele apropiarse de esos mercados de forma exclusiva. Estoy de acuerdo en que eso sucede en un primer momento, pero a medida que el mercado va fortaleciéndose se diversifican los proveedores y las ofertas, así que este punto no me parece acertado llamarlo “monopolio”, tal vez se cuente con la exclusividad en la inmediatez pero en la medida del avance tecnológico y empresarial se va regulando.

### 6. Volatilidad

Es indispensable que, en negocios digitales, la inversión para el desarrollo sea la prioridad, el avance de las investigaciones es estrepitoso, por lo que si una empresa que ha ganado en el mercado desea prevalecer, debe invertir recursos en desarrollo tecnológico y

así mantenerse vigente. Este avance hace que muchos negocios exitosos puedan quedar rezagados por la falta de inversión en la misma tecnología.

Tenemos entonces modelos de negocios móviles, volátiles, interconectados y que poseen información suficiente para desarrollarse óptimamente, todo a bajo costo; estas son las razones que hacen a la economía digital tan atractiva y exitosa.

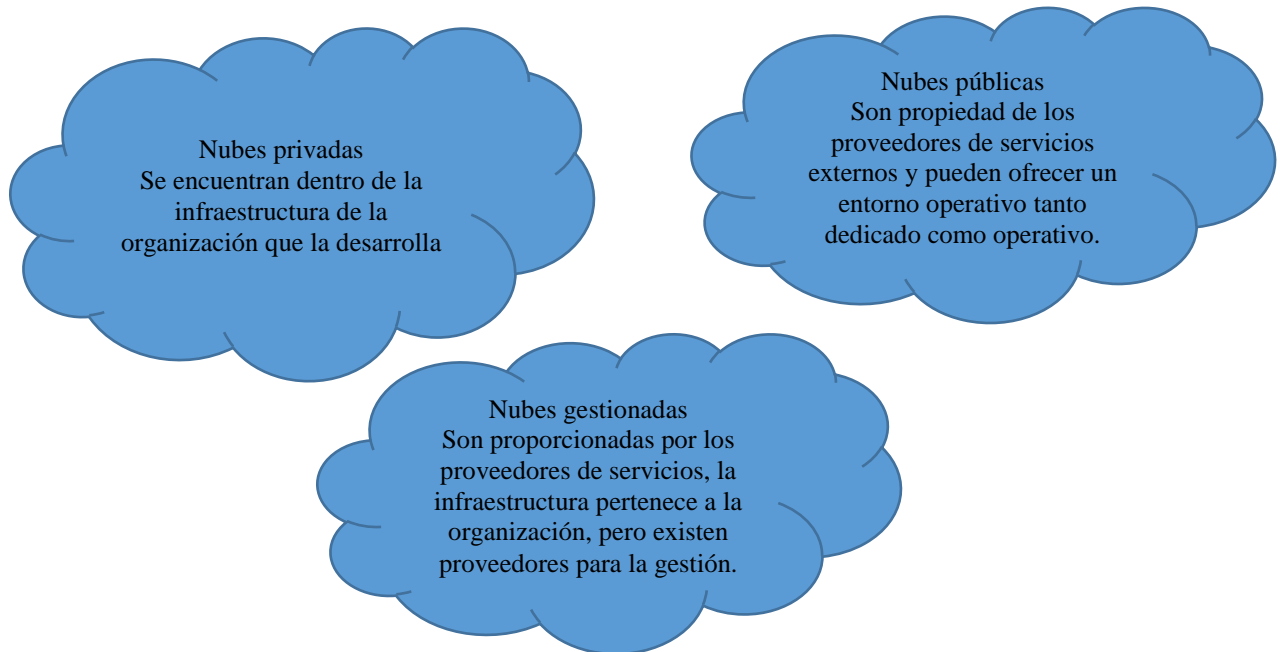
### ***La nube.***

Ahora de entre los distintos estilos de intervenir en la economía digital, revisaré la llamada “nube”, cuyo término técnico es *Cloud Computing* y que traducido al español es conocido como *Cómputo Virtual*.

En *Cloud Computing* todo lo que puede ofrecer un sistema informático se ofrece como un servicio de modo que los usuarios puedan acceder a los servicios disponibles en cualquier momento y desde cualquier lugar.

Castellanos (2012) lo describe como “el acceso vía la red y a la demanda en libre acceso a recursos informáticos virtualizados y mutualizados, es una forma particular de administración informática cuya ubicación de los datos no está al alcance del conocimiento del cliente”

## Ilustración 1. Tipos de nube



Fuente: Elaboración propia con datos de (Gómez & Olías , 2011).

Gómez y Olías (2011) señalan las características de *cloud*, mismas que enlisto a continuación:

- Es el ofrecimiento de un servicio
- No requiere complejas estructuras
- Esta abstracción ofrece a las empresas la oportunidad de disminuir costos en hardware y personal
- Los servicios se ofrecen bajo demanda, solo pagas por lo que usas.

- Independencia, tanto del dispositivo, no necesitas tener ninguna clase especial; como de la localización, de cualquier conexión puedes acceder a la nube.
- Comparte recursos y costos entre un gran número de usuarios
- Seguridad<sup>11</sup>, tratándose de proveedores exclusivamente dedicados al servicio, la seguridad ofrecida es mayor a la que de manera particular se puede tener en un hardware o software común.
- Disponibilidad y fiabilidad, los datos están disponibles en cualquier momento y están replicados en muchos otros servidores, garantizando que no se pierdan por un fallo común.

Derivado de estas características, Alfonso Olías (2011) señala los beneficios que derivan a un negocio que se instala en la nube:

- Inversión por adelantada nula
- Infraestructura *Just in time*<sup>12</sup>
- Uso eficiente de los recursos
- Se paga sólo por lo que se usa por tanto hay una reducción significativa en los costos en tecnología
- Reducción de los plazos de comercialización.
- La seguridad y la gestión está en manos del proveedor del servicio, el cliente no tiene que invertir en ello.

