



UNIVERSIDAD DE MONTERREY

Escuela de

**Derecho y Ciencias Sociales
Maestría en Derecho Fiscal**

**La redefinición del concepto de
Establecimiento Permanente**

Autor

41087 C.P.A. Ana Jovita Padrón Martínez

Asesor

Dr. Ramiro Bravo García

San Pedro Garza García, N.L. 08 de Agosto de 2019

San Pedro Garza García, N. L., a 08 de Agosto de 2019

Dra. Angelina Isabel Valenzuela Rendón
Directora del Programa del Posgrado en Derecho
División de Derecho y Ciencias Sociales
Universidad de Monterrey
Presente.-

Por medio de la presente le comunico a Usted, que he revisado el documento académico final cuyo título es “La Redefinición del Concepto del Establecimiento Permanente en México”, respecto de su forma y contenido, el cual es presentado por la alumna, Ana Jovita Padrón Martínez, del Proyecto de Tesis, de la Universidad de Monterrey. Considero que el documento académico final tiene las características de ejecución y calidad que la Universidad de Monterrey demanda, además cumple con los objetivos y alcance planeado.

Por mi parte, estoy a su disposición para cualquier aclaración que Usted desee hacer.

Cordialmente,

Dr. Ramiro Bravo García

DEDICATORIA

Dedico esta tesis a mi esposo Juan Manuel Flores Valenzuela por su apoyo incondicional, por apoyarme a seguir adelante cada una de las veces que decía ya no puedo, y que aun así creyó en mí y me empujó a terminar este proyecto y cumplir una meta más en mi vida.

A mi hija Ana Sofía de Torreacana Flores Padrón por ser la gran bendición que Dios me dio además de ser la razón por la cual hay que seguir superándose y por quien hago todo lo que puedo para ser su ejemplo a superar.

A mis padres Ana María Martínez y Benito Padrón quienes me han apoyado en todo momento.

A mi asesor el Doctor Ramiro Bravo por su tiempo invertido, además de ser uno de los maestros que tienen mi respeto y admiración por su manera de transmitir sus conocimientos.

A mis maestros quienes nunca desistieron en enseñarme.

A todos los que me apoyaron para escribir y concluir esta tesis.

Para ellos es esta dedicatoria de tesis, pues es a ellos a quienes se las debo por su apoyo incondicional.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN

I.	Antecedentes.....	2
II.	Delimitación del problema	6
III.	Objetivos.....	7
IV.	Justificación.....	8
V.	Hipótesis.....	9
VI.	Marco de Referencia.....	9
VII.	Método.....	16

CAPÍTULO I

LA ECONOMÍA DIGITAL Y EL MODELO DE LA OCDE

1.1	Características y Modelos de la Economía Digital.....	17
1.2	La economía digital en el Modelo de la OCDE.....	22
1.3	La Acción Plan BEPS frente a la economía digital.....	30

CAPÍTULO II

ORIGENES Y CONCEPTO DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN LA OCDE Y LEYES MEXICANAS

2.1	Orígenes del concepto de Establecimiento Permanente.....	39
2.2	El concepto de Establecimiento Permanente en los Modelos de la OCDE.....	41
2.3	El concepto de Establecimiento Permanente en las legislaciones Mexicanas.....	46

CAPÍTULO III.

LA REDEFINICIÓN DEL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

3.1	Medidas del BEPS para evitar la elusión del establecimiento permanente.....	51
3.2	Propuestas de modificación a las exclusiones a los estatus del establecimiento permanente.....	61
3.3	Propuestas de modificación del concepto de establecimiento permanente en México.....	67

CONCLUSIONES.....	77
-------------------	----

BIBLIOGRAFÍA.....	82
-------------------	----

INTRODUCCIÓN

I. Antecedentes

Como históricamente se conoce, el origen del comercio surge gracias al intercambio (*trueque*) de bienes excedentes, ya fuera para su uso o transformación. Posteriormente, evoluciona generando un beneficio para una de las partes, apareciendo con ello el comercio y la figura del primer intermediario: el comerciante. El intermediario no consumía los excedentes adquiridos de un trueque, sino que los utilizaba para otros intercambios en los que exigía un beneficio, y así los productos comenzaron a comercializarse. Posteriormente con la aparición de la moneda es en el Siglo V cuando aparece el “comercio monetario”.¹

