



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

POSGRADO DE LA FACULTAD DE DERECHO

T E S I S

**EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL COMERCIO
ELECTRÓNICO EN MÉXICO**

**QUE PARA OBTENER EL GRADO DE
ESPECIALISTA EN DERECHO FISCAL**

**P R E S E N T A
ITZEL GUADALUPE RÍOS AVILEZ**

**T U T O R A
DRA. MARGARITA PALOMINO GUERRERO**



Ciudad Universitaria, CD. MX. 2019



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

AGRADECIMIENTOS:

A Dios: Por ayudarme a terminar mi carrera profesional y esta especialidad, por darme la fuerza y el coraje para hacer este sueño realidad.

A mi alma mater, la Universidad Nacional Autónoma de México: Por creer en mí y haberme permitido ser parte de su alumnado, porque sin los conocimientos que me ha dado cada uno de mis profesores, no hubiera sido posible el desarrollo de este proyecto de investigación.

A mi familia: Por darme todo su apoyo y amor incondicional y por siempre ayudarme cuando más lo he necesitado.

A mi madre: Por siempre estar conmigo, por su amor incondicional, por haber dado gran parte de su vida en educarme y formarme, por todos sus desvelos y por siempre alentarme a concluir lo que he empezado.

A mi padre: Por compartir conmigo todas sus enseñanzas, por ayudarme a comprender todos los temas que me eran complicados, y sobre todo, por ese gran apoyo y amor incondicional.

A mis abuelitos: Por inculcarme el amor al estudio y porque sé que desde el cielo están orgullosos de mí.

A Enrique: Por ser un gran compañero de vida y darme siempre el aliento para seguir.

A mi asesora de tesis, la Dra. Margarita Palomino Guerrero: Por todas las enseñanzas, orientación y conocimientos que me dio durante el desarrollo de este proyecto.

ÍNDICE

GLOSARIO	1
INTRODUCCIÓN	1
CAPITULO I	3
1. El Impuesto Sobre la Renta.....	3
1.1. Antecedentes del Impuesto Sobre la Renta.....	3
1.2. Elementos del Impuesto Sobre la Renta como contribución.....	6
1.2.1. Sujetos del Impuesto.....	6
1.2.1.1. Criterios de Vinculación del Impuesto Sobre la Renta.....	7
1.2.1.1.1. Nacionalidad.....	7
1.2.1.1.2. Residencia.....	7
1.2.1.1.2.1. Residencia de las Personas Físicas.....	8
1.2.1.1.2.2. Residencia de las Personas Morales.....	9
1.2.1.1.2.3. Domicilio fiscal.....	9
1.2.1.1.2.3.1.1. Domicilio fiscal de las personas físicas.....	9
1.2.1.1.2.3.1.2. Domicilio fiscal de las personas morales.....	11
1.2.1.1.3. Fuente de Riqueza.....	12
1.2.1.1.3.1. Modelos de Convenio para evitar la doble tributación y Convenios para evitar la doble tributación.	13
1.2.1.1.3.2. Aplicación de los Convenios para Evitar la Doble Tributación.....	17
1.2.1.1.4. Establecimiento Permanente.....	19
1.2.1.1.4.1. Antecedentes del Establecimiento Permanente.....	20
1.2.1.1.4.1.1. En el ámbito internacional.....	20
1.2.1.1.4.1.2. En México.....	22
1.2.1.1.4.2. El establecimiento permanente en la época actual.....	24
1.2.1.1.4.2.1. El establecimiento permanente en el MOCDE y el Modelo de Convenio de la ONU.....	24
1.2.1.1.4.2.2. El establecimiento permanente en la LISR.....	29
1.2.1.1.4.2.2.1. Actividades que configuran un establecimiento permanente.....	30
1.2.1.1.4.2.3. Actividades que no configuran un establecimiento permanente....	32
1.2.1.1.4.2.3.1. Ingresos atribuibles al establecimiento permanente.....	33

1.2.1.1.4.2.4. Diferencias entre el establecimiento permanente descrito en la LISR, el MOCDE y el Modelo de Convenio de la ONU.....	36
1.2.2. Objeto, hecho generador y base gravable del Impuesto sobre la renta ...	37
1.2.2.1. Ingresos que grava la LISR.....	39
1.2.2.1.1. Ingresos de las personas morales residentes en territorio nacional	39
1.2.2.1.2. Ingresos de las personas morales con fines no lucrativos residentes en territorio nacional	41
1.2.2.1.3. Ingresos de las personas físicas residentes en territorio nacional	42
1.2.2.1.4. Ingresos de residentes en el extranjero con fuente de riqueza en el territorio nacional	43
1.2.2.1.5. Ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes	43
1.2.2.1.6. Ingresos de las empresas multinacionales.....	45
1.2.3. Tasa, cuota y tarifa en la LISR	51
1.2.4. Época y lugar de pago en la LISR	54
1.2.5. Reglas de tributación fiscal internacional.	57
1.2.5.1. La regla de nexos para determinar la jurisdicción a gravar para persona moral no residente	58
1.2.5.2. Los precios de transferencia y el principio de Arm's Length o "Principio de Plena Competencia".....	59
1.2.5.2.1. Precios de transferencia y el principio de Arm's Length en México.....	62
1.2.6. Procedimientos para eliminar la doble tributación internacional	65
1.2.7. Problemática de la erosión de la base gravable y la transferencia de utilidades.....	67
CAPÍTULO II.....	75
2. El Comercio Electrónico	75
2.1. El Comercio y sus antecedentes	75
2.1.1. Surgimiento del internet	78
2.2. Conceptos básicos de informática e Internet	82
2.2.1. Soporte físico (Hardware) y Soporte Lógico (Software).....	82
2.2.2. Sistema operativo	83
2.2.3. World Wide Web (www)	83
2.2.4. Página de internet o página web	83
2.2.5. Sitio Web o ciber sitio.....	84
2.2.6. El servidor	84
2.2.7. Navegador	86

2.2.8.	Cómputo en la nube	87
2.2.9.	Tiendas de Aplicaciones	90
2.3.	Definición del Comercio Electrónico	91
2.4.	Modalidades del comercio electrónico	94
2.4.1.	Por las partes que interactúan.....	94
2.4.1.1.	Entre empresas o B2B por su denominación en inglés como “Business to Business”	94
2.4.1.2.	Entre empresa y consumidor o B2C por su denominación en inglés como: “ <i>Business to Consumer</i> ”	95
2.4.1.3.	Entre el consumidor y el consumidor o C2C por su denominación en inglés como “ <i>Consumer to Consumer</i> ”	96
2.4.1.4.	Entre los consumidores y la administración o C2A por su denominación en inglés como “ <i>Costumers to Administration</i> ”	96
2.4.1.5.	Entre la empresa y la administración o B2A por su denominación en inglés como “ <i>Business to Administration</i> ”	96
2.4.1.6.	Entre la empresa y el gobierno o B2G, por su denominación en inglés como “ <i>Business to Government</i> ”	96
2.4.1.7.	Financiamiento Colectivo o P2P, por su denominación en inglés como “ <i>Peer to Peer</i> ” o “ <i>Crowdfunding</i> ”	97
2.4.2.	Por los bienes que se transfieren	97
2.4.2.1.	Indirecta.....	97
2.4.2.2.	Directa	99
2.5.	Contratación Electrónica	100
2.6.	Formas de pago en el comercio electrónico vía internet.....	102
2.6.1.	Disposición de dinero mediante tarjetas (Tarjetas de crédito y débito) ..	103
2.6.2.	Instituciones de Fondos de Pago Electrónico o Proveedores de Servicios de Pago.	105
2.6.3.	Activos Virtuales.....	106
2.6.4.	Monederos electrónicos (<i>e-wallets</i> o <i>cyberwallets</i>).....	107
2.6.5.	Soluciones de Pago Móviles	108
2.6.6.	Depósitos efectuados por Banca electrónica o digital	108
2.7.	Regulación del Comercio Electrónico Vía Internet.....	110
2.7.1.	El comercio electrónico en las Organizaciones Internacionales	111
2.7.1.1.	UNCITRAL.....	111
2.7.1.2.	OMC	113
2.7.1.3.	OCDE	117

2.7.2.	El Comercio Electrónico en la legislación mexicana.....	120
2.7.2.1.	Reformas publicadas en el año 2000.....	120
2.7.2.2.	Ley Fintech.....	124
CAPÍTULO III.	129
3.	El Establecimiento Permanente en el Comercio Electrónico.....	129
3.1	Según la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).....	129
3.1.1	2003, Aclaración sobre la aplicación de la definición de establecimiento permanente en el comercio electrónico.....	130
3.1.1.1	La página de internet y su carácter intangible.....	130
3.1.1.2	El servidor como lugar de negocios.....	131
3.1.1.3	Excepciones al Establecimiento Permanente.....	133
3.1.1.3.1	Contratos de hospedaje web (<i>web hosting</i>).....	133
3.1.1.3.2	Actividades preparatorias o auxiliares.....	134
3.1.1.4	El ISP como agente dependiente o independiente.....	136
3.1.1.5	Casos donde se analiza la figura de “comisionista”, atendiendo a los comentarios de 2003:.....	137
3.1.2	2005, Reglas de Trados y de Comercio Electrónico: Gravar Beneficios Empresariales en la Nueva Economía.....	141
3.1.3	2013, Reporte BEPS.....	142
3.1.3.1	Acción 1: Abordar los Desafíos Tributarios de la Economía Digital.....	142
3.1.3.1.1	Prácticas BEPS en los modelos de negocios de la economía digital:.....	143
3.1.3.1.2	Propuestas para eliminar prácticas BEPS en los modelos de negocios de la economía digital.....	144
3.1.3.1.2.1	Modificaciones al artículo 5o del MOCDE.....	144
3.1.3.1.2.2	Creación de un nuevo nexo para determinar el establecimiento permanente.....	145
3.1.3.1.2.3	Sometimiento de las transacciones digitales a una retención en la fuente de riqueza.....	148
3.1.3.1.2.4	La introducción de impuesto de “ <i>ecualización</i> ” o “ <i>equalization levy</i> ”.....	148
3.1.3.1.2.5	Recolección del Impuesto al Valor Agregado en el país donde se encuentre localizado el consumidor.....	148
3.1.3.2	Acción 7: Evitar la Evasión Artificial del Estado de Establecimiento Permanente.....	149
3.1.3.2.1	Elusión artificiosa del establecimiento permanente a través de: i) contratos de comisión; y ii) estrategias similares.....	150

3.1.3.2.2	Elusión artificial del establecimiento permanente a través de la aplicación de excepciones para actividades específicas y fragmentación de actividades.....	153
3.1.3.2.3	Otras estrategias de elusión de establecimiento permanente, entre otras la división de contratos y seguros.	158
3.1.3.3	Acción 8-10: Asegurar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor	158
3.1.3.4	Acción 15: Desarrollo de un Instrumento Multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales.....	162
3.1.3.4.1	“Artículo 12 – Elusión artificiosa del estatus de establecimiento permanente a través de acuerdos de comisión y estrategias similares”	163
3.1.3.4.2	“Artículo 13 – Elusión artificiosa del estatus de establecimiento permanente a través de exenciones de actividades concretas”	164
3.1.3.4.3	“Artículo 14 – Fragmentación de contratos”	165
3.1.4	Ambiente “ <i>Post BEPS</i> ” de la economía digital.....	166
3.2	Configuración del establecimiento permanente en el comercio electrónico, en la legislación fiscal mexicana	171
3.2.1	El Establecimiento Permanente en el Comercio Electrónico en la LISR	171
3.2.2	Aplicación del MOCDE, sus comentarios y el IML en la legislación tributaria mexicana.....	172
3.2.3	Iniciativas y modificaciones a la legislación fiscal relacionadas con el comercio electrónico	173
3.2.3.1	Ley del Impuesto sobre los Ingresos Procedentes de Servicios Digitales	173
3.2.3.2	Retenciones a las personas que prestan actividades empresariales mediante las plataformas tecnológicas.	175
3.3	Según las legislaciones de otros países.....	176
3.3.1	La India: El nexo de “presencia económica significativa”	176
3.3.2	Italia: Impuesto sobre transacciones digitales	178
3.3.3	Francia: Impuesto sobre la distribución en línea y física de contenido audiovisual	179
3.3.4	Reino Unido: El Impuesto Sobre las Utilidades Desviadas.....	181
3.3.5	Estados Unidos: El Impuesto sobre la Erosión de la Base y contra el Abuso	185
	CAPÍTULO IV	187
4	Mejoras regulatorias de México en materia del comercio electrónico	187
4.1	Mejoras a la legislación tributaria en materia de Comercio Electrónico	187

4.1.1	Implementación de la Acción 7 del BEPS a la LISR	187
4.1.2	La creación de un nuevo nexos en la LISR para la configuración del establecimiento permanente	189
	CONCLUSIONES	194
	BIBLIOGRAFÍA	197

GLOSARIO

Abreviatura	Significado
ARPA	Agencia de Proyectos de Investigación Avanzada (<i>Advanced Research Projects Agency</i>)
Banxico	Banco de México
BEPS	Erosión de la Base Gravable y Transferencia de Utilidades (<i>Base Erosion and Profit Shifting</i>)
CFA	Comité de Asuntos Fiscales de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
CFF	Código Fiscal de la Federación ¹
CFR	Cifrado
CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
CNBV	Comisión Nacional Bancaria y de Valores
DOF	Diario Oficial de la Federación
EE.UU.	Estados Unidos de América
<i>et al.</i>	y otros
Fintech	Instituciones de Tecnología Financiera

¹ Publicado en el DOF el 31 de diciembre de 1981, cuya última reforma vigente se publicó el 25 de junio de 2018 en dicho órgano de difusión.

Abreviatura**Significado**

GATT	Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio
G20	Espacio clave de discusión y toma de decisiones en el que participan los máximos líderes mundiales y las principales economías, se conforma por la Unión Europea, Alemania, Arabia Saudita, Argentina, Australia, Brasil, Canadá, China, Corea del Sur, Estados Unidos, Francia, India, Indonesia, Italia, Japón, México, Reino Unido, Rusia, Sudáfrica y Turquía
HTTP	Protocolo de Transferencia de Hipertexto, por sus siglas en inglés: Hypertext Transfer Protocol
HTML	Lenguaje de marcas de hipertexto, por sus siglas en inglés: Hypertext Markup Language
<i>Idem</i>	Lo mismo- En la misma obra y exactamente en la misma página
<i>Ibidem</i>	En el mismo lugar- en la misma obra, distinta página
IMAP	Protocolo de acceso a mensajes de Internet, por sus siglas en inglés: Internet Message Access Protocol.
IML	Convención Multilateral para Implementar Medidas Relacionadas con el Tratado Tributario para Prevenir la Erosión Base y el Cambio de Beneficios. ²
IP	Protocolo de internet, por sus siglas en inglés como: Internet Protocol.

² IML. Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-multilateral-instrument-text-translation-spanish.pdf> [consulta 01 de mayo de 2019].

Abreviatura**Significado**

ISP	Proveedor de Servicios de Internet, por sus siglas en inglés como: Internet Service Provider.
Ley Fintech	Ley para Regular las Instituciones de Tecnología Financiera ³
LIC	Ley de instituciones de Crédito ⁴
LISR	Ley del Impuesto Sobre la Renta ⁵
MAU	Usuarios Mensualmente Activos, por sus siglas en inglés: Monthly Active Users
MOCDE	Modelo de Convenio Tributario Sobre la Renta y Sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos ⁶
Modelo de Convenio de la ONU	Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo ⁷
NIF	Normas de Información Financiera ⁸

³ Publicada en el DOF el 09 de marzo de 2018 y vigente a partir del 12 de marzo de 2018.

⁴ Publicada en el DOF el 18 de julio de 1990, cuya última reforma vigente se publicó el 22 de junio de 2018 en dicho órgano de difusión.

⁵ Publicada en el DOF el 11 de diciembre de 2013, cuya última reforma vigente se publicó el 30 de noviembre de 2016 en dicho órgano de difusión.

⁶ Última revisión de 2017 https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page1 [consulta 20 abril 2019].

⁷ Última revisión http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_UpdateSp.pdf [consulta 20 abril 2018].

⁸ García Nares, Azucena *et al.*, Normas de Información Financiera, 4ª ed. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., México, 2018

Abreviatura**Significado**

OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
OMC	Organización Mundial de Comercio
ONU	Organización de las Naciones Unidas
<i>op. cit</i>	Obra Citada
POP	Protocolo de oficina de correo, por sus siglas en inglés: Post Office Protocol
Prácticas BEPS	Erosionar la base gravable del impuesto sobre la renta y transferir utilidades o beneficios.
Proyecto BEPS	Trabajos realizados por la OCDE y los países del G20, respecto de la Erosión de la Base Gravable y Transferencia de Utilidades (<i>Base Erosion and Profit Shifting</i>) que comenzaron en 2013 con el “ <i>Plan de Acción BEPS</i> ” ⁹ y que concluyeron en noviembre de 2015 con la presentación del “ <i>Paquete definitivo de medidas para llevar a cabo una reforma integral</i> ”. ¹⁰
RCFF	Reglamento del Código Fiscal de la Federación ¹¹

⁹ Disponible en: <http://www.oecd.org/tax/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting-9789264202719-en.htm> [consulta 20 agosto 2018].

¹⁰ Disponible en: <http://www.oecd.org/tax/beps-2015-final-reports.htm> [consulta 20 agosto 2018].

¹¹ Publicado en el DOF el 2 de abril de 2014.

Abreviatura**Significado**

RLISR	Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta ¹²
RMF 2019	Resolución Miscelánea Fiscal para 2019 ¹³
SAT	Servicio de Administración Tributaria
SMTP	Protocolo para la transferencia simple de correo, por sus siglas en inglés: Simple Mail Transfer Protocol
TAG	Grupos de Consultoría Técnica, por sus siglas en inglés como: Technical Advisory Group
TFDE	Fuerza de Trabajo en la Economía Digital, por sus siglas en inglés como: Task Force on the Digital Economy
TIC	Tecnologías de la Información y Comunicación
UNCITRAL	Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional
URSS	Unión de Repúblicas Socialistas Soviéticas
www	World Wide Web
XML	Lenguaje de marcas extensible, por sus siglas en inglés: Extensible Markup Language

¹² Publicada en el DOF el 08 de octubre de 2015, cuya última reforma vigente se publicó el 06 de mayo de 2016 en dicho órgano de difusión.

¹³ Publicada en el DOF el 29 de abril de 2019.

INTRODUCCIÓN

En este último siglo, la sociedad ha vivido un cambio radical en la manera de llevar a cabo actos jurídicos, sobre todo actos de comercio, pues el uso de nuevas tecnologías de la información ha permitido a los consumidores la posibilidad de obtener bienes y servicios de mayor calidad, a un menor costo y de una manera más eficiente, mediante el comercio electrónico vía internet.

Sin embargo, para las administraciones fiscales, incluido el SAT, resulta complejo determinar y recaudar el impuesto sobre la renta respecto de las operaciones que se llevan vía internet.

Lo anterior, derivado de que en la legislación fiscal nacional e internacional, aún resulta complejo determinar los elementos que deberían tomar en cuenta las administraciones tributarias para determinar el hecho imponible de una contribución, la fuente de riqueza y la obligación de pago a los sujetos pasivos de dicha contribución; situación que conlleva a la imposibilidad de las autoridades fiscales a una falta de control para evitar que los sujetos pasivos de una contribución erosionen sus bases gravables.

Este trabajo busca definir los aspectos que deberían tomar en cuenta las administraciones tributarias, incluido el SAT, para determinar las contribuciones en transacciones que se realizan vía internet, específicamente respecto de la determinación del impuesto sobre la renta.

Así, a lo largo de 4 capítulos, este trabajo pretende analizar si en México existe un criterio de vinculación al impuesto sobre la renta, como lo es el establecimiento permanente, mediante el cual, la autoridad fiscal se encuentre facultada determinar y recaudar este impuesto a grupos empresariales multinacionales que generan utilidades, respecto de las transacciones vía Internet que llevan a cabo en territorio nacional.

En el Capítulo I del presente trabajo se estudia al impuesto sobre la renta, desde su origen, sus elementos como contribución, los criterios de vinculación del impuesto en México y la manera en que los Estados han abordado a nivel internacional la problemática para evitar la doble tributación. Asimismo, se describe una nueva problemática fiscal internacional: la erosión de la base gravable del impuesto y el traslado de beneficios.

En el Capítulo II del presente trabajo, se estudia el origen del comercio electrónico y el surgimiento del internet. Asimismo, se describen algunos conceptos básicos de informática, que sirven para una mejor comprensión de las transacciones efectuadas vía internet. Además, se describen las modalidades más frecuentes en las que se llevan a cabo las transacciones vía internet. Por último, se describe brevemente la regulación nacional e internacional, a la que están sometidos los sujetos que realizan las operaciones vía internet.

En el Capítulo III del presente trabajo, se estudia al establecimiento permanente y el papel que este criterio de vinculación ha tenido para posibilitar a las administraciones fiscales la determinación y recaudación del impuesto sobre la renta. Asimismo, se describen las reformas y modificaciones nacionales e internacionales a la legislación fiscal, respecto del concepto de establecimiento permanente, derivadas de las operaciones realizadas vía internet.

Finalmente, el Capítulo IV del presente trabajo, basado en el estudio realizado en los capítulos I, II y III de la misma investigación, propone reformas que ayudarían al Estado mexicano a contar con una mejor determinación y recaudación del impuesto sobre la renta en operaciones del comercio electrónico, vía internet.

Todo lo referido nos permite concluir que existe una deficiencia en la legislación fiscal nacional en el criterio de vinculación de establecimiento permanente, lo anterior impide determinar el impuesto sobre la renta en operaciones de comercio electrónico respecto del que acumula la riqueza.

CAPITULO I

1. El Impuesto Sobre la Renta

Para conocer el establecimiento permanente, es necesario considerar que es un criterio de vinculación para que la autoridad fiscal determine el impuesto sobre la renta, asimismo permite que los sujetos pasivos¹⁴ se autodeterminen dicho impuesto, por tanto, resulta indispensable, en primera instancia comprender el impuesto sobre la renta.

1.1. Antecedentes del Impuesto Sobre la Renta

El impuesto sobre la renta como lo conocemos actualmente tiene su origen en el impuesto denominado “*Triple Assessment*” (Triple Gravamen), creado en 1798 en Inglaterra, la intención del gobierno era contar con un medio para reunir, bajo un carácter de urgencia, ingresos que le permitieran sufragar su guerra contra Napoleón.¹⁵

Este impuesto determinaba la renta de los contribuyentes, teniendo como base el gasto como manifestación de riqueza, más la aplicación de otros factores que incrementaban el impuesto pagado en el año anterior. Su problema radicó en que los sujetos a los que les correspondía pagar este impuesto no eran personas significativamente ricas y corrían el riesgo de pagar la mayor parte de la renta real generada durante el periodo de exacción, por lo que se encontraban sujetas a prácticas confiscatorias.¹⁶

Fue así que el gobierno inglés se dio a la tarea de buscar alternativas de medición de la renta y escalas de gravamen, por lo que se introdujo una escala progresiva fundamentada en la estimación de la renta por medio de un sistema

¹⁴ Es decir, la persona física o moral obligada a contribuir al gasto público. Sánchez Miranda, Arnulfo, Aplicación práctica del Código Fiscal de la Federación 15ª ed., México, Ediciones Fiscales ISEF, 2019, p. 104.

¹⁵ Cfr Calderón Medina, David, Comercio electrónico. Una perspectiva tributaria mexicana, México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2010, p. 57.

¹⁶ *Ídem.*

cedular de identificación de diferentes tipos de ingresos; por ejemplo, arrendamiento de tierras, profesionales, comerciales, vocacionales, anualidades, intereses y otros más.

Para 1799 se sustituyó el Triple Gravamen por el “*Income Tax Proper*” (Impuesto Sobre la Renta Propio), en el cual se buscó gravar directamente la renta y no por medio de estimados, por lo que contaba con una escala progresiva topada a una tasa de 10% para los contribuyentes con ingresos superiores a las 200 libras anuales. Una vez terminada la guerra con Napoleón, Inglaterra abrogó el Impuesto Sobre la Renta Propio, sin embargo, en 1803, al reanudarse la guerra, se reestableció el Impuesto Sobre la Renta Propio mismo que fue abolido un año después de la batalla de Waterloo. Sin embargo, en 1842 se reintrodujo de nuevo el Impuesto Sobre la Renta Propio, debido a un grave déficit en las finanzas públicas inglesas.

Otros países rechazaron gravar el Impuesto Sobre la Renta Propio, sin embargo, tuvieron que implementar un impuesto directo a la riqueza generada, por circunstancias extraordinarias, el cual se quedó permanentemente.¹⁷

Por ejemplo, en Francia, tras décadas de discusiones iniciadas en 1840, se implantó un impuesto sobre la renta en 1895, aun cuando su sistema moderno de renta no fue puesto en marcha hasta 1915 con motivo de las necesidades financieras causadas por la Primera Guerra Mundial.

Otro ejemplo ocurrió en EE.UU., a principios del siglo XIX, en donde sus iniciativas de creación fueron rechazadas por tratarse de una violación a los principios constitucionales, ya que se prohibía la capitación de los impuestos directos, a menos que estuvieran en proporción a un censo levantado en los Estados conforme a la Constitución.

¹⁷ *Ibidem*, p. 59

No obstante, en 1862 se decretó la primera Ley del Impuesto Sobre la Renta en EE.UU., debido a la urgencia de recaudar fondos para la Guerra Civil, ya que se había declarado un estado de emergencia para salvaguardar la continuidad de la nación, lo cual implicaba la renuncia temporal de algunos derechos por parte de los ciudadanos.

En México en 1921, un periodo posterior a la Revolución Mexicana, se introdujo un impuesto de carácter extraordinario, y que sería pagado por una sola vez como acto patriótico de los mexicanos en las celebraciones del centenario, gravaba los ingresos del comercio, de la industria, de la ganadería, así como los obtenidos por los profesionistas y los asalariados y los provenientes de la imposición de capitales en valores a rédito y de participaciones o dividendos en las empresas. Los extranjeros domiciliados en México o con fuente de riqueza en territorio nacional también estaban obligados al pago del impuesto.¹⁸

El impuesto fue introducido a través de la llamada "*Ley Centenario*", pues se pagaba mediante estampillas que llevaban la leyenda de la conmemoración del centenario de la independencia de México. La intención era destinar los recursos generados por ese impuesto a la adquisición de barcos mercantes y a la reconstrucción de los puertos marítimos nacionales.¹⁹

Fue implementado de manera permanente el 21 de febrero de 1924, mediante la "*Ley para la Recaudación de los Impuestos Establecidos en la Ley de Ingresos Vigente sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las Sociedades y Empresas*".²⁰

No obstante, las leyes que han determinado el impuesto sobre la renta han sido abrogadas en 1924, 1925, 1941, 1953, 1964, 1980, 2002 y 2013 (ley vigente), a la

¹⁸ *Ibidem*, p. 61.

¹⁹ Cfr Liahut Baldomar, Dulce María, *Nacimiento y Evolución del Impuesto Sobre la Renta en México*, México, Sistema Bibliotecario de la Suprema Corte de Justicia de la Nación Catalogación, 2013, p. 23.

²⁰ Cfr Calderón Medina, David, *op. cit.*, p. 61.

fecha, el impuesto sobre la renta sigue siendo gravado en la legislación fiscal mexicana.²¹

1.2. Elementos del Impuesto Sobre la Renta como contribución

El Impuesto sobre la renta es un impuesto directo que grava el ingreso de las personas físicas y/o morales. Como toda contribución, cuenta con elementos característicos, como: i) sujeto; ii) objeto iii) base, tasa cuota o tarifa; iv) época de pago; y v) lugar de pago.

1.2.1. Sujetos del Impuesto

En la legislación mexicana, encontramos a las personas obligadas al pago del impuesto sobre la renta, en el artículo 1o. de la LISR, el cual señala que las personas físicas y/o morales obligadas al pago del impuesto sobre la renta son:

- I. Las **residentes en México**, respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.*
- II. Los **residentes en el extranjero** que tengan **un establecimiento permanente** en el país, **respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.***
- III. Los **residentes en el extranjero**, respecto de los ingresos procedentes de **fuentes de riqueza situadas en territorio nacional**, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, **dichos ingresos no sean atribuibles a éste.**"²²*

Énfasis Añadido.

De la transcripción anterior se advierte que existen tres supuestos en los que una persona física o moral se encontraría obligada al pago del impuesto sobre la renta, sin embargo, para comprenderlos se requiere previamente conocer los

²¹ Cfr Liahut Baldomar, Dulce María, *op. cit.*, p. 32 a 38.

²² Artículo 1o de la LISR.

criterios de vinculación o sujeción del mismo impuesto sobre la renta. Estos criterios son: i) Residencia, ii) Establecimiento Permanente; y iii) Fuente de Riqueza. Además, resulta indispensable recordar que hasta la reforma publicada en el DOF el 31 de diciembre de 1984, la Nacionalidad era considerada un criterio de vinculación del impuesto sobre la renta.

1.2.1.1. Criterios de Vinculación del Impuesto Sobre la Renta

Los criterios de vinculación del impuesto sobre la renta permiten verificar si una persona física o moral se encuentra sujeta al pago del impuesto sobre la renta, asimismo, cada criterio de vinculación cuenta con un método para determinar el impuesto antes señalado.

1.2.1.1.1. Nacionalidad

Es un criterio de vinculación que implica que toda persona física y/o moral, por el simple atributo de la personalidad de “nacionalidad”, se encuentre obligada a la causación, del impuesto sobre la renta, independientemente del lugar en donde resida, o donde se generen sus ganancias.

Actualmente, el criterio de nacionalidad no se encuentra vigente para determinar el impuesto sobre la renta en México, lo anterior en virtud que, derivado de la reforma a la LISR el 31 de diciembre de 1984, fue derogado. No obstante, en otros países, la legislación pudiera llegar a considerar la nacionalidad como criterio de vinculación al impuesto sobre la renta.²³

1.2.1.1.2. Residencia

Es un criterio de vinculación que se define en el artículo 9º del CFF, acentuando que este artículo regula de manera separada la residencia de las personas físicas y la residencia de las personas morales.

²³ Cfr Calvo Nicolau, Enrique, Tratado del Impuesto Sobre la Renta, México, Themis, 2003 p. 253.

1.2.1.1.2.1. Residencia de las Personas Físicas

Del artículo 9º del CFF, se advierte que una persona física es residente en México, cuando se encuentre en los siguientes supuestos:

- 1) Cuando la persona física haya establecido su casa habitación²⁴ en México;
- 2) Las personas físicas que cuenten con una casa habitación en el extranjero, además de México, si en territorio nacional se encuentra su centro de intereses vitales, se considera que éste se encuentra en territorio nacional cuando:
 - a) Más del 50% de los ingresos totales que obtenga la persona física en el año de calendario tengan fuente de riqueza en México.
 - b) Las personas físicas tengan el centro principal de sus actividades profesionales en México.
- 3) Las personas físicas de nacionalidad mexicana que sean funcionarias del Estado mexicano, aún y cuando se desempeñen en el extranjero, por ejemplo: embajadores y cónsules. Lo anterior, debido a que “(...) *por razones de reciprocidad, se establece una exención de impuestos a los nacionales mexicanos que trabajan en embajadas, legislaciones o consulados de México en el extranjero.*”²⁵
- 4) Cuando las personas físicas de nacionalidad mexicana acrediten que cuentan con una residencia ubicada en países o territorios considerados regímenes fiscales preferentes conforme a la LISR y se trate de países

²⁴ Por casa habitación se entiende “(...) *aquella en propiedad del contribuyente, en posesión del contribuyente o en donde pasa la noche (...)*”, no obstante, de conformidad con del artículo 5o del RCFF, se considera que las personas físicas no han establecido su casa habitación en México, cuando habiten temporalmente inmuebles con fines turísticos. Calderón Medina, David, *op. cit.*, p. 189 y artículo 5o del RCFF.

²⁵ Calvo Nicolau, Enrique, *op. cit.*, 2003 p. 269.

con los cuales México no tenga celebrado un acuerdo amplio de intercambio de información tributaria.

Aunado a lo anterior, es indispensable señalar que el artículo 9o del CFF dispone que las personas físicas de nacionalidad mexicana son residentes en territorio nacional salvo prueba en contrario, por tanto, las personas físicas de nacionalidad mexicana que tengan una residencia en un lugar distinto al territorio nacional deberán acreditarlo.

1.2.1.1.2.2. Residencia de las Personas Morales

De igual forma, el artículo 9º del CFF, dispone que la residencia de las personas morales será el lugar donde se encuentre la administración principal de su negocio o su sede de dirección efectiva.

En este sentido, el artículo 6o del RCFF, considera que la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva se encuentra en territorio nacional cuando la o las personas que cuenten con decisiones de control, dirección, operación o administración de la persona moral y de las actividades que ella realiza.

1.2.1.1.2.3. Domicilio fiscal

Este concepto, regulado en el artículo 10 del CFF, se genera para que la autoridad fiscal cuente con canales de comunicación con los contribuyentes, y que en todo caso, pueda ejercer sus facultades en materia impositiva, tal y como ocurre en el caso de la residencia, el domicilio fiscal varía entre el domicilio de las personas físicas y morales.

1.2.1.1.2.3.1.1. Domicilio fiscal de las personas físicas

El domicilio fiscal de las personas físicas varía de acuerdo con la actividad que realice la persona, a saber:

- a) Si la persona realiza actividades empresariales, entonces su domicilio fiscal será el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios. En ese sentido, las actividades empresariales son: i) las actividades comerciales; ii) las actividades industriales; iii) las actividades agrícolas; iv) las actividades ganaderas; v) las actividades pesqueras; y vi) las actividades silvícolas.²⁶
- b) Si la persona no realiza actividades empresariales, su domicilio fiscal será el local que utilice para el desempeño de sus actividades;²⁷ y
- c) Si se trata de una persona física residente en el extranjero sin establecimiento permanente en territorio nacional que percibe ingresos por enajenación o arrendamiento de inmuebles ubicados en territorio nacional, su domicilio fiscal podrá ser el domicilio de la persona residente en territorio nacional que actúe a nombre o por cuenta de ella.²⁸

Para los casos señalados en los dos primeros numerales, las personas físicas que no cuenten con un local podrán poner como domicilio fiscal su casa habitación.

Asimismo, si la persona física realiza actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, y no realiza otras actividades empresariales o profesionales, podrá considerar como domicilio fiscal su casa habitación.²⁹

De lo anterior, se colige que los criterios para señalar el domicilio fiscal de las personas físicas varían atendiendo a las actividades que realicen.

²⁶ Cfr Artículo 16 del CFF.

²⁷ Cfr Artículo 10, fracción I, inciso b), del CFF.

²⁸ Cfr Regla 2.1.5. de la RMF 2019.

²⁹ Cfr Regla 2.1.4. de la RMF 2019.

1.2.1.1.2.3.1.2. Domicilio fiscal de las personas morales

El Domicilio fiscal de las personas morales varía de acuerdo con su residencia, a saber:³⁰

- i) Cuando sean residentes en el país, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio; y
- ii) Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento; en el caso de varios establecimientos, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país o, en su defecto, el que designen.

De la descripción anterior, se colige que los criterios para determinar el domicilio fiscal de las personas morales varían de acuerdo con su residencia y el lugar donde se encuentre su administración principal del negocio.

Por otra parte, también existen reglas generales para las personas físicas y morales en el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación, el cual dispone que, en caso de que las personas físicas o morales no hayan designado un domicilio fiscal estando obligados a ello, o hubieran designado como domicilio fiscal un lugar distinto al que les corresponda, o cuando hayan manifestado un domicilio ficticio, las autoridades fiscales podrán practicar diligencias en cualquier lugar en el que realicen sus actividades o en el lugar que se considere su domicilio, indistintamente.

Lo anterior deriva de una práctica realizada por diversas personas morales, la cual consiste en rentar lo que se conoce como “*oficinas virtuales*”, en las cuales sólo reciben correspondencia y mensajes de la persona moral contratante, y por tanto, las autoridades fiscales no las consideran como domicilio fiscal, ya que ahí no se encuentra la administración o dirección efectiva, por otra parte, el personal que

³⁰ Artículo 10, fracción II, incisos a) y b) del CFF.

atiende en esas oficinas virtuales tampoco son empleados de la persona moral que contrata ese servicio.³¹

Además, el artículo 29, fracción IV, del RCFF dispone que tanto las personas físicas como morales tienen la obligación de dar aviso a la autoridad fiscal, es decir al SAT, si existiera algún cambio en su respectivo domicilio fiscal.

En consecuencia, se desprende la importancia que tiene el domicilio fiscal en la legislación fiscal tributaria, ya que es el vínculo con que cuenta la autoridad fiscal con los contribuyentes para verificar que estos últimos lleven a cabo correctamente sus obligaciones fiscales, así como poder notificarles actos administrativos.

1.2.1.1.3. Fuente de Riqueza

Este criterio de sujeción es definido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, como “(...) [el] *lugar en donde se obtiene, procede o genera el ingreso (...)*”.³²

Asimismo, Javier Moreno Padilla señala que:

*“La fuente de riqueza es complementaria a la posibilidad que tiene el Estado de gravar a sus nacionales o residentes ya que permite imponer contribuciones sobre utilidades o rendimientos del capital generados en beneficio de personas o residentes en el país por negocios y operaciones mercantiles realizados en éste. (...) Normalmente todo tributo que tiene su propia fuente de riqueza descrita en la materia imponible; sólo que la misma queda subyacente en las otras formas de vinculación, (...) pero la misma aflora y tiene plena existencia.”*³³

³¹ Cfr Sánchez Vega, Javier Alejandro, Principios de Derecho Fiscal, México, Ediciones Fiscales ISEF, 2018 p. 88.

³² Sentencia Ejecutoria de la Contradicción de Tesis 291/2009, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXXI, enero de 2010, p. 643.

³³ Instituto de Investigaciones Jurídicas, Diccionario Jurídico Mexicano, México, Editorial Porrúa, 2007, pp. 1742 y 1743.

Fue introducido a la legislación mexicana el 5 de abril de 1924, donde se consideró el gravamen de las sociedades extranjeras por los ingresos con fuente de riqueza en territorio nacional.

En la actualidad, a través del artículo 1o. de la LISR, los residentes en el extranjero, con fuente de riqueza en territorio nacional, en principio se encuentran sujetos al pago del impuesto sobre la renta, sin embargo, este criterio de vinculación depende de la existencia de un Convenio para Evitar la Doble Tributación.

Así, para determinar si los ingresos percibidos por un residente en el extranjero que obtenga alguna fuente de riqueza en México, causan el pago del impuesto sobre la renta, en primer término, se debe considerar si existe algún tratado internacional celebrado entre México y el país del que la persona sea residente.

En caso de no existir dicho convenio, entonces la persona deberá verificar si se encuentra en alguno de los supuestos señalados por el artículo 1o de la LISR; de no ser considerada como residente en el territorio nacional, ni de configurar un establecimiento permanente,³⁴ deberá verificar si este ingreso se grava atendiendo a alguno de los supuestos enunciados en el Título V de la LISR.³⁵

1.2.1.1.3.1. Modelos de Convenio para evitar la doble tributación y Convenios para evitar la doble tributación.

Como se advierte de los capítulos anteriores, las normas tributarias se aplican tomando en cuenta los criterios de vinculación del impuesto sobre la renta, los cuales pueden ser respecto de la condición de residente del contribuyente o del origen de los ingresos, lo anterior no solamente ocurre en México, sino en la mayoría de los Estados.

En consecuencia, los ingresos obtenidos por un residente de un Estado (Estado de residencia) pueden ser gravados por el Estado en donde se originan

³⁴ Ver Capítulo 1.2.1.1.4.2.2 del presente trabajo.

³⁵ Ver capítulo 1.2.1.1.3.2 del presente trabajo.

estos ingresos (Estado fuente) y a su vez, por el Estado en el cual se configura un establecimiento permanente.³⁶

Derivado de este conflicto, las organizaciones internacionales han realizado continuos esfuerzos orientados a eliminar el efecto de gravar más de una vez un mismo ingreso, su resultado fue la creación de los Modelos de Convenio para evitar la doble tributación.

Estos modelos de convenio para evitar la doble tributación son documentos que permiten a los Estados Contratantes, negociar celebración de tratados o convenios para evitar la doble tributación,³⁷ sin que se encuentren obligados a sujetarse estrictamente a los términos previstos en dichos modelos.

Así, los Modelos de Convenio para evitar la doble tributación son el medio adecuado para el pago de impuestos indebidos a cargo de las personas físicas y morales que celebren transacciones corporativas y financieras a nivel internacional. Lo anterior permite

*“(...) el equilibrio de las tasas de retención de impuestos, estimulando la competitividad en materia fiscal e impidiendo simultáneamente, que la imposición tributaria constituya un factor que desaliente al capital y a la inversión.”*³⁸

La idea de contar con algún mecanismo para evitar la doble imposición entre los Estados surge en la revolución industrial, sin embargo, debido a la primera guerra mundial se pospuso este estudio y fue hasta principios de la década de 1920 que la

³⁶ Ver Capítulo 1.2.1.1.4.2.2 del presente trabajo.

³⁷ Cfr Calvo Nicolau, Enrique, *op. cit*, p. 1306.

³⁸ Bettinger Barrios, Herbert y Bettinger García Cornejo, Herbert, Estudio práctico sobre los Convenios Impositivos para evitar la Doble Imposición Tomo I, 20ª ed., México, Ediciones Fiscales ISEF, 2015, p. 141.

Cámara de Comercio Internacional³⁹ y la Liga de las Naciones, órgano antecesor de la ONU, iniciaron estudios para evitar la doble tributación.

Su primera interrogante fue ¿Qué Estado debía tener la facultad impositiva? Si el Estado fuente o el Estado de residencia⁴⁰ y concluyeron que el Estado que el estado facultado era el Estado de residencia, debido a que:

“(...) se pretendía establecer el principio de exención impositiva a los no residentes de un Estado respecto de ingresos generados de fuentes ubicadas en este último (...)”⁴¹

Lo anterior dio nacimiento al principio impositivo de *“equidad fiscal internacional.”⁴²*

En tales consideraciones, la Primera Convención Modelo de 1927 de la Liga de las Naciones, aún y cuando se adoptó el principio de que el Estado de residencia del sujeto era quien contaba con la facultad impositiva, se permitió que el Estado fuente también pudiera gravar utilidades de los no residentes si en este Estado se configuraba la existencia de un establecimiento permanente.

Para 1943, la Liga de las Naciones llevó a cabo una conferencia en México que trajo como resultado el Modelo de Convenio de México, en el que se otorgaban

³⁹ Organización creada en París Francia en 1919, con el objetivo de permitir *“(...) el entendimiento entre individuos, y naciones, al tiempo que fomentara el desarrollo económico y las mejores prácticas en las empresas (...)”*. Disponible en https://www.wto.org/spanish/thewto_s/whatis_s/whatis_s.htm [consulta 10 octubre 2018].

⁴⁰ A lo largo de la historia de los tratados internacionales para evitar una doble tributación, se pueden observar dos posturas respecto de facultad impositiva del Estado, a saber: i) En la postura tomada por los países desarrollados se observa que es más conveniente que el Estado de residencia del contribuyente sea quien cuente con esta facultad impositiva; y ii) en la postura generalmente tomada por los Estados en desarrollo, se puede observar que es más conveniente que la facultad impositiva se encuentre en el Estado fuente de riqueza.

⁴¹ Calvo Nicolau, Enrique, *op. cit.*, p. 298.

⁴² A la fecha este principio sigue siendo utilizado a nivel internacional, tanto por la OCDE, en el Proyecto BEPS, como por la ONU, quien, en septiembre de 2015, incluyó como objetivo número 10 de Desarrollo Sostenible, la meta de reducir la desigualdad, dentro de y entre, las naciones. Disponible en: <https://www.un.org/sustainabledevelopment/es/inequality/> [consulta 10 octubre 2018].

mayores facultades impositivas a los Estados fuente. Asimismo, enunció diversos supuestos que pudieran ser considerados como establecimiento permanente y sugirió que para que se considerara la existencia del establecimiento permanente, debía existir:

- i) Un lugar fijo de negocios en un Estado; y
- ii) Que ese lugar de negocios tuviese un carácter productivo, entendido como una contribución a la generación de ganancias empresariales.

Sin embargo, este Modelo de Convenio de México fue rechazado por los países desarrollados y para 1946 en el Modelo de Convenio de Londres, se retomó un modelo en donde la facultad impositiva fuera del Estado de residencia del contribuyente.

Posteriormente, la Organización para la Cooperación Económica Europea y su sucesor, la OCDE serían quienes retomarían los trabajos para evitar la doble tributación de sus Estados miembros, por lo que la OCDE, en 1963 realizó el MOCDE, con el propósito de proveer a los Estados miembros la posibilidad de “(...) *resolver sobre una base uniforme los problemas más comunes en el campo de la doble tributación jurídica internacional (...)*”.⁴³

El MOCDE ha tenido revisiones en 1977, 1994, 1997, 1998, 2000, 2003, 2005, 2010 y 2017.

Resulta importante señalar que el MOCDE cuenta con criterios que favorecen las facultades impositivas en los Estados de residencia.

Por otra parte, la ONU en 1980 crea Modelo de Convenio de la ONU, el cual está basado en el MOCDE, pero con reglas que favorecen las facultades de imposición tributaria de los Estados fuente, situación que ha ocasionado que el Modelo de Convenio de la ONU sea utilizado como base por los países en vías de

⁴³ Calderón Medina, David, op. cit, p. 141.

desarrollo para la negociación de sus tratados, la última revisión del Modelo de Convenio de la ONU se realizó en 2011.⁴⁴ El Modelo de Convenio de la ONU ha sido reducido en su ámbito de aplicación, puesto que como se advierte, sus trabajos fueron recogidos por el MOCDE.

Un tercer modelo, es decir, el Modelo de los Estados Unidos de América del Tratado de Impuestos sobre Ingresos (USA) del 16 de junio de 1981, el cual se acoge a los principios sostenidos en los Modelos de Convenio de la ONU y de la OCDE, agregando al mismo tiempo cláusulas que de acuerdo con la política fiscal de dicho país, como Estado de residencia, son necesarias para el desarrollo de las inversiones y transacciones que sus residentes lleven a cabo en su territorio.