---

<sup>11</sup> Este punto es polémico, pues al compartir tanta información hay quien duda de la seguridad que existe en la nube, alguien especializado podría burlar la seguridad de los distintos servidores y llegar a apropiarse de diversas bases de datos, pero aún así resulta operativa.

<sup>12</sup> Just in Time (JIT) se traduce en un sistema iniciado en Japón y que tiende a producir justo lo que se requiere, cuando se necesita, con excelente calidad y sin desperdiciar recursos del sistema.

Como bien lo señala Perdomo (2011)

no entrar al modelo de negocios en la nube remite a una empresa a la obsolescencia y sin competitividad. La virtualización del negocio le permite presentarse como un modelo financieramente viable y proporcionar igual y mejor servicio a bajo costo.

Todo lo expuesto parece ofrecer un panorama muy alentador para las empresas y consumidores, pero fiscalmente el problema es que hasta hoy resulta confuso el gravamen que debe aplicarse a esta economía, incluso definir bajo qué potestad tributaria se encuentran con la movilidad y volatilidad que las caracteriza.

Me surgen algunas interrogantes que espero resolver en este espacio ¿Cómo ligo el ingreso a un sujeto si puede “movilizarse” en la economía digital libremente e incluso en el anonimato? ¿Cómo determino la residencia de un sujeto para probar el nexo de territorialidad si a través del servicio de la nube mantiene mercados en cualquier parte del mundo? ¿Cómo determino la entrega material de un bien para determinar un impuesto al consumo, si en la nube pueden proporcionarse servicios digitales e intangibles?

### **Alcance de la fiscalización internacional de las operaciones que utilizan cloud.**

Actualmente la OCDE considera que:

La mayoría de los países gravan tanto el consumo como las rentas. Mientras que los impuestos sobre la renta gravan los ingresos netos (esto es, las rentas del trabajo y el capital) por períodos impositivos anuales. Los impuestos sobre el consumo gravan el gasto destinado a la adquisición de bienes y servicios, aplicable en el momento en que se efectúa la operación (2014, pág. 36).

Y son justo estos impuestos los más desfavorecidos con el uso de las TIC en la economía, a decir de Rodríguez (2001, pág. 26) “los principales problemas que atañen al comercio electrónico, desde una perspectiva fiscal, pueden reconducirse a uno solo: la disminución de la recaudación”.

Rodríguez (2001, pág. 26) sostiene también que diversos organismos han mostrado su preocupación por la recaudación en el comercio electrónico pues existen problemas para:

- Calificar las rentas obtenidas
- Calificar las operaciones que se llevan a cabo
- Dificultad en la localización de las actividades comerciales
- Dificultad para el control de las transacciones electrónicas y por lo tanto para luchar contra el fraude fiscal.

Tanto la Unión Europea, la OCDE y la OMC coinciden en que el comercio electrónico, y en general en todo el uso de las TIC en el ámbito económico, se desarrolló vertiginosamente, mientras el derecho se quedó rezagado tratando de normar los fenómenos que se presentan.

La OCDE (2014, págs. 34-35) sostiene que aunque la normatividad resulte todavía insuficiente en relación a la economía digital, los principios fiscales deben prevalecer, pues continúan gozando de relevancia. Dichos principios son:

- Neutralidad, este principio alude al hecho de que no deben existir diferencias entre operaciones similares, en el caso de las operaciones que se suscitan en el comercio electrónico deben ser gravadas igual a las operaciones tradicionales del mismo tipo.



- Eficiencia, sugiere reducir al máximo posible los costes para el cumplimiento de obligaciones tributarias, tanto para el sujeto obligado como para la administración tributaria.
- Seguridad jurídica y simplicidad, es necesario que las normas tributarias sean fáciles de entender, que la sencillez facilite el cumplimiento, además en un sistema complejo la planificación fiscal agresiva encuentra mayor eco.
- Efectividad y justicia, el sistema tributario han de generar la idea a todos los sujetos obligados de que su contribución es justa y que los otros cumplen de la misma forma.
- Flexibilidad, el sistema tributario debe ser tan dinámico, que sea capaz de adaptarse a cualquier cambio en al ámbito social, político o económico.
- Justicia tributaria, que exista equidad en relación a la capacidad económica de los sujetos.

### **Imposición directa**

En el caso de impuestos directos, la mayoría de los países gravan las rentas de los sujetos residentes en su territorio, aunque estas hayan sido adquiridas en el exterior, para ello se recaba información de otros Estados<sup>13</sup>, es lo que conocemos como principio de la residencia. Además los Estados gravan a los no residentes que obtienen rentas en su territorio, pues es ahí donde las han obtenido, cuestión que conocemos como principio de la fuente.

---

<sup>13</sup> Los países miembros de la OCDE llegan a realizar acuerdos de intercambio de información basados en el Modelo de Acuerdo sobre intercambio de información en materia tributaria que en su introducción establece que el objeto del Acuerdo es promover la cooperación internacional en materia tributaria mediante el intercambio de información (2014, pág. 3).

Como describimos en el primer capítulo puede incurrirse entonces en una doble imposición, por lo que en general se toma la medida de acuerdos internacionales que permitan evitar la doble tributación por el mismo sujeto, por las mismas rentas y en el mismo periodo de tiempo. Entre los países miembros de la OCDE<sup>14</sup>, los convenios suelen establecerse con base a su Convenio Modelo, los Estados tienen el derecho de hacer reservas en las cláusulas donde consideren sentirse afectados, pero en términos generales las economías de estos 34 países se apegan al modelo.