Actualmente existen dos tipos de comercio; el primero es el tradicional, que consiste en el intercambio de productos o servicios por una determinada cantidad de dinero, y cuya característica distintiva es el contacto físico y verbal del vendedor y comprador durante la transacción. El segundo tipo es el comercio electrónico, donde el trato comercial no requiere de la presencia física del vendedor y el comprador al momento de la compraventa, ya que esta se realiza por medios electrónicos.²

El comercio electrónico cubre dos tipos de actividades: el primero que corresponde a la entrega material del bien a través de canales tradicionales como son el correo o la mensajería, y el segundo que consiste en un pedido, pago y entrega en línea del bien o servicio intangible, como por ejemplo programas, revistas electrónicas, entre otras.³

¹ Cristina Portales Trueba, Derecho Mercantil Mexicano, Volumen 1 Nociones Básicas Generales, Universidad de Ciudad Juárez, 2002, pág. 19

² Seoane Eloy, La nueva era del comercio electrónico: Historia del Comercio Electrónico, España, Vigo 2013, pág.1

³ Martínez Nadal Apolonida, Comercio electrónico, firma digital, y autoridades de certificación, Tercera Edición, Civitas , Madrid 2001, pág.31

La Procuraduría Federal del Consumidor define al comercio electrónico como el proceso de compra, venta o intercambio de bienes, servicios o información a través de la red. Lo cual representa una gran variedad de posibilidades para adquirir bienes o servicios de proveedores de otras partes del mundo, resultando con ello atractivas por la comodidad y facilidad de realizarlas.⁴

Gracias a la introducción del internet en los años 60's como proyecto de la Agencia de Investigación Avanzada de Defensa,⁵ dio pie al nacimiento y desarrollo del comercio electrónico.

Cronológicamente, se establecen cuatro generaciones en su evolución. La primera, que comienza en el año de 1993 cuando las grandes empresas comienzan a crear sus sitios web con páginas estáticas, creando catálogos de sus productos y en donde la compra se realizaba con un formulario que se enviaba a través de un correo electrónico; en la segunda generación, las empresas crean centros comerciales virtuales que consisten en una infraestructura de tienda virtual en la red en donde ofrecen sus productos e inclusive rentaban espacios para que otras empresas ofrecieran sus productos, se crea además el pago con tarjeta bancaria; durante la tercera generación, se pretende automatizar el envío, se comienza a utilizar el término “marketing en la red” y aparecen los primeros protocolos de pago seguro con las tarjetas electrónicas: y en la cuarta generación, es cuando el acto de compraventa se vuelve completamente dinámico, generado desde un sitio web amigable para el consumidor, en donde gracias a los datos suministrados por éste y a la implementación diversos métodos de seguridad; se crea una base de datos que mejora su

⁴ Procuraduría Federal del Consumidor, Comercio Electrónico, en línea, <http://www.profeco.gob.mx> (consultada, julio 2017)

⁵ Alonso Ana Belén, Comercio Electrónico: Antecedentes, fundamento y estado actual, Madrid, Dickinson 2004, pág. 15

experiencia y proporciona información de hábitos de compra que permitirá al sitio desarrollar mejor sus técnicas de venta .⁶

La evolución de los medios electrónicos ha dado pasos agigantados tanto en las relaciones interpersonales, comerciales e internacionales, hoy en día se refleja un cambio en la cultura humana e incluso en las estrategias empresariales.

Gracias a que los medios digitales, así como las redes sociales, permiten la interacción con creadores, productores, comerciantes y/o empresas de casi cualquier parte del mundo; se han creado canales donde los cibernautas pueden realizar diferentes transacciones tales como, transferencias bancarias, compra de electrónicos, experiencias de viaje, libros físicos y digitales, cursos online, así como la compra de software, aplicaciones, videojuegos, música y videos en streaming, entre otros.

Ésta nueva interacción comercial emanada del uso de tecnologías digitales, ha propiciado el surgimiento de *Startups* cuyo negocio se basa en desarrollar productos o servicios de manera rápida y de fácil acceso que permite generar una ganancia exponencial. Aunado a la adopción de tal tecnología por parte de las empresas tradicionales, quienes buscan evolucionar y aprovechar los beneficios que esta nueva economía ofrece a través de la decisión del internauta al dar un click iniciando una transacción comercial.