Tomando en cuenta lo anterior, la práctica internacional refleja que la mayoría de los países se han inclinado por el MOCDE como base para la celebración de sus respectivos acuerdos bilaterales en materia impositiva.

1.2.1.1.3.2. Aplicación de los Convenios para Evitar la Doble Tributación.

Los convenios internacionales para evitar la doble imposición pretenden, entre otras cosas, minimizar las tasas impositivas de retención aplicables a las personas que se encontrarían sujetas al pago del impuesto sobre la renta en dos países distintos debido a que generan ingresos dentro de un Estado, pero son residentes en otro.⁴⁵

Por consiguiente, para que una persona se beneficie de algún convenio internacional para evitar la doble imposición, ésta tiene que acreditar ante las autoridades, entre otras cuestiones, la residencia de cualquiera de los Estados que han firmado el convenio para evitar la doble tributación. Si dicha residencia no se

⁴⁴ Disponible en: http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_UpdateSp.pdf [consulta 10 octubre 2018].

⁴⁵ Cfr Bettinger Barrios, Herbert y Bettinger Garcia Cornejo, Herbert, *op. cit.* p. 168.

acredita, la persona sería objeto de las leyes internas del Estado en que generó el ingreso.⁴⁶

En el caso de México, el artículo 4o de la LISR señala que, para beneficiarse de un convenio para evitar la doble tributación, esta persona debe cumplir con presentar su declaración, ya sea informativa o de estados financieros a que hacen referencia los artículos 32-H y 32-A del CFF.

Respecto de la tasa a aplicar, el dispositivo legal antes señalado establece dos supuestos, a saber:

- a) Si los tratados para evitar la doble tributación establecen tasas de retención inferiores a las señaladas en la LISR, las tasas establecidas en dichos tratados se podrán aplicar directamente por el retenedor;
- b) Si el retenedor aplica tasas mayores a las señaladas en los tratados, el residente en el extranjero tendrá derecho a solicitar la devolución por la diferencia que corresponda.

Por su parte, la primera Sala de nuestro altísimo tribunal ha analizado a los convenios para evitar la doble tributación, señalando que se justifica la existencia de los convenios para evitar la doble tributación, en virtud de los diversos sistemas tributarios que existen a nivel internacional, los cuales se rigen por el principio de renta mundial o el principio territorialidad del ingreso.⁴⁷

Es así que el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece el principio de legalidad, que implica que los hechos, causación y las tasas de tributación deben encontrarse en un texto legislativo por lo que, si una persona se coloca bajo el supuesto normativo contenido

⁴⁶ Ídem y artículo 4º de la LISR.

⁴⁷ Cfr Tesis 1a. CCXXXVI/2016 (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. I, septiembre de 2016, p. 519.

en la legislación mexicana, y a su vez en el supuesto normativo de un convenio para evitar la doble tributación, debe someterse a las siguientes reglas:

- a) El beneficio del tratado se aplica a sujetos que acrediten ser residentes en alguno de los Estados contratantes;
- b) Una vez definido el hecho imponible en la ley nacional, se atiende a éste para ubicarlo en alguno de los supuestos del tratado;
- c) Hecho lo anterior, debe confrontarse la tasa aplicable conforme a la ley doméstica con la tasa máxima prevista en el tratado; y,
- d) En caso de que el tratado prevea una tasa de retención inferior a la establecida en la ley nacional, es la tasa del tratado la que podrá aplicarse directamente por el retenedor.

1.2.1.1.4. Establecimiento Permanente

Actualmente puede definirse al establecimiento permanente como un criterio de vinculación del impuesto sobre la renta en donde se considera que las personas físicas y morales deben pagar el impuesto sobre la renta respecto del lugar fijo de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes.

Por tanto, para que exista un establecimiento permanente, se requiere que la persona física o moral cuente con:

- i. Un lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes; (localización territorial) y
- ii. Permanecer en el lugar de negocios señalado en el inciso anterior (permanencia).

1.2.1.1.4.1. Antecedentes del Establecimiento Permanente

Para comprender la definición anterior, es necesario conocer los antecedentes del establecimiento permanente tanto en ámbito internacional, como en el ámbito nacional, por lo que a continuación se relatan:

1.2.1.1.4.1.1. En el ámbito internacional

El concepto moderno de establecimiento permanente (*bestriebsstätte*) surge en la segunda mitad del siglo XIX en Prusia y previo a ser considerado en la legislación tributaria, se utilizó en el Código Industrial y en su derecho mercantil para “(...) *definir los incrementos de las inversiones en bienes de capital (activos fijos) (...)*”⁴⁸ de las empresas allí ubicadas.

Posteriormente, derivado de la problemática de la doble imposición respecto de la residencia del contribuyente y el lugar de la fuente de riqueza, con el objeto de identificar el lugar en donde se genera la fuente de riqueza, esta misma noción de establecimiento permanente se trasladó al derecho tributario prusiano para establecer “(...) *que una transacción en un lugar fijo de negocios se gravaría en la municipalidad prusiana, aún y cuando el propietario viviera en otra (...)*”,⁴⁹ y, para 1891, los Estados Alemanes adoptaron en su derecho interno, así como en algunos tratados, el término “(...) *establecimiento permanente para definir el lugar fijo de negocio al que se aludía en sus leyes internas (...)*.”⁵⁰ Un ejemplo de lo anterior se observa en el tratado fiscal entre Prusia y Sajona de 1869.

De lo anterior, se observa que ya se encontraban los siguientes elementos fundamentales: i) la existencia de un lugar de negocios; ii) la localización territorial de este lugar; y iii) la permanencia del negocio.

Para el 21 de junio de 1899, Austria-Hungría y Prusia celebraron el primer tratado internacional en materia tributaria de la historia moderna, en el cual “(...) se

⁴⁸ Calderón Medina, David, *op. cit.*, p. 128.

⁴⁹ Calvo Nicolau, Enrique, *op. cit.*, p. 297.

⁵⁰ *Ibidem*, p. 298. y Calderón Medina, David, *op. cit.*, p. 128.

*introdujo el parámetro de que los beneficios empresariales obtenidos por medio de un establecimiento permanente en otro país serían sometidos a imposición en ese otro país.”*⁵¹

En 1963, la OCDE retomaría mediante los trabajos realizados por la ONU, lo dispuesto en los tratados antes señalados, a través de la creación del MOCDE, por lo que en su artículo 5o incorporó el concepto de establecimiento permanente, el cual fue definido como: “(...) *un lugar fijo de negocios, por medio del cual se desarrollan, parcial o totalmente, actividades empresariales (...)*”⁵² y se contemplaron actividades que no serían consideradas establecimiento permanente.

Además, en el MOCDE se señaló que los

*“(...) beneficios empresariales obtenidos por un residente en el extranjero, en otro Estado, no serían sometidos a imposición en dicho Estado, a menos que se contara con un establecimiento permanente en ese lugar y los ingresos fueran atribuibles al mismo.”*⁵³

La figura del establecimiento permanente ha evolucionado a lo largo del tiempo, lo anterior por dos razones, a saber: i) por la necesidad de los Estados de ampliar sus facultades impositivas en sus legislaciones locales, así como en los convenios para evitar la doble tributación; y ii) por la aparición de nuevas modalidades de negocios.⁵⁴

En la actualidad, a nivel internacional la figura del establecimiento permanente ha sido muy socorrida para la fiscalización de operaciones internacionales, en especial en convenios bilaterales para disminuir o evitar la doble tributación y combatir la evasión fiscal, ya que esta figura le otorga la facultad impositiva al Estado en donde se releje como realidad económica la generación de

⁵¹ *Idem.*

⁵² Definición que a la fecha continúa vigente en el MOCDE.

⁵³ Calderón Medina, David, *op. cit.*, p. 142.

⁵⁴ Cfr Ramos Prieto, Jesús (coord.), *Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios: Estudios sobre el Plan BEPS de la OCDE*, España, Aranzadi, S.A.U., 2016, pp. 46 y 47.

ingresos como resultado del desarrollo en un territorio de actividades donde se asumen riesgos y se comprometen activos y recursos, independientemente del lugar en donde resida la persona que genera estos ingresos.

Además, se observa que el establecimiento permanente encuentra su justificación en los siguientes principios:⁵⁵

- Principio del beneficio. Los contribuyentes que se benefician de los servicios públicos suministrados por el país de la fuente de riqueza deben contribuir a sufragar el costo de dichos servicios.
- Principio de equidad entre contribuyentes. Los contribuyentes extranjeros compitiendo con los negocios locales deberían ser tratados del mismo modo.
- Principio de no discriminación. Los contribuyentes extranjeros no deberían ser discriminados de forma desfavorable por el país de la fuente.

Sin embargo, derivado de las actividades comerciales que a la fecha realizan los grupos empresariales multinacionales, se considera necesario modificar este concepto.

1.2.1.1.4.1.2. En México

Este criterio de vinculación se introdujo a la legislación mexicana en la Ley del Impuesto Sobre la Renta publicada en el DOF en 1981, y con esta figura, se creó otro supuesto legal para que un residente en el extranjero pudiera ser sujeto obligado al pago del impuesto sobre la renta.

La voluntad del legislador no es muy clara respecto de la creación de esta figura ya que en la exposición de motivos de la iniciativa de la Ley del Impuesto Sobre

⁵⁵ Cfr Calderón Medina, David, *op. cit.*, p. 148.

la Renta publicada en el DOF el 31 de diciembre de 1981, únicamente se señala que introduce este criterio

“Para efectos de determinar cuándo un residente en el extranjero está obligado a pagar el impuesto sobre la renta en México y a cumplir con todas las obligaciones formales que establece la Ley (...)”

Posteriormente, el legislador procede a describir los casos en que debe aplicarse este criterio de vinculación y concluye reiterando

“(...) que aún a falta de establecimiento permanente, los ingresos que obtengan los residentes en el extranjero de fuente ubicada en territorio nacional, se encuentran gravados conforme al Título V del ordenamiento que se propone, liberándolos en estos casos de únicamente del cumplimiento de obligaciones de carácter formal.”

Por consiguiente, el legislador, al introducir este criterio de vinculación a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, publicada en el DOF en 1981, únicamente describió el establecimiento permanente.

No obstante, desde una interpretación histórica a la introducción de la figura de establecimiento permanente, toda vez que para 1981, México no había celebrado tratados para evitar la doble tributación y no fue sino hasta 1992 que firmó su primer tratado para evitar la doble imposición con Canadá, se desprende que la voluntad del legislador para crear la figura de establecimiento permanente fue la de contar con una mayor recaudación del impuesto sobre la renta, en beneficio del Estado mexicano.

Es así que, mediante la creación de esta figura, una persona residente en el extranjero que contara con un establecimiento permanente en territorio nacional, se encontraría obligada al pago del impuesto sobre la renta respecto de las utilidades que generara en México dicho establecimiento permanente, aún y cuando pudiera generarse un supuesto de doble tributación con el Estado del que fuera residente,

sin embargo, la persona era quien debía solucionar este conflicto, sin que lo anterior fuera en menoscabo de la recaudación mexicana.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta publicada en el DOF en 1981, tuvo cambios respecto de la definición de establecimiento permanente en 1982, 1983, 1984, 1991, 1992, 1994, 1995, 1996, 1997, 1998, 1999 y 2002. Posterior a la reforma de 2002, no se realizaron modificaciones al establecimiento permanente, asimismo, en la LISR se quedaron los mismos conceptos y premisas de establecimiento permanente que en la última reforma de la Ley del Impuesto Sobre la Renta publicada en el DOF en 2016.

Cabe destacar que en la década de mil novecientos noventa se aprecian diversas modificaciones a la Ley del Impuesto Sobre la Renta publicada en el DOF en 1981, debido al ingreso de México a la OCDE (18 de mayo de 1994).⁵⁶

1.2.1.1.4.2. El establecimiento permanente en la época actual

Para comprender el establecimiento permanente, es necesario que esta figura se analice desde dos ámbitos: i) el internacional, a través del MOCDE y del Modelo de Convenio de la ONU; y ii) el nacional, a través de la LISR.

1.2.1.1.4.2.1. El establecimiento permanente en el MOCDE y el Modelo de Convenio de la ONU

Tanto el MOCDE como el Modelo de Convenio de la ONU, definen el establecimiento permanente en su artículo 5o, como: *“un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad”*.

Por lo que respecta al MOCDE, su artículo 5o se encuentra estructurado con los siguientes párrafos:

⁵⁶ Disponible en: <https://www.oecd.org/centrodemexico/15aosdemexicoenlaocde.htm> [consulta 22 octubre 2018].

Párrafo	Aspectos Tratados
1	Definición general de la expresión “establecimiento permanente”, y sus características esenciales
2	Lista no exhaustiva de ejemplos que pueden considerarse constitutivos, prima facie, de establecimiento permanente.
3	Plazo para que una obra o un proyecto de construcción sea considerado establecimiento permanente, asimismo se define qué debe entenderse por “obra o un proyecto de construcción” y la manera en que se va a contabilizar el plazo.
4	Excepciones al alcance de establecimiento permanente cuando se trate de actividades con el carácter de auxiliar o preparatorio. ^{57,58}
4.1	Excepción para considerar actividades preparatorias o auxiliares de un lugar fijo de negocios, cuando éste sea utilizado o mantenido por una parte relacionada. ⁵⁹
5	Configuración del establecimiento permanente a través de un comisionista, ⁶⁰ corredor o cualquier otro agente dependiente.

⁵⁷ El párrafo 59 de los comentarios al MOCDE señala que para resolver si una actividad tiene el carácter de auxiliar o preparatorio, debe llevarse a cabo un análisis caso por caso, en donde el criterio decisivo sea determinar si la actividad realizada en el lugar fijo de negocios en sí constituye una parte esencial y significativa de la actividad de la empresa en su conjunto.

⁵⁸ Estas actividades son: a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa; b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas; c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa; d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa; e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa o sus partes relacionadas cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio; f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades antes mencionadas, a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

⁵⁹ La definición de partes relacionadas se encuentra en el capítulo 1.2.2.1.6. del presente trabajo.

⁶⁰ El contrato de comisión es definido como: “*un instrumento a través del cual una persona vende productos en un Estado en su propio nombre, aunque por cuenta de una empresa extranjera que es la propietaria de dichos productos*”. OCDE y G/20. Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente Acción 7 – Informe final 2015, Francia, OCDE y G/20, 2016, p. 15, <https://www.oecd->

Párrafo	Aspectos Tratados
6	Disposiciones Especiales en las que no se configura establecimiento permanente cuando se realicen actividades a través de un corredor, comisionista general o cualquier otro agente independiente.
7	Disposiciones especiales en casos de control de sociedades.
8	Consideraciones de empresas estrechamente relacionadas. ⁶¹

Ahora bien, en el caso del Modelo de Convenio de la ONU, este artículo se encuentra estructurado de la siguiente manera:

Párrafo	Aspectos Tratados
1	Alcance de la expresión “establecimiento permanente”
2	Situaciones que comprende el establecimiento permanente
3	Situaciones adicionales que comprende el establecimiento permanente en materia de construcción y prestación de servicios.
4	Excepciones al alcance de establecimiento permanente
5	Configuración del establecimiento permanente a través de un comisionista, corredor o cualquier otro agente independiente.
6	Disposiciones especiales en materia de aseguradoras
7	Disposiciones Especiales en las que no se configura establecimiento permanente cuando se realicen actividades a través de un corredor, comisionista general o cualquier otro agente independiente.
8	Disposiciones especiales en casos de control de sociedades

ilibrary.org/docserver/9789264257757-es.pdf?expires=1557097993&id=id&accname=guest&checksum=A0E9A9A003E64A888B976F68A5E51B87 [consulta 26 de abril 2019].

⁶¹ Se considera que una empresa está estrechamente relacionada con otra empresa en función de todos los hechos y circunstancias relevantes, una tiene el control de la otra o ambas están bajo el control de las mismas personas o empresas. Asimismo, se considera que una persona está estrechamente relacionada con otra persona moral si: i) una posee directa o indirectamente más del 50% del interés beneficioso en la otra (o, en el caso de una empresa, más del 50% de los derechos de voto y el valor de las acciones de la compañía o del interés de capital beneficioso en la compañía); o ii) si otra persona o empresa posee directa o indirectamente más del 50% del interés benéfico (o, en el caso de una compañía, más del 50% de los derechos de voto y el valor de las acciones de la compañía o del interés de capital beneficioso en la compañía en la persona y la empresa o en las dos empresas.

De las tablas anteriores se observa que aún y cuando la figura de establecimiento permanente es similar en los Modelos de Convenios realizados por la OCDE y la ONU, existen ciertas diferencias en los criterios para definir los supuestos en que se actualiza el establecimiento permanente, las diferencias entre ambos convenios son:

- a) Las obras en los proyectos de construcción en ambos casos son consideradas establecimientos permanentes, sin embargo:
 - α) El Modelo de Convenio de la ONU considera un plazo superior a 6 meses,⁶² mientras que el MOCDE considera un plazo superior a 12 meses.⁶³
 - β) El Modelo de Convenio de la ONU señala expresamente que deben ser proyectos de montaje, así como actividades de inspección relacionadas con las obras o proyectos de construcción instalación o montaje.
 - γ) El Modelo de Convenio de la ONU señala que la prestación de servicios efectuados por una empresa por intermedio de sus empleados o de otro personal se considera establecimiento permanente sí las actividades prosiguen durante un periodo o período que en total exceden más de 183 días dentro de cualquier periodo de 12 meses que comience o termine el año fiscal considerado.
- b) En ambos Modelos⁶⁴ se considera cómo excepción al establecimiento permanente, el uso de instalaciones para almacenar mercancías pertenecientes a una empresa, sin embargo, en el Modelo de Convenio de la ONU, no se hace mención de la actividad de entregar la mercancía.

⁶² Artículo 5o, Párrafo 3 del Modelo de Convenio de la ONU.

⁶³ Artículo 5o, Párrafo 3 del MOCDE.

⁶⁴ Artículo 5o, Párrafo 4 del Modelo de Convenio de la ONU, Artículo 5o, párrafo 4 del MOCDE.

Además, el MOCDE analiza como excepción a la regla, el hecho de que la actividad pudiera ser considerada como propia del negocio de la empresa.

- c) En ambos Modelos⁶⁵ se hace referencia a que un establecimiento permanente se configura cuando una persona distinta al agente independiente actúe por cuenta de la empresa, sin embargo, en el Modelo de Convenio de la ONU se hace referencia a que las actividades de este agente pueden configurar un establecimiento permanente incluso sin que tenga facultades de celebrar contratos en nombre de la persona a quien representa, únicamente se requiere como condición que esta persona mantenga habitualmente existencias de bienes o mercancías o que realice entregas de bienes o mercancías por cuenta de la empresa. Por otro lado, en el MOCDE se considera como agente independiente a la persona que realiza las actividades dentro del marco ordinario de su actividad.
- d) En el Modelo de Convenio de la ONU se incluye una definición de establecimiento permanente específica para empresas aseguradoras.⁶⁶
- e) En ambos Modelos de Convenio,⁶⁷ se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado si realiza “*actividades*” u “*operaciones comerciales*” por medio de un comisionista general o cualquier otro agente independiente. La diferencia radica en que en el MOCDE se hace una referencia genérica a “*actividades*”, mientras que, en el Modelo de Convenio de la ONU, se hace referencia a “*operaciones comerciales*” y son mejor definidas.

⁶⁵ Artículo 5o, Párrafo 5 del MOCDE y Artículo 5o, párrafo 5 del Modelo de Convenio de la ONU.

⁶⁶ Artículo 5o, Párrafo 6 del Modelo de Convenio de la ONU.

⁶⁷ Artículo 5o, párrafo 6 del MOCDE, y Modelo de Convenio de la ONU, Artículo 5o, párrafo 7.

Respecto de la facultad de los Estados de recaudar los beneficios o utilidades empresariales, el artículo 7o del MOCDE y del Modelo de Convenio de la ONU han señalado que en primer término, recae en el Estado residente, sin embargo, si la empresa cuenta con un establecimiento permanente, la facultad impositiva recaería en el Estado donde se encuentre el establecimiento permanente, para calcular las utilidades generadas por un establecimiento permanente, se deberán utilizar los precios de transferencia.⁶⁸

1.2.1.1.4.2.2. El establecimiento permanente en la LISR

En México, el establecimiento permanente se define en la legislación mexicana en el artículo 2o de la LISR de la siguiente manera:

*“**Artículo 2o.-** Para los efectos de esta Ley, se considera establecimiento permanente **cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes.** Se entenderá como establecimiento permanente, entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales. (...)”*

Conforme a lo establecido en el artículo anteriormente citado se puede decir que, en México, la figura del establecimiento permanente se ve materializada a través, los siguientes dos elementos:

- 1) La existencia de un lugar de negocios en territorio nacional; y
- 2) El desarrollo parcial o total de actividades empresariales por parte de un residente en el extranjero en ese lugar de negocios.

Por consiguiente, el establecimiento permanente es un lugar en territorio nacional donde un residente en el extranjero realiza actividades que le generan ingresos; este lugar puede referirse, entre otros, a las sucursales, agencias, oficinas,

⁶⁸ Ver Capítulo 1.2.5.2.1. del presente trabajo.

fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales.

1.2.1.1.4.2.2.1. Actividades que configuran un establecimiento permanente

Atendiendo a lo señalado por el primer párrafo del artículo 2o de la LISR, transcrito en el capítulo anterior, las actividades que configuran un establecimiento permanente son las empresariales y la prestación de servicios personales independientes, las cuales se pueden desarrollar parcial o totalmente. Asimismo, este mismo dispositivo legal señala que también configuran un establecimiento permanente las siguientes actividades:

- Agentes dependientes

La LISR considera que si un residente en el extranjero actúa en el país a través de una persona física o moral, distinta de un agente independiente, se considerará que el residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente en el país, en relación con todas las actividades que dicha persona física o moral realice para el residente en el extranjero, aun cuando no tenga en territorio nacional un lugar de negocios o para la prestación de servicios, si dicha persona ejerce poderes para celebrar contratos a nombre o por cuenta del residente en el extranjero tendientes a la realización de las actividades de éste en el país.

- Fideicomisos cuyos fideicomitentes y/o fideicomisarios sean extranjeros.

Si un residente en el extranjero realiza actividades empresariales en el país, a través de un fideicomiso, la LISR considera como lugar de negocios de dicho residente, el lugar en territorio nacional en que el fiduciario realice tales actividades y cumpla por cuenta del residente en el extranjero con las obligaciones fiscales derivadas de estas actividades.

- Aseguradora residente en el extranjero

La LISR considera una empresa aseguradora residente en el extranjero cuenta con un establecimiento permanente en territorio nacional, cuando ésta perciba ingresos por el cobro de primas dentro del territorio nacional u otorgue seguros contra riesgos dentro del territorio, por medio de una persona distinta de un agente independiente, excepto en el caso del reaseguro.

- Agente independiente que no actúa el marco ordinario de su actividad

La LISR considera que un residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente en el país, cuando una persona física o moral actúe en el territorio nacional en su carácter de agente independiente, si éste no actúa en el “*marco ordinario de su actividad*”.

En ese sentido, se considera que un agente independiente no actúa en el marco ordinario de su actividad cuando:

- a) Tenga bienes o mercancías con las que efectúe entregas por cuenta del residente en el extranjero.
- b) Asuma riesgos del residente en el extranjero.
- c) Actúe sujeto a instrucciones detalladas o al control general del residente en el extranjero.
- d) Ejercer actividades que económicamente corresponden al residente en el extranjero y no a sus propias actividades como agente independiente
- e) Perciba sus remuneraciones independientemente del resultado de sus actividades.
- f) Efectúe operaciones con el residente en el extranjero utilizando precios o montos de contraprestaciones distintos de los que hubieran usado partes no relacionadas en operaciones comparables.

- Servicios de construcción de obra, demolición y otros

La LISR considera que existe establecimiento permanente solamente cuando servicios de construcción de obra, demolición, instalación, mantenimiento o montaje en bienes inmuebles, o por actividades de proyección, inspección o supervisión relacionadas con ellos, duren de más de 183 días naturales, consecutivos o no, en un periodo de doce meses.

Además, si el residente en el extranjero subcontrata con otras empresas los servicios antes señalados, los días utilizados por los subcontratistas en el desarrollo de estas actividades se adicionarán, en su caso, para el cómputo del plazo mencionado.

1.2.1.1.4.2.3. Actividades que no configuran un establecimiento permanente

El artículo 3o de la LISR, hace una lista de actividades que por su naturaleza auxiliar o preparatoria, no configuran un establecimiento permanente, por tanto si una empresa cuenta con este tipo de actividades en territorio nacional, automáticamente los ingresos generados por virtud de las actividades, serían considerados como fuente de riqueza en territorio nacional y se tendría que estar a lo dispuesto en los artículos 4o de la LISR, o en su caso al Convenio para Evitar la Doble Tributación celebrado entre México y el Estado de residencia de la persona física o moral a quien se le atribuya el ingreso⁶⁹. Estas actividades son:

- a) La utilización o el mantenimiento de instalaciones para almacenar o exhibir bienes o mercancías pertenecientes al residente en el extranjero.
- b) La conservación de existencias de bienes o de mercancías pertenecientes al residente en el extranjero con el único fin de almacenar o exhibir dichos bienes o mercancías o de que sean transformados por otra persona.

⁶⁹ Ver capítulos 1.2.1.1.3 y 1.2.1.3.1 del presente trabajo.

- c) La utilización de un lugar de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías para el residente en el extranjero.
- d) La utilización de un lugar de negocios con el único fin de desarrollar actividades de naturaleza previa o auxiliar para las actividades del residente en el extranjero, tales como: propaganda, suministro de información, investigación científica, de preparación para la colocación de préstamos, o de otras actividades similares.
- e) El depósito fiscal de bienes o de mercancías de un residente en el extranjero en un almacén general de depósito y la entrega de los mismos para su importación al país.

1.2.1.1.4.2.3.1. Ingresos atribuibles al establecimiento permanente

Ahora bien, respecto a los ingresos que deben ser considerados como parte del establecimiento permanente, la LISR en los últimos dos párrafos de su artículo 2o, señala lo siguiente:

“Artículo 2o.-

(...)

Se considerarán ingresos atribuibles a un establecimiento permanente en el país, los provenientes de la actividad empresarial que desarrolle o los ingresos por honorarios y, en general, por la prestación de un servicio personal independiente, así como los que deriven de enajenaciones de mercancías o de bienes inmuebles en territorio nacional, efectuados por la oficina central de la persona, por otro establecimiento de ésta o directamente por el residente en el extranjero, según sea el caso. Sobre dichos ingresos se deberá pagar el impuesto en los términos de los Títulos II o IV de esta Ley, según corresponda.

También se consideran ingresos atribuibles a un establecimiento permanente en el país, los que obtenga la oficina central de la sociedad o cualquiera de sus establecimientos en el extranjero, en la proporción en

que dicho establecimiento permanente haya participado en las erogaciones incurridas para su obtención.”

De la transcripción anterior, se desprende que los ingresos que serán utilizados para determinar el impuesto sobre la renta del establecimiento permanente son:

- a) La utilidad que genere respecto de los servicios provenientes de la actividad empresarial que desarrolle.
- b) Los ingresos por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente;
- c) La enajenación de mercancías o de bienes inmuebles en territorio nacional; y
- d) Los ingresos que obtenga la oficina central de la sociedad o cualquiera de sus establecimientos en el extranjero, en la proporción en que dicho establecimiento permanente haya participado en las erogaciones incurridas para su obtención.

Asimismo, se señala que los ingresos atribuibles al establecimiento permanente deberán ser pagados conforme a las reglas establecidas en los Títulos “II De las Personas Morales” y “IV De las Personas Físicas” de la LISR, dependiendo si la persona que cuenta con el establecimiento permanente es moral o física.

Por otro lado, el artículo 16 de la LISR, antepenúltimo párrafo señala lo siguiente:

“Artículo 16.-

(...)

Las personas morales residentes en el extranjero, así como cualquier entidad que se considere como persona moral para efectos impositivos en su país, que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país, acumularán la totalidad de los ingresos atribuibles a los mismos. No se considerará ingreso atribuible a un establecimiento permanente la simple

remesa que obtenga de la oficina central de la persona moral o de otro establecimiento de ésta.”

De lo anterior se colige que no es considerado un ingreso atribuible a un establecimiento permanente la simple remesa que obtenga de la oficina central de la persona moral o de otro establecimiento de ésta. Por lo que tampoco son deducibles las remesas que efectúe el establecimiento permanente, aun cuando dichas remesas se hagan a título de regalías, honorarios, o pagos similares, a cambio del derecho de utilizar patentes u otros derechos, o a título de comisiones por servicios concretos o por gestiones hechas o por intereses por dinero enviado al establecimiento permanente.

Por cuanto hace a la posibilidad de contemplar deducciones asociadas a los ingresos soportados por los establecimientos permanentes, podrán efectuar las deducciones que correspondan a las actividades de estos, ya sea las erogadas en México o en cualquier otra parte, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en la LISR y el RLISR.

Asimismo, se podrán deducir los gastos que se prorrodeen con la oficina central o sus establecimientos, siempre y cuando residan también en un país con el que México tenga en vigor un tratado para evitar la doble tributación y tenga un acuerdo amplio de intercambio de información.

Por otra parte, en los convenios internacionales, las actividades de transporte internacional por lo general tributan de forma exclusiva en el país de residencia, pero a falta de un convenio aplicable, los establecimientos permanentes de empresas residentes en el extranjero que se dediquen al transporte internacional aéreo o terrestre, en lugar de las deducciones generales establecidas en la LISR, efectúa la deducción de la parte proporcional del gasto promedio que por sus operaciones haya tenido en el mismo ejercicio dicha empresa.

1.2.1.1.4.2.4. Diferencias entre el establecimiento permanente descrito en la LISR, el MOCDE y el Modelo de Convenio de la ONU

Para definir al establecimiento permanente y sus características en la LISR, el legislador se basó en gran medida en los Modelos de Convenio de la OCDE y de la ONU. Sin embargo, se observa que no son del todo iguales y que existen diferencias, a saber:

- La LISR no define al establecimiento permanente como “lugar **fijo** de negocios”, como acontece en los Modelos de Convenio de la OCDE y la ONU.

Lo anterior resulta relevante debido a que los términos “fijo” y “permanente” se encuentran estrechamente relacionados entre sí, pues en estricto sentido la “fijeza” se refiere a una condición espacial de inmovilidad, mientras la “permanencia” se refiere a una condición de temporalidad en cierto lugar como para alcanzar así a desarrollar total o parcialmente un negocio.⁷⁰

En consecuencia, la falta del calificativo “fijo” en relación con el “lugar de negocios”, parece indicar que no necesariamente debe de haber una intención de durar en el tiempo. Es decir, el concepto central de establecimiento permanente contenido en la LISR tiene un alcance mayor que el concepto de los Modelos de Convenio de la OCDE y la ONU.

- La LISR, a diferencia del MOCDE, incorporó los comentarios del Modelo de la ONU, relacionados con la figura de las aseguradoras, específicamente cuando éstas perciban ingresos por el cobro de primas dentro del territorio nacional u otorguen seguros contra riesgos situados en él, por medio de una persona distinta de un agente independiente, excepto en el caso del reaseguro.

⁷⁰ Calderón Medina, David, *op. cit.*, p. 145.

- Para servicios de construcción de obra, demolición, instalación, mantenimiento o montaje en bienes inmuebles, o por actividades de proyección, inspección o supervisión relacionadas con ellos, la LISR toma el plazo y el criterio de cómputo de días referido en el Modelo de Convenio de la ONU.

Además, resulta indispensable señalar que cuando México ingresó a la OCDE, se reservó el derecho a manejar un plazo de 183 días (6 meses), en lugar del estándar de 12 meses para medir si los extranjeros prestando servicios de construcción y conexos configuran o no establecimiento permanente.

- La LISR considera como lugar de negocios el sitio en el que el fiduciario, a través del fideicomiso realice tales actividades y cumpla por cuenta del residente extranjero con las obligaciones fiscales derivadas de tales actividades, situación que no se describe en los Modelos de Convenio de la OCDE y la ONU.

1.2.2. Objeto, hecho generador y base gravable del Impuesto sobre la renta

El objeto de una contribución es el hecho o las circunstancias de hecho cuya realización o existencia dan nacimiento a una obligación tributaria.⁷¹

Por otro lado, la base gravable de una contribución “(...) es la *magnitud que se utiliza en cada impuesto para medir la capacidad económica del sujeto (...)*”,⁷² constituye el monto al cual deberá aplicarse, dependiendo de cada caso, la tarifa, tasa o cuota de acuerdo con la ley que resulte aplicable al caso concreto, el resultado de la operación es el impuesto a pagar.

Para hablar de estos elementos de la contribución, en el impuesto sobre la renta, es necesario recordar que el mismo proviene del “*Income Tax*” inglés, por lo

⁷¹ Definición que coincide con lo señalado por el poder judicial en la Tesis: Sin Nombre, Séptima Época, Informe 1970, Parte II, p. 45.

⁷² Venegas Álvarez, Sonia, Derecho Fiscal, Editorial Oxford, México, 2014 p. 120.

que, para una mejor comprensión, resulta indispensable analizarlo en su idioma nativo.

En ese sentido, tal y como su nombre lo indica, el objeto del impuesto es “*income*” o ingreso, el cual se define como: “*beneficio económico*”,⁷³ sin embargo, en términos contables, esta palabra suele tener al menos dos acepciones, a saber:

- “*Gross income*” o “*ingresos brutos*”. Este término es definido por la OCDE como: “(...) *los ingresos brutos del contribuyente derivados de un comercio, negocio o servicios, incluidos intereses, dividendos, regalías, alquileres, comisiones u otros.*”⁷⁴
- “*Net income*” o “*ingresos netos*”. Al respecto, la OCDE define este término como: “(...) *el ingreso bruto menos los gastos deducibles relacionados con el ingreso.*”⁷⁵

Es así, que para muchos países la acepción “*gross income*” o “*ingresos brutos*” suele ser el objeto del impuesto sobre la renta, mientras que el término “*net income*” o “*ingresos netos*” es utilizado para definir la base respecto de la cual muchos países recaudan el impuesto sobre la renta.

Lo anterior también ocurre en México, en donde la Suprema Corte de la Nación en reiteradas ocasiones, ha señalado que los ingresos (“*gross income*” o “*ingresos brutos*”) son el objeto del impuesto sobre la renta, ya que modifican el patrimonio del contribuyente, y la utilidad (“*net income*” o “*ingresos netos*”) es la que constituye la base del impuesto, ya que es la suma de todos los ingresos brutos que elevan la capacidad económica del contribuyente, menos los gastos deducibles.

⁷³ Gifis H., Steven, Law Dictionary 6ª. ed., traducción propia, EE.UU, Ed. Barron’s, 2010, p. 260.

⁷⁴ OCDE, “Glossary of Tax Terms”, traducción propia, <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#G> [consultado el 19 de octubre de 2018].

⁷⁵ *Idem.*

En ese sentido, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, señala que el objeto del impuesto sobre la renta “(...) *está constituido por los ingresos y no por las utilidades que tengan los sujetos pasivos del mismo.*”,⁷⁶ mientras que la base gravable del impuesto se refiere a “(...) *las utilidades las que constituyen la base a la que habrá de aplicarse la tarifa de acuerdo con la cual se determinará el impuesto.*”⁷⁷

1.2.2.1. Ingresos que grava la LISR

En México, los ingresos se gravan atendiendo a los criterios de sujeción del impuesto sobre la renta y a la actividad realizada por el sujeto del impuesto.

En ese sentido, en la LISR se observa que los siguientes ingresos se encuentran gravados, atendiendo al sujeto obligado y sus actividades:

1.2.2.1.1. Ingresos de las personas morales residentes en territorio nacional

Las sociedades que tributan como personas morales residentes en el territorio nacional, tienen la característica de ser consideradas sociedades mercantiles que realizan actividades con fines lucrativos o de especulación, por consiguiente, la base gravable del Impuesto sobre la renta es la utilidad que obtienen estas sociedades por realizar sus actividades. Estos ingresos se señalan en el Título II de la LISR, algunos son:

Dividendos o utilidades.	Uso o goce temporal de bienes.	Ganancia derivada de liquidación o reducción de capital de sociedades mercantiles en el extranjero.	Intereses devengados a favor de residentes en el extranjero.	
Enajenación y adquisición de bienes.	Los derivados de deudas no cubiertas.	Recuperación de créditos incobrables.	Intereses devengados a favor y moratorios.	Ganancia por enajenación de acciones
Prestación de servicios personales independientes.	Ganancia derivada de activos fijos, títulos, fusión, escisión, liquidación o reducción de capital de sociedades mercantiles en el extranjero.	Cantidades para efectuar gastos por cuenta de terceros.	Préstamos, aportaciones o aumentos.	Ganancia por actividades empresariales

⁷⁶ Tesis 330, Apéndice 2000, Novena Época, t. III, p. 350.

⁷⁷ Ídem.

Por otro lado, además del “Régimen General de Ley para Personas Morales con residencia en el territorio nacional”, la LISR contempla 3 regímenes más los cuales son:

a. “Régimen Opcional para Grupos de Sociedades”

Se ubica en el “Capítulo VI”, está dirigido a grupos de sociedades, se las da como beneficio fiscal la facultad de poder presentar una declaración anual por todas y cada una de las empresas que se encuentren dentro del grupo.

Para poder declarar conforme a este régimen, las sociedades integradoras deben ser residentes en territorio nacional y ser propietarias directa o indirectamente del 80% de las acciones con derecho a voto de las sociedades “integradas”.

De acuerdo con el artículo 62 de la LISR, las sociedades que no pueden ser consideradas como integradoras o integradas son:

- Las sociedades con fines no lucrativos.
- Las que componen el sistema financiero y los fondos de inversión de capitales.
- Las residentes en el extranjero, inclusive cuando tengan establecimientos permanentes en el país.
- Las que se encuentren en liquidación.
- Las sociedades y asociaciones civiles, así como las sociedades cooperativas.
- Las personas morales inscritas al “Régimen de Coordinados”.
- Las asociaciones en participación.
- Las que llevan a cabo operaciones de maquila con sociedades residentes en el extranjero.
- Aquéllas que cuenten con pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de disminuir, que se hubieren generado con anterioridad a la fecha en que reúnan los requisitos para ser consideradas como integradoras o integradas.
- Las empresas que presten el servicio de transporte público aéreo.

b. “*Régimen de Coordinados*”

Dirigido a todas las personas morales que administran y operan activos fijos y terrenos, relacionados directamente con la actividad del autotransporte terrestre de carga o de pasajeros y cuyos integrantes realicen exclusivamente actividades de autotransporte terrestre de carga o pasajeros o complementarias a dichas actividades y tengan activos fijos o activos fijos y terrenos, relacionados directamente con dichas actividades.

c. “*Régimen de Actividades Agrícolas, Ganaderas, Silvícolas y Pesqueras*”

Dirigido a todas las personas morales que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras.

1.2.2.1.2. Ingresos de las personas morales con fines no lucrativos residentes en territorio nacional

Tal y como lo indica su nombre, las personas morales que se encuentran dentro de este régimen fiscal se caracterizan por percibir ingresos para fines sin lucro, por tanto, en teoría no obtienen una ganancia respecto de sus actividades y se encuentran en el Título III de la LISR.

Asimismo, este Título establece algunos casos en los que las sociedades y asociaciones civiles obtengan ciertos ingresos, deben tributar como si fueran una sociedad mercantil inscrita bajo el Régimen General para Personas Morales.⁷⁸ Estos ingresos son: enajenación de bienes distintos de su activo fijo, y prestación de servicios a personas distintas de sus miembros o socios.

Al respecto, las sociedades y asociaciones civiles que tributen en el Título II no dejarán de cumplir sus obligaciones fiscales conforme al Título III, es decir, no dejarán de ser personas morales no lucrativas; sin embargo, por la obtención de

⁷⁸ Cfr Campero Guerrero, Eladio, *et. al*, Manual práctico de sociedades y asociaciones civiles, México, Tax Editores, 2017, p. 151.

ciertos ingresos cumplirán sus obligaciones fiscales de la misma forma que una sociedad mercantil.

También serán contribuyentes del impuesto sobre la renta cuando obtengan determinados ingresos de los señalados en el Título IV de la LISR de dicho impuesto, mismos que se señalarán en el siguiente capítulo.

1.2.2.1.3. Ingresos de las personas físicas residentes en territorio nacional

Estos ingresos se señalan en el Título IV de la LISR y son:

- a. Sueldos y salarios, así como los ingresos que pueden percibir las personas físicas sin ser salarios, a los que se les llama “*asimilados a salarios*”, sin embargo, no tienen el elemento principal de subordinación.
- b. Actividades empresariales y profesionales. Al respecto, el artículo 100 de la LISR considera ingresos por actividades empresariales a “(...) *los provenientes de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, de pesca o silvícolas.*” Asimismo, considera ingresos por la prestación de un servicio profesional, a “(...) *las remuneraciones que deriven de un servicio personal independiente.*”
- c. Otros ingresos que pueden obtener las personas físicas son: i) por arrendamiento; ii) por enajenación de bienes y enajenación de acciones en Bolsa de Valores; iii) por adquisición de bienes; iv) por intereses; v) por obtención de premios; y vi) por dividendos o ganancias distribuidas por personas morales.

Para efectos de la presente tesis, el más relevante es el de prestación de servicios empresariales, ya que como se verá más adelante, este tipo de ingreso es constantemente utilizado por las personas contratadas por los grupos empresariales multinacionales para ofrecer sus servicios, los cuales derivan de una plataforma digital.

1.2.2.1.4. Ingresos de residentes en el extranjero con fuente de riqueza en el territorio nacional

Estos ingresos se señalan en el Título V de la LISR, algunos de ellos son:

Honorarios y servicios personales independientes por servicios prestados total o parcialmente en México

Remuneraciones recibidas por los miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos y los honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales, cuando sean pagadas por empresas residentes en México.

Uso o goce temporal de inmuebles y demás derechos que se convengan sobre un bien inmueble, cuando los mismos se encuentren en territorio nacional.

Regalías

Intereses cuando: i) en el país se coloque o se invierta el capital, o ii) los que se paguen por un residente en el país o un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país.

Asistencia técnica cuando: i) los bienes o derechos por los cuales se paga la asistencia sean aprovechados en México, o ii) se pague la asistencia por un residente en territorio nacional o por un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país.

Publicidad cuando se pague por un residente en territorio nacional o por un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país.

Premios cuando la lotería, rifa, sorteo o juego con apuestas y concursos de toda clase se celebren en el país.

Como se observa, la LISR contempla tipos de ingresos que pueden constituir el objeto del impuesto sobre la renta, aún y cuando, las personas que realicen las actividades no sean consideradas residentes o cuenten con un establecimiento permanente en territorio nacional.

1.2.2.1.5. Ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes

Al igual que muchos otros países, México cuenta con una legislación específica para determinar impuesto sobre la renta respecto de ingresos percibidos por sus contribuyentes “(...) *por medio de vehículos extranjeros ubicados en jurisdicciones en las cuales no existe la obligación de pagar impuesto sobre la renta.*”⁷⁹

Es así que, el artículo 176, párrafo tercero de la LISR establece:

Artículo 176.-

(...)

⁷⁹ Santoyo Reyes, Jesús Alejandro, Introducción a la Fiscalidad Internacional, México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2016 p. 236.

Para los efectos de esta Ley, se considerarán ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes, los que no están gravados en el extranjero o lo están con un impuesto sobre la renta inferior al 75% del impuesto sobre la renta que se causaría y pagaría en México, en los términos de los Títulos II o IV de esta Ley, según corresponda. No se considerará el impuesto sobre dividendos señalado en el segundo párrafo del artículo 140 de la presente Ley al momento de determinar los ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes.”

De lo anterior se desprende que la LISR considera que un contribuyente obtuvo ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes, cuando en el país donde se debió de enterar el impuesto sobre la renta, ocurrieron dos supuestos: en el primero el país no tenía una tasa de tributación, y en el segundo, aún y cuando el país tuviera una tasa impositiva, ésta es inferior a 22.5% (75% de la tasa de 30%, aplicable a las personas morales en México para calcular su impuesto de conformidad con el Título II de la LISR).⁸⁰

Por otra parte, la RMF 2019, en su regla 3.19.5, agrega otros elementos ajenos a la naturaleza del impuesto, en donde señalan requisitos adicionales para comprobar que los ingresos están gravados en el extranjero a una tasa igual o superior al 75% del impuesto que se causaría en México. En ese sentido, el contribuyente debe exhibir a la autoridad la presentación de la declaración de impuestos del tercero ubicado en el extranjero sea una entidad o figura jurídica.

Asimismo, otorga la posibilidad de presentar una certificación emitida por un despacho internacional, en la que se precise la forma en la que se causó y pagó el impuesto correspondiente en el extranjero.

Ahora bien, los residentes en México y los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, se encuentran obligados a pagar el impuesto sobre la renta respecto de los ingresos que se encuentran señalados en el artículo

⁸⁰ Cfr Trejo Martínez, Daniel, “Regímenes Fiscales Preferentes y los Estados Unidos”, *Revista Contaduría Pública del Instituto Mexicano de Contadores Públicos*, México, núm. 76, abril 2018 pp. 44 a 48.

176 párrafos segundo y doceavo de la LISR, considera como ingresos para efecto de este Título VI, los siguientes:

- a. Los generados en efectivo.
- b. Los generados en bienes, en servicios o en crédito por las entidades o figuras jurídicas extranjeras.
- c. Los que hayan sido determinados presuntamente por las autoridades fiscales.
- d. Los ingresos pasivos, definidos como: los intereses; dividendos; regalías; las ganancias en la enajenación de acciones, títulos valor o bienes intangibles; las ganancias provenientes de operaciones financieras derivadas, las comisiones y mediaciones, la enajenación de bienes que no se encuentren físicamente en el país, servicios prestados fuera de dicho país, los derivados de la enajenación de bienes inmuebles, los derivados del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y los percibidos a título gratuito.