El convenio modelo de la OCDE (2010, pág. 26) pone énfasis en que sea el Estado de la residencia el que sujete a gravamen las rentas obtenidas por actividades empresariales<sup>15</sup>, su Artículo 7 señala que:

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

Como puede apreciarse el nexos que vincula a las rentas con la potestad tributaria es la territorialidad, ya sea por residencia o por Establecimiento Permanente.

---

<sup>14</sup> Actualmente los países que pertenecen a la OCDE son: Alemania, Austria, Bélgica, Canadá, Chile, Corea, Dinamarca, España, Estados Unidos, Eslovenia, Estonia, Finlandia, Francia, Grecia, Hungría, Irlanda, Islandia, Israel, Italia, Japón, Luxemburgo, México, Noruega, Nueva Zelanda, Países Bajos, Polonia, Portugal, Reino Unido, República Checa, República Eslovaca, Suecia, Suiza y Turquía. Países en proceso de adhesión: Colombia, Letonia. Colaboración con países clave: Brasil, China, Indonesia, Sudáfrica. Además de colaborar con otras cien naciones.

<sup>15</sup> Me parece prudente señalar que en estos beneficios empresariales se incluyen las rentas obtenidas por la prestación de servicios independientes y que anteriormente se encontraban de forma aislada en el artículo 14 del mismo convenio.

El artículo 5 del mismo convenio señala que “la expresión “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una realiza toda o parte de su actividad” (2010, pág. 24).

Además de los beneficios empresariales el convenio se enfoca a otras rentas entre las que se encuentran los dividendos, intereses, las regalías, las de artistas y deportistas y por las cuales se autoriza al Estado de la fuente a recibir tributo; la corrección de doble imposición en estos casos se realizará por los métodos comentados en el capítulo I.

En relación al comercio electrónico, el convenio en sus comentarios al Artículo 5 señala que el hecho de contar con equipo automatizado no constituye Establecimiento Permanente pues podría ser que esos equipos lleven a cabo actividades auxiliares, y pueden constituir Establecimiento Permanente siempre y cuando sean fijos; la cuestión que he tratado a lo largo de este trabajo es que no es indispensable contar con equipo físico estático para realizar comercio electrónico, pues el cúmulo de la información se encuentra alojada en servidores que pueden no encontrarse en el mismo Estado del que recibe los beneficios, finalmente los comentarios señalan que podría considerarse Establecimiento Permanente al servidor que presta el servicio de alojamiento para realizar operaciones comerciales, pues es análogo a la figura de agente independiente del apartado 5 del mismo artículo.

Todo lo expuesto en los párrafos anteriores me lleva a cuestionar que sea suficiente lo establecido en el convenio modelo para regular el comercio electrónico en el ámbito internacional, pues como hemos descrito las operaciones que se realizan en la nube, no cuentan con equipo fijo, los servidores son compartidos por infinidad de usuarios, existe una transferencia de bienes intangibles que pueden no rastrearse por los Estados. Ahora suponiendo que sí lo fuera, se debe determinar en donde se encuentra la residencia o el

Establecimiento Permanente en su caso, y si es una renta a la que puedan atribuírsele beneficios empresariales.

Como ya lo he señalado anteriormente la OCDE (2014) reconoce en la economía digital un reto que no ha alcanzado a resolver y dentro de los desafíos señala los siguientes:

1. Nexo y posibilidad de tener una presencia significativa sin estar sujeto a gravamen

La falta de presencia física sustancial para el desarrollo de las actividades comerciales, no deja clara la sujeción a Estado alguno, y lleva a cuestionar la definición de Establecimiento Permanente, todos los elementos que podrían determinar su existencia (personal, infraestructura y clientes) podrían quedar repartidos en diferentes Estados.

En el apartado anterior he hablado abundantemente sobre la movilidad que ofrecen estos modelos de negocio, lo que dificulta ubicar con precisión el nexo tributario.

Rodríguez (2001) en relación a este punto señala que

En la contratación electrónica, los conflictos relevantes surgen cuando las residencias fiscales de los sujetos intervinientes son distintas, es decir, corresponden a Estados diferentes. Es entonces cuando surgen problemas de localización (...) alcanzando especial relevancia el problema de la determinación de la residencia de los sujetos intervinientes en la contratación electrónica (...) hay que mencionar las complicaciones a las que puede enfrentarse una administración tributaria para conocer quién está detrás de una página *Web* y donde se encuentra físicamente localizado (págs. 37-38).

Por su parte Aguirre (1998) señaló que la existencia del Establecimiento Permanente se da “conforme a la regla básica” es decir que concurran el principio objetivo, el subjetivo y la prueba de funcionalidad.

Tabla 5. Existencia de EP conforme a la regla básica

Principio objetivo se necesitan comprobar:	Principio subjetivo La presencia fiscal del contribuyente	Principio de funcionalidad Se debe demostrar la conexión entre la actividad empresarial y la oficina principal
La prueba del lugar de negocios	Prueba del uso	Prueba de la actividad empresarial
La prueba de localización	Prueba de la permanencia	Prueba de la conexión

Fuente: Elaboración propia con información de (Aguirre, 1998, págs. 2-5)

## 2. Tratamiento fiscal de los datos

Los datos obtenidos de los usuarios pueden considerarse activos intangibles porque aportan valor a la empresa, y modificar los resultados fiscales. En relación a este punto difiero de la consideración tajante como un activo intangible, pues ya señalé los problemas relacionados con la confiabilidad de la información e incluirlos en un estado financiero hace vulnerable la información financiera.