⁶ Seoane, Op. cit. pág. 13

De acuerdo a las cifras que muestra el Estudio Electrónico de Comercio en México realizado por la Asociación Mexicana de Internet A.C. en el año 2015 la evolución del comercio electrónico aumentó aproximadamente un 25% en comparación con el año anterior.⁷ El Estudio Electrónico de Comercio en México correspondiente al ejercicio 2016 muestra que 7 de cada 10 internautas mexicanos realizaron compras digitales durante el mes de mayo y julio, mostrando además que las descargas digitales ocupan un segundo lugar, después de la compra de ropa y zapatos; asimismo en dicha encuesta también se encuentra el comercio electrónico de juegos y entretenimiento; software para computadoras; joyas y relojes; electrónicos de consumo, entre muchos más.⁸

Asimismo, el Treceavo Estudio de Usuarios de Internet en México 2017, realizado por la Asociación de Internet, muestra que para finales del año 2016 existen cerca de 70 millones de internautas en México, lo cual significa un 63% de la población, del cual el 50% de ellos realizó una compra en línea.⁹

Hoy en día empresas extranjeras ofrecen sus productos o servicios a través del comercio electrónico, generando con ello miles de millones de ingresos en México. Entre los 14 datos sobre el Comercio Electrónico en México, publicados el 19 de noviembre de 2016, en el periódico el Economista, se menciona que en el 2015 el comercio electrónico tuvo un valor de mercado en nuestro país de 257,090 millones de pesos, lo que representa

⁷ Asociación Mexicana en Internet, “Estudio de Comercio Electrónico en México 2015”, <http://www.asociacioninternet.com>, (consultada, jul 17)

⁸ Asociación Mexicana en Internet, “Estudio de Comercio Electrónico en México 2016”, <http://www.asociacioninternet.com>, (consultada, jul 17)

⁹ Asociación Mexicana en Internet, “13 Estudio sobre los hábitos de los usuarios de internet en México 2017”, <http://www.asociacioninternet.com>, (consultada , jul 17)

un incremento del 59% desde 2014 cuando su valor de mercado fue de 162,000 millones de pesos.¹⁰

Sin embargo, estos ingresos no son captados por las legislaciones tributarias de nuestro país debido a que las características del mismo negocio por internet permiten que no tengan presencia física en México.

Actualmente el sistema tributario mexicano no grava este tipo de comercio, ni existen precedentes jurídicos que indiquen como deben grabarse dichas actividades comerciales, lo cual resulta interesante analizar.

II. Delimitación del problema

Los Modelos de la OCDE, así como los tratados convenidos en nuestro país definen al establecimiento permanente con cuatro hipótesis principales, la primera que es el lugar físico y fijo; la segunda referente a obras de construcción, instalación o montaje; la tercera que son las aseguradoras y la última refiriéndose a los agentes dependientes y/o independientes. La Ley de Impuesto Sobre la Renta establece que para que un residente del extranjero pueda ser afecto al impuesto tiene que tener establecimiento en nuestro país y a su vez el artículo 2 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta lo define como cualquier lugar de negocios en donde se desarrollan las actividades empresariales o se prestan servicios personales independientes, descripción la cual no enmarca las características del comercio electrónico, ya que en ningún momento se establece si el software o nube electrónica en donde se realizan todas las actividades de comercio electrónico es

¹⁰ Requelme Rodrigo, Estado Actual del ECommerce, 14 datos sobre el Comercio Electrónico en México, El Economista, Noviembre 19, 2016, Edición Digital

considerado como establecimiento permanente, razones por las cuales existe dificultad para gravar impuestos a las actividades que se llevan a través de estos medios electrónicos.

Actualmente no existe un concepto específico respecto a los impuestos que gravan al comercio electrónico, motivo por el cual he decidido enfocar este estudio a la fiscalización del comercio electrónico, centrando la problemática con la siguiente interrogante ¿Qué conceptos debe de incluir la figura de Establecimiento Permanente en la Ley de Impuesto Sobre la Renta para gravar la enajenación de bienes o prestación de servicios ofrecidos a través del comercio electrónico por empresas extranjeras en México?

III. Objetivos

a. Objetivo General

Determinar el alcance que debe tener el concepto de establecimiento permanente en la Ley de Impuesto Sobre la Renta para gravar la enajenación de bienes o prestación de servicios ofrecidos a través del comercio electrónico por empresas extranjeras en México.

b. Objetivos Específicos

1. Analizar las características y modelos de la economía digital.
2. Analizar el concepto de establecimiento permanente en los modelos de la OCDE y en la Ley del Impuesto Sobre la Renta
3. Analizar la justificación teórica para un nuevo nexo del Establecimiento Permanente basado en el comercio electrónico.
4. Definir de manera consolidada el concepto de establecimiento permanente.