1.2.2.1.6. Ingresos de las empresas multinacionales

Previo a hablar de los ingresos de estas empresas, es necesario señalar que las empresas multinacionales, también como conocidas transnacionales, globales o globalizadas:

“(...) se caracterizan porque tienen un lugar de establecimiento en el país de origen y en diversos países, sus objetivos principales son: comercializar sus productos o servicios a gran escala, expandir sus inversiones, obtener beneficios fiscales, abaratar la mano de obra, acercarse a los consumidores potenciales, crear empleos, instalar plantas productivas, incrementar su producción, participar y competir en nuevos mercados, desarrollar nuevos proyectos, entre otros.”⁸¹

⁸¹ Sánchez Vega, Javier Alejandro, op. cit., p 87.

En ese mismo sentido, la OCDE entiende por empresa multinacional a la: “(...) *compañía o grupo de compañías con establecimientos comerciales en dos o más países. (...)*”⁸²

Asimismo, de una interpretación sistemática o armónica de los artículos 76-A, 176, 179 y 180 de la LISR:

- i. Se puede desprender la existencia de la figura “**partes relacionadas**”,⁸³ la cual es definida como cualquier persona física o moral, establecimiento permanente, o asociación en participación; en la que exista una participación directa o indirecta en: a) la administración, b) control⁸⁴ o c) capital social de otra u otras personas, establecimientos permanentes o asociaciones en participación.
- ii. Del artículo 76-A de la LISR, se desprende que las partes relacionadas del “*grupo empresarial multinacional*” deben presentar una declaración informativa en donde proporcionen entre otros datos, estructura

⁸² OCDE, “Glossary of Tax Terms”, traducción propia, <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#G> [consultado el 27 de octubre de 2018].

⁸³ Al respecto, el artículo 179 de la LISR, señala que existen partes relacionadas “(...) *cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas. Tratándose de asociaciones en participación, se consideran como partes relacionadas sus integrantes, así como las personas que conforme a este párrafo se consideren partes relacionadas de dicho integrante. (...) Se consideran partes relacionadas de un establecimiento permanente, la casa matriz u otros establecimientos permanentes de la misma, así como las personas señaladas en el párrafo anterior y sus establecimientos permanentes.*”

⁸⁴ El artículo 176, catorceavo y quinceavo párrafos de la LISR, señala que se entiende por control efectivo la facultad que tiene una persona física o moral para “(...) *decidir el momento de reparto o distribución de los ingresos, utilidades o dividendos de ellas, ya sea directamente o por interpósita persona (...) se considerará que existe vinculación entre personas, si una de ellas ocupa cargos de dirección o de responsabilidad en una empresa de la otra, si están legalmente reconocidos como asociadas en negocios o si se trata del cónyuge o la persona con quien viva en concubinato o son familiares consanguíneos en línea recta ascendente o descendente, colaterales o por afinidad, hasta el cuarto grado.*”

accionaria, ingresos percibidos, de todas sus empresas, con independencia de si realizan actividades empresariales en México.⁸⁵

- iii. Si bien, no existe una definición para “*grupo empresarial multinacional*”, el último párrafo del artículo 176-A de la LISR define como “grupo” al “*conjunto de sociedades cuyas acciones con derecho a voto representativas del capital social sean propiedad directa o indirecta de una misma persona moral en por lo menos 51%.*”

En virtud de lo anterior, se desprende que la LISR proporciona ciertas premisas que permiten verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de contribuyentes que desarrollen actividades multinacionales, como la obligación del pago del impuesto sobre la renta y la obligación de presentar declaraciones informativas respecto de las partes relacionadas del grupo empresarial multinacional.

Sin embargo, sus premisas resultan un poco confusas, debido a que la definición de grupo empresarial multinacional debería ser similar a la que se le otorga a la definición de partes relacionadas. Lo anterior, ya que la definición de grupo únicamente le otorga un vínculo a las sociedades cuyos accionistas sean propietarios directos o indirectos del 51% de las acciones con derecho a voto representativas de su capital social, omitiendo indicar la definición de control que se señala para las partes relacionadas, en donde se explica que el control también se puede efectuar cuando:

- a. Una persona física o moral, directa o indirectamente, tenga la facultad de dirigir o administrar a una o más personas morales en virtud de las facultades que le otorga su posición dentro de los órganos de dirección y/o administración de la sociedad o sociedades en cuestión.

⁸⁵ Destacando que esta reforma a la LISR se realizó en 2017, derivado de la “Acción 13: Documentación de Precios de Transferencia y Reporte de País por País” del Proyecto BEPS. Ver capítulo 1.2.7. del presente trabajo.

- b. Una persona que cuente con un vínculo con otra u otras personas ya sea como cónyuge, concubina o familiar consanguíneo en línea recta ascendente o descendente, colaterales o por afinidad, hasta el cuarto grado, tengan participación accionaria con derecho a voto en una o diversas personas morales.
- c. Una o varias personas tengan la facultad de dirigir o administrar a otras personas morales en virtud de que legalmente está reconocida su asociación en negocios.

No obstante, el capítulo de “Estados Financieros Consolidados” de las NIF⁸⁶ subsana las deficiencias de la LISR, dando mayor claridad a las definiciones que deben utilizarse para determinar si las personas forman parte de un mismo grupo empresarial, las definiciones más importantes son:

- Asociada: hace referencia a una “*entidad*” en la cual otra entidad tiene una inversión permanente y ejerce sobre ella, “*influencia significativa*”.
- Control: ocurre cuando una entidad puede dirigir las actividades relevantes, está expuesta o tiene derecho, a rendimientos variables procedentes de una participación y tiene la capacidad presente de afectar esos rendimientos a través de su poder sobre otra entidad a la que se denomina “*participada*” o “*subsidiaria*”.
- Controladora: Es la entidad que controla a una o más participadas o subsidiarias.
- Control conjunto: cuando dos o más entidades tienen la facultad de tomar decisiones sobre las actividades relevantes de una o más participadas o subsidiarias, atendiendo a lo establecido en un acuerdo cuya

⁸⁶ Normas A-2 (13) y B8 (31) de las NIF. No debe perderse de vista que, si bien existe un debate sobre si las NIF son consideradas fuente del derecho, para efectos del presente trabajo las NIF son las que definen correctamente a un grupo empresarial. Además, éstas son las que deben usarse para efectos de presentar los estados financieros consolidados de las sociedades.

característica principal que cuente con el consentimiento unánime de que las entidades comparten las facultades de dirección.

- Entidad: se refiere a una persona moral, establecimiento permanente, asociación en participación o fideicomiso.
- Entidad estructurada: aquella diseñada de forma tal, que los derechos de voto o similares no son el factor determinante para establecer el control, un ejemplo ocurre cuando los derechos de voto se relacionan sólo con las tareas administrativas o asuntos corporativos y las actividades relevantes se dirigen por medio de acuerdos contractuales.
- Grupo: Es la entidad económica conformada por una controladora y todas sus subsidiarias.
- Poder: El derecho existente que otorga la capacidad de dirigir las actividades relevantes de una entidad.

Ahora bien, atendiendo a lo dispuesto por la LISR y a las definiciones de las NIF, se observa que un grupo empresarial multinacional es la entidad económica que se encuentra en distintos países y está conformada por diversas entidades, ya sean personas morales, establecimientos permanentes, asociaciones en participación o fideicomisos; controladas directa o indirectamente por la(s) misma(s) persona(s) física(s) y/o moral(es) y/o fideicomisos.

Entendiendo por control al poder o capacidad para dirigir las actividades de una entidad en la que participan diversas entidades las cuales pueden ser personas morales, establecimientos permanentes, asociaciones en participación o fideicomisos. Este control puede ser ejercido a través de las siguientes formas:

- a. Una persona física o entidad, directa o indirectamente, es tenedora o titular de acciones o partes sociales, con derecho pleno a voto, que representen más del 51% del capital social de dos o más personas morales.

- b. Una persona física o entidad es tenedora o titular de acciones o partes sociales con derecho a pleno voto de dos o más personas morales, cuyo valor representa el mayor porcentaje del capital social de estas personas morales, respecto a los demás accionistas de las mismas.
- c. Una persona física o entidad, directa o indirectamente, tenga la facultad de dirigir o administrar a una o más entidades en virtud de las facultades que le otorga su posición dentro de los órganos de dirección y/o administración de las entidades.
- d. Una persona física o entidad tenga la capacidad o derecho de designar a la mayoría de los miembros del consejo de administración u órgano equivalente de otra entidad, ya sean personas morales, establecimientos permanentes, asociaciones en participación o fideicomisos.
- e. Una persona física o entidad, directa o indirectamente, tenga la capacidad o el derecho de designar al director, gerente o factor principal de otras entidades, ya sean personas morales, asociaciones en participación o fideicomisos.
- f. Una persona física y las vinculadas a esta por ser cónyuge, concubina, o tener un parentesco recta ascendente o descendente, colaterales o por afinidad, hasta el cuarto grado tengan participación en una o diversas entidades, ya sean personas morales, fideicomisos, asociaciones en participación.
- g. Una o varias personas físicas o entidades tengan la facultad de dirigir o administrar a otras entidades en virtud de uno o varios contratos.
- h. Las actividades mercantiles de una o varias entidades ya sean personas morales, establecimientos permanentes, asociaciones en participación o fideicomisos, se realizan preponderantemente con la entidad controladora

o con las entidades controladas directa o indirectamente por la o las personas físicas que ejercen dicho control.

Además, el artículo 76-A de la LISR señala que en el caso de las asociaciones en participación se consideran partes relacionadas todos y cada uno de los asociados, por tanto, si cada asociado perteneciera a un grupo empresarial multinacional distinto, se entendería que esta asociación en participación es parte relacionada de cada uno de los grupos empresariales multinacionales a los que pertenecen sus asociados. Asimismo, se consideran partes relacionadas de un establecimiento permanente, la casa matriz u otros establecimientos permanentes de la misma.

Por tanto, si bien el legislador es omiso al momento de definir a un grupo empresarial multinacional, al complementar las NIF con la LISR, se puede llevar a cabo un mejor análisis para determinar si una entidad puede ser considerada parte de un grupo empresarial.

El análisis anterior permite contar con un panorama más amplio del negocio que el grupo empresarial ofrece como un todo, no sólo la actividad que realiza una entidad separada que pertenece al grupo, situación que como se verá posteriormente, erosiona la base gravable del impuesto sobre la renta.⁸⁷

1.2.3. Tasa, cuota y tarifa en la LISR

La tarifa es la cantidad que se deberá aplicar a la base gravable de la contribución, misma que se determina de acuerdo a la disposición legal, tal y como se señaló en numeral 1.2.2, el resultado del mismo es lo que se considera como el impuesto a cargo del contribuyente. Esta cantidad puede variar de acuerdo a la legislación aplicable si es en porcentaje se le denomina tasa, si es en número, se le denomina cuota.

⁸⁷ Ver Capítulo 3.1.3.2.2. del presente trabajo.

Un ejemplo en donde para calcular el impuesto sobre la renta se requiere una tasa, se encuentra en el artículo 154 de la LISR, en donde, al salario obtenido en México por una persona física con residencia en el extranjero se le aplicará una tasa que puede ir del 15% al 30%, dependiendo de los ingresos percibidos en un ejercicio fiscal.

Al respecto, el artículo 154 de la LISR, señala 3 supuestos que varían de acuerdo con el monto obtenido por la persona con residencia en el extranjero, a saber:

- a) Se exenta del pago del impuesto por los primeros \$125,900.00 obtenidos en el año de calendario de que se trate;
- b) Se aplica una tasa del 15% a los ingresos percibidos en el año de calendario de que se trate, al monto que exceda de los \$125,900.00 y que no sea superior a \$1'000,000.00; y
- c) Se aplica una tasa del 30% a los ingresos percibidos en el año de calendario de que se trate, que excedan de \$1'000,000.00

En ese sentido, si una persona física con residencia en el extranjero percibió \$1'350,000.00, en un ejercicio fiscal, realizará el cálculo del impuesto sobre la renta de la siguiente manera:

- a) Los primeros \$125,900.00 quedan exentos del pago del impuesto sobre la renta.
- b) La diferencia de \$1'350,000.00 menos \$125,901.00 es igual a \$1'224,099.00, como esta cantidad rebasa el \$1'000,000.00, únicamente se le aplica la tasa del 15% a \$1'000,000.00, es decir, \$1'000,000.00 por 0.15, es igual a \$150,000.00
- c) A la cantidad de \$1'224,099.00 se le resta \$1'000,001.00 que da como resultado la cantidad de \$224,098.00 a la que se le aplica la tasa del 30%, es decir, \$224,098.00 por 0.30, es igual a \$67,229.40

Es así que, el impuesto sobre la renta a pagar por la persona física con residencia en el extranjero por concepto de salarios obtenidos en México es la suma de \$150,000.00 más \$67,229.40, es decir \$217,229.00.⁸⁸

Por otro lado, un ejemplo en donde para calcular el impuesto sobre la renta se requiere una cuota, se encuentra en el artículo 152 de la LISR, en donde, al salario obtenido en México por una persona física con residencia en el territorio nacional menos las deducciones autorizadas se le aplicará una tasa y una cuota, dependiendo de los ingresos percibidos en un ejercicio fiscal.

En consecuencia, si una persona física con residencia en el territorio nacional tuvo una base gravable de \$1'350,000.00 en un ejercicio fiscal,⁸⁹ se realizará el cálculo del impuesto sobre la renta aplicando la siguiente tabla contenida en el artículo 152 de la LISR:⁹⁰

TARIFA ANUAL'			
Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
\$	\$	\$	%
0.01	5,952.84	0.00	1.92
5,952.85	50,524.92	114.29	6.40
50,524.93	88,793.04	2,966.91	10.88
88,793.05	103,218.00	7,130.48	16.00
103,218.01	123,580.20	9,438.47	17.92
123,580.21	249,243.48	13,087.37	21.36
249,243.49	392,841.96	39,929.05	23.52
392,841.97	750,000.00	73,703.41	30.00
750,000.01	1'000,000.00	180,850.82	32.00
1'000,000.01	3'000,000.00	260,850.81	34.00
3'000,000.01	En adelante	940,850.81	35.00

⁸⁸ Respecto de los \$0.40 a cargo del contribuyente, estos no deben enterarse debido a que el artículo 20, octavo párrafo del CFF, señala lo siguiente: “Para determinar las contribuciones se considerarán, inclusive, las fracciones del peso. No obstante lo anterior, para efectuar su pago, el monto se ajustará para que las que contengan cantidades que incluyan de 1 hasta 50 centavos se ajusten a la unidad inmediata anterior y las que contengan cantidades de 51 a 99 centavos, se ajusten a la unidad inmediata superior.”

⁸⁹ Es decir, el resultado de obtener utilidad gravable que obtuvo en un ejercicio fiscal menos las deducciones autorizadas señaladas en este caso en el artículo 151 de la LISR.

⁹⁰ Artículo 152 de la LISR, cantidades actualizadas mediante la Quinta Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2018, publicada el 21 de diciembre de 2018 en el DOF.

Como la persona obtuvo ingresos mayores a \$1'000,000.00 pero menores a \$3'000,000.00, se utiliza el penúltimo renglón de la tabla; posteriormente se resta 1'350,000.00 menos 1'000,000.00, cuyo resultado es 350,000.00. A esta cantidad se le aplica una tasa del 34%, ya que es la que le corresponde al renglón, por lo que 350,000.00 por 0.34 es igual a 119,000.00; a esta cantidad se le suma la cuota fija de 260,850.81 que se encuentra en el penúltimo renglón de la tabla. El resultado de, de la suma anterior es la cantidad que esta persona tendría que pagar por concepto de impuesto sobre la renta, es decir, \$379,866.00.

1.2.4. Época y lugar de pago en la LISR

En materia civil, el pago es:

*“(...) un acto jurídico consensual consistente en el cumplimiento de una obligación de dar, hacer o no hacer, que se ejecuta con la intención de extinguir una deuda preexistente (...)”.*⁹¹

En materia tributaria, el pago de las contribuciones también extingue la obligación tributaria, aunque no es la única manera de extinguir la obligación fiscal, es la manera más deseable de extinción de la obligación tributaria principal para la autoridad fiscal y consiste en la entrega de la cantidad determinada por concepto de la contribución en moneda nacional a la autoridad fiscal correspondiente.

El lugar de pago de las contribuciones puede ser directamente en las instituciones financieras autorizadas, preferentemente los bancos y excepcionalmente, se puede pagar en las oficinas recaudadoras de la autoridad fiscal u organismo fiscal autónomo.⁹²

La época de pago es el plazo o momento establecido en la ley para dar cumplimiento a la obligación tributaria, se computa a partir de la apertura del plazo

⁹¹ Rojina Villegas, Rafael, Compendio de Derecho Civil, 29a. ed., México, Porrúa, 2011, p. 339.

⁹² Cfr Venegas Álvarez, Sonia, *op. cit*, p. 126.

legal, transcurridos el periodo de pago voluntario en los plazos señalados por la ley, se inicia la posibilidad de cobro por la vía ejecutiva mediante la aplicación del procedimiento administrativo de ejecución.⁹³

Así, el artículo 6º del CFF dispone el momento de causación de las contribuciones y la obligación del contribuyente para efectuar el pago de manera íntegra de las mismas y en una sola exhibición a la autoridad fiscal correspondiente. No obstante lo anterior, el artículo 66 del CFF admite la excepción realizar el pago de las contribuciones en parcialidades, siempre y cuando la autoridad fiscal acreedora del pago de la contribución correspondiente lo autorice expresamente.

No obstante, el artículo 39 del CFF, le otorga al Ejecutivo Federal la facultad de emitir una resolución general de apoyo a deudores, por medio de la cual el contribuyente puede pagar a plazos un crédito fiscal, en ese supuesto, no sería necesaria la autorización expresa de la autoridad hacendaria prevista en el artículo 66 del mismo ordenamiento legal.

Ahora bien, en el caso del impuesto sobre la renta, de conformidad con la LISR se deben realizar pagos provisionales mensual o bimestralmente, dependiendo del régimen fiscal de la persona que entera el impuesto. Además, al final del ejercicio fiscal, se debe presentar una declaración anual en donde se señale el total a pagar por concepto del pago del impuesto sobre la renta, misma que también varía de acuerdo con el régimen fiscal en que se encuentren las personas físicas o morales.

Por ejemplo, en el caso del régimen general de personas morales, de conformidad con el artículo 16 de la LISR, éstas deben efectuar pagos provisionales mensuales del impuesto sobre la renta.

Asimismo, de conformidad con el artículo 9º de la LISR, al término del ejercicio fiscal, dentro de los 3 meses siguientes a la fecha en que se termine el ejercicio fiscal,

⁹³ *Idem.*

deben presentar su declaración anual y realizar el pago correspondiente al impuesto sobre la renta.

Para efectuar los pagos provisionales, deben enterar anticipos a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago, para calcular los pagos provisionales, es necesario obtener un coeficiente de utilidad en cualquier ejercicio de 12 meses de los últimos cinco años, considerando el más reciente de ellos, asimismo, pueden acreditar contra el impuesto: i) los pagos provisionales del mismo ejercicio, efectuados con anterioridad; y ii) la retención por cobro de intereses en el periodo, en los términos del artículo 54 de la LISR.

A continuación, se presenta un ejemplo del cálculo de un pago provisional del impuesto sobre la renta para una persona moral, bajo el régimen general de ley:⁹⁴

	Ingresos nominales correspondientes al periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que se refiere el pago	1,250
(x)	Coeficiente de utilidad	0.1567
(=)	Utilidad fiscal para el pago provisional	196
(+)	Inventario acumulable del periodo	40
(=)	Utilidad fiscal adicionada para el pago provisional	236
(-)	Pérdidas fiscales pendientes de amortizar actualizadas de ejercicios anteriores	160
(=)	Utilidad fiscal previa para el pago provisiona	76
(-)	Estímulo fiscal por PTU pagada en el ejercicio	0
(=)	Utilidad fiscal base gravable para el pago provisional	76

⁹⁴ Pérez Chávez José y Fol Olguín, Raymundo, Guía Práctica Fiscal ISR, IVA, IMSS e Infonavit, México, Tax Editores, 2015, pp. 35 y 36.

(x)	Tasa del impuesto	30%
(=)	Impuesto del periodo	23
(-)	Pagos provisionales anteriores del ejercicio	16
(-)	Retención por cobro de intereses en el periodo en los términos del artículo 54 de la LISR	4
(=)	Impuesto por enterar en el pago provisional	3

Por otro lado, a continuación, se presenta un ejemplo del cálculo de un pago anual del impuesto sobre la renta para una persona moral, bajo el régimen general de ley:

	Ingresos acumulables	3'000,000.00
(-)	Deducciones autorizadas	700,000.00
(-)	PTU generada en el ejercicio 2017, pagada en el ejercicio 2015	300,000.00
(=)	Utilidad fiscal	2'000,000.00
(-)	Pérdidas fiscales pendientes de amortizar actualizadas	160,000.00
(=)	Base Gravable	1'840,000.00
(x)	Tasa del impuesto	30%
(=)	Impuesto del ejercicio fiscal	552,000.00
(-)	Pagos mensuales provisionales del ejercicio	430,000.00
(-)	Retención por cobro de intereses en el periodo en los términos del artículo 54 de la LISR	100,000.00
(=)	Impuesto anual por enterar	22,000.00

1.2.5. Reglas de tributación fiscal internacional.

La tributación de una persona no residente depende de reglas que están fuertemente arraigadas a los requisitos de presencia física en un Estado fuente para con ello determinar los nexos y asignar sus ganancias.

Es posible identificar dos reglas clave que enmarcan la tributación de las utilidades de empresas con actividades transfronterizas. A saber:

1.2.5.1. La regla de nexos para determinar la jurisdicción a gravar para persona moral no residente

En la mayoría de los tratados tributarios, los beneficios comerciales derivados de una empresa están sujetos a impuestos exclusivamente por el Estado de residencia, a menos que la empresa realice negocios en el Estado de fuente a través de un establecimiento permanente situado en él.

Es así que los respectivos artículos 7o del MOCDE y el Modelo de Convenio de la ONU, identifican las ganancias que son gravables por un país por referencia a su relación con un establecimiento permanente, a lo anterior se le denomina “regla de nexos”.

La regla del nexos se define generalmente por referencia a un umbral que determina las circunstancias en las cuales, una persona moral extranjera tiene un nivel suficiente de actividad económica en un Estado para estar sujeta al pago del impuesto sobre la renta.⁹⁵

Este umbral generalmente requiere un cierto nivel de presencia física de la persona moral extranjera en la jurisdicción fiscal, ya sea a través de un “lugar fijo de negocios” o a través de las acciones de un “agente dependiente”, como se observa en la definición de establecimiento permanente, en los respectivos artículos 5o del MOCDE y el Modelo de Convenio de la ONU.⁹⁶

En consecuencia, la determinación de la jurisdicción con derechos tributarios depende de una regla de nexos que analice la esencia de una actividad comercial y

⁹⁵ Cfr OCDE y G/20, Tax Challenges Arising from Digitalisation –Interim Report 2018, Francia, OCDE y G/20, 2018, p. 168, disponible en <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264293083-en.pdf?expires=1558223411&id=id&accname=guest&checksum=940CE715420C28659FB C2E64F172B60F>, [consulta 18 de enero de 2019]. Traducción propia.

⁹⁶ Ver capítulo 1.2.1.1.4.2.1.

le atribuye la importancia del derecho para gravar impuestos al Estado donde se realiza físicamente esta actividad productora de ingresos.

1.2.5.2. Los precios de transferencia y el principio de Arm's Length o "Principio de Plena Competencia".

Una vez establecido que el Estado que cuenta con la facultad impositiva para gravar las ganancias de una empresa, es necesario contar con reglas para la determinación de la participación de utilidades sujetas al impuesto sobre la renta.

Esta asignación del valor se aplica cuando dos o más partes relacionadas que operan en diferentes países se encuentran sujetas a distintos criterios de vinculación del impuesto sobre la renta, señalados en los modelos de convenio tanto de la ONU como de la OCDE, a saber:

- i) Cuando un país tiene derechos tributarios sobre los beneficios de la empresa residente, situación que ocurre en los respectivos artículos 9 del MOCDE y del Modelo de Convenio de la ONU; o
- ii) Cuando estos beneficios comerciales son atribuibles a las empresas multinacionales de un contribuyente no residente, ocurre en los artículos 7 del MOCDE y del Modelo de Convenio de la ONU.

En la actualidad, la asignación del valor de los beneficios o utilidades se realiza mediante los precios de transferencia, los cuales se pueden definir de la siguiente manera:

*"(...) todos aquellos lineamientos que van orientados a evitar, que con actos de naturaleza comercial o contractual se provoquen efectos fiscales nocivos en el país donde se generan las utilidades o pérdidas en una actividad empresarial o de servicios."*⁹⁷

⁹⁷ Bettinger García Cornejo, Herbert, Precios de transferencia. Sus efectos fiscales 9ª ed., México, Ediciones Fiscales ISEF, S.A., 2015, p. 20.

Por tanto, la importancia de los precios de transferencia radica en que ayudan a repartir la utilidad que le corresponde a cada una de las actividades realizadas entre empresas del mismo grupo empresarial multinacional, ya que de lo contrario habría un desequilibrio en los ingresos de cada una de las partes relacionadas.

Un ejemplo de este desequilibrio se observa cuando un grupo empresarial multinacional dedicado a la venta de equipos informáticos que cuenta con residencia en el Reino Unido, compra microchips a su subsidiaria en Corea a un precio inferior al manejado en el mercado local, sin embargo con esta acción, la subsidiaria coreana no tendría ninguna utilidad y sus estados financieros reportarían pérdidas, incluso si el grupo en su conjunto mostrara utilidades, al vender la computadora completa.⁹⁸

Así, al momento de realizar el cobro del impuesto sobre la renta respecto de la venta del equipo informático, la administración tributaria del Reino Unido contaría con el total de las ganancias, pero la administración tributaria coreana se no tendría ganancias que gravar respecto de la venta de los microchips.

Por el contrario, si la empresa con residencia en Reino Unido comprara sus microchips a una compañía independiente en Corea, la primera pagaría el precio de mercado y la segunda pagaría los impuestos sobre sus propios beneficios de la forma habitual, por tanto, se observa que el problema solo surge con los grupos empresariales multinacionales establecidos en más de un país.

En consecuencia, las administraciones tributarias deben llevar a cabo un control de la utilidad para determinar la base gravable del impuesto sobre la renta en los grupos empresariales multinacionales diverso al que se lleva a cabo en operaciones con partes no relacionadas, de lo contrario se observarían pérdidas en lugar de una utilidad efectivamente percibida. De no existir un precio de transferencia

⁹⁸ Cfr OCDE, "Transfer pricing: Keeping it at arm's length", traducción propia, Francia, OECD Observer, No. 230, enero 2002, corregido en julio 2008, disponible en: http://oecdobserver.org/news/archivestory.php/aid/670/Transfer_pricing:_Keeping_it_at_arm_s_length.html [consulta 18 de enero de 2019].

adecuado, un grupo empresarial multinacional podría sufrir una doble imposición sobre los mismos beneficios.

Un ejemplo de lo anterior ocurre cuando un fabricante francés de bicicletas distribuye sus bicicletas a través de una filial en los Países Bajos, el fabricar la bicicleta en Francia tiene un costo de € 900 y a la compañía holandesa le cuesta € 100 para distribuir las bicicletas.⁹⁹

Si el grupo empresarial multinacional establece un precio de transferencia de € 1000 y la filial holandesa vende la bicicleta a € 1100 en los Países Bajos. En general, el grupo empresarial ha obtenido un beneficio de €100 sobre el que espera pagar impuestos.

Sin embargo, cuando la administración tributaria holandesa audita a la filial holandesa, nota que el distribuidor en sí no está mostrando ningún beneficio ya que el precio de transferencia de € 1000 más los costos de distribución de € 100 de la unidad holandesa son exactamente iguales al precio minorista de € 1100.

En ese supuesto, la administración tributaria holandesa desearía que el precio de transferencia se muestre en €900, de modo que la filial holandesa muestre las ganancias del grupo por €100 que serían imputables a su actividad, sin embargo, esto plantearía un problema para la filial francesa, debido a que ya está pagando impuestos en Francia respecto del beneficio de €100 de la venta bicicleta.

En consecuencia, se observa que existe un conflicto ya que las empresas antes señaladas pertenecen al mismo grupo empresarial multinacional y ambas están sujetas al pago de impuestos en los países donde operan, sin embargo, al tratar con dos autoridades fiscales diferentes, no pueden simplemente cancelar un beneficio o utilidad en alguno de los países, pero tampoco deberían estar sujetas a una doble tributación.

⁹⁹ *Idem.*

En un intento por evitar la situación anterior, la OCDE introdujo a los precios de transferencia el “Principio de Arm’s Length” o “principio de plena competencia”, este principio indica que el valor asignado a una utilidad debe ser el mismo que si las dos partes relacionadas involucradas fueran dos independientes.

Por tanto, la aplicación del Principio de Arm’s Length requiere un análisis de los factores que se consideran que contribuyen materialmente a los beneficios comerciales obtenidos de las transacciones relevantes, como son las funciones realizadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por cada empresa y/o empresa multinacional asociada. Señalando que mientras mayor número de funciones, activos y riesgos asumidos tenga una sociedad, mayor debe ser su remuneración y viceversa.¹⁰⁰

Los criterios adoptados en las guías de precios de transferencia de la OCDE respecto de los beneficios que deben atribuírsele a un establecimiento permanente consisten en que los valores que deben otorgárseles son aquellos que habrían obtenido si fueran una empresa separada e independiente que realiza las actividades que hacen que sea un establecimiento permanente.¹⁰¹

1.2.5.2.1. Precios de transferencia y el principio de Arm’s Length en México

Ahora bien, en México, el principio de Arm’s Length se ve reflejado en el artículo 179 de la LISR, que en su párrafos primero y octavo señala lo siguiente:

*“Los contribuyentes del Título II de esta Ley, que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero están obligados, para efectos de esta Ley, a determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas, **considerando para esas operaciones los precios y***

¹⁰⁰ Cfr OCDE y G/20, Tax Challenges Arising ... *op. cit.*, p. 168

¹⁰¹ Cfr OCDE y G/20, Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments BEPS Action 7, Francia, OCDE y G/20, 2018, p. 7, Trad. propia, disponible en: <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/additional-guidance-attribution-of-profits-to-permanent-establishments-BEPS-action-7.pdf>. [consulta 09 de mayo 2019].

montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

(...)

Para la interpretación de lo dispuesto en este Capítulo, serán aplicables las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico en 1995, o aquéllas que las sustituyan, en la medida en que las mismas sean congruentes con las disposiciones de esta Ley y de los tratados celebrados por México.

Énfasis añadido

De la transcripción anterior, se desprende que para determinar los ingresos acumulables y las deducciones de las operaciones que celebren los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta con partes relacionadas residentes en el extranjero, deberá otorgársele el valor de la operación considerando los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado en operaciones celebradas en competencia.

Asimismo, la misma ley remite a las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por OCDE, ya sean las de 1995 o las posteriores, siempre y cuando no contravengan lo señalado en la LISR.

Por lo anterior, el legislador introdujo los precios de transferencia al artículo 180 de la LISR, los métodos a aplicar por las empresas son:



Además, de acuerdo con el mismo artículo 180 de la LISR, los contribuyentes que apliquen estos métodos deben aplicar primero el método de precio comparable y solamente cuando no sea posible llevar eso a cabo y se tenga manera de justificarlo, se acude al siguiente método tradicional listado y así sucesivamente, para dejar al final los métodos basados en utilidades.

Por su parte, la regla 2.12.8 de la RMF 2019, permite a los contribuyentes analizar con la autoridad fiscal, la información y metodología que pretenden someter a consideración, a través de una consulta realizada de conformidad con el procedimiento señalado en el artículo 134-A del CFF.

Desafortunadamente los métodos tradicionales son muy difíciles de aplicar en casos donde se involucran bienes o servicios únicos o propiedad intangible, como en el caso de las licencias y el uso del cómputo en la nube, transacciones frecuentes en el comercio electrónico.

1.2.6. Procedimientos para eliminar la doble tributación internacional

Debido a que las legislaciones locales de los Estados pueden establecer métodos distintos para efectos del cálculo del impuesto sobre la renta, el monto a pagar por concepto de este impuesto puede variar.

Por tanto, para que un contribuyente pueda recuperar la cantidad enterada en el Estado fuente, respecto de una doble imposición, se puede realizar tres procedimientos, a saber:¹⁰²

a) Método de deducción

Los Estados gravan a sus residentes sobre los ingresos generados en el extranjero y permiten a esos contribuyentes aprovechar una deducción por los impuestos pagados fuera de su Estado al momento de calcular el gravamen bajo el principio de ingreso universal. Así, los impuestos pagados en el extranjero son considerados como gastos de la actividad empresarial llevada a cabo en una jurisdicción extranjera.

b) Método de exención

El Estado de residencia grava los ingresos originados en forma local y exenta de impuestos locales a los ingresos originados en el Estado Fuente. Por tanto, la facultad impositiva recaería exclusivamente en el Estado de residencia, eliminando completamente la doble tributación internacional, ya que solamente una autoridad fiscal es la que determina el gravamen.

c) Método de crédito o acreditamiento

Los impuestos pagados en el extranjero por un contribuyente residente reducen el impuesto fiscal local en la proporción de los pagados, por lo que el

¹⁰² Cfr Bettinger Barrios, Herbert y Bettinger Garcia Comejo, Herbert, *op. cit.* pp. 180-183.

contribuyente tendría la obligación de enterar la diferencia del impuesto sobre la renta en el país de residencia.

En el caso de México, la LISR establece un método de acreditamiento siempre y cuando un residente en territorio nacional o un residente en el extranjero, lleven a cabo operaciones gravadas por la LISR en México y la legislación extranjera contemple el mismo supuesto por el pago de impuesto sobre la renta, sin embargo, si la operación se celebra entre países que hayan celebrado un Convenio para evitar la doble tributación, se tomaría primero lo dispuesto por el convenio y en segundo lugar, lo que se establece en la ley local, atendiendo a las reglas de aplicación de dichos convenios analizadas en el capítulo 1.2.1.1.3.2 del presente trabajo.

Además, la LISR señala que un contribuyente podrá acreditar un impuesto pagado en el extranjero, siempre que se trate de los ingresos por los que está obligado a enterar el impuesto sobre la renta en territorio nacional, en caso contrario no se otorgará este tratamiento de neutralidad fiscal.

De conformidad con la LISR, el acreditamiento puede ser total o parcial, dependiendo del tipo de ingreso a gravar, por tanto, se puede castigar un porcentaje determinado de recuperación.

Un ejemplo de lo anterior ocurre con los dividendos o utilidades distribuidos por sociedades residentes en el extranjero a personas morales residentes en México, ya que esta proporción se fija conforme al monto del dividendo o utilidad que sea percibido por el residente en México.

Esta proporción se obtiene dividiendo la utilidad percibida por la persona moral residente en México, entre el total de la utilidad que obtenga la sociedad residente en el extranjero, que sirva para determinar el impuesto sobre la renta a su cargo y multiplicando el cociente por el impuesto pagado por la sociedad.

Por tanto, el ingreso acumulable sería la utilidad percibida y el total del impuesto pagado por la sociedad residente en el extranjero, correspondiente a la utilidad obtenida por la persona moral residente en México.

El monto que resulte acreditable se deberá limitar a la cantidad que resulte de aplicar la tasa del impuesto sobre la renta establecida en México, a la utilidad determinada de acuerdo con las disposiciones aplicables en el país de residencia de la sociedad en el extranjero que distribuyó el dividendo o la utilidad percibida.

Además, sólo procede el acreditamiento cuando la persona moral residente en México sea propietaria de cuando menos el 10% del capital social de la sociedad residente en el extranjero durante los seis meses anteriores a la fecha en que se decrete el dividendo o la utilidad.

Por lo que corresponde a los demás ingresos susceptibles de ser generados, el impuesto acreditable no podrá exceder de la cantidad que resulte de aplicar la tasa del impuesto sobre la renta que se establece en México a la utilidad fiscal que resulte conforme a las disposiciones que señala la Ley, por los ingresos percibidos en el ejercicio de fuente de riqueza ubicada en el extranjero. Respecto de las personas físicas el monto del impuesto acreditable no podrá exceder la cantidad que resulte de pagar conforme su régimen fiscal.¹⁰³

1.2.7. Problemática de la erosión de la base gravable y la transferencia de utilidades

Una vez señalado lo anterior, resulta indispensable hablar de la problemática fiscal internacional actual, conocida como la erosión a la base gravable y el traslado de utilidades o beneficios.

El primer supuesto ocurre cuando el sujeto pasivo declara una utilidad menor a la efectivamente percibida, la cual es utilizada para aplicar la tarifa o tasa correspondiente y con ella determinar el impuesto sobre la renta, por consiguiente,

¹⁰³ Cfr Bettinger Barrios, Herbert y Bettinger Garcia Cornejo, Herbert, *op. cit.* p. 139.

si esta utilidad es menor a la efectivamente percibida, el Estado no está recaudando la totalidad del impuesto sobre la renta efectivamente atribuible.

El segundo supuesto ocurre cuando un sujeto pasivo, mediante estrategias fiscales, se sujeta a la legislación tributaria de un Estado, cuyas tasas o tarifas en el impuesto sobre la renta son menores (sin llegar a ser consideradas regímenes preferentes) a las que efectivamente le correspondería pagar.

Estas dos situaciones ocurren en la mayoría de las veces en grupos empresariales multinacionales, que cuentan con partes relacionadas a nivel internacional, por lo que es sencillo, sobre todo con las utilidades derivadas de bienes intangibles, realizar este tipo de prácticas.

Asimismo, ocurre esta situación si las tasas del impuesto sobre la renta de los Estados de residencia o fuente del sujeto pasivo alcanzan niveles altos, mismos que prevalecen en la actualidad en la mayoría de los países, ya que las cargas fiscales producto de la doble tributación pueden ser onerosas e interferir de manera importante en el desarrollo de la inversión y del comercio de las multinacionales.

A continuación, se ejemplifica el traslado de utilidades o beneficios: ¹⁰⁴

- a) Un residente mexicano percibe ingresos en un país “A” con una tasa del 25% de impuesto sobre la renta:

En caso en el que una persona residente en México percibiera ingresos en un país “A”, por \$100.00 pesos, los cuales estuvieron sujetos a una retención de 25% en el extranjero sobre los ingresos brutos sin deducción alguna, es decir a un impuesto sobre la renta pagado en el extranjero de \$25.00 pesos, se determinaría como monto del crédito en México, un límite del acreditamiento respecto del impuesto sobre la renta que se habría pagado en México por esos ingresos.

¹⁰⁴ Cfr Calderón Medina, David, *op. cit.*, pp. 214 a 216.

En el supuesto de que existiera una deducción de \$50.00 pesos, entonces la utilidad en México sería de \$50.00 pesos (\$100.00 menos \$50.00) y el impuesto sobre la renta bajo una tasa de 28% sería de \$14.00 pesos.

En consecuencia, de los \$25.00 pesos de impuesto pagado en el extranjero en el país "A", sólo serían acreditables \$14.00 pesos contra el impuesto sobre la renta total del contribuyente en México, el resto del impuesto pagado en el extranjero, es decir \$11.00 pesos, no sería acreditable.

- b) Un residente mexicano percibe ingresos en un país "B" con una tasa del 5% de impuesto sobre la renta:

En caso de que una persona residente en México obtuviera \$100.00 pesos de ingresos con una fuente de riqueza en el país "B", sujetos en el extranjero a una retención de 5% sobre una base bruta.

Para determinar el límite del impuesto acreditable en México, la utilidad fiscal en México de los ingresos obtenidos en el país "B", con deducciones por \$30.00 pesos, conduciría a una utilidad de \$70.00 pesos (\$100.00 menos \$30.00) y a un impuesto sobre la renta en México de \$19.60 pesos (\$70.00 por la tasa de 28%). En este caso, el contribuyente, podría acreditar hasta \$19.60 pesos de impuesto pagado en el extranjero, pero como en realidad pagó \$5.00 pesos, tendría derecho a acreditar sólo esta última cantidad y aún tendría que pagar en México \$14.60 pesos.

- c) Un residente mexicano obtiene ingresos en un país "A", con una tasa del 25% de impuesto sobre la renta y en un país "B" con una tasa del 5% de impuesto sobre la renta:

En este caso ocurre un llamado "*cruce de créditos*", en ese sentido, si una persona residente en México obtuviera ingresos de \$100.00 pesos tanto en un país "A", con una tasa impositiva del 25%, como en un país "B", con una tasa impositiva del 5%, la baja tasa de impuesto en el país "B" terminaría subsidiando a la alta tasa de impuesto en el país "A".

Lo anterior, ya que para determinar el límite del impuesto acreditable en México, la utilidad fiscal en México de los ingresos obtenidos en los países “A” y “B”, con deducciones por \$80.00 pesos (\$50.00 del país “A” y \$30.00 del país “B”), conduciría a una utilidad de \$120.00 pesos (\$200.00 menos \$80.00) y a un impuesto sobre la renta en México de \$33.60 pesos (\$120.00 por la tasa de 28%). En este caso, el contribuyente, podría acreditar hasta \$33.60 pesos de impuesto pagado en el extranjero, pero como en realidad pagó \$30.00 pesos, tendría derecho a acreditar sólo esta última cantidad, sin embargo, a diferencia del ejemplo anterior, sólo tendría que pagar en México un saldo en contra de \$3.60 pesos.

A continuación, se muestra una tabla con los ejemplos anteriores:

	Ejemplo a)	Ejemplo b)	Ejemplo c)
Ingresos de fuente de riqueza en el extranjero	100.00	100.00	200.00
(-) Deducciones autorizadas	50.00	50.00	80.00
(=) Utilidad Fiscal	50.00	70.00	120.00
ISR en México (a tasa de 28%)	14.00	19.60	33.60
Límite de acreditamiento	14.00	19.60	33.60
ISR pagado en el extranjero	25.00	5.00	30.00
ISR pagado en el extranjero acreditable	14.00	5.00	30.00
ISR pagado en el extranjero no acreditable	11.00	0.00	0.00

De los ejemplos anteriores, se desprende que los contribuyentes se encuentran alentados a generar artificiosamente ingresos y trasladar sus utilidades a países con tasas o tarifas bajas en el impuesto sobre la renta, una de las maneras más sencillas de generarlos es llevando a cabo actividades intermedias en sus cadenas de producción o de comercialización.

Por lo anterior, tras reconocer el problema que enfrentan las administraciones tributarias locales por la erosión de la base gravable y la transferencia de utilidades, en la reunión celebrada en México en el año 2012, el G-20 encomendó a la OCDE

un reporte sobre los avances alcanzados para la reunión a celebrarse en el mes de febrero de 2013.¹⁰⁵ Así fue como surgió el Proyecto BEPS, que inició desde el año 2012, contando con el primer reporte preparado por la OCDE hacia febrero del año 2013, titulado: “*Addressing Base Erosion and Profit Shifting*”.¹⁰⁶

El Proyecto BEPS está conformado por diversas investigaciones realizadas por la OCDE y los países del G20, respecto de la Erosión de la Base Gravable y Transferencia de Utilidades (*Base Erosion and Profit Shifting*), estas investigaciones concluyeron en noviembre de 2015 con la presentación del “*Paquete definitivo de medidas para llevar a cabo una reforma integral*”.¹⁰⁷

Las investigaciones dieron lugar a 15 Acciones a las que los países miembros de la OCDE se obligaron a cumplir, ya sea a través de su legislación o de los convenios para evitar la doble tributación; estas acciones son:

- Acción 1: “Abordar los retos de la economía digital para la imposición”.
- Acción 2: “Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos”.
- Acción 3: “Refuerzo de la normativa sobre Compañías Foráneas Controladas (CFC)”.
- Acción 4: “Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros”.
- Acción 5 “Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia”.
- Acción 6: “Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales”.

¹⁰⁵ Cfr Natera, Christian R. “¿Qué es BEPS?”, *Revista Contaduría Pública del Instituto Mexicano de Contadores Públicos*, México, núm. 62, febrero 2017 pp. 19 a 24.

¹⁰⁶ Disponible en: <http://www.oecd.org/tax/plan-de-accion-contra-la-erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-beneficios-9789264207813-es.htm> [consulta 20 agosto 2018].

¹⁰⁷ Disponible en: <http://www.oecd.org/tax/beps-2015-final-reports.htm> [consulta 20 agosto 2018].

- Acción 7: “Impedir la elusión artificiosa del estatuto de Establecimiento Permanente (EP)”.
- Acciones 8 a 10 “Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor”, específicamente: Acción 8: “Intangibles” Acción 9: “Riesgos y Capital” y Acción 10: “Otras transacciones de alto riesgo”.
- Acción 11 “Establecer metodologías para la recopilación y el análisis de datos sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y sobre las acciones para enfrentarse a ella”.
- Acción 12 “Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva”.
- Acción 13: “Documentación de Precios de Transferencia y Reporte de País por País”.
- Acción 14 “Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias”
- Acción 15: “Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales”

En la exposición de motivos¹⁰⁸ del Proyecto BEPS se indica que los países participantes se han comprometido al paquete integral de las 15 Acciones antes transcritas, así como a su implementación local. Al respecto, estas acciones cuentan con diferentes niveles de compromiso, a saber:¹⁰⁹

¹⁰⁸ OCDE y G/20, “Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios Nota Explicativa, Informes Finales 2015”, Francia, OCDE y G/20, 2015 p. 7 y 8, <https://www.oecd.org/ctp/beps-nota-explicativa-2015.pdf> [consulta 20 agosto 2018].

¹⁰⁹ Het, Koen vat’t (coord.) BEPS: Coherencia, Sustancia y Transparencia, México, Thomson Reuters, 2017, p. 34.