## 3. Calificación de las rentas fruto de los nuevos modelos de negocio

Las rentas que gozan de beneficio son las consecutivas de actividades empresariales y prestación de servicios independientes, pero en la economía digital se han desarrollado nuevas formas de entrega de bienes y prestación de servicios a los clientes, los estudios del

Grupo Técnico Consultivo (GTC) de la OCDE plantean dudas sobre la calificación en materia de comercio electrónico, los comentarios existentes en el convenio modelo no abordan específicamente la naturaleza de los pagos de las operaciones en la nube. ¿Deben considerarse servicios, regalías o asistencia técnica?

Rodríguez (2001) escribe a propósito de estas situaciones, que esta situación, a su vez, adquiere una especial dimensión en el caso de las operaciones internacionales entre países cuyas relaciones fiscales se rigen por la firma de convenios de doble imposición internacional. En dicho supuesto, la calificación de la renta de una u otra forma determinará su posible tributación en uno u otro Estado, con la aparición en ocasiones de situaciones de doble imposición o, incluso, de ausencia de imposición, lo que puede agravarse, en ocasiones, por la dificultad de controlar y, en su caso determinar la naturaleza de las operaciones efectuadas y de las rentas obtenidas (págs. 33-34).

Con base a lo expuesto puedo concluir que, en relación a la imposición indirecta los principales problemas en las operaciones que se realizan en *cloud*, se centran en dos aspectos: el nexo conector de territorialidad y de la fuente, la movilidad de este modelo dificulta localizar la sujeción a cierta potestad tributaria y la segunda es la calificación de las rentas, pues las novedades de la nube no se contemplaron en la fiscalización entre las naciones y este rezago permita obtener ganancias libres de gravamen a quienes no deben.

### **Imposición indirecta**

Se consideran impuestos indirectos aquellos que no afectan la renta del contribuyente, esta imposición está dirigida al consumo de bienes y servicios, y los sujetos

que conforman la cadena comercial solo se encargan de cobrarlo para, a su vez, trasladarlo hasta la administración tributaria. Entendido esto, hay que ubicar esta clase de imposición a las nuevas formas de hacer comercio, y los bienes que se comercializan, en la nube.

Calderón y Cáceres (2016, pág. 6) señalan que, “Internet ofrece la posibilidad de efectuar una prestación de servicios enteramente on-line sin que exista necesidad alguna por parte del suministrador de disponer de establecimiento permanente en el país en el que reside el adquiriente”

En materia de imposición indirecta la OCDE (2014, págs. 147-150) señala que existen dos principales desafíos a vencer:

1. Las exenciones en la importación de bienes de escaso valor.

En este punto el comercio electrónico ha abonado al fenómeno de la importación pues los ofertantes de bienes tienen la posibilidad de mostrar desde cualquier parte del mundo sus productos vía internet y colocarlos en mercados extranjeros, al pasar dichos productos por las aduanas la recaudación es escasa pues las legislaciones nunca consideraron que esas operaciones existirían. Aunque es cierto que la venta y la confirmación de la compra se realiza vía internet, el asunto no me parece tan complicado porque la entrega es material y es perfectamente identificable en donde habrá de llevarse a cabo el consumo. Solo habrá que hacer conciencia sobre la clase de bienes que se importan ahora y si vale la pena las exenciones de que goza.

2. Suministros digitales a distancia a consumidores

El segundo punto señalado por la OCDE es desde mi perspectiva el más desafiante, hoy en día existe un suministro transnacional de bienes intangibles y servicios a distancia

destinados al consumidor final, el proveedor no requiere una presencia física y el adquirente no necesita formalizar la importación se hace directamente en la red.

Las operaciones on-line como las definen Calderón y Cáceres (2016, pág. 9) se califican como prestaciones de servicios que consisten en poner a disposición del destinatario un producto en formato digital a través de una red electrónica, es decir, se da la entrega del bien y ese hecho sujeta a la potestad del Estado en que habrá de llevarse a cabo el consumo, pero queda a criterio del contribuyente enterarlo o no, y es ahí donde radica el desafío porque los servicios no pueden detectarse fácilmente.

Caso aparte son las operaciones de comercio electrónico entre empresas (B2B)<sup>16</sup> pues en ese caso la OCDE (2003) ya ha definido que la imposición debe darse en el Estado donde se produzca el consumo, es decir, donde exista presencia comercial.

Por lo mismo según el marco tributario surgido de la conferencia de Ottawa<sup>17</sup> se siguen dos criterios principales (2002, págs. 15-16)

1. El criterio principal, determina que la presencia comercial la constituye, en principio, el establecimiento del beneficiario del servicio. Los integrantes del CGT sugieren que a través de los contratos las autoridades fiscales puedan fiscalizar este tipo de operaciones.

---

<sup>16</sup> Véase Tabla 4

<sup>17</sup> La conferencia ministerial de la OCDE celebrada en 1998 “Un mundo sin fronteras: identificación del potencial del comercio electrónico”, reunió a representantes de Estados integrantes y no integrantes de la OCDE, de la comunidad empresarial, profundizó en ese sentido mediante la adopción del marco tributario que de ella surgió y que comprendía una serie de principios generales sobre fiscalidad que deberían aplicarse al comercio electrónico (2003, pág. 11)



2. El criterio exhaustivo, considerando la movilidad de los factores que conforman las empresas, puede darse el caso de que una empresa adquiriera ciertos productos o servicios, pero no sean consumidos en un solo Estado, sino que el consumo se produzca en otro u otros Estados en donde se encuentre personal o infraestructura de la misma empresa; en este caso se debe realizar un análisis del consumo y se plantea que se declare el impuesto en la medida que se realice el consumo en cierto Estado(s). Para aplicar este criterio hay que tener muy en cuenta que tratara de evitarse la doble imposición y la no imposición.