IV. Justificación

El estudio se limitará únicamente por el Impuesto Sobre la Renta que deben gravar aquellas empresas extranjeras que obtienen ingresos en México por la enajenación de bienes y/o prestación de servicios a través del comercio electrónico, debido a que el objetivo es gravar al sujeto directo del impuesto independientemente del país en donde radique dicho sujeto no se ahondara en el impuesto indirecto que se genera por el producto o servicio, ya que este es pagado por el consumidor final.

El problema se desarrolla en virtud de que actualmente compañías extranjeras obtienen ingresos millonarios en territorio nacional a través del comercio electrónico sin gravar impuestos debido a una carencia legal en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, a través de la cual los conceptos estipulados en ella delimitan al establecimiento permanente como un lugar físico, en el que se lleva a cabo la administración del negocio, así como donde se encuentran los empleados, sin embargo en ningún momento se define para el caso de aquellas empresas que actualmente llevan sus actividades a través de un software o nube electrónica.

Debido a la explosión de avances tecnológicos y al rápido aumento de los porcentajes de venta y prestación de servicios a través de internet, ocasionando con ello que los vendedores realicen estrategias fiscales y que erosionen la base del impuesto en aquellos países que no cuentan con una regulación fiscal específica, provocando con ello menos recaudación de impuestos en nuestro país, motivo por el cual necesitamos estar preparados.

Asimismo, y en virtud de que entra como alcance a la maestría de Derecho Fiscal, es importante analizar cómo se puede redefinir el concepto de establecimiento permanente en la Ley del Impuesto Sobre la Renta y no quedarnos obsoletos en nuestros sistemas tributarios frente a los avances tecnológicos y cambios fiscales que realizan otros países.

V. Hipótesis

La redefinición del concepto Establecimiento Permanente virtual implica considerar la web y/o nube electrónica como elemento para determinar la residencia fiscal de un residente en el extranjero, así como el lugar en donde se encuentre o el país en donde es aprovechado el bien o servicio que se ofrece.

VI. Marco de Referencia

I. Comercio Electrónico

Dentro de las muchas definiciones del Comercio Electrónico podemos encontrar la de Eloy Seoane quien en su libro titulado La Nueva Era del Comercio Electrónico, lo define como *“cualquier tipo de operación comercial en la que la transacción se realiza mediante algún sistema de comunicación electrónico, por lo que no se requiere el contacto físico entre comprador o vendedor”*.¹¹

De acuerdo a la Organización para la Cooperación del Desarrollo Económico (OCDE) el comercio electrónico *“es toda forma de transacción relacionada con*

¹¹ Seoane Eloy, Loc. Cit.

actividades comerciales, basada en el procesamiento y transmisión de datos digitalizados (texto, sonido, imágenes)”¹²

Existen varias maneras de clasificar el comercio electrónico dependiendo de la relación que se establece entre el comprador y vendedor dentro de las cuales podemos encontrar las siguientes: B2B *Business to Business* (entre empresas); B2C *Business to Consumer* (entre empresa y consumidor final); C2C *Consumer to Consumer* (entre consumidores finales); C2B *Consumer to Business* (entre consumidores y empresas).

Ahora bien, respecto a la forma de intercambio también podemos clasificar el comercio electrónico en directo o indirecto. El comercio electrónico directo se realiza cuando el pedido, pago y envío de los bienes intangibles o servicios se realiza en línea y el comercio indirecto es cuando la adquisición de los bienes intangibles se realiza por internet y luego son enviados a través de canales de distribución tradicionales.¹³

2. Impuesto Sobre la Renta

El Impuesto Sobre la Renta se clasifica como un impuesto directo en nuestro país, y es el impuesto que pagan las personas físicas y morales en un ejercicio por la obtención de ingresos derivados de transacciones comerciales tales como la venta, el arrendamiento, la prestación de servicios, entre otras actividades.

¹² Tellez Valdés Julio, Derecho Informático, Tercera Edición, Mac Graw Hill, México, 2004, Pág. 188

¹³ Nuñez Adriana, Comercio Electrónico, Aspectos Impositivos, Contables y Tecnológicos, FEDYE, Buenos Aires, pág.32

Entre las personas obligadas a pagar dicho impuesto se encuentran: las personas físicas y morales residentes en México por todos sus ingresos, sin importar la fuente de riqueza de donde provengan; los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en México por los ingresos atribuibles a dicho establecimiento; los residentes en el extranjero que obtengan ingresos que provengan de fuentes de riqueza ubicados en territorio nacional, y en caso de que no cuenten con establecimiento permanente en el país o que aun no teniéndolo le sean atribuibles a este.