Estándares mínimos	Estándares reforzados.	Enfoques comunes	Mejores prácticas
Acción 5			
Acción 6			
Acción 13	Acción 7	Acción 2	Acción 3
Acción 14	Acciones 8-10	Acción 4	Acción 12

A continuación, se describe como deben abordarse cada una de las acciones atendiendo a los niveles de compromiso:

- a) **Estándares Mínimos:** representan los compromisos más fuertes entre los países los cuales fueron necesarios en particular en casos en que la no participación de un país podría generar un efecto negativo incluyendo la distorsión de la competitividad entre países.
- b) **Estándares existentes:** Se refiere al refuerzo de medidas existentes en el MOCDE, de las que reconoce que no todos los países se han comprometido al 100% con los cambios a los Tratados y a las Guías de Precios de Transferencia.
- c) **Enfoques Comunes:** Se refieren a medidas que representen un acuerdo de política general o enfoque común entre los países miembros. Se espera que se incorpore a la legislación local de los países miembros recomendaciones permitiendo un análisis de factibilidad para contar con estándares mínimos
- d) **Mejores Prácticas:** Intentan proporcionar una guía a los países para llevar a cabo medidas respecto de: i) las áreas de divulgación obligatoria; ii) legislación de subsidiarias controladas; y iii) la resolución de controversias.

Por último, respecto de a las Acciones “1: Abordar los Retos de la Economía Digital para la Imposición” y “15: Desarrollo de un Instrumento Multilateral para Modificar los Convenios Bilaterales”, fungen como apoyo para la implementación de

las demás acciones. En ese sentido, la Acción 1 ha ayudado a identificar las áreas de preocupación en las Acciones 3, 7 y 8-10, mientras que la Acción 15 analiza la implementación de los cambios propuestos en los tratados para evitar la doble tributación de las acciones 2, 6, 7 y 14 mediante un Instrumento Multilateral que modifique los convenios bilaterales

Por último, en la revisión al MOCDE de 2017, se hicieron comentarios respecto de las Acciones 6, 7 y 14,¹¹⁰ y en julio de 2018 entró en vigor el Instrumento Multilateral que modifica los convenios bilaterales (IML).

¹¹⁰ Cfr, Traducción propia, texto original en inglés, disponible en: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm> [consulta 17 de abril 2019].

CAPÍTULO II

2. El Comercio Electrónico

El comercio electrónico es la intermediación de bienes y servicios por medios electrónicos, tales como el teléfono, el internet, entre otros, previo a hablar de esta actividad lucrativa, resulta indispensable conocer al comercio tradicional y sus antecedentes.

2.1. El Comercio y sus antecedentes

El comercio es una actividad lucrativa que consiste en la intermediación directa o indirecta entre productores y consumidores de bienes y servicios a fin de facilitar y proveer la circulación de la riqueza.¹¹¹

Si bien esta actividad es tan antigua como el hombre, se habla del origen del comercio con el surgimiento del trueque, ello derivado de la necesidad del hombre por obtener satisfactores que no producía la organización donde se encontraba.

El hombre comenzó a efectuar trueques, no con el fin de consumir los productos adquiridos, sino para realizar nuevos intercambios y posteriormente hacer llegar el satisfactor a un consumidor. Es así que, en sentido amplio se puede decir que el trueque lleva como consecuencia al comercio.

En Roma, el comercio no tuvo trascendencia a pesar de la expansión territorial que trajo como fruto el trato con países industriales o comerciantes incluso la doctrina señala que esta actividad era observada despectivamente por los romanos, ya que era una actividad perteneciente a la población esclava, sin embargo, las relaciones jurídicas que emanaban del comercio estaban encuadradas en *ius civilis* que daban seguridad y libertad para el ejercicio de esta actividad.

¹¹¹ Cfr Instituto de Investigaciones Jurídicas, Diccionario Jurídico Mexicano, *op. cit.*, pp. 607 y 608.

Posteriormente, en el medievo, con la caída del imperio romano y disgregación política y social, se presentó un florecimiento del comercio en Italia, que contaba con puertos con una posición geográfica muy apropiada. Asimismo, el inicio de las cruzadas abrió las vías de comunicación y fomentó el intercambio de los productos entre Oriente y Europa.

Ahora bien, jurídicamente la importancia del auge en el comercio en Italia consiste en que, al no ser posible regular las hipótesis nacientes del comercio en el *Corpus Iuris Civile*, ya que no respondía a las exigencias de la época, surgieron las prácticas uniformes en las operaciones comerciales, que en la mayoría de las cosas se imponían obligatoriamente en las corporaciones o asociaciones de comerciantes, las cuales contenían una serie de usos y costumbres que paulatinamente fueron recopilándose como ordenanzas y estatutos. De estos usos y costumbres, sobresalen las ordenanzas de Bilbao, de Colbert, en lo relativo a comercio terrestre y marítimo y los Roles de Olerón, respecto al comercio marítimo.

Con el descubrimiento de América, Italia dejó de ser el eje del comercio universal y pasaron a serlo principalmente España, Francia y Holanda, paulatinamente el Estado fue obteniendo jurisdicción con la creación de tribunales judiciales y legislando sobre la materia comercial.

En 1807 con el Código Napoleón, se obtuvo un sistema objetivo con la aplicación de la legislación comercial, que tomaba en cuenta al acto o actividad que la ley reputaba como comercial, sin importar lo que realizara un comerciante o no.

En el caso de nuestro país, la actividad comercial, de igual forma, estuvo presente en cada una de las culturas prehispánicas que habitaron nuestro territorio, situación que continuó durante la época de la Nueva España y de la Independencia.

Actualmente, la legislación mexicana regula el comercio a partir de derechos fundamentales, derechos humanos y garantías contempladas en los artículos 1o y 5o de nuestra Constitución, en ese sentido, toda persona en México tiene derecho a trabajar en la actividad que desee siempre que esta sea lícita y esto nos lleva a que

ésta podrá ejercer con plena libertad los actos de comercio dentro del territorio nacional, un acto de comercio puede definirse como:

“la manifestación de voluntad que se hace con la intención de producir consecuencias de derecho relacionadas con la actividad mercantil que realiza una persona física o moral de manera profesional o accidental dentro de los grandes campos de la producción, intermediación y consumo”¹¹²

La misma autora, menciona las siguientes características del acto de comercio:

- a) El lucro o especulación: se refiere a la ganancia o provecho que se obtendrá o al interés de ganar dinero.
- b) El interés: Es el relativo a la negociación que hay implícita para enlazar la circulación de bienes y mercancías entre consumidores y productores.

Estas características son materiales, más no legales, ya que, en lugar de optar una definición, el artículo 75 del Código de Comercio hace una enumeración de los actos de comercio, algunos de éstos son:

Las adquisiciones, enajenaciones y alquileres con propósito de especulación comercial	Las compras y ventas de porciones, acciones y obligaciones de las sociedades mercantiles	Los contratos relativos y obligaciones del Estado u otros títulos de crédito corrientes en el comercio;	Abastecimiento y suministro
Fábricas y manufacturas	Trasporte de personas o cosas, por tierra o por agua; y turismo	Las librerías, editoriales y tipográficas	Las operaciones de comisión mercantil y de mediación de negocios mercantiles
Las operaciones de bancarias	Los contratos de seguros de toda especie, siempre que sean hechos por empresas	Los depósitos en los almacenes generales y todas las operaciones hechas sobre los certificados de depósito y bonos de prenda librados por los mismos	Los títulos de crédito

¹¹² Quintana, Elvia. Ciencia del derecho mercantil. Teoría, doctrina e instituciones, Porrúa, México, 2004, p. 218.

Además, la fracción XXV del multicitado artículo 75 del Código de Comercio señala lo siguiente:

“Artículo 75.- *La ley reputa actos de comercio:*

(...)

XXV. Cualesquiera otros actos de naturaleza análoga a los expresados en este código. En caso de duda, la naturaleza comercial del acto será fijada por arbitrio judicial.”

De la fracción XXV antes transcrita se puede observar que la lista que aporta el Código es enunciativa, mas no limitativa, es decir que además de los actos de comercio enunciados en este dispositivo legal, pueden existir otros, que aun cuando no estén enunciados tengan naturaleza análoga a criterio del juzgador.

2.1.1. Surgimiento del internet

El internet surgió en la guerra fría, es decir el periodo mediante el cual, derivado de las diferencias políticas entre EE.UU. y la URSS, ambos países compitieron en armamentos y tecnología.

Bajo ese contexto, a finales de la década de los sesenta del siglo pasado, el Departamento de Defensa de los EE.UU., mediante ARPA, agencia encabezada por J.C.R. Licklider,¹¹³ invirtió en la investigación tecnológica y comenzó a explorar las posibilidades de construir una amplia infraestructura de telecomunicaciones que resultara capaz de soportar la pérdida de alguna de sus partes, a través de los centros de información que integrasen la red, evitando así la destrucción a las comunicaciones estadounidenses y manteniendo intacta la efectiva transmisión de datos militares entre computadoras.

A este proyecto militar se le denominó “*Arpanet*” o “red ARPA”, el cual consistía en una red interconectada entre equipos informáticos que transmitieran información, de manera tal que no existiese un único centro neurológico que causara

¹¹³ Cfr Calderón Medina, David, *op. cit.*, p. 36.

un colapso en la organización defensiva en el supuesto de que la URSS destruyese algún equipo informático.

Fue así que, ARPA empezó a articular su proyecto, sin embargo, aún y cuando ya existían redes parciales de computadoras, no todas las computadoras podían interconectarse porque cada una utilizaba sus propios protocolos, asimismo, la topología de las mismas también era diferente (LAN y WAN).¹¹⁴

Para el 30 de agosto de 1969, se produjo la primera conexión entre la Universidad de California, Los Ángeles (UCLA), el Stanford Research Institute (SRI), la Universidad de California Santa Bárbara (UCSB) y la Universidad de Utah. Asimismo, a finales de 1970 aparecieron redes como UUCP, basada en UNIX, y USENET vinculada al mundo universitario y a organizaciones comerciales.

En 1971, se realizó el programa de correo electrónico para Arpanet, primero mediante un sistema de mensajería para depositar notas en una misma máquina y luego se realizaron transmisiones de una máquina a otra, este programa se aprobó con éxito ese mismo año. Posteriormente, en 1973 se iniciaron las primeras conexiones internacionales entre equipos informáticos.

A finales de la década de los setenta del siglo XX, la investigación universitaria advirtió la utilidad de la red para fines civiles, por lo que en 1983 el Departamento de Defensa de EE.UU. aisló la parte militar de la red (Milnet) de Arpanet. Asimismo, derivado de la saturación y lentitud del incremento de usuarios, Berkeley, financiado por ARPA creó el protocolo IP y, más adelante, protocolo TCP, que se siguen utilizando en la actualidad.

En la década de 1980 aparecieron los PC de IBM (1981) y Macintosh de Apple (1984), situación que abrió la red a los civiles, también se introdujo el sistema de nombre de dominio o DNS (1984). En 1986 se creó la red de la Fundación Nacional

¹¹⁴ Cfr Ríos Ruiz, Alma de los Ángeles. “Análisis y perspectivas del comercio electrónico en México”. *Revista Perfiles de las Ciencias Sociales*, año 3, núm. 5, Julio – Diciembre, 2015 p. 65.

de Ciencias (NSFNET) y Arpanet le cedió su investigación, por lo que desapareció en 1990.

La era actual de Internet nació con el www en 1989, mediante la creación del lenguaje hipertextual HTML, el cual se creó en el Centro Europeo de Investigación Nuclear (CERN), un centro de investigación de física de alta energía radicado en Ginebra.

México fue el primer país hispano en conectarse a la Red en 1989 con sitios universitarios del Instituto Politécnico Nacional, el Instituto Tecnológico de Estudios Superiores de Monterrey, la Universidad de las Américas (Puebla), la Universidad de Guadalajara y la Universidad Nacional Autónoma de México y para 1994 las entidades comerciales empezaron a conectarse al internet.

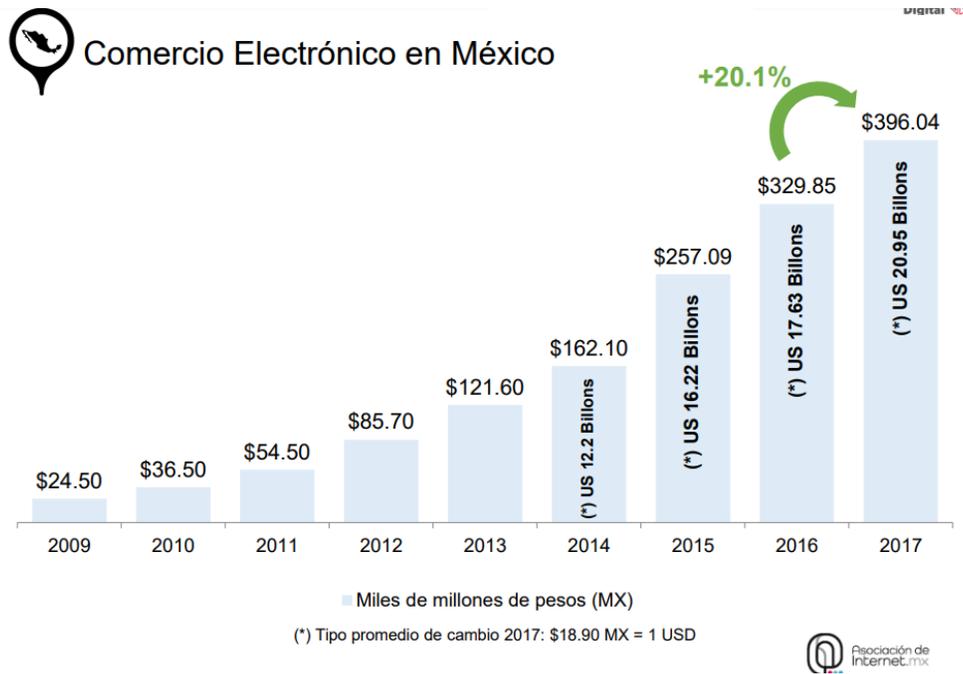
En la última década, el Internet ha transformado a las estructuras empresariales, la interacción y los medios para adquirir información, bienes y servicios. Hoy en día, las referencias a las empresas más grandes del mundo son Google, Facebook, Microsoft, Apple y Amazon, empresas que reemplazaron a las grandes petroleras y farmacéuticas. Tal y como se observa a continuación:¹¹⁵

Las cinco principales empresas estadounidenses por capitalización bursátil.

	1900	2000	2010	2017
1	International Business Machines Corp.	General Electric Co.	Exxon Mobil Corp.	Apple Inc.
2	Exxon Mobil Corp.	Exxon Mobil Corp.	Apple Inc.	Alphabet Inc.
3	General Electric Co.	Cisco Systems	Microsoft Corp.	Microsoft Corp.
4	Bristol-Myers Squibb Co.	Wal-Mart Stores Inc.	Berkshire Hathaway Inc.	Amazon.com Inc.
5	Merck & Co.	Microsoft Corp.	General Electric Co.	Facebook Inc.

¹¹⁵ Evans, David S. "Why the Dynamics of Competition for Online Platforms Leads to Sleepless Nights But Not Sleepy Monopolies", Traducción propia, 2017, p. 22 https://papers.ssrn.com/sol3/Delivery.cfm/SSRN_ID3025712_code268756.pdf?abstractid=3009438&mirid=1&type=2 [consultado el 28 de febrero de 2019].

Asimismo, en 2017 en México el comercio electrónico por internet incrementó un 20.1% en comparación con 2016, como se observa a continuación:¹¹⁶



En ese sentido, el uso del internet ha traído como consecuencia un perfeccionamiento en la manera de comercializar bienes y servicios por esta vía, situación que ha permitido segmentar mercados y atender demandas específicas, trayendo como resultado que la discriminación de precios sea más efectiva, pues la clasificación de los productos, bienes y servicios en venta es clara y ordenada, elaborando productos en la cantidad y con las características especificadas por los consumidores.

Además, se han desarrollado de algoritmos a través de los cuales, los oferentes pueden conocer las preferencias de los consumidores para ofrecerles los productos que específicamente buscan.

¹¹⁶ Asociación de Internet. MX, Estudio de Comercio Electrónico en México 2018, México, Asociación de Internet, 2018, p. 6
https://www.asociaciondeinternet.mx/es/component/remository/func-download/95/chk,c578a5936ada2b6c6a96d27f7adf81f7/no_html,1/lang,es-es/?Itemid=
 [consulta 19 de febrero 2019].

2.2. Conceptos básicos de informática e Internet

2.2.1. Soporte físico (Hardware) y Soporte Lógico (Software)

El hardware se refiere a las partes mecánicas, electrónico mecánicas y electrónicas como la estructura física de las computadoras encargadas de la captación, almacenamiento y procesamiento de información, así como la obtención de resultados.¹¹⁷

Con el paso del tiempo, los dispositivos hardware han proliferado y se han diversificado en términos de funcionalidad y características técnicas, el número de dispositivos móviles con acceso a Internet sigue aumentando, dando origen a una infraestructura interconectada coloquialmente denominada “*Internet de las Cosas*”. Tras un largo período de comercialización de equipamiento informático como los ordenadores personales, el hardware ha recuperado importancia en la cadena de valor.¹¹⁸

Por otro lado, el software es la estructura lógica de las computadoras que permite la ejecución de las ordenes que realizan los usuarios.¹¹⁹

Aún y cuando el software ha sido considerado desde el principio como un componente importante en la cadena de valor de las computadoras, algunos programas, se están convirtiendo en productos básicos, ello derivado de la mercantilización, impulsada por el Internet, ya que en la actualidad, para compartir información, se requiere que los softwares que contengan códigos fuente con los protocolos de lenguaje HTTP, HTML y XML, así como con protocolos de intercambio de correo electrónico SMTP, POP e IMAP, por lo que los desarrolladores han tenido que compartir su código fuente, lo anterior también permite que se acelere la

¹¹⁷ Cfr Téllez Valdés Julio. Derecho Informático 4a ed., México, Mc Graw Hill, 2009, p. 7.

¹¹⁸ Cfr OCDE y G/20. Cómo abordar los desafíos Fiscales de la Economía Digital Acción 1: Objetivo del 2014 Versión Preliminar, Francia, OCDE y G/20, 2014, p. 60, <https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf> [consulta 15 de abril 2019].

¹¹⁹ Cfr Téllez Valdés Julio, *op. cit.*, p. 7.

velocidad de comercialización y la posibilidad de desempeñar constantemente nuevas versiones de su software.¹²⁰

2.2.2. Sistema operativo

El sistema operativo es el software que coordina y dirige servicios y aplicaciones que utiliza el usuario en un hardware, este software hace que los demás funcionen porque permite entre otras funciones, el reconocimiento a ciertas conexiones, la seguridad de la computadora, realizar controles y envíos. Los sistemas operativos más utilizados son Windows, Linux, OS/2 y DOS.

2.2.3. World Wide Web (www)

El www es el sistema de información en Internet que permite que los documentos se conecten a otros documentos mediante enlaces de hipertexto, lo que hace que un usuario pueda acceder a buscar información al pasar de un documento a otro. Inicialmente contenía sitios web y páginas web, que marcaron el surgimiento de aplicaciones de software basadas en Internet.¹²¹ Se diseñó para explotar al máximo la capacidad de las computadoras con distintos sistemas operativos.

El uso de los protocolos HTTP y HTML y XML, hacen al www ideal para mostrar información, de tal forma que, consultar sitios y páginas web sea lo mismo que consultar una revista electrónica.¹²²

2.2.4. Página de internet o página web

Una página de internet es un conjunto de datos y softwares que interactúan con distintos protocolos computacionales de asociación, intercambio y enlace de información, los protocolos más comunes son HTTP y HTML y XML. Cada página

¹²⁰ Cfr OCDE y G/20. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2015 Final Report, traducción propia, Francia, OCDE y G/20, 2015 p. 39, <http://www.oecd.org/ctp/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm> [consulta 10 de marzo 2019].

¹²¹ *Ídem*.

¹²² Cfr Calderón Medina, David, *op. cit.*, p. 39.

web tiene asignada una dirección única de Internet, por ejemplo, <http://www.sat.gob.mx>, corresponde a la página del SAT.¹²³

2.2.5. Sitio Web o cbersitio

Un sitio web o cbersitio es una aplicación software que ofrece un servicio prestado a través de Internet en lugar de prestarlo a nivel local o *in situ*. El servicio puede consistir en ofrecer acceso a contenidos (como un portal), o bien a códigos ejecutables que realizan determinadas funciones, los cuales se presentan como distintas páginas web.¹²⁴

Por tanto, un sitio web es un conjunto de páginas web relacionadas entre sí mediante hiperenlaces alojados generalmente en un mismo servidor, este sitio web puede incluir texto, gráficos, ficheros de audio y vídeo, entre otros.

Con frecuencia se confunden los términos “página web” y “sitio web”, la diferencia radica en que una página web es parte de un sitio web y es un único archivo con un nombre asignado, mientras que un sitio web es un conjunto de archivos llamados páginas web.

Cada sitio web tiene una página de inicio (home page) que es el primer documento que ve el usuario cuando entra en el sitio web poniendo el nombre del dominio (dirección URL) de ese sitio web en un navegador.

2.2.6. El servidor

Un servidor se define como:

¹²³ Cfr Calderón Medina, David, *op. cit.*, pp. 34 y 39.

¹²⁴ Cfr OCDE y G/20. Cómo abordar los desafíos Fiscales de la Economía Digital Acción 1..., *op. cit*, p. 66.

“Una computadora que se ha configurado para proporcionar ciertos servicios a otras computadoras (clientes), por ejemplo, un servidor web es un depósito central de datos, software o cliente para la www.”¹²⁵

Respecto de las características del servidor, se ha indicado lo siguiente:

“(…) un servidor no es una supercomputadora gigante o altamente sofisticada, pues hasta una computadora de un modelo antiguo puede realizar esas funciones, aun cuando las empresas de tecnología, debido a sus altas exigencias, sí suelen usar computadoras potentes y modernas.”¹²⁶

Estos servidores pueden dedicar sus recursos a atender solicitudes de los equipos de sus clientes, en ese caso son denominados “servidor dedicado” o pueden, además de dedicar sus recursos a servir las peticiones de los equipos de sus clientes, utilizarse por un usuario para trabajar de forma local, a los que se les denomina “servidor compartido”.

Existen gran cantidad de tipos de servidores o roles que pueden desempeñar, los más comunes son:

- Servidor de archivos: almacena y sirve ficheros a equipos de una red.
- Servidor de Directorio Activo/Dominio: es el que mantiene la información sobre los usuarios, equipos y grupos de una red.
- Servidor de Impresión: se encarga de servir impresoras a los equipos cliente y poner en la cola los trabajos de impresión que estos generan.
- Servidor de Correo: se encarga de gestionar el flujo de correo electrónico de los usuarios, envía, recibe y almacena los correos de una organización.

¹²⁵ OCDE, “Glossary of Tax Terms”, traducción propia, <https://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=4524> [consultado el 16 de abril de 2019].

¹²⁶ Calderón Medina, David, *op. cit.*, p. 312.

- Servidor de Fax: gestiona el envío, recepción y almacenamiento de los faxes.
- Servidor Proxy: su principal función es guardar en memoria caché las páginas de internet a las que acceden los usuarios de la red durante un cierto tiempo, de esta forma las siguientes veces que estos acceden al mismo contenido, la respuesta es más rápida.
- Servidor Web: Almacena contenido web y lo pone al servicio de aquellos usuarios que lo solicitan.
- Servidor de Base de Datos: es aquel que provee servicios de base de datos a otros programas o equipos cliente.
- Servidor DNS: permite establecer la relación entre los nombres de dominio y las direcciones IP de los equipos de una red.
- Servidor DHCP: este dispone de un rango de direcciones con el cual, asigna automáticamente los parámetros de configuración de red IP a las maquinas cliente cuando estas realizan una solicitud.
- Servidor FTP: su función es permitir el intercambio de ficheros entre equipos, normalmente su aplicación va muy ligada a los servidores Web.

2.2.7. Navegador

Los navegadores web permiten a los usuarios ver los recursos que se almacenan en un servidor, es decir, son los que se ocupan de traducir los protocolos de lenguaje HTTP y HTML y XML de un sitio o página web a los gráficos e imágenes que ven los usuarios.

También se encargan de: i) descargar y cargar archivos; ii) utilizar métodos de seguridad para proteger el tráfico de internet y cookies para almacenar

información; y iii) almacenar páginas para hacer que la navegación por Internet sea más eficiente.

Los más comunes son: Google Chrome, Internet Explorer, Firefox y Safari.

2.2.8. Cómputo en la nube

El cómputo en la nube es una nueva modalidad de proveer recursos informáticos a los usuarios mediante el internet.

Asimismo, la OCDE define al cómputo en la nube de la siguiente manera:

“La computación en la nube es la provisión de servicios informáticos en línea estandarizados, configurables, a pedido, que pueden incluir computación, almacenamiento, software y gestión de datos, utilizando recursos físicos y virtuales compartidos (incluidas redes, servidores y aplicaciones). Debido a que el servicio se proporciona en línea utilizando el hardware del proveedor, los usuarios generalmente pueden acceder al servicio utilizando varios tipos de dispositivos dondequiera que se encuentren, siempre que tengan una conexión a Internet adecuada.”¹²⁷

Por su parte, el National Institute of Standards and Technology del Departamento de Comercio de EE.UU., señala que la computación en la nube es un modelo que permite a los usuarios el acceso a una serie de servicios informáticos como almacenamiento, procesamiento, memoria y ancho de banda de red, mediante el internet. Estos recursos informáticos pueden ser rápidamente suministrados y liberados con un esfuerzo mínimo de gestión o interacción por parte del proveedor de servicios a través de una red.¹²⁸

¹²⁷ OCDE y G/20. Addressing the Tax Challenges ..., *op. cit.* p. 58.

¹²⁸ Cfr Mell, Peter y Grance, Timothy, “The NIST definition of cloud computing. Recommendations of the National Institute of Standards and Technology, National Institute of Standards and Technology”, Estados Unidos, US Department of Commerce, p. 2, <https://nvlpubs.nist.gov/nistpubs/Legacy/SP/nistspecialpublication800-145.pdf> [consultado el 16 de abril de 2019].

Las características esenciales del cómputo en la nube son:

1. **Demanda auto servicio:** El usuario puede hacer uso del cómputo en la nube en el momento que desee, sin que el proveedor tenga que interactuar personalmente con los usuarios, o que requiera de algún recurso humano.
2. **Amplio acceso a la red:** La serie de componentes computacionales proporcionada por el proveedor se encuentra disponible a través del internet y el usuario puede acceder a los componentes a través de cualquier hardware que contenga plataformas heterogéneas (por ejemplo, teléfonos móviles, tabletas, computadoras portátiles y estaciones de trabajo).
3. **Puesta en común de recursos:** Los recursos informáticos del proveedor se agrupan para servir a múltiples usuarios utilizando un modelo de múltiples inquilinos, con diferentes recursos físicos y virtuales asignados dinámicamente y reasignados según la demanda del consumidor. La ubicación de los recursos informáticos es independiente, por lo que el usuario no tiene control o conocimiento respecto del lugar exacto de donde le son proveídos los servicios.
4. **Rápida Elasticidad:** Las capacidades de los recursos informáticos pueden ser aprovisionadas y liberadas elásticamente, en algunos casos automáticamente al usuario, a menudo estas capacidades parecen ser ilimitadas y pueden asignarse en cualquier cantidad en cualquier momento. Lo anterior permite una rápida elasticidad en la demanda, ya que los usuarios pueden disponer de las capacidades en cualquier momento.
5. **Servicio medido:** Los sistemas en la nube controlan y optimizan automáticamente el uso de los recursos al aprovechar una capacidad de medición en algún nivel de abstracción apropiado para el tipo de servicio

(por ejemplo, almacenamiento, procesamiento, ancho de banda y cuentas de usuario activas).¹²⁹

Los modelos de servicios más comunes de computación en la nube son:

- Infraestructura como servicio o “IaaS”, por sus siglas en inglés “Infrastructure as a service”: es el servicio en la nube más básico, a través de este servicio, los proveedores ofrecen computadoras máquinas físicas o virtuales y otros recursos informáticos fundamentales.

Algunos otros recursos adicionales que ofrecen son bibliotecas de imágenes de disco de máquina virtual, sin formato (bloque) y almacenamiento basado en archivos, firewalls, balanceadores de carga, direcciones de IP y paquetes de software.

El cliente no administra ni controla la infraestructura de la nube subyacente, pero tiene control sobre el sistema operativo, el almacenamiento y las aplicaciones implementadas, y se le puede otorgar un control limitado de componentes de red seleccionados (por ejemplo, firewalls de host).

- Plataforma como servicio o “Paas” por sus siglas en inglés como “Platform as Service”: Es la provisión de servicios de computación en la nube de una plataforma informática y herramientas de programación como servicio para desarrolladores de software. Los recursos de software proporcionados por la plataforma están integrados en el código de las aplicaciones de software destinadas a ser utilizadas por los usuarios finales.

¹²⁹ *Ídem.*

El cliente no controla ni administra la infraestructura de la nube subyacente, incluida la red, los servidores, los sistemas operativos o el almacenamiento, únicamente controla las aplicaciones implementadas.

- Software como un servicio o “SaaS” por sus siglas en inglés como “Software as a Service”: a través de este servicio, un proveedor le permite al usuario acceder a una aplicación desde varios dispositivos a través de una interfaz de cliente como un navegador web (por ejemplo, correo electrónico basado en web).

A diferencia de las modalidades anteriores, el código se ejecuta de forma remota en los servidores, lo que libera al usuario de la necesidad de actualizar cuando hay una nueva versión disponible: la versión ejecutada es siempre la última, lo que significa que las nuevas funciones se lanzan al mercado de forma instantánea sin fricción.

El consumidor generalmente no administra ni controla la infraestructura de la nube, incluida la red, los servidores, los sistemas operativos, almacenamiento, o capacidades de aplicaciones individuales, con la posible excepción de los ajustes de configuración de aplicaciones limitados específicos del usuario.¹³⁰

2.2.9. Tiendas de Aplicaciones

Las tiendas de aplicaciones son un tipo de plataforma de distribución digital para softwares (usualmente aplicaciones), estas tiendas generalmente son un componente de un sistema operativo de un hardware (por lo general dispositivos como teléfonos y tabletas).¹³¹

¹³⁰ Cfr OCDE y G/20. Addressing the Tax Challenges ..., *op. cit.* pp. 58 y 59.

¹³¹ Cfr OCDE y G/20. Addressing the Tax Challenges ..., *op. cit.*, p. 58.

Se puede acceder a través de hardware del usuario, mediante el cual puede navegar, ver información, comprar, descargar e instalar automáticamente la aplicación en su dispositivo.

La accesibilidad a las tiendas de aplicaciones varía atendiendo al sistema operativo que utilice el dispositivo, sin embargo algunas otras tiendas son de libre acceso y no dependen de del tipo de dispositivo, software propietario o proveedor de servicios. Para algunos dispositivos, puede ser la única manera para obtener aplicaciones, o puede representar uno de los varios medios posibles para que los usuarios obtengan aplicaciones.¹³²

Las tiendas de aplicaciones generalmente incluyen tanto las aplicaciones desarrolladas por la empresa que opera la tienda de aplicaciones como por desarrolladores externos que pueden estar en cualquier país. Las aplicaciones se pueden descargar de forma gratuita o por una tarifa. Las aplicaciones gratuitas pueden ser soportadas por la publicidad.

Además, las aplicaciones pueden contener un modelo “*freemium*”, en el que la funcionalidad básica se proporciona de forma gratuita, pero los clientes pueden pagar por contenido o características adicionales.¹³³

2.3. Definición del Comercio Electrónico

Desde la década de los noventa del siglo XX, las organizaciones internacionales observaron que esta actividad debía ser estudiada, por lo que como parte de su investigación obtuvieron diversas definiciones atendiendo a los estudios que realizaron. Dos de las definiciones realizadas por organizaciones internacionales que aún siguen vigentes son las siguientes:

El 25 de mayo de 1998, en los trabajos derivados de la Declaración sobre el Comercio Electrónico Mundial, la OMC definió al comercio electrónico como la: “(...)

¹³² *Idem.*

¹³³ *Idem.*

Producción, publicidad, venta y distribución de productos a través de redes de telecomunicaciones."¹³⁴

Posteriormente, en 2011 la OCDE, otorga una definición más precisa al definir una transacción de comercio electrónico como:

*"(...) la venta o compra de bienes o servicios, que se realiza a través de redes informáticas mediante métodos diseñados específicamente para recibir o realizar pedidos. Los bienes o servicios se ordenan por esos métodos, pero el pago y la entrega final de los bienes o servicios no tienen que realizarse en línea. Una transacción de comercio electrónico puede ser entre empresas, hogares, individuos, gobiernos y otras organizaciones públicas o privadas. Se incluyen los pedidos realizados a través del internet, extranet o intercambio de datos electrónicos. El tipo se define por el método de realizar el pedido. Se excluyen los pedidos realizados por llamadas telefónicas, fax o correo electrónico escrito manualmente."*¹³⁵

Además, diversos juristas han otorgado diversas definiciones al comercio electrónico, algunas definiciones de comercio electrónico realizadas por diversos juristas son las siguientes:

Julio Téllez Valdés señala que el comercio electrónico se puede definir en un sentido amplio como:

*"(...) cualquier forma de transacción o intercambio de información comercial basada en transmisión de datos sobre redes de comunicación como internet."*¹³⁶

Por su parte David Calderón Medina, señala lo siguiente:

¹³⁴ OCDE, "Glossary of Tax Terms", traducción propia, https://www.wto.org/spanish/thewto_s/glossary_s/glossary_s.htm y https://www.wto.org/spanish/tratop_s/ecom_s/ecom_s.htm [consulta 20 de enero 2019].

¹³⁵ OCDE y G/20. Addressing the Tax Challenges ..., *op. cit.* p. 55.

¹³⁶ Téllez Valdés Julio, *op. cit.*, p. 218.

“(...) el comercio electrónico es una forma más de comercio, pero que aprovecha tecnologías automatizadas y que posee sus propias peculiaridades. Con frecuencia, se suele relacionar al comercio electrónico con la red global de computadoras más grandes del mundo: Internet. Sin embargo, como se desprende de su definición, el comercio electrónico no se limita a las operaciones realizadas por Internet, pues esta red es sólo uno más de los medios utilizados por el comercio electrónico.”¹³⁷

Asimismo, Karen Sigmond define al comercio electrónico como: *“(...) la compra y venta de productos o servicios, exclusivamente a través de canales electrónicos. (...)”¹³⁸*

Alma de los Ángeles Ríos Ruiz, indica que:

“Se define al comercio electrónico, que se realiza a través de internet como cualquier forma de transacción o intercambio de información comercial basada en la transmisión de datos a través de esta red de comunicación.”¹³⁹

Doris Karina Oropeza indica que el comercio electrónico es: *“(...) la compraventa o intercambio de bienes o servicios a través de medios electrónicos.”¹⁴⁰*

Es así que, de las anteriores acepciones, se desprenden los siguientes elementos indispensables para conceptualizar al comercio electrónico:

- i) La realización de las actividades de producción, publicidad, venta y distribución de productos.

¹³⁷ Calderón Medina, David, *op. cit.*, pp. 35 y 36.

¹³⁸ Sigmond, Karen, “El Comercio Electrónico en los Tratados de Libre Comercio de México”, *Revista Ius del Instituto de Ciencias Jurídicas de Puebla*, núm. 41, enero 2018, p. 363.

¹³⁹ Ríos Ruiz Alma de los Ángeles, *op. cit.*, p. 69.

¹⁴⁰ Oropeza Doris Karina. *La competencia económica en el comercio electrónico y su protección en el sistema jurídico mexicano*, México, Universidad Nacional Autónoma de México Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2018, p. 2.

- ii) El uso de cualquier medio de telecomunicación, principalmente, internet, extranet o intercambio de datos electrónicos.

2.4. Modalidades del comercio electrónico

Las modalidades del comercio electrónico varían dependiendo de las partes que interactúan o de los bienes y servicios que se proporcionan, a saber:

2.4.1. Por las partes que interactúan

Actualmente las transacciones más comunes mediante el comercio electrónico vía internet son las siguientes:

2.4.1.1. Entre empresas o B2B por su denominación en inglés como “Business to Business”.

Se considera como B2B, cualquier transacción comercial que se produce entre dos entidades separadas de negocio, en donde quienes se benefician son las empresas que participan para reducir sus costos de transacción, asimismo mejoran la gestión de sus cadenas de suministro.¹⁴¹

Esta modalidad puede incluir versiones en línea de transacciones tradicionales en las que un mayorista compra remesas de productos en línea, que luego vende a los consumidores en puntos de venta. También puede incluir la provisión de bienes o servicios para apoyar a otras empresas, incluyendo, entre otros:

- i) Servicios logísticos tales como transporte, almacenamiento y distribución;

¹⁴¹ Cfr Milliou, Chrysovanlantau and Phchlianos, Lambros, “Choosing Between different Forms of b2b Electronic Marketplaces”, traducción propia, Greece, Athens University of Business, Department of International and European Economic Studies, 2008, p. 2, https://awards.concurrences.com/IMG/pdf/15._ec-economiadigital_web_eng_letter.pdf?46393/0abf57e9890929e922e017b605db8bebf114389e [consultado el 04 de febrero de 2019].

- ii) Proveedores de servicios de aplicaciones que ofrecen implementación, alojamiento y administración de paquetes software de una instalación central;
- iii) La externalización de funciones de soporte para el comercio electrónico, tales como soluciones de alojamiento web, seguridad y atención al cliente;
- iv) Servicios de soluciones de subasta para la operación y mantenimiento de subastas en tiempo real a través de Internet;
- v) Gestión de contenidos servicios, para la facilitación de la gestión y entrega de contenidos de sitios web; y
- vi) Comercio en la red basado en habilitadores que proporcionan capacidades de compra en línea automatizadas.¹⁴²

Unos ejemplos de esta modalidad son Facebook o Google que venden anuncios (basados en información del consumidor) a otras compañías.¹⁴³

2.4.1.2. Entre empresa y consumidor o B2C por su denominación en inglés como: “*Business to Consumer*”

Los sujetos de esta modalidad son las empresas y los consumidores, el objeto es que los oferentes, a través de una tienda electrónica o plataforma digital, puedan ofrecer sus productos o servicios.¹⁴⁴ Como ejemplo de esta modalidad se encuentra Uber, en donde la empresa ofrece el servicio de transporte a sus usuarios y Expedia, que ofrece el servicio de agencia de viajes a sus usuarios.¹⁴⁵

¹⁴² Cfr OCDE y G/20, Addressing the Tax Challenges (...) *op. cit.*, p. 55.

¹⁴³ Cfr Comisión Federal de Competencia Económica. “Rethinking competition in the Digital Economy”, traducción propia, México, Comisión Federal de Competencia Económica, 2019 p. 25, https://awards.concurrences.com/IMG/pdf/15._ec-economiadigital_web_eng_letter.pdf?46393/0abf57e9890929e922e017b605db8bebf114389e [consultado el 18 de febrero de 2019].

¹⁴⁴ Cfr Oropeza Doris Karina, *op. cit.*, p. 11.

¹⁴⁵ Cfr Comisión Federal de Competencia Económica, *op. cit.*, p. 25.

2.4.1.3. Entre el consumidor y el consumidor o C2C por su denominación en inglés como “*Consumer to Consumer*”

Esta modalidad implica el comercio entre consumidores mediante una empresa que sólo funciona como soporte del intercambio.¹⁴⁶ Un ejemplo de lo anterior se observa en Airbnb en donde una persona arrienda un inmueble a otra persona, en ese sentido, la plataforma únicamente da publicidad a los bienes inmuebles en arrendamiento y sirve para gestionar la disponibilidad del bien.

2.4.1.4. Entre los consumidores y la administración o C2A por su denominación en inglés como “*Costumers to Administration*”.

Los sujetos que intervienen son los consumidores y los administradores; comúnmente las transacciones son para trámites tributarios.¹⁴⁷

2.4.1.5. Entre la empresa y la administración o B2A por su denominación en inglés como “*Business to Administration*”.

Transacción que se realiza entre las empresas y la administración, y en la que las administraciones públicas actúan como agentes reguladores.¹⁴⁸

2.4.1.6. Entre la empresa y el gobierno o B2G, por su denominación en inglés como “*Business to Government*”

Modalidad que intenta mejorar y optimizar el proceso de negociación entre las empresas y el gobierno. Específicamente se destina a sitios o portales que se especializan en la administración pública, las cuales a su vez tienen contacto con los proveedores. Un ejemplo de esta modalidad es CompraNet, la plataforma usada contratación pública por el gobierno mexicano.¹⁴⁹

¹⁴⁶ Cfr Ríos Ruiz Alma de los Ángeles, *op. cit.*, p. 70.

¹⁴⁷ Cfr Castrillón y Luna, Víctor M., *Contratos Mercantiles* 6a ed., México, Porrúa, 2014, p. 48.

¹⁴⁸ *Ibidem*, p. 49.

¹⁴⁹ Cfr Comisión Federal de Competencia Económica, *op. cit.*, p. 25.

2.4.1.7. Financiamiento Colectivo o P2P, por su denominación en inglés como “*Peer to Peer*” o “*Crowdfunding*”

A través de un medio de comunicación electrónico personas que solicitan crédito, ya sea mediante divisas o activos virtuales,¹⁵⁰ se conectan con inversionistas a través de un intermediario que selecciona a los acreditados, basándose en modelos de riesgo, los publica en la plataforma, los oferta a los inversionistas, concreta la operación y después controla el pago de los créditos y recuperación de dichos fondos, para los inversionistas.¹⁵¹ En México este tipo de operaciones se regulan mediante la recientemente creada Ley Fintech, de la cual se hablará en el capítulo 2.7.2.2. del presente trabajo. Un ejemplo de esta modalidad es Kubofinanciero.

No debe perderse de vista que en el comercio tradicional también se puede observar la existencia de las modalidades B2B, B2C y C2C, sin embargo, en el comercio electrónico vía internet estas modalidades han logrado posicionarse en los mercados internacionales debido a sus eficientes modelos de negocios.

2.4.2. Por los bienes que se transfieren

En el comercio electrónico también se pueden clasificar las modalidades por el objeto a transferir, a saber:

2.4.2.1. Indirecta

Es aquel en el que tanto la oferta como la solicitud de compra se realizan utilizando equipos electrónicos *on line* (en red o en línea), pero la entrega del bien ofertado y en ocasiones el pago del bien, se ejecutan físicamente, es decir, *off line* (fuera de red o línea).¹⁵²

¹⁵⁰ Para más información de los activos virtuales, ver el capítulo 2.6.3. del presente trabajo.

¹⁵¹ Cfr Avendaño Carbellido, Octavio, “Los retos de la banca digital en México”. *Revista del Instituto de Ciencias Jurídicas de Puebla*, México, Vol. 12, No. 41, enero-junio 2018, 2018, p. 100.

¹⁵² Cfr Castrillón y Luna, Víctor M., *op. cit.*, p. 45.

Por lo general son ventas a distancia en donde la oferta y la aceptación son realizadas por cualquier medio de comunicación, para ello pueden utilizarse medios electrónicos como páginas web o teléfonos, en los cuales se presentan a los consumidores a los productos o servicios ofertados para que posteriormente el consumidor se acepte la oferta.

Lo anterior implica que este sistema pueda ser considerado como “imperfecto”, pues la no inmediatez de la transacción puede producir inconvenientes jurídicos.¹⁵³

Un ejemplo de este tipo de transacciones ocurre cuando un usuario o comprador accede a una página de internet (Amazon, Mercado Libre, entre otras) y adquiere un libro, pagándolo mediante un formulario para autorizar el cobro a la cuenta de su tarjeta de crédito; incluso, el usuario podría seleccionar el tipo de servicio de mensajería que el proveedor utilice para realizar la entrega. En este caso, no importa el lugar donde se encuentren el comprador, el vendedor y la cosa, debido a que, como el libro es un bien tangible, se puede realizar un envío de forma tradicional (mensajería o servicio postal) a la dirección física señalado por el usuario.

Una diferencia sustancial en el comercio electrónico realizado por internet radica en que no interviene personal humano al momento de generarse la orden de compra y en ocasiones el cobro,¹⁵⁴ ya que se realiza este procedimiento a través de medios automatizados.¹⁵⁵

¹⁵³ Cfr Anzit Guerrero, Ramiro, *El Derecho Informático Aspectos Fundamentales*, Argentina, Ediciones Cathedra Jurídica, 2010, p. 18.

¹⁵⁴ Resulta indispensable recordar que en ocasiones las partes que intervienen en la compraventa pueden acordar que el pago del bien se llevará a cabo en el momento en que se entregue la cosa, ejemplos de esto ocurren en ventas de automóviles en páginas web como mercado libre, segunda mano, vivanuncios, entre otras.

¹⁵⁵ Cfr Calderón Medina, David, *op. cit.*, p. 41.

2.4.2.2. Directa

Esta modalidad también es conocida como el verdadero comercio electrónico, ya que la transacción se “(...) *agota mediante el acto inicial de transferencia de la cosa intangible. La transferencia se caracteriza como perfecta.*”,¹⁵⁶ es decir, bajo este esquema se suministran servicios y bienes que no se pueden tocar, pesar o medir.

En este tipo de transacciones, se encuentran los siguientes bienes:

- i) Descarga de softwares como aplicaciones o programas de cómputo.
- ii) Descarga de datos electrónicos que contienen música y películas las cuales se pueden descargar a través de tiendas de aplicaciones como pueden ser iTunes y Google Store.
- iii) Uso de licencias para programas de cómputo (uso de Office 365, Norton, Mcfee y Adobe Acrobat DC);
- iv) Uso de los servicios de cómputo en la nube.
- v) Jugar en casinos virtuales o centros de apuestas.
- vi) Publicidad en línea.¹⁵⁷

Como se observa, el comercio electrónico vía internet de bienes intangibles representa una gran polémica para delimitar la competencia territorial de las transacciones debido a que atraviesa las fronteras geográficas y que inclusive permite realizar actividades que en la jurisdicción de un consumidor pudieran ser

¹⁵⁶ Ríos Ruiz Alma de los Ángeles, *op. cit.*, p. 70.

¹⁵⁷ Actualmente, la publicidad en internet es usualmente realizada a través de contenidos, los cuales se clasifican en tres categorías: i) contenido propio (distribuido por la marca en sus propios canales); ii) contenido de pago (distribuido por otros medios de comunicación previo pago por parte de la marca); y iii) contenido adquirido (creado voluntariamente y compartido por los clientes sin pago directo por parte de la marca, como pueden ser las opiniones de los clientes acerca del producto, vídeos y participación en redes sociales). OCDE y G/20, *Addressing the Tax Challenges ...*, *op. cit.*, pp. 58 y 59.

ilegales, como el juego y las apuestas, pero que son realizadas mediante un servidor que se ubica en una jurisdicción donde si está permitida esta actividad.