### **Probables prácticas BEPS en el uso de la nube.**

Lo señalado en el apartado anterior da lugar a muchas interrogantes, no son cuestiones sencillas de resolver, hasta ahora la nube que ha traído tantos beneficios al desarrollo económico, ha podido realizar, tal vez sin desearlo, prácticas elusivas y evasivas que perjudican la recaudación de los Estados a los que debieran estar sujetos sus usuarios y los mismos proveedores de alojamientos en esta modalidad.

La OCDE (2014, pág. 12) señala que:

La economía digital se caracteriza por basarse, como ninguna otra, en activos intangibles, por el uso masivo de datos personales, por la adopción general de modelos comerciales poliédricos que aprovechan el valor de las externalidades generales por los servicios gratuitos y por la dificultad de determinar la jurisdicción bajo la que tiene lugar la creación de valor(...) cómo se relaciona la economía digital con los conceptos de fuente y residencia para la caracterización de los ingresos para fines impositivos.

Derivado de todo lo analizado hasta el momento puedo inferir que la economía digital no genera problemas BEPS por sí sola, ni en forma aislada, pero sus características si potencian los riesgos en prácticas elusivas, estos riesgos puedo identificarlos en:

a) La dificultad de fijar el lugar de residencia de los operantes, con ello suelen beneficiarse por error o por defecto de la exclusión de establecimiento permanente y eludir su obligación de contribución a un Estado.

b) La indefinición entre actividades auxiliares y fundamentales, refiriéndome a los comentarios del artículo 5 del convenio modelo, la economía digital debido a su naturaleza, puede fragmentar sus operaciones y aparentar que las actividades que se llevan a cabo en un país son auxiliares y por lo tanto argumentar que no tiene nexo tributario con el mismo, pero si dicha actividad es indispensable en la cadena de valor deja de ser auxiliar.

c) La dificultad de clasificación en las rentas, sobre todo en relación a los productos y servicios intangibles que son entregados en línea, suele dar paso a beneficios que no corresponden, aludiendo a beneficios empresariales que en realidad no existen, pues no hay actividad empresarial sino servicios técnicos o regalías.

d) La adquisición de bienes y servicios intangibles a través de la nube y la falta de adecuación a las legislaciones internas da paso a que las importaciones de este tipo resulten en gran parte exentas, y que en caso de ser gravadas, el adquiriente sea un consumidor del que se tenga poco o nulo control por parte de la administración tributaria.

Todas estas situaciones han sido contempladas en el proyecto BEPS e incluidas en el Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

Tabla 6. Resumen del Plan de acción BEPS por acción.

Acción	Descripción	Resultado esperado
<b>1. Abordar los retos de la economía digital en la imposición.</b>	Identificar las principales dificultades que plantea la economía digital para la aplicación de las actuales normas de fiscalidad internacional y desarrollar opciones detalladas para abordar estas dificultades. Los temas a examinar incluyen: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Presencia digital significativa en la economía</li> <li>• La atribución del valor creado a partir de servicios digitales,</li> <li>• La caracterización de los ingresos procedentes de los nuevos modelos comerciales,</li> <li>• La aplicación de normas relativas a la tributación en la fuente</li> <li>• El modo de asegurar la recaudación efectiva del IVA/IIC de bienes y servicios digitales.</li> </ul>	Informe identificando las cuestiones que plantea la economía digital y las acciones posibles para hacerles frente.

Fuente: Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, OCDE, 2014, pág. 33

### **Capítulo III. Propuestas para resolver los problemas fiscales de las operaciones en *cloud*.**

#### **Las directrices de la OCDE**

La OCDE (2015) a través del GEFED ha dado a conocer las acciones consideradas para resolver los problemas de fiscalización que se enfrentan con la economía digital y a continuación enuncio y comento:

1. Modificar la lista de excepciones a la definición de Establecimiento Permanente (2015, pág. 6)

El artículo 5 del Convenio Modelo en su apartado 4 señala diversos supuestos que deben exceptúa de considera establecimiento permanente, los nuevos modelos de negocio en la nube tienen la posibilidad de fragmentar las operaciones y el apartado 4 del artículo 5 da lugar a la exclusión de estas “partes” del negocio porque no las considera como nexos

suficiente para la sujeción fiscal. La modificación está enfocada concretamente a las actividades consideradas hasta ahora como preparatorias o auxiliares.

## 2. Modificación de la definición de Establecimiento Permanente (2015, pág. 6)

La propuesta se dirige a aquellas EMN que utilizan estructuras artificiosas para la venta de bienes y servicios, y que utilizan equipos locales para concluir dichas operaciones, el uso de los equipos constituirá Establecimiento Permanente de esa EMN.

## 3. Garantizar que el análisis de precios de transferencia no se vea afectado por asimetrías de información en lo que se refiere a activos intangibles de difícil valoración (2015, pág. 7)

El GEFED determino que las *Directrices sobre Precios de Transferencia*<sup>18</sup> son claras al establecer la titularidad jurídica de dichos activos y que lo que debe cuidarse es la delimitación de las transacciones realizadas para identificar al beneficiario de los beneficios.

## 4. En el caso de los impuestos indirectos se sugiere a los países miembros de la OCDE a seguir las recomendaciones de las *Directrices Internacionales sobre IVA/IBS de la OCDE*.

Este documento publicado en noviembre de 2015 se centra en las operaciones internacionales de servicios e intangibles, cuyo tratamiento se considera más controvertido.

---

<sup>18</sup> Las *Directrices sobre Precios de Transferencia* es un documento elaborado por la OCDE y presentado en el año 2010, en él se establecen directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias ofrecen pautas para la aplicación del “principio de plena competencia”.

Estas operaciones deben gravarse en el lugar donde se espera que se produzca su consumo final, el cual dependerá del estatus del destinatario y la naturaleza del servicio en cuestión.