Este impuesto es gravado conforme a una tasa, y esta puede variar dependiendo de los supuestos en los que se encuentre el contribuyente, por ejemplo si se trata de una persona moral puede existir la persona con fines lucrativos que grava a una tasa del 30 % y la que no grava por no considerarse un contribuyente de dicho impuesto como es el caso de las personas morales con fines no lucrativos; así mismo cuando se trata de una persona física la tasa del Impuesto Sobre la Renta puede variar según los ingresos que hubiera obtenido y las obligaciones fiscales que tenga a su cargo.

Tanto una persona física como moral tiene la posibilidad de estar exenta al Impuesto Sobre la Renta, por lo que es importante conocer la actividad y situación en la que se encuentra para poder determinar las posibles exenciones que podría hacer valer atendiendo a las reglas que se establecen en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

3. Establecimiento Permanente

Para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en México un residente en el extranjero puede estar sujeto a dicho impuesto si tiene presencia física en el país, es decir un establecimiento permanente, o en su caso si no la tiene por los ingresos que hubiera obtenido en territorio nacional y que por dicha legislación los considere gravables, todo de conformidad con el artículo 1 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Ahora bien, el artículo 2 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta define al establecimiento permanente como cualquier lugar de negocios en donde se desarrollan las actividades empresariales o se prestan servicios personales independientes, así mismo estipula de manera limitativa los recursos que un extranjero obtiene en territorio nacional por conceptos tales como ingresos obtenidos a través de fideicomisos, por salarios, honorarios, servicios compartidos, jubilaciones, retiros, pensiones, remuneraciones de cualquier tipo que reciban los miembros del consejo, arrendamiento de bienes inmuebles, enajenación de bienes inmuebles, enajenación de acciones.

El artículo 5 del Modelo de la OCDE define al “establecimiento permanente” como un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad; una obra o proyecto de construcción o instalación; así como una persona distinta de un agente independiente que actúe por cuenta de una empresa, 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.

4. Lugar Fijo de Negocios

El C.P.C José Antonio De Anda señala que existen dos elementos principales para la constitución del establecimiento permanente uno que es el lugar de negocios y el otro es que en ese lugar se lleven a cabo, por parte del residente en el extranjero, actividades empresariales y/o prestación de servicios.¹⁴

También menciona que no es necesario ser propietario o arrendador del inmueble en donde se realizan las actividades de una entidad para que se constituya un lugar fijo de negocios, es decir, no es necesario el título formal legal del inmueble. El mero hecho de que una empresa tenga a su disposición un determinado espacio que utiliza para desarrollar sus actividades en el otro Estado, constituye un lugar fijo de negocios para la misma. Sin embargo, la simple presencia de una empresa en cierto espacio, no implica, necesariamente, que este lugar se encuentre a disposición de la empresa.¹⁵

El Modelo de la OCDE menciona los siguientes ejemplos, a efecto de ilustrar cuando se considera que un espacio se encuentra a disposición de una empresa, constituyendo así un lugar fijo de negocios, entre los ellos se menciona el caso del vendedor que visita periódicamente a un cliente en su despacho, el cual no constituye lugar fijo de negocios porque el despacho del cliente no se encuentra a disposición del vendedor. Otro ejemplo es el de un empleado de una sociedad quien realiza su trabajo en otra de las oficinas, las cuales se considerará como un establecimiento permanente de la empresa matriz. Así mismo ejemplifica el caso de una empresa de transportes que utiliza el muelle de descarga que hay en el almacén de un cliente, con objeto de entregarle las mercancías que ha

¹⁴ De Anda Turati José Antonio, “Lugar de negocios y constitución de establecimiento permanente” en *Fisco Actualidades*, Número 2012-5, Marzo 2012, IMPCP, pág. 4

¹⁵ De Anda Turati José Antonio, *Ibid.*

adquirido este último, no constituye un lugar fijo de negocios, debido a que la presencia de la empresa en el muelle es limitada y, por lo tanto, no se encuentra a su disposición. También menciona el caso de un pintor que durante dos años pasa tres días a la semana en un edificio grande de oficinas donde se encuentra su principal cliente se considera que el lugar sí está a disposición del pintor, ya que allí se realizan las funciones más importantes de su negocio (es decir, las obras de pintura) y, por lo tanto, constituyen un lugar fijo de negocios.¹⁶