2.5. Contratación Electrónica

La contratación electrónica se define como:

“(...) la que se efectúa mediante el uso de algún elemento electrónico, con influencia decisiva, real y directa sobre la formación de la voluntad, el desarrollo o la interpretación de un acuerdo.”¹⁵⁸

Los contratos que se efectúan con mayor frecuencia a través de internet son:

- a) Contrato de compraventa: tal y como se señaló, es posible adquirir y enajenar bienes tangibles e intangibles, así como también alquilarlos.
- b) Contrato de servicios: mediante la red se pueden ofrecer todo tipo de servicios, los más comunes son servicios bancarios, los vinculados a las tarjetas de crédito y el asesoramiento profesional.
- c) Contrato de suministro: se puede acceder a bases de datos de distintas empresas, bibliotecas, etcétera, y obtener información las 24 horas del día. Asimismo, se ofrece la computación en nube.
- d) Contrato de publicidad: internet es la manera más barata para realizar publicidad, ya que la publicidad electrónica reduce notablemente los costos. Esta publicidad puede presentarse en la forma de avisos en páginas de internet, así como también de mensajes no deseados o spam.
- e) Contratos aleatorios: es posible realizar apuestas y participar de otros juegos en línea.
- f) Contratos conexos y de negocios globales: las empresas pueden realizar negocios sin solución de continuidad.

¹⁵⁸ Anzit Guerrero, Ramiro, *op. cit.*, p. 10.

- g) Contratos de licencia: consisten en contratar un permiso para poder usar ciertos programas de cómputo o aplicaciones.¹⁵⁹
- h) Contratos de hospedaje Web o “*Web Hosting*”: consisten en la renta de espacio virtual en memoria de los equipos informáticos del ISP, lo anterior para proporcionar a los usuarios de Internet un sistema para poder almacenar información, imágenes, vídeo, o cualquier contenido accesible vía internet.¹⁶⁰

Además, debido a que el internet permite una mayor eficacia y eficiencia en la comunicación, pueden suprimirse o agregarse eslabones en la cadena de distribución de un bien o servicio, por tanto, las ventas de bienes y servicios categorizarían de la siguiente manera:

- Ventas directas de la empresa: se establece una comunicación directa con el consumidor final, por tanto, se elimina al eslabón del distribuidor en la cadena de distribución. Este tipo de ventas por lo general se encuentran bajo la modalidad B2C, señalada en el capítulo 2.4.1.2. del presente trabajo
- Ventas en línea al menudeo: se aplican a la industria de las computadoras, con el ensamble de equipos compuestos por diversas características y capacidades, como el chip, tarjeta de sonido, video y diversos costos de acuerdo a las necesidades del consumidor final; resultando así la sustitución de tiendas físicas por las virtuales, ahorrando los costos de instalación y publicidad; la diferencia en el comercio tradicional radica en que no se proporcionan las texturas, olores, confort o características más detalladas en productos como ropa, calzados, alimentos, refrescos, etc., sin embargo la venta se hace sobre pedido realizado por el comprador. Este tipo de ventas por lo general se encuentran bajo las modalidades

¹⁵⁹ Cfr Ríos Ruiz Alma de los Ángeles, *op. cit.*, p. 72.

¹⁶⁰ Cfr Calderón Medina, David, *op. cit.*, p. 320 y Ramos Prieto, Jesús (coord.), *op. cit.*, p. 49.

B2C y C2C, señaladas en los capítulos 2.4.1.2. y 2.4.1.3. del presente trabajo.

- Comunidades de negocios: es el conjunto de empresas conectadas en red que realizan transacciones entre ellas, a diferencia de un sistema donde sólo el productor se coordina con sus proveedores. Este tipo de ventas por lo general se encuentran bajo la modalidad B2B, señalada en el capítulo 2.4.1.1. del presente trabajo.
- Subastas en líneas: a través de una plataforma, se pone en contacto a compradores y vendedores de diversos productos.

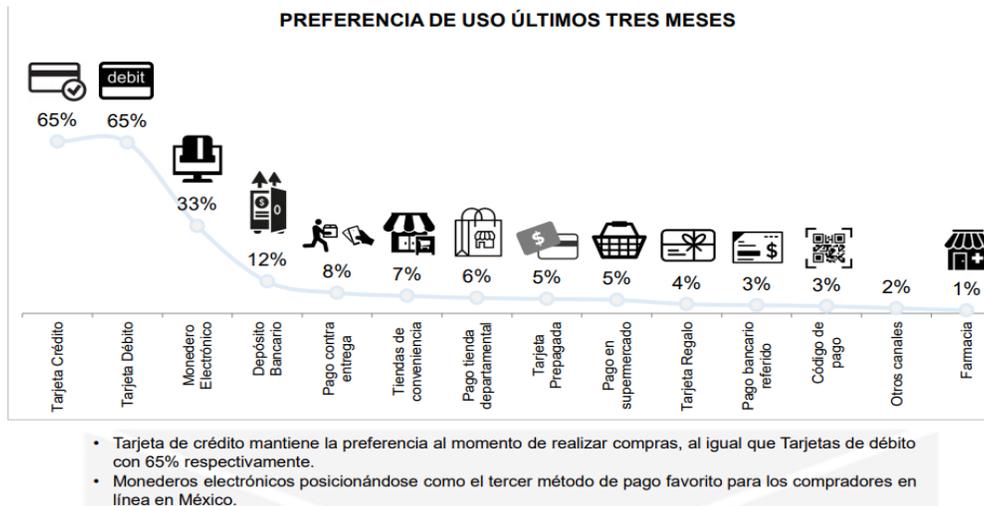
El uso de estas plataformas incluso puede permitir que, en lugar de que el oferente sea el que determine el precio de un bien o servicio, el consumidor sea quien lo determine y a su vez, la postura del consumidor sea atendida por los oferentes del bien o servicio.

Este tipo de transacciones por lo general se encuentran bajo las modalidades B2B, B2C, C2C y B2G señaladas en los capítulos 2.4.1.1, 2.4.1.2. y 2.4.1.3. y 2.4.1.6. del presente trabajo.

2.6. Formas de pago en el comercio electrónico vía internet

Un elemento importante en todo acto de comercio es el pago de la prestación, en México las formas de pago más comunes en el comercio electrónico vía internet son las tarjetas de crédito, tarjetas de débito, monederos electrónicos y depósitos bancarios, tal y como se puede apreciar en la siguiente gráfica: ¹⁶¹

¹⁶¹ Asociación de Internet. MX, *op. cit.*, p. 16.



En virtud de lo anterior, a continuación, se definen las características de cada uno de estos medios de pago:

2.6.1. Disposición de dinero mediante tarjetas (Tarjetas de crédito y débito)

Esta forma de pago es frecuentemente utilizada tanto en el comercio tradicional, como en el comercio electrónico vía internet.

En el comercio electrónico vía internet, el pago se realiza por el usuario al ingresar en cualquier sistema electrónico los números de identificación de una tarjeta de débito, crédito o de servicios, posteriormente, el sistema electrónico transfiere fondos en dinero, ya sea moneda de curso legal en México u otro tipo de divisas al vendedor.

En ese sentido, es importante analizar la naturaleza y características de cada una de estas tarjetas, a saber:

a) **Tarjeta de Débito:** son otorgas mediante contratos de depósito bancario de dinero¹⁶² realizados con instituciones de crédito,¹⁶³ a través de los cuales los usuarios pactan la disposición de su dinero, esta disposición puede ser a la vista, a plazo, retirables en días preestablecidos, con previo aviso, en cuenta corriente y de ahorro.¹⁶⁴

b) **Tarjeta de Crédito:**

“(…) es un medio de pago sin uso de efectivo, que otorga el emisor [una institución de crédito] al usuario con un financiamiento automático.”¹⁶⁵

Las tarjetas de crédito son emitidas mediante de un contrato de apertura de crédito en cuenta corriente,¹⁶⁶ mediante el cual:

“(…) el banco se obliga a poner una suma de dinero a disposición del cliente para que éste disponga y restituya en su oportunidad las cantidades correspondientes.”¹⁶⁷

c) **Tarjeta de servicios:** es un medio de pago mediante el cual una entidad emisora, por lo general sociedades mercantiles no financieras, le presta a un usuario el servicio de pagar a los comercios afiliados los consumos que realice; se autorizan conforme al uso adecuado de la tarjeta, historial crediticio, capacidad de pago, etc.

¹⁶² Por medio del contrato de depósito *“(…) el banco recibe del cliente una suma de dinero, de la que el banco puede disponer, pero que ha de custodiar y restituir en la forma pactada”*. Castrillón y Luna Víctor M., *op. cit.*, pp. 417 y 420.

¹⁶³ De conformidad con el artículo 46, fracción I de la LIC, únicamente las instituciones de crédito pueden recibir depósitos bancarios de dinero.

¹⁶⁴ Cfr Artículo 46, fracción I, incisos a), b), c) y d) de la LIC.

¹⁶⁵ Muñoz, Carlos, *Contratos y Negocios Jurídicos*, Tomo II, Argentina, Universidad 1981, p. 785.

¹⁶⁶ De conformidad con el artículo 46, fracción VII de la LIC, únicamente las instituciones de crédito pueden *“(…) expedir tarjetas de crédito con base en contratos de apertura de crédito en cuenta corriente.”*

¹⁶⁷ De la Fuente Rodríguez, Jesús, *Tratado de Derecho Bancario y Bursátil*, Tomo I, 6a Edición, México, Editorial Porrúa, 2010, p. 443.

A diferencia de una tarjeta de crédito, el tarjetahabiente tiene la obligación de pagar el total de los cargos realizados en la fecha límite de pago establecida en el estado de cuenta, sin embargo, en caso de incumplimiento de pago, la entidad emisora no cobra intereses únicamente se le aplican penalidades por el pago extemporáneo.

2.6.2. Instituciones de Fondos de Pago Electrónico o Proveedores de Servicios de Pago.

Son personas que actúan como intermediarios (normalmente, utilizando un modelo de servicio de software) entre compradores y vendedores en línea, aceptando pagos de compradores a través de una variedad de métodos de pago, incluidos pagos con tarjeta de crédito o bancos pagos como débito directo o transferencias bancarias en tiempo real, procesando esos pagos y depositando los fondos en la cuenta del vendedor.¹⁶⁸

Los sistemas de pago electrónico ofrecen los siguientes beneficios para los usuarios: i) la protección contra el fraude, ya que el vendedor y el comprador no intercambian información confidencial; (ii) entrega más rápida del pago en comparación con los métodos de pago tradicionales; y (iii) en muchos casos, la capacidad de realizar transacciones en múltiples divisas.

Por lo general, los proveedores de servicios de pago cobran una tarifa por cada transacción completada, que puede ser un cargo fijo o un porcentaje del valor de la transacción, aunque algunos proveedores de servicios de pago también cobran tarifas mensuales o tarifas de configuración de pagos para ciertos servicios adicionales.

En México a los Proveedores de Servicios de Pago autorizados se denominan Instituciones de Fondos de Pago Electrónico y son considerados Instituciones de Tecnología Financiera, por lo que se regulan mediante la recientemente creada Ley

¹⁶⁸ Cfr OCDE y G/20, *Addressing the Tax Challenges ...*, *op. cit.* p. 57.

Fintech, como su nombre lo indica, estas instituciones se encuentran autorizadas para administrar los fondos de pago electrónico de sus usuarios. Para más información, ver el capítulo 2.7.2.2. del presente trabajo.

2.6.3. Activos Virtuales

En México esta forma de pago es únicamente utilizada en operaciones del comercio electrónico vía internet, aunque en otros países, como Japón, también puede utilizarse en un acto de comercio tradicional. El artículo 30 de la Ley Fintech, define a los activos virtuales como:

“(...) la representación de valor registrada electrónicamente y utilizada entre el público como medio de pago para todo tipo de actos jurídicos y cuya transferencia únicamente puede llevarse a cabo a través de medios electrónicos. En ningún caso se entenderá como activo virtual la moneda de curso legal en territorio nacional, las divisas ni cualquier otro activo denominado en moneda de curso legal o en divisas.”

De la transcripción anterior, se desprende que los activos virtuales son un valor registrado y otorgado por medios electrónicos que se utilizan como forma de pago para realizar cualquier acto jurídico mediante transferencias electrónicas.

Aún y cuando estos activos tienen una unidad de valor asignada, no pueden ser considerados como moneda, ya sea de curso legal en territorio nacional (peso) o en divisas.

Además, estos activos virtuales se encuentran protegidos por sistemas de criptografía que impiden que otras personas accedan sin autorización a los datos de estos activos.

Por tanto, únicamente podrían ser categorizados como bienes intangibles.

Para adquirir activos virtuales, se debe realizar lo siguiente:

- a) La persona debe abrir un fondo de pago electrónico con un proveedor de servicio de pago, para cambiar dinero, ya sea en moneda de curso legal en territorio nacional o en divisas, por activos virtuales.
- b) Los activos virtuales que los clientes han adquirido se guardan en fondos de pago electrónico.
- c) A partir de ese momento, los clientes pueden hacer uso de los activos virtuales con los comerciantes que lo acepten.
- d) Los comerciantes usan un software facilitado los proveedores de servicio de pago para aceptar los activos virtuales, que posteriormente pueden: i) cambiarlos por dinero, ya sea en moneda del curso legal o en divisas; o ii) continuar realizando operaciones con estos activos virtuales.

2.6.4. Monederos electrónicos (*e-wallets* o *cyberwallets*)

Un monedero electrónico es un sistema electrónico a través del cual se deposita dinero para posteriormente hacer disposición del mismo mediante operaciones comerciales, son una alternativa al uso de tarjetas. Estos se usan a menudo para pagos pequeños porque no es frecuente realizar los pagos al no ser económico o barato.¹⁶⁹

Las diferencias entre una tarjeta de débito y un monedero electrónico son:

- Los monederos electrónicos pueden ser emitidos por sociedades mercantiles no financieras, mientras que las tarjetas de débito únicamente son otorgadas por una institución de crédito a través de la apertura de una cuenta bancaria.
- La distribución de los monederos electrónicos puede ser realizada por la misma sociedad o por otras sociedades, mientras que en una tarjeta de

¹⁶⁹ Cfr OCDE y G/20, Addressing the Tax Challenges (...) *op. cit.* p. 57.

débito es forzoso que el usuario solicite la tarjeta de débito a la institución de crédito, una vez aperturada la cuenta bancaria.

- En el caso de los monederos electrónicos puede no existir un contrato de depósito realizado entre el adquirente y la sociedad emisora, situación que resulta prohibitiva para la emisión de tarjetas de débito por parte de las instituciones de crédito.
- Al pagar con monederos electrónicos, el comerciante no requiere conocer los datos personales del consumidor, ya que el dinero se transfiere a su cuenta de manera inmediata.
- Los sujetos que realizan la transacción no requieren realizarla con la misma divisa.

Estos monederos electrónicos pueden ser utilizados tanto en el comercio tradicional como en el comercio electrónico.

2.6.5. Soluciones de Pago Móviles

Las soluciones de pago móviles son todos los tipos de tecnologías que permiten el pago con un teléfono móvil o teléfono inteligente, incluidos, entre otros, el procesamiento de tarjetas móviles con lectores de tarjetas conectados a teléfonos inteligentes y pagos integrados en la aplicación para productos virtuales.¹⁷⁰

2.6.6. Depósitos efectuados por Banca electrónica o digital

La banca electrónica es el conjunto de operaciones y prestación de servicios proporcionados por una institución de crédito mediante sistemas automatizados de procesamiento de datos a sus usuarios.

Esta banca electrónica o digital permite a los usuarios efectuar transferencias electrónicas en dinero mediante sistemas automatizados de procesamiento de datos, ello con la finalidad de cumplir con el pago de sus obligaciones. En comercio

¹⁷⁰ Cfr OCDE y G/20, *Addressing the Tax Challenges ...*, *op. cit.*, p. 57.

electrónico facilita a los usuarios el poder realizar de forma segura depósitos en dinero en tiempo real para realizar el pago por la adquisición de algún bien o servicio.

“El objetivo de la banca electrónica es de doble propósito: alejar a la clientela de las sucursales, dándole las herramientas que le permitan ser autosuficientes para efectuar operaciones bancarias, al mismo tiempo que se les ofrece un servicio más atractivo y eficiente que por características con la atención personal de cajeros pueden tener, cómo son la amplitud de horarios (cajeros automáticos), la confiabilidad y seguridad de efectuar operaciones personales (banco por teléfono) o empresariales (terminales instaladas en las empresas) y el uso masivo del crédito al menudeo (tarjetas de crédito).¹⁷¹

En México, la banca electrónica se encuentra regulada por la LIC y las disposiciones de carácter general aplicables a las instituciones de crédito conocidas como: “Circular Única de Bancos”, las cuales son emitidas tanto por Banxico como por la CNBV.

Es así que, el artículo 52 de la LIC faculta a las instituciones de crédito a pactar la celebración de sus operaciones y la prestación de servicios con el público mediante el uso de equipos, medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología, sistemas automatizados de procesamiento de datos y redes de telecomunicaciones, ya sean privados o públicos.

Asimismo, el citado precepto legal obliga a las instituciones de crédito a establecer en los contratos respectivos las bases para determinar: i) las operaciones y servicios pactados; ii) los medios de identificación del usuario¹⁷² y las

¹⁷¹ De la Fuente Rodríguez, Jesús, *op. cit.* p. 514.

¹⁷² Los cuales, atendiendo a las diversas Circulares Únicas de Bancos pueden ser: i) aplicación de cuestionarios al usuario, mediante los cuales se requieren datos que el usuario conozca; ii) información que sólo el usuario conozca e ingrese a través de un dispositivo de acceso, como contraseñas y Números de Identificación Personal (NIP); iii) información contenida o generada por los usuarios a través de medios o dispositivos electrónicos o por dispositivos proporcionados por la institución a los usuarios que generan contraseñas dinámicas de un solo uso (Token); e iv) información obtenida por dispositivos biométricos

responsabilidades correspondientes a su uso; y iii) los medios por los que se hagan constar la creación, transmisión, modificación o extinción de derechos y obligaciones inherentes a las operaciones y servicios de que se trate.

Además, el artículo 52 de la LIC dispone que las operaciones realizadas por los usuarios mediante la banca electrónica tienen los mismos efectos que si fueran realizadas presencialmente.

Por último, el dispositivo legal en comento señala que el uso de los medios de identificación empleados para realizar las operaciones bancarias cuenta con el mismo valor probatorio que si contuviera la firma autógrafa del usuario.

En la actualidad, la banca electrónica o digital ha tenido un mayor impacto en la generación económicamente activa más joven conocida como “*millennial*”, ya que los usuarios tienen en todo momento acceso a sus recursos a través del internet y los teléfonos inteligentes, lo que les permite ahorrar tiempo, realizar operaciones desde cualquier lugar interconectado y a cualquier hora del día; otorgando una mayor comunicación entre los usuarios y las instituciones de crédito.¹⁷³

2.7. Regulación del Comercio Electrónico Vía Internet

Como se señaló anteriormente, debido al auge del internet y posteriormente a la gran cantidad de actos de comercio realizados mediante esta vía, mismos que se distinguen por no conocer fronteras, las organizaciones internacionales se vieron en la necesidad de regular esta nueva forma de comercio; así derivado de los cambios a los tratados internacionales, México se vio obligado a introducir dichas modificaciones en su legislación.

derivada de las características físicas de los usuarios (huellas dactilares, geometría de la mano o patrones en el iris o la retina, entre otras). Cfr Avendaño Carbellido, Octavio, *op. cit.* pp. 94 y 95.

¹⁷³ Cfr Avendaño Carbellido, Octavio, *op. cit.*, p. 91.

2.7.1. El comercio electrónico en las Organizaciones Internacionales

Como se señaló anteriormente, a partir de la década de los noventa, las organizaciones internacionales, comenzaron a estudiar al comercio electrónico, lo anterior con la finalidad de crear leyes modelo relacionadas con el comercio electrónico para la suscripción por parte de Estados miembros de convenios y/o tratados internacionales. A saber:

2.7.1.1. UNCITRAL

La UNCITRAL es un organismo dependiente de la ONU establecido por la Asamblea General de las Naciones Unidas, que mediante sus grupos de trabajo integrados por especialistas enviados por los diversos países interesados en sus proyectos, promueve la armonización y modernización progresivas del derecho del comercio internacional mediante la preparación y el fomento de la utilización y adopción de instrumentos legislativos y no legislativos en diversos temas clave del derecho mercantil.¹⁷⁴

El 16 de diciembre de 1996, la UNCITRAL elaboró la Ley Modelo en Materia de Contratación Electrónica y la Guía Jurídica, la cual serviría como elemento para facilitar la aplicación de medios electrónicos de comunicación, tales como el correo electrónico, el intercambio de datos electrónicos, el fax y el teléfono; en las operaciones de comercio internacional.

Resulta importante destacar que previo a la creación de la Ley Modelo antes señalada, las legislaciones de los Estados requerían de formalidades para acreditar los actos de comercio, como la manifestación de la voluntad, misma que se acreditaba mediante la firma autógrafa que debían realizar las partes. Asimismo, en caso de incumplimiento del convenio o contrato, las partes únicamente podían hacer valer sus derechos y obligaciones, exhibiendo el documento original signado autógrafamente. Por lo tanto, las transacciones realizadas por medios de

¹⁷⁴ Cfr Contreras Vaca, Francisco José, Derecho Internacional Privado Parte especial 2ª ed., México Oxford University Press, 2012, pp. 350 y 354.

electrónicos carecían de validez, al no poder cumplir con los requisitos de forma señalados por la legislación interna en materia de contratos y convenios, es decir, no contenían firma autógrafa.

Fue así, que la Ley Modelo en Materia de Contratación Electrónica y la Guía Jurídica estableció un marco jurídico uniforme e internacionalmente aceptado que reconocía la misma validez jurídica a la manifestación de la voluntad plasmada en los convenios y contratos que derivaban del comercio electrónico, que la legislación ofrece a las manifestaciones de voluntad expresadas mediante una firma autógrafa.

Además de otorgarle validez jurídica a la manifestación de la voluntad a los contratos y convenios derivados del comercio electrónico, la Ley Modelo antes señalada regula lo siguiente:

- i) Disposiciones generales (artículos 1-14);
- ii) La relación de comercio electrónico;
- iii) Las normas imperativas del orden público en materia de negocios electrónicos;
- iv) Las normas contractuales que se rigen por la autonomía de la voluntad;
- v) Las normas para sectores especiales.¹⁷⁵

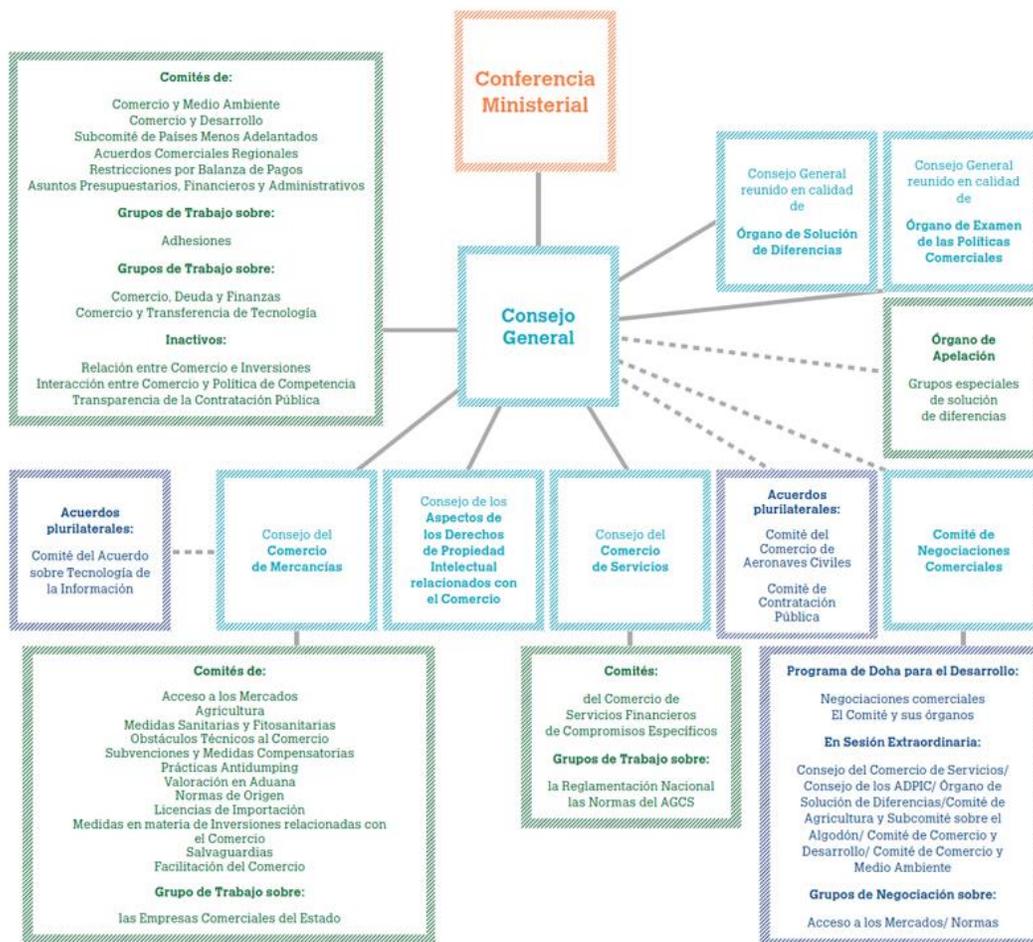
Por otro lado, una crítica que se le hace a la Ley Modelo en Materia de Contratación Electrónica y la Guía Jurídica es que no estableció una regulación desde una perspectiva técnica, “(...) *en el sentido de establecer, por ejemplo, qué tipo de tecnologías se deben o pueden utilizar en las relaciones electrónicas comerciales y para qué efectos.*”¹⁷⁶

¹⁷⁵ Cfr Rojas Amandi, Víctor Manuel “Regulación del comercio electrónico en México”. *Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana*, México, 2000, pp. 385-409. <https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/juridica/article/view/11413/10460> [consultado el 20 de febrero de 2019].

¹⁷⁶ Ríos Ruiz Alma de los Ángeles, *op. cit.*, p. 77.

2.7.1.2. OMC

La OMC es una organización internacional creada en 1995 que se ocupa de las normas que rigen el comercio entre los países, lo anterior mediante los Acuerdos de la OMC, que han sido negociados y firmados por la mayoría de los países que participan en el comercio mundial, su objetivo es garantizar que los intercambios comerciales se realicen de la forma más fluida, previsible y libre posible. En la actualidad cuenta con 160 miembros que representan el 98% del comercio mundial.¹⁷⁷ Su estructura es la siguiente:¹⁷⁸



¹⁷⁷ Ver página de internet: https://www.wto.org/spanish/thewto_s/history_s/history_s.htm [consultada el 10 de junio de 2019].

¹⁷⁸ Ver página de internet: https://www.wto.org/spanish/thewto_s/whatis_s/tif_s/org2_s.htm [consultada el 10 de junio de 2019].

El estudio del Comercio Electrónico por parte de la OMC surgió en mayo de 1998, en la Segunda Conferencia Ministerial, en donde los Ministros, conscientes de los desafíos que planteaba el comercio electrónico y la creación de nuevas oportunidades para el comercio, adoptaron la Declaración sobre el Comercio Electrónico Mundial.

Fue así que, en septiembre de 1998, el Consejo General adoptó un Programa de Trabajo amplio para examinar todas las cuestiones relacionadas con el comercio electrónico mundial que afectaban al comercio, incluidas las cuestiones identificadas por los Estados Miembros.

En ese sentido, el Programa de Trabajo antes citado, examina el trato del comercio electrónico en el marco jurídico del i) GATT; ii) del Acuerdo General Sobre el Comercio de Servicios; y iii) del Acuerdo sobre los Aspectos de los Derechos de Propiedad Intelectual relacionados con el Comercio. Estas funciones se encuentran a cargo de los Ministros, el Consejo General y sus órganos subsidiarios: el Consejo del Comercio de Servicios, el Consejo del Comercio de Mercancías, el Consejo de los Aspectos de los Derechos de Propiedad Intelectual y el Comité de Comercio y Desarrollo.

Durante estos 20 años que en los que se ha adoptado el Programa de Trabajo de Comercio Electrónico de la OMC, se han examinado y analizado diversos temas relacionados. Los temas que guardan relación con la materia del presente trabajo de investigación son los siguientes:

- Clasificación del contenido de ciertas transmisiones electrónicas

La OMC se percata de las dificultades para clasificar el contenido de ciertas transmisiones electrónicas,¹⁷⁹ ya que en su mayoría éstas podían ser consideradas como servicios.

¹⁷⁹ Resulta importante recordar que, en junio de 2001, fecha en que se realizó el resumen del Programa de Trabajo de Comercio Electrónico, los servicios de informática y tecnología

Lo anterior debido a que el del artículo I, párrafo 2 del Acuerdo General Sobre el Comercio de Servicios distingue 4 modalidades en razón de la presencia territorial del proveedor y del consumidor en el momento de la transacción.

Es de destacar que las transacciones electrónicas respecto de bienes intangibles no encuadran con las modalidades de servicios señaladas en dicho acuerdo, lo que genera una confusión con la manera en que deberían ser clasificadas este tipo de transacciones, en particular en lo concerniente a los modos 1 y 2, por lo que la OMC ha señalado lo siguiente:

“(…) como resultado de los progresos tecnológicos, el modo 1 ha adquirido cada vez más importancia. Varios servicios cuyo suministro requería antaño la proximidad física entre el consumidor y el proveedor hoy pueden ser objeto de comercio por medio de Internet u otras redes. Entre ellos figuran, por ejemplo, la banca electrónica, los servicios de informática y tecnología de la información (...) Aunque el suministro transfronterizo (modo 1) sea el más pertinente, en las transacciones de servicios mediante Internet también puede intervenir el consumo en el extranjero (modo 2). No está claro de qué manera pueden aplicarse los modos de suministro del AGCS a la prestación electrónica y, en general, cómo distinguir en ella los modos de suministro 1 y 2 (...).”¹⁸⁰

Bajo ese contexto, en la actualidad, la OMC se encuentra analizando el alcance y la definición de las transmisiones electrónicas, por lo que, de conformidad con lo señalado en el informe del Consejo General de 12 de diciembre de 2018, se

de la información eran mayormente realizados de manera física, además no existía la banca electrónica, por lo que el uso de este tipo de transacciones no era tan frecuente como lo son en la actualidad.

¹⁸⁰ Texto citado de Zúñiga Schroder, Humberto “Retos de la Organización Mundial del Comercio como consecuencia de la Undécima Conferencia Ministerial en Buenos Aires”, *Revista Agenda Internacional*, Argentina, vol. 25, núm. 36, 2018 p. 157, <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/agendainternacional/article/view/20325/20275> [consultado el 23 de febrero de 2019].

espera contar el alcance de las transacciones del comercio electrónico, para julio de 2019.¹⁸¹

- Consecuencias fiscales del comercio electrónico, relación (y posible efecto de sustitución) entre comercio electrónico y formas tradicionales de comercio, imposición de derechos de aduana a las transmisiones electrónicas:

Los Estados Miembros se percataron de las repercusiones que podría generar el comercio electrónico respecto de las pérdidas de ingresos fiscales en los países en desarrollo.

Por otro lado, hasta hoy, la OMC continúa con aplicación de la denominada “moratoria”, es decir, la práctica de no imponer derechos de aduanas a las transmisiones electrónicas en los Estados Miembros.

Cabe destacar que esta práctica fue asumida desde 1998 por los Ministros, sin embargo en la última reunión informal abierta llevada a cabo el 27 de noviembre de 2018, que se convocó a raíz del comunicado presentado por Sudáfrica y La India, el debate se realizó respecto de tres temas: i) las repercusiones de la moratoria en los ingresos; ii) la viabilidad técnica de la imposición de derechos de aduana; y iii) el impacto más amplio de la moratoria en el comercio y la industrialización.

En ese sentido, algunas delegaciones manifestaron su interés a favor del debate e indicaron que se debía profundizar en los trabajos e investigación, no obstante, otras delegaciones estuvieron de desacuerdo y manifestaron que la moratoria había estimulado el comercio electrónico y proporcionado previsibilidad, asimismo, señalaron que la moratoria debía incluir el contenido en las transacciones de comercio electrónico, ya que de lo contrario, no tenía sentido, por último, indicaron que existía una dificultad en la carga que supondría determinar la cuantía y el valor

¹⁸¹ Cfr OMC, Informe de diciembre de 2018 al Consejo General, OMC, 2018, https://www.wto.org/spanish/tratop_s/ecom_s/ecom_s.htm [consultado el 23 de febrero de 2019].

específicos de las transmisiones electrónicas. Por tanto, se concluyó que sería conveniente contar con sugerencias y aportaciones adicionales, para adoptar una decisión sobre la moratoria para finales de 2019.

Además, el 8 y 9 de junio de 2019, el Director General Roberto Azevêdo participó en la Reunión Ministerial del G20 sobre Comercio y Economía Digital, celebrada en Japón en donde, entre otras cuestiones se habló de la importancia de crear un sistema de solución de diferencias compatible con las normas negociadas por los Miembros de la OMC, asimismo se reiteró la necesidad de modificar los tratados internacionales globales para lo cual, los Líderes del G20 trabajarán de manera constructiva con otros Miembros de la OMC para emprender la reforma necesaria con un sentido de urgencia, lo cual se espera que sea incluso antes de la 12ª Conferencia Ministerial de la OMC, la cual se tiene programada para diciembre de 2019, para esta reforma se tomarán en consideración: i) la perspectiva general sobre la política digital realizada por Alemania y ii) el Repositorio de Políticas Digitales del G20, creado por Argentina en 2018.¹⁸²

Lo anterior, permite concluir que las investigaciones sobre la economía digital realizadas por la OCDE y el G/20 podrán ser retomados en estas nuevas modificaciones que se llevarán por la OMC.

2.7.1.3. OCDE

El estudio del Comercio Electrónico por parte de la OCDE surgió en 1997, titulada "*Eliminación de barreras al comercio electrónico mundial*", celebrada en Turku, Finlandia, en 1997, en la que se debatieron de manera informal los retos planteados por el comercio electrónico mundial a los sistemas tributarios. Posteriormente, en octubre de 1998, en Ottawa, Canadá se llevó a cabo la Conferencia Ministerial denominada "*Un mundo sin fronteras – Identificación del*

¹⁸² Cfr G/20 y OMC, "G20 Ministerial Statement on Trade and Digital Economy", G/20 y OMC, traducción propia, OMC, 2019, pp. 1 y 9, https://www.wto.org/english/news_e/news19_e/dgra_09jun19_e.htm [Consultado el 10 de junio de 2019].

potencial del comercio electrónico”, en la cual se retomaron los debates realizados en 1997.

La conferencia de Ottawa fue la base sobre la que la OCDE ha trabajado en los últimos 22 años, ya que en la misma se acordó la aplicación de principios de tributación al comercio electrónico,¹⁸³ asimismo se realizó una diferencia entre aranceles e impuestos, al respecto, se acordó que los productos digitales no estarían sujetos a aranceles, sin embargo, si deberían estar sujetos a impuestos.

En años posteriores la OCDE, a través del CFA, se centró en la elaboración de documentos de trabajo o informes por parte de varios grupos técnicos consultivos en temas relacionados con la determinación de impuestos en materia de comercio electrónico.

Fue así que, derivado del estudio *“Clarification on the application of the permanent establishment definition in E-Commerce: Changes to the commentary on the model tax Convention on Article 5”* de diciembre de 2000,¹⁸⁴ en el año 2003 la OCDE realizó comentarios en el MOCDE con la finalidad de proporcionar los elementos para definir al establecimiento permanente en las operaciones de comercio electrónico.

¹⁸³ Estos principios siguen siendo aplicados en la actualidad y son: i) **Neutralidad** la tributación fiscal debería tratar de ser neutral y equitativa entre las formas del comercio electrónico y entre éste y el comercio convencional, evitando así la doble imposición o la no tributación involuntaria; ii) **Eficiencia** se deberían reducir al máximo los costos de cumplimiento para las empresas y para la administración; iii) **Certeza y simplicidad** las reglas fiscales deberían ser claras y fáciles de entender, de forma que los sujetos pasivos conozcan su situación; iv) **Efectividad y justicia** la tributación fiscal deberá producir la cantidad correcta de impuestos en el momento adecuado, reduciendo al mínimo las posibilidades de evasión y de evitación; v) **Flexibilidad** los sistemas tributarios deberían ser flexibles y dinámicos para asegurar su evolución paralela a los avances tecnológicos y comerciales. Cfr OCDE, “Tributación fiscal y comercio electrónico Implantación del marco tributario de la Conferencia de Ottawa”, traducción propia, OCDE, 2002 p. 3, <http://www.oecd.org/tax/administration/2673607.pdf> [consultado el 04 de marzo de 2019] y video conferencia “Public Consultation Tax Challenges”, traducción propia de 13 de marzo de 2019, OCDE y G/20, disponible en: <http://video.oecd.org/5525/or/Public-Consultation-Tax-Challenges-of-Digitalisation.html> [consultado el 20 de marzo de 2019].

¹⁸⁴ Disponible en: <http://www.oecd.org/tax/treaties/1923380.pdf> [28 de marzo de 2019].

Posteriormente, en 2013, derivado de las estrategias BEPS que realizan los sujetos pasivos de las contribuciones, tanto la OCDE como el G20, acordaron analizar acciones para implementar coordinadamente, mediante legislación interna y tratados internacionales, medidas que permitan atacar la problemática; dentro de las acciones analizadas por el Proyecto BEPS se encuentra la “Acción 1: Abordar los retos de la economía digital para la imposición”.

Esta acción surgió de los estudios realizados al comercio electrónico por más de 20 años por parte de la OCDE y de la Comisión Europea,¹⁸⁵ así como del acelerado ritmo de progreso tecnológico, el cual ha originado nuevas incertidumbres.

La Acción 1 del Proyecto BEPS tiene dos objetivos: i) identificar las principales dificultades que plantea la economía digital en la aplicación de las actuales normas tributarias internacionales; y ii) desarrollar opciones detalladas para abordar esas dificultades al servicio de ambos fines.

Esta Acción partió de la premisa consistente en que las novedosas y cambiantes fórmulas de negocio implantadas durante los últimos años a raíz de las TIC han abierto brechas considerables en los esquemas tradicionales de tributación por las legislaciones nacionales y los convenios de doble imposición suscritos al amparo del MOCDE.

En los estudios de la Acción 1 del Proyecto BEPS se analiza la importancia de los activos intangibles; la utilización masiva de datos, muchos de ellos de carácter personal; la adopción de modelos comerciales multilaterales o poliédricos, basados en la interacción de diferentes grupos económicos que se aprovechan de la

¹⁸⁵ La Comisión Europea participa en el Proyecto BEPS a través del G20, esta Comisión ha impulsado la adopción de soluciones para procurar a una adecuada tributación de las operaciones de comercio electrónico desde 1998 e integró a la Acción 1 del Proyecto BEPS “(...) *un amplio informe* [realizado por grupo de expertos en materia de educación de la economía digital y concluido en mayo de 2014] *que dedica sendos capítulos a identificar posibles opciones, tanto en el IVA como en el Impuesto Sobre Sociedades, para remediar los problemas más acuciantes que suscitan las actividades desarrolladas por empresas que operan en la economía digital.*” Ramos Prieto, Jesús (coord.), *op. cit.*, p. 31.

imposibilidad para delimitar de manera precisa de la jurisdicción dónde tienen lugar las actividades imponibles de valor y generadoras de beneficios.

Asimismo, analiza las principales lagunas o debilidades que se deben remediar, como: i) la capacidad de una compañía de tener una presencia digital significativa en la economía de otro país sujeta la imposición debida; ii) la falta de un nexo de acuerdo con las normas internacionales actuales; iii) la atribución de valor creado a partir de la generación de datos comerciables; iv) ubicación relevante mediante el uso de productos y servicios digitales usando los ingresos procedentes de nuevos modelos comerciales; v) las singularidades de las actividades económicas que conforman la economía digital; y vi) las debilidades que presentan en la actualidad las disposiciones fiscales internacionales e internas. Temas que serán abordados en el capítulo 3 del presente trabajo.

Sin embargo, a pesar de las investigaciones realizadas respecto del comercio electrónico, la Acción 1 del Proyecto BEPS concluyó que es necesario analizar cuestiones adicionales al marco del proyecto BEPS,¹⁸⁶ así como con realizar una labor de seguimiento a los avances que se vayan produciendo en el futuro.

2.7.2. El Comercio Electrónico en la legislación mexicana

Por lo que respecta a la legislación mexicana, desde el año 2000 a la fecha se han realizado diversos ajustes conforme los estudios que han llevado a cabo las organizaciones internacionales antes señaladas.

2.7.2.1. Reformas publicadas en el año 2000

El comercio electrónico en México inició con el reconocimiento legal de los documentos electrónicos que ocurrió mediante las reformas publicadas en el DOF

¹⁸⁶ El dilema previo a los estudios del Proyecto BEPS consiste en determinar si la economía digital constituye un nuevo sector económico netamente diferenciado respecto de los modelos de negocio tradicionales, en caso de llegar a una respuesta afirmativa, se tendría que diseñar y aplicar un tratamiento tributario completamente nuevo, en caso contrario, sería suficiente con realizar adaptaciones parciales de los principios tributarios, como se ha venido trabajando. Cfr OCDE y G/20, Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios Nota Explicativa (...), p. 17.

del 29 de mayo de 2000, los ordenamientos jurídicos reformados fueron los códigos civiles del entonces Distrito Federal y el Federal, el Código de Procedimientos Civiles, el Código de Comercio y la Ley Federal de Protección al Consumidor, entre otros ordenamientos, a saber:

i) Códigos Civiles del entonces Distrito Federal y Federal

Se incorporó el concepto jurídico de “*mensaje de datos*”, que implica el consentimiento otorgado por medios electrónicos y se reconoció el consentimiento expreso a través de medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología, por lo que se reconoció la validez de un documento electrónico.

Las reformas antes descritas se observan en la siguiente compulsa:

Código Civil Federal		
	Reformado mediante decreto publicado en el DOF de 28 de mayo de 1998	Reformado mediante decreto publicado el 29 de mayo de 2000 en el DOF
Artículo 1803	El consentimiento puede ser expreso o tácito. Es expreso cuando se manifiesta verbalmente, por escrito o por signos inequívocos. El tácito resultará de hechos o de actos que lo presupongan o que autoricen a presumirlo, excepto en los casos en que por ley o por convenio la voluntad deba manifestarse expresamente.	El consentimiento puede ser expreso o tácito, para ello se estará a lo siguiente: I.-Será expreso cuando la voluntad se manifiesta verbalmente, por escrito, por medios electrónicos, ópticos o por cualquier otra tecnología , o por signos inequívocos. II.-El tácito resultará de hechos o de actos que lo presupongan o que autoricen a presumirlos, excepto en los casos en que por la ley o por convenio la voluntad deba manifestarse expresamente.
Artículo 1805	Cuando la oferta se haga a una persona presente sin fijación de plazo para aceptarla, el autor de la oferta queda desligado si la aceptación no se hace inmediatamente. La misma regla se aplicará a la oferta hecha por teléfono.	Cuando la oferta se haga a una persona presente, sin fijación de plazo para aceptarla, el autor de la oferta queda desligado si la aceptación no se hace inmediatamente. La misma regla se aplicará a la oferta hecha por teléfono o a través de cualquier otro medio electrónico, óptico o de cualquier otra tecnología que permita la expresión de la oferta y la aceptación de ésta en forma inmediata.
Artículo 1811	La propuesta y aceptación hechas por telégrafo producen efectos si los contratantes con anterioridad habían estipulado por escrito esta manera de contratar, y si los originales de los respectivos telegramas contienen las firmas de los contratantes y los signos convencionales establecidos entre ellos.	La propuesta y aceptación hechas por telégrafo producen efectos si los contratantes con anterioridad habían estipulado por escrito esta manera de contratar, y si los originales de los respectivos telegramas contienen las firmas de los contratantes y los signos convencionales establecidos entre ellos. Tratándose de la propuesta y aceptación hechas a través de medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología no se requerirá de estipulación previa entre los contratantes para que produzca efectos.

Fuente: elaboración propia.

Asimismo, se adicionó el artículo 1834 bis, que establece la validez de la utilización de medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología y los requisitos para considerarla.

a) Código Federal de Procedimientos Civiles

Reconoció como prueba la información generada o comunicada a través de medios electrónicos, ópticos o cualquier otra tecnología.

En ese sentido, el requisito de valoración de los documentos electrónicos es la fiabilidad del método en que se haya generado, comunicado, recibido o archivado y, en su caso, si es posible atribuir a las personas obligadas el contenido de la información relativa y ser accesible para consulta posterior.