Vale mencionar que la OCDE en sus documentos preliminares (2014) realizó propuestas más agresivas y que al concluir sus trabajos se decidió por esperar al desarrollo del plan BEPS en conjunto para determinar si debe aplicar alguna otra acción en el terreno de la economía digital. Sólo para que el lector conozca la distancia entre la propuesta inicial y el resultado final arriba expuesto, enlisto las propuestas que no se plantean como acciones en el informe final:

- Establecer un nuevo nexo en base a una presencia virtual significativa
- Sustitución del concepto establecimiento permanente vs presencia significativa
- Sometimiento de las transacciones digitales a una retención de la fuente
- Introducción del impuesto sobre transacciones electrónicas o *Bit tax*
- Revisar las exenciones en la importación de bienes de escaso valor y unificar criterios al respecto.
- Efectuar retenciones de los impuestos indirectos a los adquirientes de productos y servicios digitales, por parte del proveedor extranjero

En el informe final (2015) las propuestas referidas a los impuestos indirectos quedan de lado, porque considera que con las *Directrices Internacionales sobre IVA/IBS de la OCDE* puede solucionar el conflicto existente y sólo hace un llamado a atender las sugerencias del mismo.

Por otro lado también explica porque ya no recomienda ninguna de las propuestas restantes dirigidas a los impuestos directos y se refiere concretamente al tema de la sujeción con base a una presencia económica significativa:

En esta fase, no se recomendó adoptar ninguna de las restantes soluciones propuestas y analizadas por el GEFED (...) Esta decisión estuvo motivada, entre otras razones, por el hecho de que se esperaba que las medidas desarrolladas en el marco del proyecto BEPS tuvieran un efecto decisivo sobre los problemas BEPS previamente identificados en el ámbito de la economía digital (2015, pág. 8).

Aun así, deja abierta la posibilidad de que los países miembros adopten las propuestas como medidas en su normatividad interna, cuidando de no transgredir los acuerdos fiscales internacionales de los que son parte.

Estas acciones se desarrollaran y evaluarán, la OCDE (2015, pág. 8) plantea realizar un informe con los resultados de tales medidas para el año 2020.

### **Las propuestas de la Unión Europea**

La Unión Europea (UE) también ha trabajado en los desafíos en materia de imposición a la economía digital, lo presento ahora para contrastar con lo que está haciendo la OCDE.

Calvo (2010, pág. 32) nos expone que:

Los criterios de la UE han quedado establecidos la Comunicación de la Comisión al Consejo de Ministros, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social con fecha del 17 de junio de 1998 (COM98 núm.374 de junio de 1998) sobre “Comercio

electrónico y la fiscalidad indirecta de la Unión Europea y los Estados miembros de la Conferencia de Ottawa”

Dichos criterios pueden puntualizarse de la siguiente manera:

1. No introducir ningún nuevo impuesto.

La UE considera innecesario el *bit tax*, refiere que las naciones deben abocarse a fortalecer el IVA existente.

2. Considerar toda transmisión electrónica o bien inmaterial entregados a través de la red deben considerarse prestación de servicios y sujetarse al IVA.

La dificultad para la clasificación de las rentas en relación a los bienes intangibles queda resuelta para la UE a través de esta propuesta, considera que si el bien no es tangible, entonces no es bien, es servicio.

3. Aplicación del principio de neutralidad fiscal en relación al IVA.

Los servicios consumidos dentro de la UE serán gravados por los Estados miembros, con independencia de su origen. Mientras que los servicios prestados por operadores comunitarios con destino en países que no pertenezcan a la Unión quedaran libres de IVA.

4. Propone que el comercio electrónico se adapte a las prácticas comerciales y para garantizar la eficacia fiscal coordinar a los operadores de los servicios con las administraciones tributarias.

5. Crear instrumentos de control para garantizar la fiscalidad de los servicios prestados a través de internet dentro de la UE.

Desde mi punto de vista, los criterios de la UE llaman más a la cooperación y transparencia internacional, es necesario para hacerlos cumplir la disposición de los involucrados y la eliminación de prácticas desleales en materia fiscal.

### **Conclusiones**

Como reiteradamente he señalado a lo largo de este trabajo, hoy nuestra vida es difícil de imaginar sin internet o dispositivos móviles, las tecnologías de la información han tenido alto impacto en nuestro comportamiento social, por ello no podemos dejar de estudiar esos impactos, que no son exclusivos de ningún campo.

El comercio electrónico, que en sus inicios, nos permitía solicitar por correo electrónico un producto, hoy ha avanzado al grado de ofrecernos productos y servicios de forma rápida y sencilla sin la necesidad de traslados ni por parte del vendedor ni del adquiriente. La expansión de la telefonía móvil nos ha permitido como sociedad aspirar a un nuevo nivel de consumo.

Pero este desarrollo también presenta contrapartes, una es la dificultad que presenta la fiscalización y la pérdida de recaudación por parte de todos los Estados del mundo, que al final se traduce en menor ingreso para subsanar el gasto público.

En un principio podía suponerse que el lugar del servidor o proveedor de internet era la base de operación de una empresa, pero hoy, con el desarrollo de la nube, es imposible. La prestación de servicios que ofrece el llamado *cloud*, no se limitan a una actividad y un sólo servidor puede operar para miles de usuarios con el mismo número de objetivos. Los servicios proporcionados por servidores múltiples que alojan datos generan



un valor agregado a las empresas y además generan mayor riqueza si se considera su bajo costo en comparación a un negocio fijo tradicional. ¿Pero a dónde va esa riqueza?

Los Estados trabajan en coordinación para abatir este problema, como se ha señalado, la dificultad de rastrear las operaciones, la localización de los intervinientes, el tipo de productos y servicios que se ofertan; todo es completamente nuevo para la normatividad fiscal existente y es ahí donde radica el problema, la tecnología rebasó las expectativas. Agregado a esto, dichas operaciones se dan cada vez más en un ámbito no local, el acceso a todo el mundo es posible con el uso de estas tecnologías, situación positiva, pero que en cuestión tributaria representa otro reto: la superposición de dos o más potestades tributarias que pueden reclamar para sí la sujeción.

La OCDE es el organismo más activo en la búsqueda de alternativas a estas cuestiones, mas con toda su infraestructura y esfuerzo reconoce que el comercio electrónico, particularmente el que se da por *Cloud Computing*, no ha podido regularse en materia de fiscalización. Sus acciones propuestas están desarrollándose, los resultados los conoceremos en unos años, en los que espero que sigan siendo suficientes para el nivel tecnológico, pues es una realidad que la tecnología seguirá avanzando, creando nuevas formas de vida.

Después de todo lo revisado, por mi parte debo aceptar que no coincido del todo con el plan de acciones que plantea actualmente la OCDE, considero que aunque sus acciones pueden aligerar el problema del gravamen en operaciones internacionales que utilizan el *Cloud Computing*, dejar de lado la propuesta de la Presencia Significativa sigue dejando vulnerable la fiscalización de estas operaciones.

A continuación expongo mis coincidencias y diferencias:

1. Considero que, efectivamente debe modificarse la definición de Establecimiento Permanente, la consecuencia de mantenerlo como “un lugar fijo” se contrapone a todo lo expuesto en relación al uso de las TIC, la presencia de una empresa en un Estado X, no necesariamente va ligada a “un lugar fijo”.

Personalmente coincidía con la propuesta de la OCDE (2014, pág. 158) en relación a la sustitución del término Establecimiento Permanente por Presencia Significativa porque esta última ofrece la posibilidad de que la sujeción vaya más allá de la presencia física, no se renuncia del todo a este requisito, pero se consideran otras características como, la permanencia de las relaciones con clientes y usuarios; las ventas con cercanía a cliente, por ejemplo sitios web en idiomas locales, servicios bancarios, suministro de bienes o servicios ubicados en ese país; y el suministro de bienes o servicios a los clientes radicados en un determinado país cuando los datos han sido recogidos de contenidos de personas ubicadas en dicho país.

2. Modificar las excepciones que configuran Establecimiento Permanente

Ligada al punto anterior, no puede haber esta clase de excepciones cuando lo que se conoce es que los nuevos modelos de negocio se fragmentan para su operación, cómo saber si lo que en la letra se considera actividad auxiliar es imprescindible en la cadena de valor de estos modelos.

3. Eliminar la prestación de servicios independientes de los beneficios empresariales.

Por lo general la actividad empresarial trae como consecuencia a las regiones, desarrollo y reactivación económica a través del empleo y el consumo; ello ofrece una “ganancia” para el Estado de la fuente para ceder su potestad tributaria al Estado de la residencia, pero en el caso de la prestación de servicios debieran ser gravados también por el país de la fuente y luego para evitar la doble imposición aplicar alguno de los métodos que considera el derecho tributario internacional. Se ha señalado que la dificultad para clasificar las rentas derivadas de la prestación de servicios posibilita el hecho de hacer pasar como prestación de servicios a la asistencia técnica o las regalías, de manera radical se acabaría con este conflicto si se establece que todos los servicios están fuera de los llamados beneficios empresariales.

4. Resulta difícil también rastrear las operaciones electrónicas por parte de las administraciones tributarias, pero estas operaciones tienen forzosamente que recurrir a un proveedor de servicios financieros para el pago-cobro; y este proveedor sí es una entidad más accesible a la fiscalización, por lo que habría que recurrir a medidas que permitan a estos proveedores proporcionar información relativa a las transacciones que están operando sus clientes.

Actualmente se encuentran en marcha los compromisos de intercambio de información en materia tributaria, en el caso de nuestro país, según datos del Servicio de Administración Tributaria, hasta el momento se han firmado acuerdos de esta naturaleza con 76 países y se prevé que al finalizar el 2017 México intercambie información con 146 países.

Con independencia a lo anterior, considero que se debe trabajar en instrumentos que puedan rastrear operaciones menores, es cierto que las EMN realizan prácticas dudosas como parte de una planeación fiscal, pero no se deben dejar de lado las micro-operaciones que se realizan por medio del *cloud* diariamente por los consumidores finales (B2C y C2C)<sup>19</sup>.

Además no se debe perder de vista que ahora existen medios de pago distintos al dinero, como lo son las llamadas criptomonedas (el *bitcoin*, la más popular) que concede el anonimato a sus usuarios, hasta ahora se trabaja en un instrumento jurídico para regularlas conocido como *Ley FinTech*.

En palabras simples, es necesario seguir la ruta del dinero para determinar la sujeción tributaria a la que se encuentra el operante que recibe los beneficios de las operaciones virtuales.

5. Finalmente, considero que más allá de las implicaciones comerciales y el uso de la tecnología, la recaudación siempre tendrá un dilema ético con relación a su administración; hoy conocemos tantas historias de corrupción entre los gobiernos, de izquierda y de derecha, gobernantes que terminan siendo empresarios millonarios gracias a sistemas plagados de corrupción y que por lo mismo resultan intocables para el sistema judicial. Por lo que, supongo que la primera medida para alentar a los ciudadanos a sujetarse a una jurisdicción fiscal y cumplir con la obligación de la contribución por cualquier vía es que los Estados se comprometan a la administración transparente de recursos, todas las posibles soluciones para elevar la recaudación seguirán siendo

---

<sup>19</sup> Véase Tabla 4.

insuficientes mientras los ciudadanos tengamos la percepción del enriquecimiento de unos cuantos a cambio de la contribución de muchos. Espero que algún día, gobiernos como el nuestro sea reconvenido internacionalmente por sus evidentes actos de corrupción, que contrariamente a lo que nuestro actual gobierno sostiene no es una cuestión cultural, es una cuestión de principios.