Asimismo, reconoció efectos jurídicos, validez y fuerza probatoria a los mensajes de datos, atendiendo al reconocimiento de los requisitos de autenticidad, integridad y confiabilidad de la información generada, comunicada o archivada a través de mensajes de datos, lo anterior al adicionar el artículo 210-A del Código Federal de Procedimientos Civiles.

b) Código de Comercio

Mediante el decreto publicado en el DOF el 29 de mayo de 2000, se reformaron los artículos 18, 20, 21 párrafo primero, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 30, 31, 32, 49, 80 y 1205, asimismo se adicionó el Título II que se denomina “Del Comercio Electrónico”, que comprende los artículos 89 a 94. En este Título II, entre otras cuestiones, se definió jurídicamente el concepto de mensaje de datos como: “(...) *la información generada, enviada, recibida, archivada o comunicada a través de medios electrónicos, ópticos o cualquier otra tecnología.*”

Asimismo, el Código de Comercio logró regular los actos de comercio realizados vía internet, estableciendo la validez de dichos actos al emplear los medios electrónicos, ópticos o cualquier otra tecnología, asimismo señaló que las actividades reguladas por dicho Título II, se someterían en su interpretación y

aplicación a los principios de neutralidad tecnológica, autonomía de la voluntad, compatibilidad internacional y equivalencia funcional del mensaje de datos, en relación con la información documentada en medios no electrónicos y de la firma electrónica en relación con la firma autógrafa.¹⁸⁷

A continuación, se presenta una compulsa de la reforma a los artículos 80 y 1205, dispositivos legales que regulan los mensajes de datos en los actos en el comercio electrónico:

Código de Comercio		
	Reformado mediante decreto publicado el 24 de mayo de 1996 en el DOF	Reformado mediante decreto publicado el 29 de mayo de 2000 en el DOF
Artículo 80	Los contratos mercantiles que se celebren por correspondencia, quedarán perfeccionados desde que se conteste aceptando la propuesta o las condiciones con que ésta fuere modificada. La correspondencia telegráfica sólo producirá obligación entre los contratantes que hayan admitido este medio previamente y en contrato escrito, y siempre que los telegramas reúnan las condiciones o signos convencionales que previamente hayan establecido los contratantes, si así lo hubiesen pactado.	Los convenios y contratos mercantiles que se celebren por correspondencia, telégrafo, o mediante el uso de medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología , quedarán perfeccionados desde que se reciba la aceptación de la propuesta o las condiciones con que ésta fuere modificada.
Artículo 1205	Son admisibles como medios de prueba todos aquellos elementos que puedan producir convicción en el ánimo del juzgador acerca de los hechos controvertidos o dudosos, y en consecuencia serán tomadas como pruebas las declaraciones de las partes, terceros, peritos, documentos públicos o privados, inspección judicial, fotografías, facsímiles, cintas cinematográficas, de videos, de sonido, reconstrucciones de hechos, y en general cualquier otra similar u objeto que sirva para averiguar la verdad.	Son admisibles como medios de prueba todos aquellos elementos que puedan producir convicción en el ánimo del juzgador acerca de los hechos controvertidos o dudosos y en consecuencia serán tomadas como pruebas las declaraciones de las partes, terceros, peritos, documentos públicos o privados, inspección judicial, fotografías, facsímiles, cintas cinematográficas, de video, de sonido, mensajes de datos , reconstrucciones de hechos y en general, cualquier otra similar u objeto que sirva para averiguar la verdad.

Fuente: elaboración propia

¹⁸⁷ Cfr Avendaño Carbellido, Octavio, *op. cit.*, p. 92.

c) Ley federal de Protección al Consumidor

La reforma se enfocó entre otras cuestiones en la confidencialidad de la información que proporcione el consumidor al proveedor; la obligación del proveedor de informar al consumidor los elementos para brindar seguridad (métodos de encriptado), y el respeto por parte del proveedor de la decisión del consumidor de no recibir avisos comerciales (*spam*).

2.7.2.2. Ley Fintech

Esta ley fue publicada en el DOF el 09 de marzo de 2018 con la finalidad de regular las operaciones, cada vez mayores, realizadas vía internet y tener un mayor control respecto de una posible comisión del delito de lavado de dinero.

Así, mediante la reciente Ley Fintech, se crearon las Instituciones de Inteligencia Financiera, es decir, sociedades autorizadas por la CNVB, previo acuerdo del Comité Interinstitucional, que brindan servicios financieros mediante el uso e implementación de la tecnología y para ello se valen de páginas de internet, aplicaciones y redes sociales con el fin de agilizar y simplificar su proceso de atención.

Algunos de los servicios que ofrecen las Instituciones de Tecnología Financiera son: i) Financiamiento Colectivo (*Crowdfunding o P2P*); ii) Prestamos en línea (*lending*); iii) Sistema de pagos y remesas (*e-wallets* o monederos electrónicos); iv) compraventa de activos virtuales (criptomonedas); v) gestión de finanzas personales y empresariales; vi) otorgamiento de seguros; y vii) compra venta de acciones y mercados (*trading*).

La Ley Fintech distingue dos tipos de Instituciones de Tecnología Financiera, a saber:

- **Instituciones de Financiamiento Colectivo:**

De conformidad con el artículo 15 de la Ley Fintech, estas instituciones están destinadas a poner en contacto a personas del público en general con el fin de que entre ellas se otorguen financiamientos mediante alguna de las operaciones permitidas, realizadas de manera habitual y profesional a través de aplicaciones informáticas, interfases, páginas internet o cualquier otro medio de comunicación electrónico o digital, como se señaló en el capítulo 2.4.1.7., a este tipo de operaciones también se le conoce como “*crowdfunding*”.

Las operaciones que pueden ofrecer estas instituciones son:

- Financiamiento colectivo de deuda, ello con el fin de que los inversionistas otorguen préstamos, créditos, mutuos o cualquier otro financiamiento causante de un pasivo directo o contingente a los solicitantes.
- Financiamiento colectivo de capital, con el fin de que los inversionistas compren o adquieran títulos representativos del capital social de personas morales que actúen como solicitantes.
- Financiamiento colectivo de copropiedad o regalías, con el fin de que los inversionistas y solicitantes celebren entre ellos asociaciones en participación o cualquier otro tipo de convenio por el cual el inversionista adquiera una parte alícuota o participación en un bien presente o futuro o en los ingresos, utilidades, regalías o pérdidas que se obtengan de la realización de una o más actividades o de los proyectos de un solicitante.

- **Instituciones de Fondos de Pago Electrónico**

Atendiendo a lo señalado en el artículo 22 de la Ley Fintech, estas instituciones ofrecen servicios efectuados con el público de manera habitual y profesional consistentes en la emisión, administración, y transmisión de fondos de pago electrónico por medio de activos a través de aplicaciones informáticas,

interfaces, páginas de internet, o cualquier otro medio de comunicación electrónico o digital.

Las operaciones que pueden ofrecer estas instituciones son:

- Abrir y llevar una o más cuentas de fondos de pago electrónico, en las que se realicen registros de abonos equivalentes a la cantidad de fondos de pago electrónico¹⁸⁸ emitidos contra la recepción de una cantidad de dinero, en moneda nacional o extranjera, o de activos virtuales determinados.
- Realizar transferencias de fondos de pago electrónico entre sus clientes, mediante los respectivos abonos y cargos en las correspondientes cuentas de fondos de pago electrónico.
- Realizar transferencias de determinadas cantidades de dinero en moneda nacional o, previa autorización Banxico, en moneda extranjera o de activos virtuales, mediante los respectivos abonos y cargos en las correspondientes cuentas de fondos de pago electrónico, entre sus clientes, clientes de otra Institución de Fondos de Pago Electrónico, cuentahabientes o usuarios de otras Entidades Financieras nacionales o extranjeras facultadas para realizar operaciones similares.
- Entregar una cantidad de dinero en moneda del curso legal, divisas o activos virtuales equivalente a la misma cantidad de fondos de pago

¹⁸⁸ De conformidad con el artículo 23 de la Ley Fintech, los fondos de pago electrónico son aquellos que están contabilizados en un registro electrónico de cuentas transaccionales que: i) Queden referidos a un valor monetario equivalente a una cantidad determinada de dinero, en moneda nacional o extranjera o un valor de unidades de activos virtuales; ii) Correspondan a una obligación de pago a cargo de su emisor, por la misma cantidad de dinero o de unidades de activos virtuales; iii) Sean emitidos contra la recepción de la cantidad de dinero o de activos virtuales, con el propósito de abonar, transferir o retirar dichos fondos, total o parcialmente, mediante la instrucción que, para esos efectos, dé el respectivo tenedor de los fondos de pago electrónico; y iv) sean aceptados por un tercero como recepción de la cantidad de dinero o de activos virtuales respectiva.

electrónico en una cuenta de fondos de pago electrónico, mediante el respectivo cargo en dicha cuenta.

- Mantener actualizado el registro de cuentas de fondos de pago, así como modificarlo en relación con el ingreso, transferencia y retiro de fondos de pago electrónico.

Como se observa, la Ley Fintech busca regular la organización, operación y funcionamiento de Instituciones de Tecnología Financiera para brindar protección a los usuarios que soliciten sus servicios, los cuales son menos costosos y más eficientes. Otra finalidad de la Ley Fintech es mitigar los riesgos del delito de lavado de dinero.

No obstante, en materia fiscal, con la entrada en vigor de la Ley Fintech aún no se han llevado a cabo reformas para:

- i) Que las Instituciones de Tecnología Financiera se encuentren obligadas a proporcionar información al SAT, respecto de las actividades que realizan sus clientes ya sea en dinero o en activos virtuales.

Lo anterior en virtud de que el artículo 55, fracción IV de la LISR señala que las instituciones que pertenezcan al sistema financiero se encuentran obligadas a proporcionar anualmente la información de depósitos en efectivo que se realicen en las cuentas abiertas a nombre de los contribuyentes en dichas instituciones, por un monto mensual acumulado por los depósitos en efectivo que se realicen en todas las cuentas de las que el contribuyente sea titular en una misma institución exceda de \$15,000.00 M.N.

Sin embargo, el último párrafo de dicho artículo señala que no se consideran depósitos en efectivo, entre otras transacciones, las que se efectúen a favor de los contribuyentes mediante transferencias electrónicas.

Lo anterior crea una posibilidad de erosionar la base gravable por parte de los contribuyentes, ya que no es posible identificar los ingresos efectivamente acumulados de los contribuyentes.

- ii) Regular el trato fiscal que debe otorgársele a las operaciones con activos virtuales, ya que como se señaló en el capítulo 2.6.3 del presente trabajo, éstos no pueden considerarse monedas de curso legal en territorio nacional o divisas, situación que también crea la posibilidad de erosionar la base gravable de los contribuyentes al no considerar los activos virtuales como un ingreso acumulable en la legislación fiscal.

CAPÍTULO III

3. El Establecimiento Permanente en el Comercio Electrónico

Regresando un poco al capítulo 1.2.1.1.3., el establecimiento permanente es un criterio de vinculación del impuesto sobre la renta que faculta a un Estado para que recaude el pago del impuesto antes señalado, respecto de un lugar fijo de negocios en el que una persona física o moral desarrolle, parcial o totalmente, actividades empresariales o preste servicios personales independientes.

Asimismo, tal y como se señaló en el capítulo 1.2.1.1.3.1, el concepto de establecimiento permanente ha ido evolucionando debido a dos causas, una de ellas es la aparición de nuevas modalidades de negocios, situación que acontece con la aparición del comercio electrónico vía internet, lo anterior ya que supone transacciones en las que distintas personas utilizan hardwares y softwares que se encuentran conectados a través del internet.

Fue así que, como se señaló en el capítulo 2.7., a finales del siglo pasado y principios de este siglo las organizaciones internacionales comenzaron a debatir la búsqueda de alguna fórmula de adaptación que permitiera preservar un esquema razonable de tributación de los ingresos generados en el comercio electrónico, una de las organizaciones que más ha analizado este tema es la OCDE.

3.1 Según la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)

Como se señaló en el capítulo 2.7.1.3. del presente trabajo, en 1997 la OCDE inició sus estudios para identificar la manera de determinar impuestos en el comercio electrónico, las siguientes han sido sus conclusiones:

3.1.1 2003, Aclaración sobre la aplicación de la definición de establecimiento permanente en el comercio electrónico.

En 1997 la OCDE inició sus estudios respecto de la manera en que se pudiera generar un esquema de tributación en los ingresos del comercio electrónico, estudios de los que derivaron los comentarios contenidos en los párrafos 42.1 a 42.10 del artículo 5o del MOCDE, realizados en 2003 (párrafos 122 a 131 del MOCDE revisado en 2017), mismos que no han sido modificados desde que fueron agregados, asimismo publicó guías de comercio electrónico y la serie de guías de impuestos al consumo, las cuales no eran vinculantes para los países.

Al respecto, en lugar de modificar el artículo, se agregaron unos breves comentarios para tratar de dar respuesta a los conflictos del comercio electrónico, de los que destacaron la identificación del lugar fijo de negocios, las actividades preparatorias o auxiliares y el agente independiente, a saber:

3.1.1.1 La página de internet y su carácter intangible

El párrafo 123 de los comentarios al artículo 5o del MOCDE, señala que un cbersitio, al ser una combinación de softwares y datos electrónicos,¹⁸⁹ no constituiría por sí mismo un bien tangible; por tanto, no contaría con una localización que constituyera un “lugar de negocios”, ya que en lo que respecta a los softwares y a los datos contenidos en ella no se da la existencia ni de locales, ni de maquinaria, ni de equipos.

Aun y cuando esta característica de intangible que se le otorga a los cbersitios concuerda con las características físicas analizadas en los capítulos 2.2.1., 2.2.4. y 2.2.5. del presente trabajo, la OCDE debió otorgarles a dichos cbersitios cierto carácter de tangibilidad, atendiendo a los hardwares que contaran con las especificaciones para visualizarlos.

¹⁸⁹ Ver capítulo 2.2.5. del presente trabajo.

3.1.1.2 El servidor como lugar de negocios

En el párrafo 123 de los comentarios al artículo 5o del MOCDE, se señala que la ubicación de un equipo informático que almacena datos y softwares, el cual es operado por una empresa puede considerarse como establecimiento permanente en el país donde se localiza el equipo informático, siempre y cuando el equipo se encuentre exclusivamente a disposición de la empresa.

Es así que si un servidor informático,¹⁹⁰ que almacena un ciber sitio, mediante el cual se accede a él, puede considerarse que el ciber sitio es parte del servidor informático, por consiguiente, la ubicación física y la localización del ciber sitio, sería la de dicho servidor; situación que hace que se constituya un “lugar fijo de negocios” de la empresa que explota el ciber sitio y el servidor informático.

En ese sentido, el párrafo 124 de los comentarios al artículo 5o del MOCDE, señala que si una empresa que desempeña su negocio a través de un ciber sitio dispone exclusivamente de un servidor informático, es decir, tiene en propiedad o en alquiler ese servidor, donde almacena y desde donde utiliza el ciber sitio, el lugar donde se ubica el servidor podría constituir un establecimiento permanente de la empresa, siempre y cuando se cumpla con los demás elementos que constituyen un establecimiento permanente, es decir: i) que el servidor tenga la característica de ser un lugar fijo; ii) que la empresa, a través del servidor realice actividades con un carácter productivo que contribuya a los beneficios de la empresa; y iii) que la empresa realice las actividades durante un periodo de tiempo lo suficientemente amplio a través del servidor informático.

En relación con el requisito de fijeza del servidor informático, el párrafo 125 de los comentarios al artículo 5o del MOCDE, explica que aún y cuando el servidor tenga la posibilidad de ser movido de un lugar a otro, para que se constituya el requisito de fijeza, resulta indispensable que el mismo no se mueva de *facto* durante

¹⁹⁰ Que es considerado un hardware, para más información ver capítulo 2.2.6. del presente trabajo.

un período de tiempo lo suficientemente amplio como para considerarse fijo, es decir un periodo superior a doce meses.

Respecto a si el negocio de una empresa puede considerarse íntegra o parcialmente desempeñado en una ubicación donde la empresa tiene a su disposición un servidor informático, el párrafo 126 de los comentarios al artículo 5o del MOCDE, señala que debe examinarse caso por caso la cuestión de si una empresa realiza su actividad mercantil total o parcialmente a través del equipo antes señalado, teniendo en consideración si, por la existencia de tal equipo, se puede afirmar que la empresa tiene instalaciones a su disposición para poder operar.

Por otro lado, el párrafo 2 del artículo 5o del MOCDE señala que un elemento del establecimiento permanente es que:

“(...) las personas que de un modo u otro dependen de la empresa (el personal) realizan las actividades de la empresa en el Estado en que está situado el lugar fijo.”

Al respecto, el párrafo 127 de los comentarios al artículo 5o del MOCDE, explica que cuando una empresa explota el equipo informático desde una determinada ubicación, puede que se dé un establecimiento permanente, aunque en dicho lugar no se necesite personal para tal actividad.

Bajo tales consideraciones, la presencia de personal no es necesaria para considerar que una empresa lleva a cabo su negocio total o parcialmente desde un lugar cuando no se necesita de hecho ese personal para realizar ahí sus actividades, lo anterior se concluyó debido a que al igual que en el comercio electrónico, en el comercio tradicional existen otras actividades en las que el equipo opera automáticamente, por ejemplo, un equipo de extracción automática usado en la explotación de recursos naturales.

3.1.1.3 Excepciones al Establecimiento Permanente

Asimismo, la OCDE analizó las circunstancias bajo las cuales no se podría decir que existía el establecimiento permanente, a saber:

3.1.1.3.1 Contratos de hospedaje web (*web hosting*)

El párrafo 124 de los comentarios al artículo 5o del MOCDE, indica que la empresa operadora del servidor puede ser diferente de la empresa que desarrolla la actividad mercantil a través del citado ciber sitio.

Un ejemplo de lo anterior ocurre cuando en un contrato de hospedaje web, un ISP hospeda el ciber sitio mediante el cual opera una empresa en su servidor, este contrato no implicaría que el servidor y su localización estén a disposición de la empresa.

Asimismo, se señala que en el caso del contrato de hospedaje web, no se puede identificar la existencia de un establecimiento permanente aún y cuando los honorarios pagados al ISP puedan basarse en la cantidad de espacio del disco utilizado para almacenar el software y los datos requeridos por el ciber sitio y que la empresa haya podido elegir el servidor donde se hospeda su ciber sitio y su localización. Lo anterior debido a que la empresa no posee una presencia física en la ubicación del servidor informático y que el ciber sitio no se considera un bien tangible.

No obstante lo anterior, si se piensa por ejemplo en la actividad que realiza el ISP de proporcionar espacio de alojamiento a través de su servidor a datos y programas de los clientes, los ISP estarían desarrollando en principio una parte esencial y significativa de la actividad empresarial: el proporcionar el servicio de hospedaje web, por tanto, esta actividad si constituiría un establecimiento permanente, si se cumple con los demás requisitos del artículo 5o del MOCDE.¹⁹¹

¹⁹¹ Cfr Calderón Medina, David, *op. cit.*, p. 320.

3.1.1.3.2 Actividades preparatorias o auxiliares

Tal y como ocurre en las actividades realizadas en el comercio tradicional señaladas en el artículo 5o, párrafo 4 del MOCDE,¹⁹² el párrafo 128 de los comentarios al mismo convenio, señala que no se considera la existencia de establecimiento permanente cuando las actividades realizadas a través de un servidor informático localizado en un lugar fijo sean consideradas actividades preparatorias o auxiliares.

En relatadas consideraciones, se debe examinar caso por caso si las actividades específicas realizadas mediante un servidor informático con una ubicación fija se encuentran consideradas como actividades preparatorias o auxiliares, teniendo en consideración las diversas funciones realizadas por la empresa. Algunos ejemplos de este tipo de actividades podrían ser:

- Proporcionar un enlace de comunicación parecido a una línea telefónica entre suministradores y clientes;
- Hacer publicidad de las mercancías y servicios;
- Transmitir información a través de un “*servidor-espejo*” para obtener seguridad y eficacia en las operaciones;
- Hacer estudios de mercado para la empresa; y
- Ofrecer información.

En ese sentido, tal y como sucede con el comentario señalado en el párrafo 59 de los comentarios al artículo 5o del MOCDE;¹⁹³ el párrafo 129 de los mismos comentarios, indica que existirá un establecimiento permanente cuando las actividades llevadas a cabo mediante un servidor informático con una ubicación fija

¹⁹² Ver capítulo 1.2.1.1.4.2.1. del presente trabajo.

¹⁹³ Como se señaló en el capítulo 1.2.1.1.4.2.1 del presente trabajo, para verificar si una empresa lleva a cabo una actividad auxiliar o preparatoria, debe llevarse a cabo un análisis caso por caso, en donde el criterio decisivo sea determinar si la actividad realizada en el lugar fijo de negocios en sí constituye una parte esencial y significativa de la actividad de la empresa en su conjunto. Este criterio se encuentra adicionado en la revisión al MOCDE de 2017, análisis que se realizará en el capítulo 3.2.7.2. del presente trabajo.

que se encuentre a disposición de la empresa constituyan en sí mismas una parte esencial de la actividad mercantil de la empresa en su conjunto, o cuando otras funciones básicas de esta última se desempeñan a través de un servidor informático.

Es así que, el párrafo 130 de los comentarios al artículo 5o del MOCDE, explica que lo que constituye funciones básicas de una empresa en particular depende de la naturaleza del negocio que ésta realiza y proporciona los siguientes ejemplos:

- a) Si el negocio de algunos ISP estriba en explotar sus propios servidores con el propósito de hospedar cibernets u otras aplicaciones de otras empresas, para estos ISP, la explotación de sus servidores informáticos consistente en proporcionar servicios a sus clientes es una parte esencial de su actividad comercial y debe ser considerada como establecimiento permanente, no como una actividad preparatoria o auxiliar.
- b) Si una empresa comercial (*e-tailer*) que lleva a cabo el negocio de venta de productos a través de Internet, es claro que esta empresa no se dedica a explotar servidores informáticos, por tanto, el mero hecho de que pueda hacerlo desde una determinada ubicación no es suficiente para considerar que las actividades realizadas desde un servidor informático sean distintas de las preparatorias o auxiliares.

En este caso debe estudiarse la naturaleza de las actividades realizadas en esa ubicación en función de la naturaleza del negocio desarrollado por la empresa.

Así, si estas actividades son meramente preparatorias o auxiliares en el negocio de la venta de productos por Internet (por ejemplo, la ubicación se utiliza, para manejar un servidor que hospeda un cibernets sólo de publicidad, presentación de catálogos de productos o de información a clientes potenciales), el uso que se le está otorgando al servidor

informático debe considerarse como actividad preparatoria o auxiliar, y por tanto, no constituirá un establecimiento permanente.

No obstante, si las actividades típicas de la empresa comercial se efectúan desde esa ubicación (por ejemplo, la firma de un contrato con un cliente, el proceso de pago y entrega de los productos se realizan automáticamente a través del servidor localizado en ese lugar), tales actividades no podrán ser consideradas como exclusivamente preparatorias o auxiliares, y se considera que existe un establecimiento permanente.

3.1.1.4 El ISP como agente dependiente o independiente

El párrafo 131 de los comentarios al artículo 5o del MOCDE, explica la aplicación del párrafo 5 del dispositivo legal antes señalado, al respecto se explican las condiciones por las que no se podría considerar a un ISP como una persona que realiza actividades propias de la empresa.

En ese sentido, el párrafo 131 en comento advierte que es frecuente que un ISP hospede cibernets de otras empresas bajo sus propios servidores de Internet. Y hace un cuestionamiento consistente en si el párrafo 5 del artículo 5o del MOCDE puede considerar al ISP como constitutivo de establecimientos permanentes de las empresas que ejerzan el comercio electrónico a través de cibernets manejados por servidores que son propiedad y explotados por estos ISP.

Sin embargo, el multicitado párrafo termina concluyendo que aunque se pueda dar el caso en circunstancias inusuales, el apartado 5 no será generalmente aplicable porque los ISP no se constituirán como agente de las empresas a las que pertenecen los cibernets porque carecen de la autoridad para establecer contratos en nombre de esas empresas y no firmarán tales contratos regularmente; o bien porque estos se constituirán como agentes independientes que actúan en el giro ordinario de su negocio, como se hace evidente por el hecho de que albergan los cibernets de muchas empresas diferentes.

Por consiguiente, a *contrario sensu*, si un ISP cuenta con facultades para establecer contratos en nombre de un cliente, firman tales contratos regularmente; y además albergan solamente el o los ciber sitios de un solo cliente, se estaría frente a la figura señalada en el artículo 5o, párrafo 5 del MOCDE, es decir frente a un “agente dependiente”.

Finalmente, el párrafo 131 de los comentarios al artículo 5o del MOCDE, indica que el hecho de que como el ciber sitio por medio del cual una empresa lleva a cabo su negocio no es en sí mismo una “persona” tal como se define en el artículo 3o del MOCDE, no sería aplicable el párrafo 5 porque no se puede considerar que exista un establecimiento permanente.

No obstante, el párrafo 32.1 del artículo 5o del MOCDE previo a la revisión de 2017,¹⁹⁴ incluía un elemento de sustancia en la definición de “agente dependiente”, que indicaba que esta figura podía constituirse cuando un agente “(...) *concluye contratos que son vinculantes para la empresa, aunque no se establezcan en nombre de la empresa (...).*”

3.1.1.5 Casos donde se analiza la figura de “comisionista”, atendiendo a los comentarios de 2003:

El párrafo 130 de los comentarios al artículo 5o del MOCDE, fue aplicado en Francia (2010), Noruega (2011) y España (2012) para analizar los esquemas de negocios en tiendas virtuales la siguiente manera:¹⁹⁵

d) Francia 2010: Caso Zimmer

Zimmer Ltd. (“Zimmer RU”), sociedad constituida y con operaciones en Reino Unido y Zimmer SAS (“Zimmer Francia”), sociedad constituida y con operaciones en Francia, celebraron un contrato de comisión, mediante el cual Zimmer Francia vendía

¹⁹⁴ En la revisión de 2017, se modifica este párrafo, como se verá más adelante en el Capítulo 3.2.7.2. del presente trabajo.

¹⁹⁵ Cfr Het, Koen vat’t (coord.), *op cit.*, pp. 308-311.

productos por nombre y a cuenta de Zimmer RU, incluso la sociedad francesa contaba con facultades para celebrar contratos.

Al respecto, la autoridad fiscal francesa resolvió que Zimmer RU actualizaba la figura de establecimiento permanente en Francia, ya que Zimmer Francia actuaba como su comisionista y realizaba actividades empresariales en su nombre, resolución que fue validada por el Tribunal de Apelación Francés.

No obstante, en 2010 el Consejo de Estado Francés rectificó la resolución al concluir que, de conformidad con el Código de Comercio francés, en un contrato de comisión el comisionista carece de facultades para celebrar contratos por cuenta y a nombre del principal, por tanto, no se pudo actualizar la figura de establecimiento permanente.

e) Noruega 2011, Dell

Dell Products Irlanda (“Dell Irlanda”) efectuaba la venta de productos en Noruega a través de Dell AS (“Dell Noruega”), en ese sentido, Dell Noruega pagaba el ISR en Noruega únicamente respecto de las comisiones recibidas por la venta de los productos, no así respecto de su venta.

Por tanto, la autoridad fiscal noruega resolvió que Dell Irlanda contaba con un establecimiento permanente en Noruega debido a que Dell Noruega actuaba como agente de Dell Irlanda, al cerrar contratos relacionados con productos vinculados a Dell Irlanda, lo anterior aplicando el artículo 5o, párrafo 5 del Convenio Tributario entre Noruega e Irlanda, pese a que, de conformidad con la legislación de Noruega, en un contrato de comisión, el principal no forma parte de ese contrato.

f) España 2012, Dell¹⁹⁶

Los productos informáticos de Dell eran vendidos en España por Dell Computer, S.A. (“Dell España”) mediante un convenio de comisión con Dell Products

¹⁹⁶ Cfr Het, Koen vat't (coord.), *op cit.* p. 311 y Ramos Prieto, Jesús (coord.), *op. cit.*, pp. 53 y 54.

("Dell Irlanda"), con residencia en Irlanda y cuya función era vender los equipos informáticos, gestionar y controlar su distribución en diversos mercados a través de entidades locales distribuidoras, caracterizadas y retribuidas como comisionistas, una de ellas Dell España.

Sin embargo, desde una perspectiva comercial estas filiales desarrollaban actividades locales que iban más allá de una función de comisionista, al estar directa y activamente implicadas en la logística, comercialización, así como los servicios de postventa y administración para la tienda virtual de Dell Irlanda en diversos países, entre ellos, España.

Al respecto, el Tribunal Económico-Administrativo Central de España, en marzo de 2012, resolvió la configuración de un establecimiento permanente por parte de Dell Irlanda en España, ya que del análisis a los artículos 5.1 (lugar de negocios) y 5.4 (agente dependiente) del Convenio de Doble Imposición España/Irlanda, de advirtió lo siguiente:

-Artículo 5o, párrafo 1: Una tienda virtual (página de internet) es un establecimiento permanente, sin necesidad de que se encuentre en España un servidor operado directamente por la sociedad. En concreto se afirmó que Dell Irlanda realizaba en España su actividad y vendía en España productos informáticos, de modo que aunque hubiera evitado exteriorizar la existencia de un lugar fijo de negocios formalmente atribuible, la realidad, acreditada por la inspección era que:

*"(...) utiliza en España un complejo entramado empresarial que constituye un asentamiento operativo lo bastante sustancial y significativo como para ser considerado establecimiento permanente que actúa con plena coherencia geográfica y comercial, y con significativo grado permanencia en el tiempo."*¹⁹⁷

¹⁹⁷ Ramos Prieto, Jesús (coord.), *op. cit.*, p. 53.

-Artículo 5o, párrafo 4: Dell España contaba con facultades para concluir contratos en nombre de Dell Irlanda, actuando así como agente dependiente bajo una completa supervisión y control de la entidad irlandesa.

Posteriormente, esta resolución fue confirmada por la Audiencia Nacional Española en la sentencia de 08 de junio de 2015, así como por el Tribunal Supremo Español, el 20 de junio de 2016.

Es menester recordar que cuando se introdujeron los comentarios de comercio electrónico al artículo 5o del MOCDE, España formuló las siguientes reservas:¹⁹⁸

-La presencia física de la empresa en el territorio a través de elementos materiales no debe considerarse un requisito esencial para la existencia de un establecimiento permanente en transacciones del comercio electrónico, ya que podría ser reemplazada por una presencial, virtual o accesibilidad permanente al mercado, por lo que el elemento a considerar para definir el “lugar fijo de negocios” en operaciones de comercio electrónico es la residencia fiscal del adquirente de los bienes o servicios.

- Para determinar si existe un establecimiento permanente en operaciones de comercio electrónico, deben analizarse otros elementos de vinculación, de los que destacan la actividad que realiza una empresa en un territorio determinado de forma regular, continuada y estable en el tiempo, superar un volumen mínimo anual de operaciones, posibilidad de ultimar operaciones comerciales en la red, la utilización de publicidad específicamente dirigida a un colectivo objetivo, la contratación de servicios postventa con carácter permanente, la tenencia o alquiler de depósitos o mercancías, la vinculación estable con instituciones financieras y empresas de mensajería o paquetería para la realización de operaciones.

¹⁹⁸ *Ibidem*, p. 61.

3.1.2 2005, Reglas de Trados y de Comercio Electrónico: Gravar Beneficios Empresariales en la Nueva Economía

En 2005, el TAG, en su reporte “*Reglas de Trados y de Comercio Electrónico: Gravar Beneficios Empresariales en la Nueva Economía*”, consideró que se requerían las siguientes modificaciones a las reglas existentes:

- a) Adoptar reglas similares a las de imposición de ingresos pasivos para permitir la imposición en la fuente de pagos relacionados con algunas formas de comercio electrónico, por tanto, se hizo un criterio de vinculación de fuente de riqueza, independientemente de que la persona que recibiera el pago tuviera o no personal o equipo electrónico en el otro país.¹⁹⁹
- b) Se sugiere incluir un nuevo nexo consistente en los pagos provenientes de países que erosionen la base gravable del impuesto, en ese sentido se señaló que los Estados en donde se ubicara la fuente de riqueza tendrían la facultad de gravar estos pagos, independientemente del lugar donde se localizaran las actividades del producto o servicio.²⁰⁰
- c) Se sugiere incluir un nuevo nexo en el “establecimiento permanente (virtual) electrónico” el cual consiste en ampliar la definición del establecimiento permanente para cubrir “lugares fijos virtuales de negocios”, “agencias virtuales” o “presencia en el sitio de negocios”.²⁰¹

Sin embargo, el mismo reporte concluyó que no era apropiado realizar las modificaciones anteriores debido a que el comercio electrónico y otros modelos de negocios que derivaban de las TIC no podían ser percibidos como elementos que justificaran apartarse de las reglas existentes, ya que no había evidencia de que el

¹⁹⁹ Alternativa considerada en la Acción 1 del Proyecto BEPS, ver capítulo 3.2.3.1.2.2 del presente trabajo.

²⁰⁰ *Idem.*

²⁰¹ *Idem.*

internet causara un decremento considerable en la recaudación de impuestos de países importadores de capital.

3.1.3 2013, Reporte BEPS

Como se señaló en el capítulo 1.2.4., en julio de 2013 la OCDE y el G/20 publicaron el Plan de Acción BEPS, el cual contiene 15 Acciones para intentar resolver los problemas actuales relativos a la erosión de la base gravable y el traslado de beneficios en los Estados; a continuación, se explican las acciones más trascendentes para el presente trabajo:

3.1.3.1 Acción 1: Abordar los Desafíos Tributarios de la Economía Digital

Esta acción está analizada a través de distintos estudios realizados por la TFDE que fueron publicados en 2014 y 2015, y, que continúan siendo analizados en un ambiente “*Post BEPS*”.

En los estudios de 2014 y 2015, se analizan los principales modelos de negocios que se llevan a cabo en la economía digital,²⁰² posteriormente se describen las características clave que los modelos de negocios presentan y la manera en que realizan prácticas BEPS, si bien no son únicos en la economía digital, estos modelos pueden propiciar en mayor medida esta problemática debido a las siguientes características:

- a) La movilidad respecto a bienes intangibles, usuarios y funciones de negocios.
- b) El soporte de la información que ahora es posible almacenar de forma masiva y los costos de hacerlo han disminuido.

²⁰² Ver capítulos 2.2.4 a 2.4 del presente trabajo.

- c) Los efectos de las redes, en donde se señala que las decisiones de los usuarios impactan directamente en el beneficio que recibirán otros usuarios.
- d) La existencia de modelos de negocios en los que intervienen diversos sujetos a través de un ISP o una plataforma y las decisiones afectan el resultado para los demás grupos de personas.²⁰³

Asimismo, el Reporte señala que la economía digital modifica el alcance de las cadenas globales de valor en que los grupos empresariales multinacionales llevan a cabo sus operaciones, por lo que centralizan sus funciones, y consecuentemente provocan que ya no sea necesario establecer una sociedad subsidiaria en cada país en el que se opere.

3.1.3.1.1 Prácticas BEPS en los modelos de negocios de la economía digital:

Respecto del establecimiento permanente y la economía digital, los estudios del TFDE advierten los siguientes conflictos BEPS:

- a) **Nexo:** Se plantean preguntas sobre si las reglas actuales para determinar el nexo con una jurisdicción para fines tributarios son apropiadas en modelos de negocio basados economías digitales, ya que las tecnologías digitales han aumentado su potencial y existe una menor necesidad en muchos casos de una presencia física extensa para llevar a cabo negocios, lo anterior combinado con el creciente papel de los efectos de red generados por las interacciones con los clientes.
- b) **Datos:** Se cuestiona cómo atribuir el valor creado a partir de la generación de datos a través de productos y servicios digitales, y cómo caracterizar, para fines fiscales, el suministro de datos de una persona o entidad en una transacción. Además, el hecho de que los usuarios de una plataforma

²⁰³ Cfr Het, Koen vat't (coord.), *op cit.* p. 646.

en red participativa contribuyan con contenido generado por el usuario, con el resultado de que el valor de la plataforma para los usuarios existentes aumenta a medida que los nuevos usuarios se unen y contribuyen, puede plantear otros desafíos.

- c) Caracterización:** el desarrollo de nuevos productos digitales o medios de prestación de servicios crea incertidumbres en relación con la caracterización adecuada de los pagos realizados en el contexto de nuevos modelos de negocios, particularmente en relación con la computación en la nube.²⁰⁴

3.1.3.1.2 Propuestas para eliminar prácticas BEPS en los modelos de negocios de la economía digital

Con base en las reflexiones antes señaladas, los principios de tributación al comercio electrónico agregados en la Conferencia de Ottawa de 1998,²⁰⁵ y los principios de sustentabilidad y proporcionalidad, la TFDE elaboró las siguientes propuestas:

3.1.3.1.2.1 Modificaciones al artículo 5o del MOCDE

Se planteó modificar el estatus de establecimiento permanente para asegurar que también fuera aplicable este concepto a actividades con naturaleza preparatoria o auxiliar que fueran realizadas como parte del negocio principal, así como modificaciones a la figura de agente independiente.

Esta opción fue considerada para la Acción 7 del Proyecto BEPS y posteriormente para las modificaciones al artículo 5o del MOCDE²⁰⁶ asimismo, la Acción 15²⁰⁷ del Proyecto BEPS consideró este análisis en los artículos 12 a 14 del IML.

²⁰⁴ Cfr OCDE y G/20. Addressing the Tax Challenges ... *op. cit.*, pp. 99-106.

²⁰⁵ Ver capítulo 2.7.1.3. del presente trabajo para su definición.

²⁰⁶ Ver capítulo 3.2.3.2.2 del presente trabajo.

²⁰⁷ Ver capítulo 3.2.3.3 del presente trabajo.

3.1.3.1.2.2 Creación de un nuevo nexo para determinar el establecimiento permanente

Otra alternativa para posibilitar la existencia de un establecimiento permanente en la economía digital es la introducción de un nuevo nexo basado en el concepto de “presencia económica significativa”.

De esta manera, se generaría una vinculación al impuesto sobre la renta en una empresa no residente que tuviera una “presencia económica significativa” en un país en razón de factores que pongan de relieve una resuelta y sostenida participación en su economía a través de las TIC y otras herramientas automatizadas, atendiendo al nivel de ingresos en las operaciones realizadas en el Estado fuente.

En ese sentido, para determinar la existencia de una presencia económica significativa de una empresa no residente que realiza actividades de comercio electrónico en un Estado fuente, la TFDE propone realizar un análisis tomando como referencia tres dimensiones, a saber:

i) Nivel de utilidad

Se propone que este nivel de utilidad sea analizado conforme a un volumen de ingresos procedentes de los clientes o usuarios en un Estado fuente determinado, ello con la finalidad de que se proporcione un grado de certeza a las actividades transfronterizas.

Lo anterior a través del cómputo de la totalidad de las utilidades generadas respecto de operaciones realizadas de manera directa (tangibles) e indirecta (intangibles) en un Estado fuente por una empresa (o grupo de empresas) no residente con independencia de que los contratos se hubieran formalizado o no mediante sistemas automatizados.

Sin embargo, esta medición dependería de la capacidad de las administraciones locales de identificar y cuantificar las actividades de venta a distancia realizadas por empresas residentes en el extranjero, por tanto, se propone

que se realice un censo obligatorio para las empresas que permita recopilar información sobre los elementos determinantes de la existencia de una presencia económica significativa.

ii) Utilización de elementos digitales.

Se llegó a la conclusión de aplicar este factor debido a que, tanto en el comercio tradicional como en la economía digital, se observa que las empresas utilizan estrategias locales, como la utilización de establecimientos o tiendas, las acciones de publicidad, las formas de pago o los servicios de venta y de atención a clientes ofertados.

Por tanto, los factores a considerar para el análisis serían:

- (α) La utilización de un nombre de dominio, lo anterior debido a que mediante la adquisición de nombres de dominio locales relacionados, las empresas se encuentran posibilitadas a proteger sus marcas comerciales, ya que de no tenerlo se pudiera llegar a usurpar el nombre comercial de la empresa;
- (β) La utilización de un ciber sitio, en razón que las empresas pueden presentar sus productos utilizando algoritmos a través de los cuales publicitan las preferencias de los usuarios, asimismo se observa que características diferenciadas como criterios lingüísticos, usos culturales, publicidad local, descuentos locales y condiciones de servicio específicas de acuerdo con la legislación local; y
- (γ) Formas de pago locales²⁰⁸ que contengan elementos como moneda legal con impuesto incluidos, con la finalidad de que los usuarios realicen compras continuas.

iii) Relaciones con los usuarios,

²⁰⁸ Ver capítulo 2.6 del presente trabajo.

Se proponen factores como:

- (α) El número de MAU, es decir, el número de usuarios registrados que acceden y visitan la plataforma digital de una compañía durante un periodo de 30 días, con el propósito de medir los usuarios clientes ubicados en un Estado fuente, tanto en volumen, como en su nivel de compromiso.
- (β) La celebración habitual de contratos mediante un ciber sitio, en ese sentido, pudiera entenderse modificado el criterio que actualmente maneja el comentario 131 al artículo 5o, párrafo del MOCDE, ya que en la actualidad no se considera a un ciber sitio como a un agente dependiente al no ser una persona en términos del artículo 3o del MODCE.
- (γ) Volumen de datos obtenidos respecto de los clientes y usuarios con residencia habitual en el territorio.

Los factores antes descritos se muestran en el siguiente diagrama:²⁰⁹

Nivel de Utilidad o Renta	Elementos digitales	Relaciones con los usuarios/clientes
<p>-Inclusión de todas las operaciones a distancia (<i>on-line</i> u <i>off-line</i>).</p> <p>-Fijación de un nivel suficiente que minimice costes para la Administración y los contribuyentes.</p> <p>-Cómputo agregado de las rentas de las entidades vinculadas que conformen un grupo, salvo prueba de inexistencia de fragmentación artificial de las actividades comerciales a distancia.</p> <p>-Sistema de registro obligatorio para las empresas no residentes con información sobre los elementos determinantes de la existencia de una presencia económica significativa.</p>	<p>-Disposición de un nombre de dominio local, diferenciado del dominio genérico.</p> <p>-Disposición de un ciber sitio o plataforma digital local, adaptada a las preferencias y necesidades de los clientes y usuarios.</p> <p>-Integración de los mecanismos de pago existentes en el país.</p>	<p>-Número de MAU.</p> <p>-Celebración habitual de contratos en línea.</p> <p>-Obtención de datos personales o de otra naturaleza de clientes y usuarios residentes en un país a través de una plataforma digital.</p>

²⁰⁹ Ramos Prieto, Jesús (coord.), *op. cit.*, p. 66.

Esta propuesta aún se encuentra en análisis debido a que no existe un consenso de los factores a analizar en las dimensiones antes descritas.²¹⁰

3.1.3.1.2.3 Sometimiento de las transacciones digitales a una retención en la fuente de riqueza.

El sometimiento antes señalado se pretende mediante la consideración de los réditos provenientes de la economía digital como un tipo individual de utilidad, distinto del beneficio empresarial normal para todas las operaciones que se considerarán dentro de esta nueva consideración de utilidad, mismo que se introduciría como: a) un artículo adicional en el MOCDE; o b) el nexo descrito en el inciso b) anterior.

3.1.3.1.2.4 La introducción de impuesto de “*ecualización*” o “*equalization levy*”

Este impuesto consiste en gravar a los no residentes del país por las actividades mercantiles que llevan a cabo vía internet, así como la utilización de la banda ancha para los sitios web, a modo de gravamen compensatorio.

3.1.3.1.2.5 Recolección del Impuesto al Valor Agregado en el país donde se encuentre localizado el consumidor.

Al respecto, la TFDE recomendó que los países aplicaran los principios de las “Guías Internacionales en Materia de Impuesto al Valor Agregado en Operaciones Transfronterizas de Prestación de Servicios e Intangibles de Empresas a Consumidores” y que se considerara en las legislaciones locales la introducción de los de mecanismos de recolección de impuestos señalados en dichas guías.

Las propuestas descritas en los capítulos 3.2.3.1.2.2, 3.2.3.1.2.3 y 3.2.3.1.2.4, continúan siendo analizadas por el TFDE, mediante un monitoreo.²¹¹

²¹⁰ Ver Capítulo 3.2.4 del presente trabajo.

²¹¹ Ver capítulo 3.2.4. del presente trabajo.

Sin embargo, se desprende que existe un desplazamiento del criterio de vinculación del impuesto del Estado residencia al Estado fuente, ya que son los países mayormente perjudicados en las prácticas BEPS. Por otro lado, también debe tomarse en cuenta que las soluciones antes señaladas implicarían una pérdida cuantiosa de ganancias para las empresas con modelos de negocios basados en la economía digital, ya que no en todos los casos las empresas buscan realizar prácticas BEPS.

Así, el Reporte Final concluyó que la digitalización no únicamente presenta problemas BEPS y que existía una clara expectativa de que la implementación coherente y generalizada del Proyecto BEPS abordaría sustancialmente muchas de las preocupaciones de doble imposición de entre las que destacan la “Acción 7: Evitar la Evasión Artificial del Estado de Establecimiento Permanente y las “Acciones 8-10: Asegurar que los Resultados de los Precios de Transferencia estén en línea con la Creación de Valor” y fue reconocido como particularmente importante, para abordar aspectos de las prácticas BEPS en la digitalización.

3.1.3.2 Acción 7: Evitar la Evasión Artificial del Estado de Establecimiento Permanente.

El Plan de Acción BEPS de 2013 señaló la necesidad de efectuar modificaciones en la definición y alcance del establecimiento permanente para impedir la problemática BEPS, misma que ocurría principalmente con el abuso de la figura de agente independiente y las actividades exceptuadas al establecimiento permanente, así como cuestiones relacionadas con la atribución del beneficio.²¹²

En ese sentido, en mayo de 2016 la OCDE dio a conocer el Informe Final de esta Acción 7, mediante este informe se expusieron las maneras en las que los grupos empresariales multinacionales eluden la figura de establecimiento permanente y se hicieron recomendaciones para que se modificara el MOCDE.

²¹² Cfr OCDE y G/20. Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Francia, OCDE y G/20, 2013, p. 24.

Respecto de las cuestiones relacionadas con la atribución del beneficio, es decir, verificar los criterios utilizados para los precios de transferencia, la OCDE señaló que no se requerían modificaciones a las guías existentes, sin embargo, si se requería una orientación adicional sobre la aplicación de las reglas del artículo 7o del MOCDE a los establecimientos permanentes resultantes de los cambios del Informe Final.²¹³

Por tanto, el 22 de marzo de 2018, la OCDE formuló la “Guía Adicional a la Atribución de Beneficios a un Establecimiento Permanente”,²¹⁴ con base en las cuestiones modificadas al artículo 5o del MOCDE, así como en las Guías de determinación de precios de transferencia sobre la determinación del valor a bienes intangibles de difícil valoración y sobre el método de división de ganancias transnacionales, formuladas atendiendo a los estudios de las Acciones 8 y 10 del Proyecto BEPS.²¹⁵

A continuación, se explican las maneras en que las empresas multinacionales eluden la figura de establecimiento permanente, las modificaciones al MOCDE y los nuevos criterios para la asignación del beneficio respecto de las modificaciones al MOCDE señalados en la Guía Adicional a la Atribución de Beneficios a un Establecimiento Permanente:

- 3.1.3.2.1 Elusión artificiosa del establecimiento permanente a través de:
- i) contratos de comisión; y ii) estrategias similares.