### Referencias

- Abril, E. (1973). Métodos para evitar la doble imposición internacional. *XX semana de estudios de derecho financiero*. Madrid. Recuperado el 18 de Marzo de 2016, de <http://www.fundef.org/s20.htm>
- Aguirre, R. (1998). El establecimiento permanente ¿Cómo demostrar la existencia de un establecimiento permanente? México.
- Borderas, E., & Moles, P. (2008). *Derecho Tributario Internacional* (Vol. 1). Barcelona: El Fisco.
- Calderón, C., & Cáceres, J. I. (20 de Abril de 2016). *El comercio electrónico y la imposición indirecta en la Unión Europea: El IVA*. Obtenido de Asociación Internacional de Economía Aplicada: <http://www.asepelt.org/>
- Calvo, J. (2010). La aplicación del IVA en el ámbito del comercio electrónico. (I. d. Fiscales, Ed.) *Crónica Tributaria*(135). Recuperado el 14 de Mayo de 2016, de [http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cron\\_trib/135\\_Calvo.pdf](http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cron_trib/135_Calvo.pdf)
- Castellanos, C. (16 de Mayo de 2012). Cloud computing o cómputo virtual: El mundo en nuestras manos o en "sus manos". Ciudad Victoria, Tamaulipas, México. Recuperado el 28 de Abril de 2016, de <https://www.youtube.com/watch?v=KJj2BSR8WLo>
- Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados. (1969).
- Garza de la, S. (2005). *Derecho Financiero Mexicano* (Vigésima sexta ed.). México: Porrúa.
- Giuliani, C. (2011). *Derecho Financiero* (Décima ed., Vol. I). Buenos Aires: La Ley.

- Gómez, J. M., & Olías, A. (29 de septiembre de 2011). Cloud computing, un paseo por la nube. Barcelona. Recuperado el 19 de Abril de 2016, de <https://www.youtube.com/watch?v=6medCbs5t18>
- Herdegen, M. (2005). *Derecho Internacional Público*. México, D.F., México: Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM.
- Jimenez, J. (2012). Fiscalidad Internacional Latinoamericana. *Fiscalidad Internacional Latinoamericana*. Madrid. Recuperado el marzo de 2016, de [www.scjn.gob.mx](http://www.scjn.gob.mx)
- Organización Mundial del Comercio. (6 de Agosto de 2012). *OMC*. Recuperado el 30 de Abril de 2016, de [https://www.wto.org/spanish/res\\_s/booksp\\_s/ecom\\_brochure\\_s.pdf](https://www.wto.org/spanish/res_s/booksp_s/ecom_brochure_s.pdf)
- Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico. (2002). *Tributación fiscal y comercio electrónico*. París: Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. Recuperado el 4 de Marzo de 2016, de <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/9789264189799>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2003). *Implantación del marco tributario de la conferencia de Ottawa*. París: Instituto de Estudios Fiscales. Recuperado el 22 de Abril de 2016, de [http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/libros/OCDE/07\\_OTTAWA2003.pdf](http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/libros/OCDE/07_OTTAWA2003.pdf)
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. (2003). *Comercio Electrónico. Comentarios sobre el lugar de consumo en las operaciones entre empresas (B2B)*. París: Instituto de Estudios Fiscales. Recuperado el 2 de Mayo de 2016, de [http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/libros/OCDE/08\\_TradGICn1.pdf](http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/libros/OCDE/08_TradGICn1.pdf)
- Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico. (2010). Modelo de convenio tributario sobre la renta y el patrimonio. Recuperado el marzo de 2016, de <http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/>
- Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico. (2014). *Cómo abordar los desafíos fiscales de la economía digital (Versión Preliminar)*. Recuperado el 11 de Marzo de 2016, de <https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. (2014). Acuerdo sobre intercambio de información en materia tributaria. Recuperado el 8 de mayo de 2016, de <https://www.oecd.org/ctp/harmful/37975122.pdf>

- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. (2014). *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*. París: Instituto de Estudios Fiscales. Recuperado el 6 de Mayo de 2016, de <http://www.aedf-ifa.org/FicherosVisiblesWeb/Ficheros/Fichero79.pdf>
- Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico. (2015). *Proyecto OCDE/G20 sobre Erosión de la Base Imponible y el tratado de beneficios. Informes Finales 2015. Resúmenes*. Recuperado el 31 de 05 de 2017, de <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>
- Perdomo, O. (23 de Noviembre de 2011). Cloud Computing: El siguiente paso lógico en la computación empresarial. México. Recuperado el 22 de Abril de 2016, de <https://www.youtube.com/watch?v=rMpYPXy8mYI>
- Porrúa, F. (2005). *Teoría del Estado* (Trigésima novena ed.). México: Porrúa.
- Quintana, J., & Rojas, J. (1999). *Derecho tributario mexicano* (4a. ed.). México: Trillas.
- Reuter, P. (2004). *Introducción al derecho de los tratados* (2a ed.). México: FCE.
- Rodríguez, J. A. (2001). *La fiscalidad del comercio electrónico. Imposición directa*. Recuperado el 12 de Mayo de 2016, de Instituto de Estudios Fiscales: [http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos\\_trabajo/2001\\_06.pdf](http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2001_06.pdf)
- Sánchez García, N. (2013). *La doble imposición internacional*. (16). Recuperado el 8 de Marzo de 2016, de [http://www.ces.gva.es/pdf/trabajos/articulos/revista\\_16/art2-rev16.pdf](http://www.ces.gva.es/pdf/trabajos/articulos/revista_16/art2-rev16.pdf)