Surge del análisis a los Casos Dell y Zimmer explicados en el capítulo 3.2.5. del presente trabajo, en los que se identificó que en varios países existía la posibilidad de que por medio del contrato de comisionista una empresa extranjera enajene sus productos en un Estado, sin contar con un establecimiento permanente, situación que trae como consecuencia que el supuesto agente independiente

²¹³ Cfr OCDE y G/20, Impedir la exclusión fraudulenta ... *op. cit.*, p. 45

²¹⁴ Disponible en <http://www.oecd.org/tax/beps/additional-guidance-attribution-of-profits-to-a-permanent-establishment-under-beps-action7.htm> [consulta 11 de mayo de 2019].

²¹⁵ Ver capítulo 3.2.3.3 del presente trabajo de investigación.

únicamente tribute respecto de los ingresos obtenidos por el servicio de comisión, no así por los ingresos obtenidos por la venta de los productos.

Las estrategias análogas, son:

“(...) arreglos en los cuales el no residente adopta una forma de negocios con base en la cual los contratos (con clientes) son negociados (sustancialmente) en el país de fuente, sin embargo, los mismos sean finalizados y concluidos por la empresa en el extranjero.”²¹⁶

El Reporte plantea que las empresas eluden la figura de agente dependiente para no configurar un “establecimiento permanente”, enunciada en el artículo 5o, párrafos 5 y 6 del MOCDE de la siguiente manera:

- i. La empresa establecida en el país fuente no cuenta con autorización para habitualmente concluir contratos en nombre de la empresa no residente, pero realiza la negociación del acto jurídico.
- ii. La empresa establecida en el país fuente es constituida como agente independiente, aún y cuando es parte del grupo empresarial de la empresa no residente.

Por tanto, cuando las empresas realizan contratos de comisión, eludiendo artificialmente la figura de establecimiento permanente, se debe considerar que tienen un vínculo suficiente que justifica la imposición tributaria en el Estado fuente, excepto cuando el intermediario realiza las actividades dentro del marco ordinario de su actividad, la cual debe ser considerada independiente. Es por lo anterior que se modifican los párrafos 5 y 6 del artículo 5o MOCDE de la siguiente manera:

²¹⁶ Het, Koen vat't (coord.), *op cit.* pp. 316 y 317.

Párrafo	MOCDE, 2010	MOCDE, 2017
5	No obstante lo dispuesto en los párrafos 1 y 2, cuando una persona distinta de un agente independiente (al que le será aplicable el apartado 6) actúe por cuenta de una empresa y tenga y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la faculden para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el apartado 4 y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado.	No obstante lo dispuesto en los párrafos 1 y 2, pero sujeto a las disposiciones del párrafo 6, cuando una persona está actuando en un Estado contratante en nombre de una empresa y, al hacerlo, habitualmente celebra contratos o habitualmente desempeña el papel principal que desempeña hasta la conclusión de los contratos que se celebran de manera rutinaria sin modificación material por parte de la empresa, y estos contratos son a) en nombre de la empresa, o b) para la transferencia de la propiedad de, o para la concesión del derecho de uso, propiedad de esa empresa o que la empresa tiene el derecho de usar, o c) para la prestación de servicios por parte de esa empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado con respecto a cualquier actividad que esa persona realice para la empresa, a menos que las actividades de dicha persona estén limitadas a las mencionadas en el párrafo 4 que, si se ejercen a través de un lugar fijo de negocios (aparte de un lugar fijo de negocios al que se aplicaría el párrafo 4.1), no haría de este lugar fijo de negocios un establecimiento permanente bajo las disposiciones de ese párrafo.
6	No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado contratante por el mero hecho de que realice sus actividades en ese Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.	El párrafo 5 no se aplicará cuando la persona que actúa en un Estado contratante en nombre de una empresa del otro Estado contratante realice actividades comerciales en el primer Estado mencionado como agente independiente y actúe para la empresa en el marco ordinario de esa actividad. Sin embargo, cuando una persona actúa exclusiva o casi exclusivamente en nombre de una o más empresas con las que está estrechamente relacionada, esa persona no se considerará un agente independiente en el sentido de este párrafo con respecto a ninguna de esas empresas.

Fuente: elaboración propia.

De la compulsas anterior, se observa que, por lo que respecta al párrafo 5, del artículo 5o del MOCDE, i) previo a la aplicación de este párrafo, debe analizarse la aplicación del párrafo 6 del mismo dispositivo legal; y ii) ya no se contempla

únicamente el supuesto consistente en que una persona puede ser un agente dependiente por “*firmar contratos a nombre de la empresa*”, sino que también se puede ser un agente dependiente, cuando:

- i. La persona lleve a cabo la transferencia del dominio sobre bienes en propiedad de la empresa en el extranjero.
- ii. La persona preste servicios por parte de la empresa.

Por otro lado, respecto del párrafo 6, del artículo 5o del MOCDE, mismo que se modifica casi en su totalidad, pretende que las personas que encuadren en la excepción al establecimiento permanente de ser agentes independientes, efectivamente lo sean, por tanto, se eliminan de la excepción: i) las empresas estrechamente relacionadas que actúen como agentes independientes; y ii) las personas que actúen exclusivamente o casi exclusivamente por cuenta de las empresas estrechamente relacionadas.

Por lo que hace a la atribución de los beneficios a un establecimiento permanente derivado de un agente dependiente, sólo se considerarán aquellos que habría obtenido si fuera una empresa separada e independiente que realiza las actividades en nombre de la empresa no residente.²¹⁷

3.1.3.2.2 Elusión artificial del establecimiento permanente a través de la aplicación de excepciones para actividades específicas y fragmentación de actividades.

Como se ha señalado anteriormente, los incisos a) a e) del párrafo 4 del artículo 5o del MOCDE hacen un listado de las actividades de excepción al establecimiento permanente debido a su naturaleza preparatoria o auxiliar, sin embargo, estas excepciones han dado lugar a problemas BEPS, por lo que en el

²¹⁷ Cfr OCDE y G/20, Additional Guidance on the ..., *op. cit.*, pp. 13 a 19, trad. propia, disponible en: <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/additional-guidance-attribution-of-profits-to-permanent-establishments-BEPS-action-7.pdf>. [consulta 09 de mayo 2019].

Informe Final de la Acción 7,²¹⁸ se señala que esta excepción debe restringirse a actividades que efectivamente cuenten con tal carácter.

En ese sentido, en el Informe antes señalado se hace referencia a un ejemplo del Reporte Final de la Acción 1,²¹⁹ en el que una empresa que se encuentra vinculada en un Estado de Residencia y que tiene como actividad principal la enajenación de mercancías a través de una tienda virtual, dicha empresa tiene inventarios en un almacén ubicado en un Estado Fuente, teniendo un número considerable de empleados para almacenar y entregar los bienes a los clientes de la empresa, por lo que la enajenación de los productos se efectúa de manera directa entre la empresa y los clientes ubicados en el Estado Fuente.

La empresa que vende sus productos o servicios por la tienda virtual puede argumentar que no cuenta con un establecimiento permanente debido a que *“utiliza instalaciones con el único fin de almacenar, exponer, o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa”*.

Asimismo, respecto de las actividades listadas en los incisos a), b) c) d) y e) del párrafo 4, artículo 5o del MOCDE, se modificaron los comentarios para que cada actividad listada estuviera condicionada a la aplicación de un análisis preliminar para verificar si efectivamente tienen el carácter de previa o auxiliar.

Por tanto, en el párrafo 59 de los comentarios al artículo 5o del MOCDE, señala que para verificar si una empresa lleva a cabo una esencial, debe hacerse un análisis caso por caso, en donde el criterio decisivo sea **determinar si la actividad realizada en el lugar fijo de negocios en sí constituye una parte esencial y significativa de la actividad de la empresa en su conjunto**, por lo que se configuraría un establecimiento permanente.

Además, el párrafo 60 de los comentarios al artículo 5o del MOCDE, distingue entre una actividad auxiliar y una preparatoria indicando que la primera corresponde

²¹⁸ Cfr OCDE y G/20. Impedir la exclusión fraudulenta ..., *op. cit.*, p. 26.

²¹⁹ Cfr OCDE y G/20. Addressing the Tax Challenges ..., *op. cit.*, p. 168.

a una actividad que se ejecuta como apoyo, sin formar parte esencial y significativa de la actividad integral de la empresa; mientras que la segunda es la que se realiza previamente a la ejecución de lo que constituye la parte esencial y significativa de la actividad integral de la empresa.

Asimismo, los párrafos 61 a 66 configuran nuevos ejemplos de los criterios que deben seguirse para distinguir si las actividades enunciadas en los incisos a), b) c), d), e) y f), párrafo 4, artículo 5o del MOCDE que realiza una empresa pueden ser identificadas como auxiliares, preparatorias o esenciales.

Así, con la aplicación de estos comentarios, en el ejemplo de la empresa con una tienda virtual en un Estado de Residencia y un almacén en un Estado Fuente antes señalado,²²⁰ se consideraría que la empresa del Estado de Residencia constituye un establecimiento permanente en el Estado Fuente, ya que estas actividades de postventa son una parte esencial y significativa de los servicios de la empresa para con sus clientes.

Por otro lado, el inciso f) del párrafo 4 del artículo 5o del MOCDE, se refiere a lo que se denomina como “*fragmentación de actividades*” y el párrafo 27.1 al comentario del párrafo 4 del artículo 5o del MOCDE de 2010 señalaba que una empresa no podía fragmentar su negocio en funcionamiento de varias operaciones pequeñas con el fin de alegar que cada una de ellas sólo tiene un carácter preparatorio o auxiliar.

Al respecto, el Informe Final de la Acción 7,²²¹ indica que el párrafo 27.1 antes señalado no debe restringirse a casos en los que la misma empresa mantiene distintos lugares de negocio en un país, sino que debería extenderse a situaciones en las que empresas estrechamente relacionadas efectúan actividades en un lugar fijo de negocios, que en su conjunto van más allá de lo que pudiera representar

²²⁰ Este ejemplo también fue adicionado como párrafo 62 de los comentarios al artículo 5o del MOCDE.

²²¹ Cfr OCDE y G/20, Impedir la exclusión fraudulenta ..., *op. cit.*, p. 35.

actividades preparatorias o auxiliares para los fines del de la actividad esencial del grupo empresarial.

Por su parte, la “Guía Adicional a la Atribución de Beneficios a un Establecimiento Permanente” señala que en caso de configurarse un establecimiento permanente derivado de la realización de actividades que no son de naturaleza preparatoria o auxiliar, la atribución de las ganancias a dicho establecimiento permanente debe determinarse haciendo un análisis de los montos de ingresos y gasto que el establecimiento permanente habría reconocido si fuera una empresa separada e independiente.²²²

Derivado del análisis realizado en el Informe Final antes señalado, se agregó el párrafo 4.1 al artículo 5o del MOCDE, el cual señala lo siguiente:

“4.1 El párrafo 4 no se aplicará a un lugar fijo de negocios que sea utilizado o mantenido por una empresa si la misma empresa o una empresa estrechamente relacionada realiza actividades comerciales en el mismo lugar o en otro lugar en el mismo Estado contratante.

y

- a) ese lugar u otro lugar constituye un establecimiento permanente para la empresa o la empresa estrechamente relacionada con las disposiciones de este Artículo, o*
- b) la actividad global resultante de la combinación de las actividades realizadas por las dos empresas en el mismo lugar, o por la misma empresa o empresas estrechamente relacionadas en los dos lugares, no es de carácter preparatorio o auxiliar,*

siempre que las actividades comerciales realizadas por las dos empresas en el mismo lugar, o por la misma empresa o empresas estrechamente relacionadas en los dos lugares, constituyan funciones complementarias que forman parte de una operación comercial cohesionada.”

²²² Cfr OCDE y G/20, Additional Guidance on the ..., *op. cit.*, p. 10.

De lo antes transcrito, se advierten dos casos, a saber:

- a) Cuando la empresa no residente o una empresa estrechamente relacionada ya tiene un establecimiento permanente en el Estado fuente y las actividades constituyen funciones complementarias que forman parte de una operación comercial cohesionada, deberá determinarse si las actividades de las empresas dan lugar a uno o más establecimientos permanentes en el Estado fuente.
- b) Cuando no existe un establecimiento permanente preexistente, pero la combinación de actividades en el país de origen por parte de la empresa no residente y las empresas no residentes estrechamente relacionadas resulta en una operación comercial cohesionada que no es meramente de naturaleza preparatoria o auxiliar, será necesario determinar si las actividades de las empresas dan lugar a uno o más establecimientos permanentes.

Asimismo, se incluyeron algunos ejemplos de esta nueva manera de configurar el establecimiento permanente en el párrafo 81 de los comentarios al artículo 5o del MOCDE.

Respecto de los elementos a considerar para determinar el valor de las utilidades, en ambos casos, la “Guía Adicional a la Atribución de Beneficios a un Establecimiento Permanente” señala que, deberán considerarse las ganancias que cada una de las empresas hubiera obtenido si fuera una empresa separada e independiente que realiza sus actividades correspondientes, teniendo en cuenta particularmente el efecto potencial sobre los beneficios del nivel de integración de estas actividades.²²³

²²³ Cfr OCDE y G/20, Additional Guidance on the ..., *op. cit.* p. 10.

3.1.3.2.3 Otras estrategias de elusión de establecimiento permanente, entre otras la división de contratos y seguros.

En el Informe de la “Acción 6: Impedir la Utilización Abusiva de Convenios Fiscales” del BEPS se señala que uno de los problemas BEPS deriva del fraccionamiento abusivo de contratos por parte de las empresas respecto del plazo para que una obra o construcción sea considerada establecimiento permanente, por tanto, se añadió a los comentarios del artículo 5o, párrafo 3, del MOCDE, un análisis de los propósitos principales que busca este párrafo.

Otra situación similar ocurre con la venta de seguros por un asegurador extranjero, al respecto se concluyó que, toda vez que sería inapropiado intentar abordar estas preocupaciones a través de una norma de establecimiento permanente, que tratase a los seguros de forma diferenciada de otros tipos de actividades empresariales, y que las preocupaciones de BEPS que pudieran presentarse en casos en los que una amplia red de agentes exclusivos es usada para vender seguros de un asegurador extranjero debería ser abordada a través de cambios más generales.

3.1.3.3 Acción 8-10: Asegurar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor

Una de las áreas más preocupantes para el Reporte BEPS, es el uso indebido del principio de Arm's Length en intangibles (Acción 8); reubicación de riesgos y activos entre empresas estrechamente relacionadas (Acción 9); y transacciones que no ocurrirían o que ocurrirían raramente entre terceros (Acción 10).

Lo anterior, debido a que como es más difícil mover funciones de una jurisdicción a otra en razón que se tendría que mover personal y activos fijos, las empresas han llevado a cabo estrategias respecto del traslado contractual de riesgos e intangibles a partes relacionadas ubicadas en Estados con una tasa impositiva

menor o con un régimen fiscal preferente, situación que es analizada desde la creación del Proyecto BEPS.²²⁴

Asimismo, la Acción 8 (Intangibles) encuentra una gran conexión con la “Acción 1: Abordar los Desafíos Tributarios de la Economía Digital”, al encontrarse en este rubro los aspectos más básicos de la economía digital, debido a que las ventas directas llevan implícita la transmisión de bienes intangibles, como pueden ser los códigos informáticos, el software y el cómputo en la nube.

Así, la propia naturaleza en que se desarrollan este tipo de empresas meramente digitales les permite la movilidad de los elementos antes referidos, que en ocasiones puede tener la intención desviar el beneficio o utilidad a lugares de baja o nula tributación o de erosión de bases fiscales, a través de un incremento del valor de los gastos que soportan las empresas establecidas en países de alta tributación.²²⁵

Derivado de los estudios realizados al respecto, el Informe Final de las Acciones 8-10, señala la necesidad de reemplazar diversas secciones y capítulos de las Guías de precios de transferencia de la OCDE para alinear los resultados de los precios de transferencia con la creación de valor,²²⁶.

En consecuencia, en julio de 2017 se publicó la primera modificación sustancial a las Guías de precios de transferencia, y junio de 2018 se publicaron guías respecto de Intangibles de Difícil Identificación y el Método de división de ganancias, mismas que se encuentran intrínsecamente vinculadas y que en esencia, estipularon que la valuación de las utilidades debería realizarse de acuerdo con las funciones, los activos y los riesgos.

²²⁴ Cfr Het, Koen vat't (coord.), *op cit.*, p. 366.

²²⁵ Cfr Ramos Prieto, Jesús (coord.), *op. cit.*, p. 98

²²⁶ Cfr OCDE y G/20 Garantizar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor, Francia, OCDE y G/20, 2015, p. 210. Disponible en: <http://www.oecd.org/tax/aligning-transfer-pricing-outcomes-with-value-creation-actions-8-10-2015-final-reports-9789264241244-en.htm> [consulta 07 de mayo 2019].

Asimismo, se introdujo el análisis “Análisis Funcional”, el cual se realiza para cada entidad comercial por separado, lo que requiere la determinación de las distintas aportaciones de cada empresa asociada y/o establecimiento permanente a la creación de valor reflejado en las utilidades de las actas de fondos relevantes.²²⁷

En este ejercicio, se establece la naturaleza exacta y la ubicación de las funciones realizadas por las personas, teniendo en cuenta los factores utilizados para reflejar las actividades económicas reales y la creación del valor en los bienes o servicios, los principales factores son los activos utilizados y los riesgos asumidos.²²⁸

Respecto de las nuevas directrices en precios de transferencia respecto de bienes intangibles, el Informe Final define a los intangibles como:

“un bien que no es un activo físico ni un activo financiero, que puede ser objeto de propiedad o control para su uso en actividades comerciales, y cuyo uso o transmisión sería remunerado si se produjera en una operación entre empresas independientes en circunstancias comparables.”²²⁹

Sin embargo, se señala que, sin importar la definición contable o legal del término de intangibles, la esencia de los precios de transferencia respecto de estos bienes debe analizar las condiciones que acordarían partes independientes en el contexto de una operación comparable.²³⁰

Además, se agrega el hecho consistente en que no basta la titularidad jurídica de los bienes intangibles para tener derecho a percibir la totalidad o al menos una parte de los beneficios que deriven de la explotación de dichos bienes, dicho derecho será de las entidades del grupo que desarrollen las funciones esenciales, aporten la mayor parte de los activos y tengan la capacidad para controlar los riesgos más

²²⁷ Cfr OCDE y G/20, Tax Challenges Arising ..., *op. cit.*, p. 168.

²²⁸ *Ídem.*

²²⁹ OCDE y G/20, Garantizar que los resultados ... *op. cit.*, p. 75.

²³⁰ *Ídem.*

importantes desde un punto de vista económico, lo que se determinará en función de la delimitación exacta de la transacción efectivamente realizada.²³¹

Lo anterior debido a que en los estudios realizados se observaron asimetrías de información entre las administraciones tributarias locales y los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta, derivado de la remisión a acuerdos contractuales especiales.

Por tanto, en el Informe Final se recomendó que las entidades del grupo empresarial multinacional que desarrollen funciones importantes, tales como aportar gran parte de los activos y controlar los riesgos económicamente relevantes, de acuerdo con su contribución en el desarrollo, mejora, mantenimiento, protección y explotación de bien intangible (DEMPE, por sus siglas en inglés como Development, Enhancement, Maintenance, Protection and Explotation), deben recibir una remuneración, misma que será valuada conforme al análisis funcional que atienda a la importancia de los principales bienes intangibles identificados en el negocio global del grupo.²³²

Por último, en el Informe Final, se concluyó que para que las modificaciones a las Guías de precios de transferencia tuvieran efectos benéficos era necesaria la implementación de las Acciones 12 y 13, que hablan de los procesos de determinación de riesgos llevados a cabo por las administraciones locales sean mejorados con medidas tales como la exigencia a los contribuyentes de que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva (Acción 12) y de requerimientos estandarizados de documentación para determinar precios de transferencia junto con un formato de reporte país por país (Acción 13).

²³¹ *Ibidem*, p. 13.

²³² Cfr OCDE y G/20, Garantizar que los resultados ... *op. cit.*, p. 13 y Het, Koen vat't (coord.), *op cit.* pp. 400 a 402.

3.1.3.4 Acción 15: Desarrollo de un Instrumento Multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales.

La Acción 15 plantea la creación de un nuevo Instrumento Multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales, el cual tendría como función servir de base para las soluciones de las demás acciones del Proyecto BEPS.

Este Plan de Acción se estableció en dos fases, a saber:

- a) Fase 1: En esta fase se identificó la posibilidad de implementar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales. Lo anterior se realizó mediante el Informe Final que se publicó en 2015 bajo el título: “*Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales*”.²³³ Asimismo se concluyó que el IML:
 - α) Evitaría la necesidad de negociar bilateralmente los tratados.
 - β) Crearía la oportunidad para los países en desarrollo de beneficiarse del Proyecto BEPS.
 - γ) Incrementaría la coherencia y consistencia de la red de Tratados, proporcionando certeza para compañías.
- b) Fase 2: En esta fase se desarrolló el IML, cuyas negociaciones concluyeron en noviembre de 2016, en él se implementaron una serie de medidas con la finalidad de disminuir las prácticas BEPS. Entró en vigor el 1º de julio de 2018, los signatarios incluyen jurisdicciones de todos los continentes y todos los niveles de desarrollo, incluido México, quien lo

²³³ Disponible en: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264267435-es.pdf?expires=1557628329&id=id&accname=guest&checksum=BA0C7B3EFCD8C52AF526115C4B3F0451> [consulta 1º de mayo de 2019].

firmó el 07 de junio de 2017;²³⁴ por otra parte, otras jurisdicciones también están trabajando activamente hacia su firma.

La Parte IV del IML es la que se encuentra enfocada a plantear las cuestiones relacionadas con el establecimiento permanente, por lo que a continuación se analizan:

3.1.3.4.1 “Artículo 12 – Elusión artificiosa del estatus de establecimiento permanente a través de acuerdos de comisión y estrategias similares”

La redacción del artículo es similar a la del artículo 5o, párrafo 5 del MOCDE, analizado en el capítulo 3.2.3.2.1 del presente trabajo. Así, el párrafo primero de este artículo 12, contiene la de definición un agente dependiente y su vinculación a un establecimiento permanente.

Por otro lado, tal y como se analizó en el capítulo 3.2.3.2.1 del presente trabajo, el segundo párrafo de este artículo 12 señala la excepción de configurar un establecimiento permanente respecto de un agente independiente, así como la excepción de la aplicación del párrafo, respecto de las partes relacionadas, figura que es muy similar a lo señalado en el párrafo 6, del artículo 5o del MOCDE.

Finalmente, el IML contiene las llamadas “*cláusulas de compatibilidad*”, que establecen que alguna disposición adoptada en algún convenio para evitar la doble tributación aplicaría “en lugar” o “ausencia” de disposiciones similares y existentes en el convenio.²³⁵

En el caso del artículo 12, la cláusula de compatibilidad se encuentra en el párrafo tercero, en donde se indica que el párrafo 1, se aplicará en sustitución de las disposiciones señaladas en los convenios para evitar la doble tributación, sólo en el

²³⁴ Cfr OCDE y G/20, Signatories and Parties to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting. Status as of 9 April 2019, OCDE y G/20, p. 2. Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf> [consulta 1º de mayo de 2019].

²³⁵ Cfr Het, Koen vat't (coord.), *op cit.* p. 675.

caso de que exista en dicho convenio la figura de agente independiente, en relación con el párrafo 2, se señala que existirá una sustitución a los convenios para evitar la doble tributación cuando el mismo convenio determine la excepción a la configuración de establecimiento permanente de un agente independiente.

3.1.3.4.2 “Artículo 13 – Elusión artificiosa del estatus de establecimiento permanente a través de exenciones de actividades concretas”

El párrafo 1º de este artículo posibilita a los Estados a aplicar dos opciones o ninguna de las opciones para la configurar el establecimiento permanente en las actividades en auxiliares o preparatorias exceptuadas del establecimiento permanente. A continuación, se presenta un cuadro comparativo de ambas opciones:

Párrafo 2º (Opción A)	Párrafo 3º (Opción B)
No obstante lo dispuesto en un Convenio fiscal comprendido en el que se defina el término “establecimiento permanente” se entenderá que dicho término no incluye:	No obstante lo dispuesto en un Acuerdo fiscal comprendido en el que se defina el término “establecimiento permanente”, se entenderá que dicho término no incluye:
a) las actividades mencionadas expresamente en el Acuerdo fiscal comprendido (antes de su modificación por este Convenio) como actividades que no constituyen un establecimiento permanente, con independencia de que esa excepción a la condición de establecimiento permanente dependa de que la actividad tenga un carácter auxiliar o preparatorio;	a) las actividades enumeradas expresamente en el Convenio fiscal comprendido (antes de su modificación por este Convenio) como actividades que no constituyen un establecimiento permanente, con independencia de que esa excepción a la condición de establecimiento permanente dependa de que la actividad tenga un carácter auxiliar o preparatorio, excepto en la medida en que la disposición en cuestión del Convenio fiscal comprendido prevea expresamente que una actividad concreta no se considerará que constituye un establecimiento permanente cuando tenga carácter auxiliar o preparatorio;
b) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de desarrollar, para la empresa, una actividad no incluida en el subapartado a);	b) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de desarrollar, para la empresa, una actividad no descrita en el subapartado a), a condición de que dicha actividad tenga carácter auxiliar o preparatorio;
c) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) y b)	c) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) y b),
a condición de que dicha actividad o, en el caso del subapartado c), el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios tenga carácter auxiliar o preparatorio.	a condición de que la actividad global del lugar fijo de negocios que resulte de dicha combinación tenga carácter de auxiliar o preparatorio.

Fuente: Elaboración propia

El cambio fundamental entre ambas opciones radica en que la Opción B acentúa la no consideración de un establecimiento permanente cuando las actividades tengan el carácter auxiliar o preparatorio, asimismo, la opción B enfatiza en que estas actividades deben ser analizadas globalmente y no conforme al negocio que una empresa lleva a cabo en un país.

Por otro lado, el 4º párrafo de este artículo hace referencia a que fragmentación de actividades no configura un establecimiento permanente, lo anterior es muy similar a lo señalado en el párrafo 4.1, del artículo 5o del MOCDE, analizado en el capítulo 3.2.3.2.2 del presente trabajo.

La cláusula de compatibilidad de este artículo se encuentra en el párrafo 5, en el que se indica que los párrafos 2, 3 y 4 se aplicarán en sustitución de las disposiciones señaladas en los convenios para evitar la doble tributación se aplicarán en el caso de que se incluya un listado de actividades concretas de las que se considere que no constituyen un establecimiento permanente incluso si la actividad se ejerce a través de un lugar fijo de negocios.

3.1.3.4.3 “Artículo 14 – Fragmentación de contratos”

Este artículo indica que no se configurará establecimiento permanente cuando un proyecto de construcción, un proyecto de instalación u otro proyecto, cuando éstos se realicen durante uno o más plazos de tiempo que en conjunto excedan de 30 días, sin superar el plazo o plazos previstos en la disposición pertinente del convenio para evitar la doble tributación respectivo.

Al respecto, se observa que este artículo 14 se encuentra redactado en el mismo sentido que el análisis a que hacen referencia los comentarios al artículo 5o párrafo 3 del MOCDE, analizado en el capítulo 3.2.3.2.3 del presente trabajo.

Respecto de la cláusula de compatibilidad de este artículo, se señala que este párrafo se aplicará en sustitución o en ausencia de las disposiciones señaladas en los convenios para evitar la doble tributación que intenten fragmentar contratos en

múltiples partes para evitar la aplicación de los plazos que determinan la existencia de un establecimiento permanente.

3.1.4 Ambiente “*Post BEPS*” de la economía digital.

En un ambiente “*Post-BEPS*”, es decir, a casi cuatro años de haber concluido las investigaciones del Proyecto BEPS y de implementarse grandes avances en materia tributaria internacional, la OCDE ha llevado a cabo diversos monitoreos respecto de las implementaciones de algunas de las acciones.

Así, en 2018 publicó el informe provisional de denominado “Desafíos Fiscales Derivados de la Digitalización”;²³⁶ y en marzo de 2019 el TFDE realizó una consulta pública respecto de los elementos a considerar en el análisis de presencia económica significativa en la creación del nuevo nexo al establecimiento permanente, asimismo llevó a cabo una conferencia magisterial del mismo tema.

En ese sentido, el progreso actual en la implementación del Proyecto BEPS, para la digitalización ha tenido un impacto en el comportamiento de las empresas altamente digitalizadas, si bien todavía es relativamente temprano, está claro que los países han recorrido un largo camino para lograr una implementación generalizada de las diversas medidas de BEPS, y que esto ya está teniendo un impacto.

No obstante la tasa de implementación de las disposiciones relacionadas con las Acciones 7 y 15 actualmente es baja, algunas empresas multinacionales digitalizadas, por ejemplo, Amazon, eBay y Facebook, ya han comenzado a cambiar sus estructuras comerciales basadas en modelos de ventas remotas a modelos de revendedores locales.

Asimismo, un número significativo de empresas multinacionales ya han tomado medidas proactivas dirigidas a alinear sus estructuras corporativas con su actividad económica real, ya sea reconsiderando sus posiciones de precios de transferencia

²³⁶ Disponible en: <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm> [consulta 29 de abril de 2019].

y/o reubicando activos valiosos, como intangibles, en jurisdicciones donde se llevan a cabo actividades económicas sustanciales.

Es así que existe evidencia de que las empresas multinacionales digitales están empezando a cambiar la naturaleza de sus acuerdos de planificación fiscal para fines de impuestos corporativos en algunos países y regiones.

Respecto del nuevo nexo que se planea implementar en la definición de establecimiento permanente para las operaciones llevadas a cabo mediante modelos económicos basados en la economía digital, el Informe señala que para realizar este compromiso se requiere refinar el análisis de precios de transferencia en ciertas características de los modelos de negocios altamente digitalizados, con el fin de estudiar su impacto.²³⁷

Sobre la base de este análisis adicional, se anticipa que se trabajará hacia una solución basada en un consenso internacional para 2020. Este es un objetivo desafiante, dada la complejidad y la naturaleza aún en evolución de los temas involucrados, y se promete una actualización para este 2019.

El TFDE también monitoreará continuamente los estudios desde la evolución de las nuevas tecnologías y los modelos de negocios en rápida evolución, hasta la adopción y el impacto de las propuestas legislativas de los países que son potencialmente relevantes a la digitalización.

Dentro de este proceso, se contempló una oportunidad para discusiones detalladas entre los miembros, así como para recopilar información de un grupo más amplio de partes interesadas, incluidas las empresas, la sociedad civil y la academia, el cual tomaría en cuenta las limitaciones particulares y el entorno que enfrentan los países en desarrollo, lo que derivó de la consulta pública realizada en marzo de 2019.

Así, los días 13 y 14 de marzo de 2019, el TFDE organizó en París, Francia, las conferencias de las propuestas presentadas en las consultas públicas, en las que

²³⁷ Cfr OCDE y G/20, *Tax Challenges Arising ...*, *op. cit.*, p. 173.

se expusieron diversas propuestas mediante 2 pilares: “Pilar 1: Ubicación de la Utilidad y las Reglas del Nexo” y ii) “Pilar 2: Consideraciones de Diseño y Administración”.

Las propuestas públicas relevantes del “Pilar 1: Ubicación de la utilidad y las reglas del nexo” son las siguientes:²³⁸

- Contar con un balance entre la política de determinación de impuestos y los negocios.
- Una problemática que ven las empresas es determinar el valor de los bienes y productos comercializados principalmente a través de ventas directas por internet, esto con la finalidad de determinar la base gravable del impuesto sobre la renta, ya que, si bien existe una ganancia, también lo es que para desarrollar el producto se requirió una pérdida, misma que se pudo haber realizado en cualquier país y no en el mismo donde se genera la ganancia y al momento de enterar en el país donde se genera la ganancia no se está considerando dicha pérdida.

Al respecto, existen diversas propuestas como la de identificar el valor de los productos mediante el uso de un “*safe harbor*”²³⁹ a través del cual se le otorgue el 50% del valor al resultado y del 50% del valor a las utilidades del bien. Atendiendo a que esta medida es más sencilla y siempre pueden revisarse los montos.

²³⁸ Los días 13 y 14 de marzo de 2019, la OCDE llevó a cabo un ciclo de conferencias respecto de las consultas públicas para determinar los factores a incluir para identificar la presencia económica significativa, así como los elementos con los que cuentan las administraciones locales de los Estados para poder llevar a cabo este análisis. Esos videos se encuentran disponibles en las siguientes páginas de internet: <http://video.oecd.org/5524/or/Public-Consultation-Tax-Challenges-of-Digitalisation.html>, <http://video.oecd.org/5525/or/Public-Consultation-Tax-Challenges-of-Digitalisation.html> y <http://video.oecd.org/5526/or/Public-Consultation-Tax-Challenges-of-Digitalisation.html> [consulta 20 de marzo de 2019].

²³⁹ Medidas que aplican automáticamente, sin necesidad de llevar a cabo un análisis preliminar. Cfr Het, Koen vat't (coord.), *op cit.* p. 326.

También debe considerarse la existencia de distintos valores que se le pueden asignar a la distribución de los productos, atendiendo al modelo de negocio que utiliza la empresa, ya que no es lo mismo atender un modelo de negocios B2B a un modelo B2C, además existen más ventas de bienes intangibles en el modelo de negocios B2B, por ejemplo, en el caso de las licencias que se venden a las compañías.

Otra propuesta para asignar el valor y la ubicación de los bienes intangibles es tomar como base la guía implementada como parte de la Acción 8 del Proyecto BEPS, sin embargo, no existe un consenso.

- Como principio general del nexo se deben considerar factores físicos como el personal que labora para la empresa y la manera en que se distribuye el capital (inversiones de ventas), ya que esto genera valor a la compañía.
- Otra problemática para las empresas consiste en la complejidad que requiere seguir todas las normas de las jurisdicciones a que se someten por la comercialización de bienes vía internet, así que sugieren que la solución global cuente con reglas sean similares.
- Por último, se propone que para analizar la presencia económica significativa debería existir un análisis caso por caso del modelo de negocios con que cuenta la compañía, ya que las empresas comercializan bienes y servicios por internet con modelos distintos.

Por otro lado, las propuestas públicas relevantes del “Pilar 2: Consideraciones de Administración y Diseño” fueron los siguientes:

- Las administraciones locales de los países en vías de desarrollo no podrían contar con la infraestructura necesaria para llevar a cabo el análisis de presencia económica significativa.

- Se propone que los países decidan sus propias tasas impositivas, siempre y cuando exista una tasa mínima, lo anterior debido a que, si todos los países conservan la misma tasa, el impuesto se pagaría en el lugar correcto, además habría simplicidad y precisión.
- Se propone que los impuestos pagados en el extranjero sean acreditables en el estado de residencia respecto de la tasa mínima determinada internacionalmente.
- Se propone que se defina concretamente a las empresas que conforman un grupo empresarial multinacional para prevenir la evasión en figuras como distribución de riesgos y los contratos de comisión.
- Se propone que el alcance de los pagos cubiertos debe ser limitado y no debe aplicarse a los pagos entre empresas de cursos ordinarios, como los productos y servicios. La aplicación de la función de rechazo al pago de productos y servicios, por ejemplo, puede alentar a los contribuyentes a deshacer los acuerdos de distribución (Situación opuesta a lo que la Acción 7 pretende).

Con base en las consultas antes señaladas, durante la reunión plenaria del Marco Inclusivo celebrada los días 28 y 29 de mayo de 2019, la OCDE aprobó el “Programa de trabajo para desarrollar una solución de consenso a los desafíos tributarios que surgen de la digitalización de la economía”,²⁴⁰ mismo que fue presentado a los Ministros de finanzas del G/20 durante la Declaración Ministerial del G20 sobre comercio y economía, que se celebró los días 07 y 08 de junio de 2019. Atendiendo a este trabajo, se espera la implementación una solución global para 2020.

²⁴⁰ Disponible en <http://www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.pdf> [Consultado el 10 de junio de 2019].

3.2 Configuración del establecimiento permanente en el comercio electrónico, en la legislación fiscal mexicana

3.2.1 El Establecimiento Permanente en el Comercio Electrónico en la LISR

La LISR, en sus artículos 2o y 3o no contempla una normatividad especial respecto a los modelos de negocios basados en la economía digital, ya que la configuración de establecimiento permanente sigue siendo muy similar a la del MOCDE de 2010, es decir, con un enfoque a la presencia física.

Sin embargo, a diferencia del MOCDE de 2010, el artículo 2o de la LISR²⁴¹ sí considera los supuestos en los que un agente independiente que no cuente con poderes para firmar en nombre de la empresa residente en el extranjero, configurare un establecimiento permanente.

Básicamente estos supuestos describen las situaciones en las que una persona establecida en el territorio nacional no cuenta con autorización para concluir contratos en nombre de la empresa no residente, y que hace la negociación de dichos contratos o es parte del grupo empresarial del residente extranjero, supuestos analizados en la Acción 7 del BEPS.²⁴²

Por tanto, si un residente en el extranjero obtuviera ingresos a través de un ciber sitio administrado por un agente independiente que se ubicara en territorio nacional, con facultades para negociar los contratos o que fuera parte de relacionada del residente en el extranjero, el SAT podría considerar la configuración de un establecimiento permanente.

Una situación distinta es el caso de las actividades preparatorias o auxiliares que no configuran un establecimiento permanente atendiendo a lo señalado en el artículo 3o de la LISR, ya que se encuentra redactada en el sentido del MOCDE de 2010, por lo que no existe la excepción de verificar si las actividades preparatorias o

²⁴¹ Ver capítulo 1.2.1.1.4.2.2.1 del presente trabajo.

²⁴² Analizada en el capítulo 3.2.3.2.1 del presente trabajo.

auxiliares que realiza la empresa en territorio nacional son parte del modelo de negocio de la misma o de su grupo empresarial.

En caso de que la LISR configurara como establecimiento permanente a los lugares de negocios antes señalados, para determinar el valor del servicio de llevar a cabo dicha actividad del modelo de negocios, aplicaría lo dispuesto en el artículo 179, párrafo octavo de la LISR,²⁴³ y se deberían utilizar los precios de transferencia y las Guías sobre precios de transferencia y las modificaciones, aun así se observa un mayor beneficio para los Estados cuyos sus residentes sean los propietarios o inversionistas del negocio.

3.2.2 Aplicación del MOCDE, sus comentarios y el IML en la legislación tributaria mexicana

Como se analizó en el capítulo 1.2.1.1.3.2 del presente trabajo, la LISR dispone que la aplicación de los beneficios de los tratados para evitar la doble tributación depende de un análisis mediante el cual se acrediten diversos supuestos.

Asimismo, como se analizó en el capítulo 1.2.1.1.3.1 del presente trabajo, México tiene celebrados diversos convenios para evitar la doble tributación, los cuales en su mayoría están basados en los modelos de convenio realizados por la OCDE y la ONU.

Al respecto, la OCDE basada en los trabajos del Proyecto BEPS, modificó el MOCDE y creó el IML, lo que significa que los convenios para evitar la doble tributación que hubieran sido creados con forma al MOCDE, ya contienen las modificaciones que favorecen la recaudación, documentos que México suscribió sin reservar algún tema referente a la Acción 7 del BEPS.

Esto significa que los convenios para evitar la doble tributación basados en el MOCDE que México haya firmado se regirán por los nuevos criterios del Proyecto BEPS, siempre y cuando no contravengan la legislación mexicana, únicamente por

²⁴³ Analizado en el capítulo 1.2.5.2.1. del presente trabajo.

lo que respecta a los convenios signados con base en el MOCDE, no así respecto de otros convenios basados en otros modelos, como por ejemplo el Modelo de Convenio de la ONU.

3.2.3 Iniciativas y modificaciones a la legislación fiscal relacionadas con el comercio electrónico

En México, el poder legislativo parece no estar interesado en regular el pago de contribuciones de operaciones derivadas del comercio electrónico, ya que únicamente se ha intentado hacer una reforma a la legislación tributaria para regular el pago del impuesto sobre la renta, por su parte, el poder ejecutivo, mediante la RMF 2019 comenzó a interesarse por las actividades que se llevan a cabo en el comercio electrónico.

3.2.3.1 Ley del Impuesto sobre los Ingresos Procedentes de Servicios Digitales

En septiembre de 2018 se presentó ante la Cámara de Diputados la iniciativa de la “Ley del Impuesto sobre los Ingresos Procedentes de Servicios Digitales”, la cual busca que las empresas nacionales y extranjeras paguen un impuesto equivalente a 3% de sus ingresos brutos totales generados por la prestación de sus servicios digitales, lo anterior derivado de la falta de un consenso a nivel internacional, a la fecha la Cámara de Diputados no se ha pronunciado al respecto.²⁴⁴

Este impuesto está dirigido a las personas físicas y morales residentes y no residentes con un establecimiento permanente en territorio nacional, grava los ingresos obtenidos “(...) *independientemente del lugar en donde se generen (...)*”, respecto de las siguientes actividades:

²⁴⁴ Iniciativa que expide la Ley del Impuesto Sobre los Ingresos Procedentes de Servicios Digitales, suscrita por Integrantes del Grupo Parlamentario del PRD, México, 2018, disponible en http://sil.gobernacion.gob.mx/Archivos/Documentos/2018/09/asun_3734291_20180913_1536243462.pdf [consultada el 11 de mayo de 2019].

- I. *La inclusión en una interfaz digital de publicidad [cualquier tipo de programa informático, incluidos los sitios web o parte de los mismos, y las aplicaciones, incluidas las aplicaciones móviles, accesibles a los usuarios] dirigida a los usuarios de dicha interfaz;*
- II. *La puesta a disposición de los usuarios de una interfaz digital multifacética que les permita localizar a otros usuarios e interactuar con ellos, y que pueda facilitar asimismo las entregas de bienes o las prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios, y*
- III. *La transmisión de los datos recopilados acerca de los usuarios que hayan sido generados por actividades desarrolladas por estos últimos en las interfaces digitales.”²⁴⁵*

Se calcula mediante la aplicación de una tasa del 3% a la cantidad que resulte de disminuir de la totalidad de los ingresos percibidos y las deducciones autorizadas.

Se exenta a los residentes en territorio nacional y residentes en el extranjero con establecimiento permanente que perciban ingresos menores a \$100.00 millones de pesos, así como la totalidad de los ingresos percibidos por el Estado, atendiendo a las situaciones jurídicas señaladas en la LISR.

Asimismo, se exenta del pago del impuesto a las personas morales con fines no lucrativos y fideicomisos, siempre y cuando los ingresos percibidos se destinen a los fines propios de su objeto social o del fideicomiso.

Esta iniciativa propone no considerar como ingresos gravables a los obtenidos por una persona moral del régimen opcional para grupos de sociedades a otra persona moral del mismo grupo, independientemente de las aportaciones a capital que hubieren realizado dichas empresas.

La iniciativa anterior parece tener fundamento en del Impuesto Sobre la Distribución en Línea y Física de Contenido Audiovisual, francés,²⁴⁶ sin embargo, este impuesto francés es indirecto y fue implementado debido a cuestiones ajenas a la problemática de los nuevos modelos de negocios basados en la economía digital,

²⁴⁵ *Ibidem*, p 6.

²⁴⁶ Ver capítulo 3.4.3 del presente trabajo.

por lo que lo único que está haciendo es continuar recaudando la naturaleza del objeto del impuesto, es decir, la transmisión del contenido audiovisual.

En consecuencia, la creación de un impuesto como el que se estableció en Francia no está atacando el problema que existe en México, es decir, la falta de un criterio de vinculación por medio del cual se obligue al pago del impuesto sobre la renta a todas las personas físicas y morales residentes en el extranjero que proporcionan mediante el internet bienes y servicios a usuarios localizados en territorio nacional.

3.2.3.2 Retenciones a las personas que prestan actividades empresariales mediante las plataformas tecnológicas.

La regla 3.11.12 de la RMF 2019 contempla una nueva modalidad para retener el impuesto sobre la renta a los prestadores del servicio de transporte terrestre de pasajeros o entrega de alimentos tales como Uber, Cabify, Easy Taxi, DiDi y Rappi.

Al respecto, las personas morales residentes en territorio nacional o residentes en el extranjero con o sin establecimiento permanente en el país que proporcionen el uso de plataformas tecnológicas a personas físicas para prestar de forma independiente el servicio de transporte terrestre de pasajeros o entrega de alimentos preparados, ya se encuentran facultadas para retener el impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado respecto de los ingresos derivados de la prestación del servicio de transporte terrestre de pasajeros o entrega de alimentos preparados que obtengan las personas físicas que utilicen dicha plataforma para prestar sus servicios de forma independiente.

Esta retención se hará mensualmente sobre el total de los ingresos que el operador de la plataforma efectivamente cobre mediante transferencia electrónica de los usuarios que recibieron el servicio por parte de la persona física y le acumule de esta forma a la persona física que preste de forma independiente el servicio de transporte terrestre de pasajeros o entrega de alimentos preparados a través de la

plataforma tecnológica, por el total de los viajes realizados en el mes que corresponda.

Lo anterior ayuda al SAT a verificar quienes son las empresas que cuentan con una fuente de riqueza obtenida en el territorio nacional y el debido cumplimiento de sus obligaciones fiscales, sin embargo, en caso de que la residencia de las empresas extranjeras que operen mediante una plataforma de servicios digitales se encuentre en un país donde México haya celebrado un convenio para evitar la doble tributación, se tendría que estar a lo dispuesto en el convenio.

Además, de estas plataformas se desprende un vínculo, similar al del agente dependiente que configura un establecimiento permanente, analizado en el capítulo 3.2.3.2.1 del presente trabajo.

Sin embargo, como se observa de la redacción de la RMF 2019, no se está generando ningún vínculo que indique que por conducto de las personas que proporcionan sus servicios de transporte terrestre de pasajeros o entrega de alimentos, los residentes en el extranjero que proveen el servicio de estas plataformas, configuren un establecimiento permanente.

3.3 Según las legislaciones de otros países

3.3.1 La India: El nexo de “presencia económica significativa”

En la India se hizo una enmienda a la Ley del Impuesto Sobre la Renta respecto de las reglas de nexo nacional para propósitos del impuesto a la renta corporativo; esta enmienda expande la definición doméstica del nexo para el ingreso corporativo incorporando el concepto de presencia económica significativa.²⁴⁷

Este nexo constituye un acceso alternativo que permite la tributación de los beneficios de una empresa no residente sobre la base de la fuente,

²⁴⁷ Cfr OCDE y G/20, *Tax Challenges Arising ...*, *op. cit.*, p. 138.

independientemente del nivel de presencia física de esa empresa en la jurisdicción fiscal.

La legislación establece que una presencia económica significativa de una empresa no residente se configura en dos situaciones, a saber:

- Mediante un umbral basado en los ingresos locales que se configura a través de las transacciones que se realicen con respecto a cualquier bien o servicio realizados por un no residente en la India, incluida la provisión de descarga de datos o software en la India, si los pagos derivados de dicha transacción o transacciones durante el año anterior exceden una cantidad prescrita.
- Mediante un umbral basado en el número de usuarios locales a través de un sistema que solicita sus actividades comerciales o su participación en la interacción con tales usuarios en la India, a través de medios digitales.

Estos umbrales crean una obligación fiscal directa en la India, independientemente de la ubicación y/o residencia del contribuyente. Seguidos de una consulta con las partes interesadas, para crear más reglas y guías de implementación que aclaren estos elementos de estos dos umbrales.

La base imponible se limita al beneficio atribuible a transacciones o usuarios conectado a la presencia económica significativa, hasta la fecha, la legislación no sugiere modificaciones a las reglas estándar de asignación de beneficios, o a la manera en que se atribuirán los beneficios a una presencia económica significativa asociada con poca o ninguna presencia física (es decir, en términos de activos tangibles y/o personal).

Sin embargo, aclara que cualquier disposición conflictiva en convenios para evitar la doble tributación, prevalecería este último sobre las reglas del nexo, incluyendo el concepto de presencia económica significativa y solo se aplicaría la legislación local en situaciones no cubiertas por convenios.

3.3.2 Italia: Impuesto sobre transacciones digitales

El Impuesto Sobre Transacciones Digitales se aplica a las empresas residentes y no residentes y en estricta teoría, entró en vigor a partir del 1o de enero de 2019, su objetivo es restablecer la igualdad de condiciones entre los proveedores de servicios digitales y otros proveedores de servicios del comercio tradicional, gravando las transacciones digitales cuyo valor y contenido generado por el usuario, no era recaudado (o al menos era recaudado parcialmente) por las normas de impuestos corporativas existentes.²⁴⁸

Se impone a una tasa del 3% sobre el “valor” de las transacciones imponibles, es decir, el importe de la contraprestación pagada (sin IVA) a cambio de la provisión de servicios digitales suministrados electrónicamente.

Las transacciones imponibles se definen como servicios prestados a través de internet o de una red electrónica, lo que significa que su suministro es esencialmente automatizado, esto implica un mínimo de intervención humana, y es imposible de completar sin tecnología. La lista específica de transacciones imponibles fue emitida el 30 de abril de 2018.

Se aplica solo a las transacciones celebradas con clientes residentes en Italia (incluidos los establecimientos permanentes en Italia de empresas no residentes), aparte de algunas pequeñas empresas definidas e individuos privados, es decir, solo transacciones B2B, el lugar donde se concluye la transacción junto con la residencia y/o ubicación del proveedor, es irrelevante.

La obligación tributaria recae formalmente en el proveedor de las transacciones imponibles, independientemente de su ubicación y/o residencia. Esto incluye típicamente plataformas en línea con sede en el extranjero que suministran servicios B2B a clientes italianos y se exenta del impuesto a proveedores con menos de 3,000

²⁴⁸ Cfr OCDE y G/20, *Tax Challenges Arising ... op. cit.*, p. 144.

transacciones imponibles en un año calendario (es decir, umbral mínimo de actividad).

Existe una responsabilidad solidaria de recaudar el impuesto que recae en el cliente italiano, quien debe retener el impuesto cuando se realiza el pago del servicio y lo remite a las autoridades fiscales el día 16 del mes siguiente al pago, a menos que el proveedor declare en la factura (otros documentos similares) que el umbral de 3 000 transacciones no ha sido superado.

Este impuesto no es acreditable contra ningún otro impuesto italiano adeudado por el contribuyente y no cubre transacciones con pagos que no sean divisas, transacciones B2C y suministros de bienes.

Los proveedores nacionales serán capaces de deducir el impuesto de su base imponible corporativa nacional, mientras que la deducción para proveedores extranjeros dependerá de las normas fiscales corporativas de otros países.

Como el hecho imponible es la realización de la transacción, debe aplicarse a los proveedores de servicios en línea nacionales y extranjeros, independientemente de su nivel de presencia física en Italia y debe quedar fuera del alcance de los convenios de doble imposición.

3.3.3 Francia: Impuesto sobre la distribución en línea y física de contenido audiovisual

En 2003, Francia implementó un impuesto indirecto que se aplica a empresas tanto residentes como no residentes dirigido a ventas y alquileres de “*videogramas*”, es decir, un objeto que contiene contenido audiovisual, como una cinta de video o DVD, lo anterior con la finalidad de financiar su producción doméstica cinematográfica y audiovisual.²⁴⁹

²⁴⁹ Cfr OCDE y G/20, *Tax Challenges Arising ... op. cit.*, p. 146.

En 2004, con el auge del comercio electrónico, el alcance del impuesto se extendió a “*video-on demand*” en línea, es decir, servicios donde se accede a películas y contenidos audiovisuales a través de comunicaciones electrónicas a cambio de un pago.

En 2016, para dar cabida a la creciente importancia de los modelos de ingresos basados en la publicidad, el impuesto fue ampliado a los servicios de video por pedido en línea proporcionados de forma gratuita, pero monetizados a través de los anuncios mostrados a los espectadores. En esa ocasión, la designación del impuesto también se cambió a “impuesto sobre el precio en línea y físico”, coloquialmente conocido como el impuesto “YouTube”.

El impuesto se aplica a una tasa fija del 2%, incrementada al 10% para películas y audiovisuales con contenido que contenga pornografía o incitación a la violencia.

Eso funciona efectivamente como un impuesto minorista sobre el valor de una serie de transacciones definidas concluido con clientes finales.

Las transacciones imponibles incluyen ventas y alquileres de videogramas, junto con servicios de video a pedido en línea donde el acceso a las películas y el contenido audiovisual están disponibles a través de medios electrónicos.

En términos de establecer un nexo con Francia, el impuesto se centra generalmente en el destino de la oferta correspondiente, en el caso de la venta y alquiler de videogramas, la obligación tributaria surge si el lugar de cumplimiento de la venta o servicio está en Francia.

En el caso de los servicios de video a pedido en línea, la obligación tributaria surge si la “audiencia”, es decir, una persona que ve el contenido no sujeto a IVA se encuentra en Francia ya sea como residente o no residente.

Además, la ubicación, residencia o estado del proveedor de la cobertura es irrelevante para el impuesto.

No obstante, el proveedor contribuyente y tiene la responsabilidad de reportar y retener el impuesto, los contribuyentes típicos incluyen proveedores nacionales o extranjeros que alquilan o venden videos en Francia, o proporcionan servicios de video a pedido en línea a usuarios ubicados en Francia. Asimismo, la legislación hace una referencia explícita a las plataformas en línea, cuya actividad es alojar, transmitir e indexar contenido digital para una gran audiencia, como contribuyentes potenciales independientemente de su residencia fiscal o ubicación física.

También como una forma de alentar a los contribuyentes extranjeros sin presencia física en Francia a cumplir con estas normas, los requisitos específicos de información se aplican a la publicidad, intermediarios radicados en Francia en relación con los pagos recibidos de anunciantes o patrocinadores.

La base imponible se compone de dos elementos:

- La contraprestación pagada (sin IVA) por la compra, alquiler o acceso a contenido audiovisual en línea; y/o
- La contraprestación pagada (incluso a través de un intermediario publicitario) por la visualización de anuncios y/o patrocinios vinculados a un particular.

3.3.4 Reino Unido: El Impuesto Sobre las Utilidades Desviadas

El Impuesto Sobre las Utilidades Desviadas (DPT) es un impuesto recaudado a una tasa de 25%, más alta que la tasa impositiva corporativa estándar internacional del 19% en 2017, con un alcance limitado para beneficios que se consideran desviados artificialmente del Reino Unido.²⁵⁰

Es combinado con un régimen administrativo muy específico, basado en un período de revisión de 12 meses, durante el cual debe existir un diálogo entre el

²⁵⁰ Cfr OCDE y G/20, *Tax Challenges Arising ... op. cit.*, pp. 149 a 150.

contribuyente y las autoridades fiscales para determinar la obligación tributaria definitiva.

Los beneficios desviados del Reino Unido están identificados de acuerdo con dos reglas básicas, que cubren potencialmente una amplia gama de los acuerdos del BEPS y no se limitan a estructuras utilizadas por empresas altamente digitalizadas, a saber:

- a) La regla evitada de establecimientos permanentes.

Este aspecto del DPT se centra en las empresas no residentes que han celebrado arreglos artificiales para evitar un establecimiento permanente en el Reino Unido, se combina con un alto umbral de ventas para limitar su impacto y su régimen de cumplimiento a las grandes empresas multinacionales sobre algunos elementos de la definición tradicional de establecimientos permanentes para fines del impuesto a la renta y comparten algunos objetivos políticos comunes con los cambios propuestos en la definición de empresas multinacionales señalados en la Acción 7 del Proyecto BEPS.

Está diseñado para apuntar a un tipo específico de estructura comercial: el uso de una “empresa de facturación” en el extranjero con el apoyo de personal local, que por lo general es una subsidiaria o sucursal local, con el objetivo de suministrar remotamente bienes y servicios a clientes finales directamente desde la “empresa de facturación” en el extranjero, en lugar de la filial o sucursal local que lleva a cabo la actividad de ventas de fondo, tales arreglos se caracterizan generalmente por empleados dedicados a la venta de productos y servicios a clientes locales, pero con los contratos firmados en el extranjero.

El propósito de la estructura es suministrar bienes y servicios a clientes en el país con la ayuda de actividades locales sin crear un agente dependiente, es decir, un establecimiento permanente en ese país. En la práctica, a menudo están disponibles para las empresas que ofrecen bienes y servicios digitales. La estructura está dentro del alcance del DPT si es razonable suponer que “uno de los propósitos

principales” del acuerdo en relación con los suministros entrantes, es decir, la actividad de la persona en el Reino Unido, o de la compañía residente, o ambas cosas, es evitar un establecimiento permanente en el Reino Unido y pagar el impuesto sobre la renta.

De ser aplicable, la medida permite la tributación de la entidad extranjera que lleva los suministros como si estuviera realizando su comercio a través de un establecimiento permanente en el Reino Unido.

La base imponible debe determinarse de acuerdo con las normas estándar del impuesto sobre la renta, incluida la fijación de precios de transferencia, a través de las administraciones locales en el momento de la emisión del aviso de cobro, pero sujeto a revisión y modificación durante un “período de revisión” de 12 meses.

Además, la regla de disposición alternativa del DPT puede aplicarse para denegar total o parcialmente la deducción de una erosión de la base de pago incurrido por la entidad extranjera, junto con un cargo del 25% en lugar de la retención de impuestos sobre los pagos de regalías realizados por el contribuyente no residente en relación con el establecimiento permanente evitado, sujeto a cualquier limitación aplicable bajo los tratados de doble tributación.

b) Regla de provisión alternativa para transacciones intragrupo.

Este aspecto del DPT se basa en algunos elementos de las reglas de precios de transferencia con respecto a la recaracterización. Se enfoca en transacciones intragrupo típicamente involucrando licencias o transferencia de propiedad intelectual, arrendamiento de equipos y servicios de gestión que involucran a empresas residentes en el Reino Unido o empresas no residentes en el Reino Unido con un establecimiento permanente o un establecimiento permanente evitado. Estos acuerdos son utilizados en la práctica por grupos de empresas multinacionales en todos los sectores de la economía.

La regla en comento puede aplicarse tanto a deducciones excesivas (por ejemplo, pagos de reducción de la base) como a ingresos subestimados (por ejemplo, transferencia de activos por un precio infravalorado, cargo de tarifas de servicio excesivamente bajas), en situaciones donde se cumplen los dos requisitos siguientes:

- El “resultado efectivo de la discrepancia fiscal” y la “prueba de pago del 80%”: la excesiva deducción o el ingreso desviado del Reino Unido está sujeta a una ley extranjera inferior al 80% de la reducción del impuesto del Reino Unido resultante del gasto o reducción en el ingreso (es decir, el beneficio fiscal).
- La prueba de sustancia económica insuficiente: es razonable suponer que el acuerdo está diseñado para lograr que el beneficio fiscal del acuerdo supera otros beneficios financieros.

Para evaluar la base imponible, el acuerdo bajo revisión puede ser ignorado por completo si es razonable suponer que la transacción no se habría concluido en ausencia del beneficio fiscal.

Al evaluar un pasivo DPT inicial (el aviso de cobro), el pago relevante también puede estar sujeto a una desestimación del 30% si es “razonable que se concluya” que el gasto se infló a la luz del Principio de Arm’s Length, por tanto, cualquier responsabilidad del DPT cobrada al final del período de revisión se basará en este principio.

Las características de diseño descritas anteriormente indican que el objetivo principal del DPT no es generar una obligación tributaria distinta, sino actuar como elemento disuasorio y aumentar el cumplimiento de las normas del impuesto sobre la renta.

Situación que se corrobora por el hecho de que en muchos casos el pasivo de DPT, calculado a la tasa más alta del 25%, puede ser sustituido por una reevaluación

de los precios de transferencia para fines de impuestos corporativos durante el período de revisión de 12 meses. La base gravable luego se calculará a una tasa del 19% del impuesto sobre la renta corporativo.

Esto crea un fuerte incentivo para que las grandes empresas multinacionales eviten entrar en el ámbito del DPT y paguen un impuesto sobre la renta adicional, generalmente cambiando sus estructuras comerciales y/o reajusten sus acuerdos de precios de transferencia para reflejar plenamente las ganancias que surgen de la actividad económica del Reino Unido.

Un examen más detenido de la medida indica que el DPT también es, si no primordial, un régimen administrativo único diseñado para incentivar a las grandes empresas multinacionales a ser más transparentes y cooperativas con las autoridades fiscales.

3.3.5 Estados Unidos: El Impuesto sobre la Erosión de la Base y contra el Abuso

El Impuesto sobre la Erosión de la Base y contra el Abuso (BEAT) se adoptó en 2017 como parte más amplia de una reforma al impuesto, comúnmente conocida como la Ley de Recortes de Impuestos y Empleos que permite a Estados Unidos trasladarse de un sistema impositivo corporativo mundial (centrado principalmente en impuestos del país de residencia) a un sistema de impuesto de sociedades territorial híbrido.²⁵¹

Se aplica el BEAT solo a las corporaciones residentes y otras sucursales sujetas al impuesto sobre la renta de los Estados Unidos, y está limitado a transacciones intragrupo específicas que alcancen un determinado nivel de ingresos. Se basa en un enfoque y ajustes de fórmulas para determinar al sujeto pasivo potencial.

El BEAT solo se aplica a los contribuyentes de EE. UU., es decir, a empresas residentes o establecimientos permanentes que pertenecen a un grupo empresarial

²⁵¹ Cfr OCDE y G/20, *Tax Challenges Arising ... op. cit.*, p. 158.

multinacional cuyas actividades en los Estados Unidos superan un alto umbral de ventas, es decir, el promedio anual de ingresos brutos internos de EE. UU. (500 MUSD) en un período de tres años.

Además, el contribuyente de los EE. UU. debe realizar “pagos de reducción de base” que representan el 3% o más de sus deducciones totales reclamadas a efectos del impuesto a la renta (reducido al 2% para ciertos bancos y agentes de seguridad registrados).

En virtud de la legislación, la base de erosión de pagos incluye cualquier cantidad pagada o acumulada por el contribuyente a partes relacionadas extranjeras por la cual la deducción sea permisible, y también incluye los montos pagados a partes relacionadas extranjeras en vinculación con la adquisición de bienes depreciables o amortizables.

Esta definición excluye los gastos que son tratados por la legislación nacional como una reducción en ingresos brutos, en lugar de una deducción de la ganancia bruta, como el costo de los bienes vendidos, así como los siguientes pagos que pudieran ser montos deducibles:

- a) Pagos realizados por servicios de rutina sin un recargo.
- b) Pagos de derivados financieros calificados.
- c) Pagos sujetos a una retención de impuestos en los Estados Unidos.

La fórmula para calcular el BEAT, está determinada por límites de: 10% (reducido a 5% para 2018, y aumentado a 13.5% a partir de 2026) del resultado de la “base gravable modificada” para el ejercicio fiscal correspondiente, definida como la “base gravable corporativa regular”, más los “pagos erosionados de la base gravable”, sobre la obligación tributaria regular del contribuyente (con una tasa del 21%), reducida (pero no por debajo de cero) por los créditos fiscales permitidos en ese año.

CAPÍTULO IV

4 Mejoras regulatorias de México en materia del comercio electrónico Mejoras a la legislación tributaria en materia de Comercio Electrónico

Con base en lo señalado en el capítulo anterior, es concluyente que se requieren las siguientes reformas en materia tributaria:

4.1.1 Implementación de la Acción 7 del BEPS a la LISR

Para implementar las recomendaciones de la Acción 7 del Proyecto BEPS (a través de la renegociación de tratados bilaterales o con la firma del IML), es probable que la LISR se deba reformar para ampliar el concepto de establecimiento permanente, de la siguiente manera:

- a) Imposibilitar la fragmentación de las actividades realizadas por un grupo empresarial multinacional.

Como se analizó en el capítulo 3.2.3.2.2 del presente trabajo, los grupos empresariales multinacionales fragmentan sus actividades realizadas por un grupo empresarial multinacional de manera que simulen ser actividades auxiliares o preparatorias.

Por lo anterior, se propone agregar como último párrafo del artículo 3o de la LISR un párrafo que señale que debe realizarse un análisis caso por caso a las actividades listadas en el dispositivo legal en comento, con la finalidad de verificar si efectivamente se encuentran bajo el supuesto de auxiliares o preparatorias.

A continuación, se propone la siguiente redacción:

Dispositivo Legal Actual	
<p>“Artículo 3. No se considerará que constituye establecimiento permanente:</p> <p><i>I. La utilización o el mantenimiento de instalaciones con el único fin de almacenar o exhibir bienes o mercancías pertenecientes al residente en el extranjero.</i></p> <p><i>II. La conservación de existencias de bienes o de mercancías pertenecientes al residente en el extranjero con el único fin de almacenar o exhibir dichos bienes o mercancías o de que sean transformados por otra persona.</i></p> <p><i>III. La utilización de un lugar de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías para el residente en el extranjero.</i></p> <p><i>IV. La utilización de un lugar de negocios con el único fin de desarrollar actividades de naturaleza previa o auxiliar para las actividades del residente en el extranjero, ya sean de propaganda, de suministro de información, de investigación científica, de preparación para la colocación de préstamos, o de otras actividades similares.</i></p> <p><i>V. El depósito fiscal de bienes o de mercancías de un residente en el extranjero en un almacén general de depósito ni la entrega de los mismos para su importación al país.”</i></p>	
	Propuesta de inserción
	<p>De igual forma, se considerará que un residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente en el país, cuando realice en el territorio nacional las actividades antes enumeradas, si éstas no actúan como auxiliares o preparatorias, en el marco ordinario de su actividad. Para estos efectos, se considera que una actividad es auxiliar cuando corresponde a una que se ejecuta como apoyo, sin formar parte esencial y significativa de la actividad integral del residente en el extranjero; y una actividad preparatoria es aquella que se realiza previamente a la ejecución de lo que constituye la parte esencial y significativa de la actividad integral del residente en el extranjero.</p>

b) Ampliar la figura de agente independiente que configura un establecimiento permanente:

Del análisis realizado en el capítulo 3.3.3.2., se desprende que la LISR se encuentra imposibilitada para crear un vínculo entre los residentes en el extranjero y

las personas que proveen servicios profesionales como agentes dependientes en el territorio nacional y por tanto no configuran un establecimiento permanente.

Es por lo anterior que se propone agregar al artículo 2o de la LISR una fracción que amplíe la configuración de establecimiento permanente, con la finalidad de que se agregue la figura de agente independiente que configura un establecimiento permanente a los prestadores de servicios empresariales, de la siguiente manera:

Dispositivo Legal Actual	
<p>“Artículo 2o.- (...) <i>De igual forma, se considerará que un residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente en el país, cuando actúe en el territorio nacional a través de una persona física o moral que sea un agente independiente, si éste no actúa en el marco ordinario de su actividad. Para estos efectos, se considera que un agente independiente no actúa en el marco ordinario de sus actividades cuando se ubique en cualquiera de los siguientes supuestos:</i></p> <p><i>I. Tenga existencias de bienes o mercancías, con las que efectúe entregas por cuenta del residente en el extranjero.</i></p> <p><i>II. Asuma riesgos del residente en el extranjero.</i></p> <p><i>III. Actúe sujeto a instrucciones detalladas o al control general del residente en el extranjero.</i></p> <p><i>IV. Ejercer actividades que económicamente corresponden al residente en el extranjero y no a sus propias actividades.</i></p> <p><i>V. Perciba sus remuneraciones independientemente del resultado de sus actividades.</i></p> <p><i>VI. Efectúe operaciones con el residente en el extranjero utilizando precios o montos de contraprestaciones distintos de los que hubieran usado partes no relacionadas en operaciones comparables.</i></p>	
	Propuesta de Inserción
	<p>VII. Sea empleado que realiza actividades que lo vinculan de manera directa o indirecta en la realización de las actividades realizadas por el residente en el extranjero.</p>

4.1.2 La creación de un nuevo nexo en la LISR para la configuración del establecimiento permanente

El establecimiento permanente de nuestra LISR tiene como nexo “cualquier lugar de negocios” en el que un residente en el extranjero se desarrolle, parcial o totalmente, actividades empresariales o preste servicios personales independientes,

este lugar se ha concebido como una presencia física en donde no encuadran los modelos de negocios de ventas directas e indirectas por internet.

Sin embargo, si la LISR concibiera como nexo para el establecimiento permanente a la presencia de un residente en el extranjero que tuviera un nivel suficiente de actividad económica en un México, se podría obtener la configuración de establecimiento permanente para estas ventas directas o indirectas por internet.

Por tanto, se propone agregar al artículo 2o de la LISR un antepenúltimo párrafo que disponga lo siguiente:

Dispositivo Legal Actual	
<p>“Artículo 2o.- (...) <i>También se consideran ingresos atribuibles a un establecimiento permanente en el país, los que obtenga la oficina central de la sociedad o cualquiera de sus establecimientos en el extranjero, en la proporción en que dicho establecimiento permanente haya participado en las erogaciones incurridas para su obtención.</i></p>	
	<p>Propuesta de Inserción</p> <p>Se considerará que existe establecimiento permanente cuando una persona física o moral residente en el extranjero, a través de una interfaz digital, obtenga en territorio nacional por la provisión de bienes o servicios, incluida la provisión de datos o software; ingresos procedentes de los clientes o usuarios en territorio nacional superiores al 20% total de sus ingresos en un ejercicio fiscal o cuando cuente una cantidad de usuarios registrados por más de treinta y un días localizados en territorio nacional superior al 20% de sus usuarios totales registrados por más de treinta días en un ejercicio fiscal.</p> <p>Para los efectos de esta ley, se entenderá por interfaz digital a cualquier tipo de programa de cómputo, redes de telecomunicaciones, sistemas operativos, bases de datos, software y aplicaciones, incluidos los sitios de internet o parte de los mismos y las aplicaciones móviles, accesibles a los usuarios o clientes, asimismo, se entenderá por usuario a la persona física o moral que contrata o realiza alguna operación en territorio nacional a través de una interfaz digital.”</p>

Además, toda vez que una autoridad “*solo puede hacer lo que le permite la ley*”, se propone agregar al Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta un artículo

5o bis, que faculte al SAT a realizar un análisis de presencia económica significativa para verificar si las empresas que las empresas que proporcionan bienes y servicios mediante medios electrónicos vía internet, configuran un establecimiento permanente, se propone la siguiente redacción:

Artículo 5o bis.- Para efectos de lo dispuesto en el antepenúltimo párrafo del artículo 2 de la Ley, el Servicio de Administración Tributaria deberá verificar, mediante una base de datos con información de las personas físicas o morales residentes en el extranjero que proporcionen bienes o servicios, incluida la provisión de datos o software a través de una interfaz digital en territorio nacional, si derivado de sus actividades configuran un establecimiento permanente.

Con la finalidad de contar con la información que permita verificar el cumplimiento de las empresas con modelos de negocios basados en la economía digital, el SAT deberá contar facultades para allegarse de una base de datos con información proporcionada por las personas que provean bienes o servicios en territorio nacional a través de medios electrónicos vía internet y de las entidades financieras utilizadas para efectuar los pagos de estos bienes o servicios, tales como las instituciones de crédito y las instituciones Fintech.

Asimismo, ya que las instituciones de crédito y las instituciones de tecnología financiera son las que reciben los pagos en territorio nacional respecto de las empresas con modelos de negocios basados en la economía digital y que tal y como se señaló en el capítulo 3.2.3.1.2.2, por lo general las empresas que cuentan con presencia económica significativa en un Estado fuente, cuentan con formas de pago locales como el uso de tarjetas bancarias y monederos electrónicos locales, con la finalidad de que los usuarios realicen compras continuas, se propone que estas instituciones sean las que retengan el impuesto sobre la renta.

Por tanto, se propone agregar un artículo 55 bis, a la LISR que disponga lo siguiente:

Artículo 55 bis.- Las instituciones que componen el sistema financiero y las instituciones de inteligencia financiera que presten sus servicios como forma de pago de bienes y servicios proporcionados por una interfaz digital, tendrán, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley, las siguientes:

- I. Proporcionar mensualmente a más tardar el 17 de cada mes, la información de las operaciones por una interfaz digital que se realicen en las cuentas abiertas a nombre de los contribuyentes en las instituciones del sistema financiero, en los términos que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.**

- II. Retener y enterar el impuesto aplicando la tasa que al efecto establezca el Congreso de la Unión para el ejercicio de que se trate en la Ley de Ingresos de la Federación sobre las ganancias percibidas respecto de las actividades que realicen las personas físicas y morales no residentes en territorio nacional que proporcionen bienes o servicios en territorio nacional a través de una interfaz digital, como pago provisional. La retención se enterará ante las oficinas autorizadas, a más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente a aquél al que corresponda, y se deberá expedir comprobante fiscal en el que conste impuesto retenido.**

Se proponen las modificaciones anteriores ya que si bien, el Proyecto BEPS, no ha podido llegar a una conclusión de elementos a considerar para el análisis de presencia económica significativa, debido a la dificultad con que cuentan las administraciones locales de otros países para allegarse de la información para realizar dicho análisis, se observa que el SAT si cuenta con los recursos materiales y legales para obtener dicha información.

Tal es el caso que en la regla 2.8.1.26 de la RMF 2019 ya se les otorga a los contribuyentes que obtengan ingresos por arrendamiento y en general por el otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, la posibilidad de utilizar el aplicativo “mis cuentas” para presentar sus declaraciones, recordando que este aplicativo ya contiene un formato prellenado de sus operaciones, debido a la retroalimentación con que cuenta la plataforma del SAT para obtener información de las operaciones.

Por consiguiente, se observa que la infraestructura del SAT es eficiente para compilar información de las actividades de sus contribuyentes y puede allegarse de los recursos para obtener información de las transacciones realizadas mediante internet.

CONCLUSIONES

1. En la actualidad, el Internet ha transformado a las estructuras empresariales, la interacción y los medios para adquirir información, bienes y servicios, las referencias a las empresas más grandes del mundo son Google, Facebook, Microsoft, Apple y Amazon, empresas que reemplazaron a las grandes petroleras y farmacéuticas, cuyos nuevos modelos de negocios les permiten eliminar cargas tributarias a nivel internacional, respecto de impuestos directos e indirectos, al contener prácticas BEPS.

Lo anterior, debido a que estos modelos de negocios propician la facilidad de llevar a cabo actos de comercio sin la necesidad de encontrarse en un mismo lugar, situación que le permite a estas empresas establecer su residencia en Estados con tasas o tarifas del impuesto sobre la renta bajas o nulas.

2. La OCDE y el G/20, mediante el Proyecto BEPS, analizaron las principales lagunas que se encuentran en el MOCDE y en las legislaciones locales de los países integrantes, intentando resolver la problemática a la erosión de la base gravable y el traslado de beneficios, como resultado de las investigaciones, se identificó que existe una falta de regulación fiscal en los nuevos modelos de negocios basados en la economía digital, permitiendo las prácticas en una mayor medida.

Lo cual constituye un avance en materia fiscal internacional, ya que si al menos se asemejara la legislación tributaria global correspondiente a la manera en que deben tributar las personas que utilizan nuevos modelos de negocios basados en la economía digital, se podrían obtener los siguientes beneficios:

- A) Sería más sencillo para las administraciones tributarias contar con la información correspondiente a las empresas con estos modelos de

negocios que les permitan determinar los impuestos locales correspondientes.

- B) De igual manera sería más sencillo para los sujetos pasivos de la contribución que cuenten con modelos de negocios basados en la economía digital, contar con la información que requieren las administraciones locales al momento de requerir la información.
 - C) Lo mismo ocurre si existiera una tasa o tarifa mínima en la determinación del impuesto sobre la renta, ya que de esta manera los sujetos pasivos no irían a jurisdicciones con una tasa o tarifa menor.
3. En un ambiente “*Post-BEPS*”, es decir, a casi cuatro años de haber concluido las investigaciones del Proyecto BEPS y de haberse implementado grandes avances para evitar este tipo de prácticas, aún existen cuestiones por analizar a nivel internacional, debido a una falta de consenso por parte de los países, sobre todo en lo referente a ventas directas por internet.

Lo anterior, ya que para la creación del nexo de presencia económica significativa, se requiere que las administraciones locales cuenten con la información de los usuarios, sin embargo, las empresas que cuentan con modelos de negocios basados en la economía digital se niegan a brindar esta información argumentando que esa información es confidencial, sin embargo, lo que en realidad hacen es vender publicidad a otras empresas con base en las preferencias de sus usuarios.

4. En la actualidad, las empresas con modelos de negocios basados en la economía digital que generan mayores ganancias en México son extranjeras y la población nacional ha aumentado el uso del comercio electrónico, situación que provoca que México sea un estado fuente de

riqueza que cuenta con convenios para evitar la doble tributación que le impiden el cobro del impuesto sobre la renta.

No obstante lo anterior, derivado de los estudios realizados por la OCDE, existen diversas soluciones que favorecerían a México para determinar y recaudar el impuesto sobre la renta a estos grupos empresariales multinacionales que se ahorran millones de pesos al omitir el entero de este impuesto.

Por lo que concluimos que si en México se implementara a su legislación fiscal entendido como un nexo más amplio para la configuración del establecimiento permanente, que podría recaudar los ingresos por concepto de las actividades que desarrollan, parcial o totalmente, las empresas multinacionales que operan con modelos de negocios basados en la economía digital en territorio nacional.

BIBLIOGRAFÍA

- ANZIT GUERRERO, Ramiro, *El Derecho Informático Aspectos Fundamentales*, Argentina, Ediciones Cathedra Jurídica, 2010.
- BETTINGER BARRIOS, Herbert y BETTINGER GARCÍA CORNEJO, Herbert, *Estudio práctico sobre los Convenios Impositivos para evitar la Doble Imposición Tomo I*, 20a ed., México, Ediciones Fiscales ISEF, 2015.
- BETTINGER GARCÍA CORNEJO, Herbert, *Precios de transferencia. Sus efectos fiscales* 9a ed., México, Ediciones Fiscales ISEF, S.A., 2015, p. 20.
- CALDERÓN MEDINA, David, *Comercio electrónico. Una perspectiva tributaria mexicana*, México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2010, p. 189.
- CALVO NICOLAU, Enrique, *Tratado del Impuesto Sobre la Renta*, México, Themis, 2003.
- CAMPERO GUERRERO, Eladio, *et. al*, *Manual práctico de sociedades y asociaciones civiles 2017*, Editorial Tax Editores, México 2017.
- CASTRILLÓN Y LUNA, Víctor M., *Contratos Mercantiles* 6a ed., México, Porrúa, 2014.
- (Comp. Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública), *Erosión de la Base Gravable y la Transferencia de Utilidades descripción y reflexiones*, México, Themis, 2015.
- (Comp. Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública), *Erosión de la Base Gravable y la Transferencia de Utilidades descripción y crítica*, México, Themis, 2015.
- CONTRERAS VACA, Francisco José, *Derecho Internacional Privado Parte especial* 2ª ed., México Oxford University Press, 2012.

- DE LA FUENTE RODRÍGUEZ, Jesús, Tratado de Derecho Bancario y Bursátil, Tomo I 6a ed., México, Editorial Porrúa, 2010.
- GARCÍA NARES, Azucena, *et al.*, Normas de Información Financiera, 4a ed., México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., 2018
- HET, Koen vat't (coord.), BEPS: Coherencia, Sustancia y Transparencia, México, Thomson Reuters, 2017.
- LIAHUT BALDOMAR, Dulce María, Nacimiento y Evolución del Impuesto Sobre la Renta en México, México, Sistema Bibliotecario de la Suprema Corte de Justicia de la Nación Catalogación, 2013.
- MUÑOZ, Carlos, Contratos y Negocios Jurídicos, Tomo II, Argentina, Universidad, 1981.
- PÉREZ CHÁVEZ, José y FOL OLGUÍN, Raymundo, Guía Práctica Fiscal ISR, IVA, IMSS e Infonavit, México, Tax Editores, 2015.
- QUINTANA, Elvia. Ciencia del derecho mercantil. Teoría, doctrina e instituciones, México, Porrúa, 2004.
- RAMOS PRIETO, Jesús (coord.), Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios: Estudios sobre el Plan BEPS de la OCDE, España, Aranzadi, S.A.U., 2016.
- ROJINA VILLEGAS, Rafael, Compendio de Derecho Civil, 29a. ed., México, Editorial Porrúa, 2011
- SÁNCHEZ MIRANDA, Arnulfo, Aplicación práctica del Código Fiscal de la Federación 15a ed., México, Ediciones Fiscales ISEF, 2019, p. 104.
- SÁNCHEZ VEGA, Javier Alejandro, Principios de Derecho Fiscal, México, Ediciones Fiscales ISEF, 2018.

SANTOYO REYES, Jesús Alejandro, Introducción a la Fiscalidad Internacional, México, Editorial Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2016 p. 236.

VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, Derecho Fiscal, Editorial Oxford, México, 2014.

LEGISLACIÓN

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 5 de febrero de 1917, cuya última reforma fue el 12 de abril de 2019

Código Civil Federal, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 26 de mayo de 1928, cuya última reforma fue el 09 de marzo de 2018.

Código Civil Federal, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 26 de mayo de 1928, reformado el 28 de mayo de 1998

Código de Comercio, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 07 de octubre de 1889, cuya última reforma fue el 28 de marzo de 2018.

Código de Comercio, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 07 de octubre de 1889, reformado el 24 de mayo de 1996.

Código de Comercio, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 07 de octubre de 1889, cuya última reforma fue el 28 de marzo de 2018.

Código Federal de Procedimientos Civiles, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 24 de febrero de 1943, cuya última reforma fue el 04 de abril de 2012.

Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981, cuya última reforma fue el 16 de mayo de 2019.

Ley del Impuesto Sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013, cuya última reforma fue el 30 de noviembre de 2016.

Ley de Instituciones de Crédito, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 18 de julio de 1990, cuya última reforma fue el 22 de junio de 2018.

Ley para Regular las Instituciones de Tecnología Financiera, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 18 de marzo de 2018

Modelo de Convenio Tributario Sobre la Renta y Sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, última revisión de 2017.

Modelo de Convenio Tributario Sobre la Renta y Sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, revisión de 2010

Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo, última revisión de 2011

Convención Multilateral para Implementar Medidas Relacionadas con el Tratado Tributario para Prevenir la Erosión Base y el Cambio de Beneficios, creado en 2017.

Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 08 de octubre de 2015, cuya última reforma fue el 06 de mayo de 2016.

Reglamento del Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 02 de abril de 2014.

Resolución Miscelánea Fiscal para 2019, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de abril de 2019.

JURISPRUDENCIAS

Tesis: Sin Nombre, Séptima Época, Informe 1970, Parte II, p. 45.

Tesis: P./J. 52/96, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo IV, octubre de 1996, p. 101

Tesis 330, Apéndice 2000, Novena Época, t. III, p. 350.

Sentencia Ejecutoria de la Contradicción de Tesis 291/2009, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXXI, enero de 2010, p. 643.

Tesis 1a. CCXXXVI/2016 (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. I, septiembre de 2016, p. 519.

REVISTAS

AVENDAÑO CARBELLIDO, Octavio, “Los retos de la banca digital en México”. *Revista del Instituto de Ciencias Jurídicas de Puebla*, México, Vol. 12, No. 41, enero-junio 2018, 2018.

NATERA, Christian R. “¿Qué es BEPS?”, *Revista Contaduría Pública del Instituto Mexicano de Contadores Públicos*, México, núm. 62, febrero 2017.

OROPEZA DORIS, Karina. “La competencia económica en el comercio electrónico y su protección en el sistema jurídico mexicano”, *Universidad Nacional Autónoma de México Instituto de Investigaciones Jurídicas*, México, 2018.

RÍOS RUIZ, Alma de los Ángeles. “Análisis y perspectivas del comercio electrónico en México”. *Revista Perfiles de las Ciencias Sociales*, México, año 3, núm. 5, Julio – Diciembre, 2015.

SIGMOND, Karen, “El Comercio Electrónico en los Tratados de Libre Comercio de México”, *Revista Ius del Instituto de Ciencias Jurídicas de Puebla*, México, núm. 41, enero 2018.

TREJO MARTÍNEZ, Daniel, “Regímenes Fiscales Preferentes y los Estados Unidos”, *Revista Contaduría Pública del Instituto Mexicano de Contadores Públicos*, México, núm. 76, abril 2018.

CIBERGRAFÍA

Asociación de Internet. MX, Estudio de Comercio Electrónico en México 2018, México, Asociación de Internet. MX, 2018, https://www.asociaciondeinternet.mx/es/component/remository/function/download/95/chk,c578a5936ada2b6c6a96d27f7adf81f7/no_html,1/lang,es-es/?Itemid= [consulta 19 de febrero 2019]

Comisión Federal de Competencia Económica. “Rethinking competition in the Digital Economy”. México, Comisión Federal de Competencia Económica, 2019, https://awards.concurrences.com/IMG/pdf/15._ec-economiadigital_web_eng_letter.pdf?46393/0abf57e9890929e922e017b605db8bebf114389e [consultado el 18 de febrero de 2019].

EVANS, David S. “Why the Dynamics of Competition for Online Platforms Leads to Sleepless Nights But Not Sleepy Monopolies”, 2017, https://papers.ssrn.com/sol3/Delivery.cfm/SSRN_ID3025712_code268756.pdf?abstractid=3009438&mirid=1&type=2 [consultado el 28 de febrero de 2019].

G/20 y OMC, “G20 Ministerial Statement on Trade and Digital Economy”, G/20 y OMC, 2019, https://www.wto.org/english/news_e/news19_e/dgra_09jun19_e.htm [Consultado el 10 de junio de 2019].

Iniciativa que expide la Ley del Impuesto Sobre los Ingresos Procedentes de Servicios Digitales, suscrita por Integrantes del Grupo Parlamentario del PRD, México, septiembre 2018, http://sil.gobernacion.gob.mx/Archivos/Documentos/2018/09/asun_3734291_20180913_1536243462.pdf [consultada el 11 de mayo de 2019].

MELL, Peter y GRANCE, Timothy, “The NIST definition of cloud computing. Recommendations of the National Institute of Standards and Technology”, National Institute of Standards and Technology, Estados Unidos, US

Department of Commerce,
<https://nvlpubs.nist.gov/nistpubs/Legacy/SP/nistspecialpublication800-145.pdf>
[consultado el 16 de abril de 2019].

MILLIOU, Chrysovanlantau y PHCHLIVANOS, Lambros, “Choosing Between different Forms of b2b Electronic Marketplaces” Greece, Athens University of Business, Department of International and European Economic Studies, 2008, *https://awards.concurrences.com/IMG/pdf/15._ec-economiadigital_web_eng_letter.pdf?46393/0abf57e9890929e922e017b605db8bebf114389e* [consultado el 04 de febrero de 2019].

OCDE, “Glossary of Tax Terms”, disponible en: *<http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#G>* [consultado el 19 de octubre de 2018].

OCDE, Clarification on the application of the permanent establishment definition in E-Commerce: Changes to the commentary on the model tax Convention on Article 5, Francia, OCDE, Diciembre, 2000, *<http://www.oecd.org/tax/treaties/1923380.pdf>* [25-noviembre-2017].

OCDE, “Transfer pricing: Keeping it at arm’s length”, OECD Observer, Francia, No. 230, enero 2002, corregido en julio 2008, disponible en: *http://oecdobserver.org/news/archivestory.php/aid/670/Transfer_pricing:_Keep_it_at_arms_length.html* [consulta 18 de enero de 2019].

OCDE, Tributación fiscal y comercio electrónico Implantación del marco tributario de la Conferencia de Ottawa, Francia, OCDE, 2002 p. 3, *<http://www.oecd.org/tax/administration/2673607.pdf>* [consultado el 04 de marzo de 2019].

OCDE y G/20. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: Final Report, Francia, OCDE y G/20, 2015, *<http://www.oecd.org/ctp/addressing-the->*

tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm [consulta 10 de marzo 2019].

OCDE y G/20, Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments BEPS Action 7, Francia, OCDE y G/20, 2018, disponible en: <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/additional-guidance-attribution-of-profits-to-permanent-establishments-BEPS-action-7.pdf>. [consulta 09 de mayo 2019].

OCDE y G/20, Cómo abordar los desafíos Fiscales de la Economía Digital Acción 1: Objetivo del 2014 Versión Preliminar, Francia, OCDE y G/20, 2014, <https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf> [consulta 15 de abril 2019].

OCDE y G/20. Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente Acción 7 – Informe final 2015, Francia, OCDE y G/20, 2016, <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264257757-es.pdf?expires=1557097993&id=id&accname=guest&checksum=A0E9A9A003E64A888B976F68A5E51B87>

OCDE y G/20 Garantizar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor, Francia, OCDE y G/20, 2015, <http://www.oecd.org/tax/aligning-transfer-pricing-outcomes-with-value-creation-actions-8-10-2015-final-reports-9789264241244-en.htm>

OCDE y G/20, Paquete definitivo de medidas para llevar a cabo una reforma integral, Francia, OCDE y G/20, 2015 <http://www.oecd.org/tax/beps-2015-final-reports.htm> [consulta 20 agosto 2018].

OCDE y G/20, Plan de Acción BEPS, Francia, OCDE y G/20, 2013 <http://www.oecd.org/tax/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting-9789264202719-en.htm> [consulta 20 febrero 2018].

OCDE y G/20. Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, Francia, Francia, OCDE y G/20, 2015, <http://www.oecd.org/ctp/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm> [consulta 10 de marzo 2019].

OCDE y G/20, Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios Nota Explicativa, Informes Finales 2015, Francia OCDE y G20, 2015, <https://www.oecd.org/ctp/beps-nota-explicativa-2015.pdf> [consulta 20 agosto 2018].

OCDE y G/20, video conferencias “Public Consultation Tax Challenges” de 13 y 14 de marzo de 2019, OCDE, Francia 2019, <http://video.oecd.org/5524/or/Public-Consultation-Tax-Challenges-of-Digitalisation.html>, <http://video.oecd.org/5525/or/Public-Consultation-Tax-Challenges-of-Digitalisation.html> y <http://video.oecd.org/5526/or/Public-Consultation-Tax-Challenges-of-Digitalisation.html> [consultado el 20 de marzo de 2019].

OCDE y G/20, Signatories and Parties to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting. Status as of 9 April 2019, Francia, OCDE y G/20 <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf> [consulta 1º de mayo de 2019].

OCDE y G/20, Tax Challenges Arising from Digitalisation –Interim Report 2018, Francia, OCDE y G/20, 2018, <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264293083-en.pdf?expires=1558223411&id=id&accname=guest&checksum=940CE715420C28659FBC2E64F172B60F>, [consulta 18 de enero de 2019].

OMC, Informe de diciembre de 2018 al Consejo General, OMC, 2018, https://www.wto.org/spanish/tratop_s/ecom_s/ecom_s.htm [consultado el 23 de febrero de 2019]

Página de internet de la OCDE, disponible en: <http://www.oecd.org/tax/plan-de-accion-contra-la-erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-beneficios-9789264207813-es.htm> [consulta 20 agosto 2018].

Página de internet de la OCDE, disponible en <https://www.oecd.org/centrodemexico/15aosdemexicoenlaocde.htm> [consulta 22 octubre 2018]

Página de internet de la OCDE, disponible en <http://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm> [consulta 17 de abril 2019].

Página de internet de la OMC, disponible en https://www.wto.org/spanish/thewto_s/whatis_s/whatis_s.htm [consulta 10 octubre 2018].

Páginas de internet de la ONU, disponibles en http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_UpdateSp.pdf y <https://www.un.org/sustainabledevelopment/es/inequality/> [consultas el 10 octubre 2018].

ROJAS AMANDI, Víctor Manuel “Regulación del comercio electrónico en México”. Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana, México, 2000, <https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/juridica/article/view/11413/10460> [consultado el 20 de febrero de 2019].

ZÚÑIGA SCHRODER, Humberto “Retos de la Organización Mundial del Comercio como consecuencia de la Undécima Conferencia Ministerial en Buenos Aires”, Revista Agenda Internacional, Argentina, vol. 25, núm. 36, 2018, <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/agendainternacional/article/view/20325/20275> [consultado el 23 de febrero de 2019]

DICCIONARIOS

GIFIS H., Steven, Law Dictionary Ed. Barron's, 6a. ed., Estados Unidos, 2010.

Instituto de Investigaciones Jurídicas, Diccionario Jurídico Mexicano, México, Porrúa, 2007.