Néstor Carmona Fernández advierte lo siguiente *“La propia doctrina de la OCDE otorga un apreciable grado de flexibilidad a la noción de lugar de actividad, al ejemplificar este concepto en punto al grado de fijeza de la sede operativa, invocando también la coherencia económica como un factor relevante en su percepción”*.¹⁷

5. Agente Independiente

De acuerdo con la Ley del Impuesto Sobre la Renta, si una compañía residente en el extranjero no cuenta con un lugar de negocios en México mediante el cual lleve a cabo todas o una parcialmente las actividades de su negocio, podría considerarse que tiene establecimiento permanente si opera en México a través de una persona distinta de un agente independiente; 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 que no son primarias ni secundarias para las actividades de negocios de la compañía residente

¹⁶ De Anda Turati José Antonio, Loc. Cit , pág. 5

¹⁷ Carmona Fernández Néstor, “La noción del establecimiento permanente en los tribunales: Las estructuras operativas mediante filiales comisionistas”, en Crónica Tributaria, Número 145-2012, Instituto de Estudios Fiscales, 2012, pág. 41

en el extranjero; o el Agente Independiente que no actúa en el marco ordinario de sus actividades.

Ahora bien, se considera que un agente independiente no actúa en el marco ordinario de sus actividades cuando el agente independiente tenga existencias de bienes o mercancías con las que efectúe entregas por cuenta del residente fiscal en el extranjero; cuando el agente independiente asuma riesgos del residente fiscal en el extranjero; cuando las actividades del agente independiente estén sujetas a instrucciones detalladas o al control general del residente en el extranjero; cuando ejerza actividades que económicamente corresponden al residente fiscal en el extranjero y no a sus propias actividades; cuando perciba sus remuneraciones independientemente del resultado de sus actividades; cuando efectúe operaciones con el residente fiscal en el extranjero utilizando precios o montos de contraprestaciones distintos de los que hubieran usado con partes no relacionadas en operaciones comparables.

Es importante mencionar que el término de establecimiento permanente no incluye la utilización o el mantenimiento de instalaciones con el único fin de almacenar o exhibir bienes o mercancías pertenecientes al residente en el extranjero; la existencia de bienes o de mercancías pertenecientes al residente en el extranjero para ser transformados por otra empresa; la utilización de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recopilar información para el residente en el extranjero; 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; así como el depósito fiscal de bienes o de mercancías de un residente en el extranjero en un almacén general de depósito, ni la entrega de estos para su importación al país.

VII. Método

Los métodos que se utilizarán para el presente estudio son el método analítico a través del cual se analizarán los conceptos jurídicos tanto del establecimiento permanente, lugar fijo de negocios, agente dependiente e independiente en el comercio electrónico, con el objetivo de delimitar y proponer que conceptos se deberían incluir en el concepto de establecimiento permanente en la ley del Impuesto Sobre la Renta para gravar los ingresos que obtienen las compañías extranjeras en México; otros de los métodos aplicables serán el histórico y el socrático, el primero en virtud de que será necesario conocer como evolucionó el concepto de establecimiento permanente a través de la historia hasta llegar a lo que se considera en la actualidad, y el segundo en virtud de que se elaboraran varias interrogantes respecto a cómo lo aplican otros países pudiendo con ello llegar a determinar la verdad.

I. CARACTERÍSTICAS Y MODELOS DE LA ECONOMÍA DIGITAL

1.1 Características y Modelos de la Economía Digital

El proceso de desarrollo de la tecnología de la información y la comunicación da como resultado lo que conocemos como la economía digital. Todos estos cambios han hecho que la tecnología pueda estar al alcance de la mayoría y a un precio accesible, mejorando así los procesos comerciales e impulsando la innovación en todos los sectores de la economía. Por ejemplo, existen personas que ofrecen a sus clientes la posibilidad de realizar pedidos en línea, a la par de ofrecer publicidad a la medida de cada cliente y prestar un servicio personalizado; otros ofrecen servicios para rastrear a través de un GPS ciertas mercancías o transportes a lo largo y ancho del mundo; las compañías que se dedican al turismo ofreciendo viajes, vuelos y hoteles, todo en línea; otras son las instituciones bancarias que ofrecen sus servicios y el acceso a nuevos productos en línea; y también podemos encontrar a proveedores que ofrecen servicios educativos a distancia, lo que les permite familiarizarse expandirse de manera mundial; así como los medios de comunicación y radiodifusión que actualmente no utilizan los medios tradicionales, sirviéndose de las redes sociales y de contenidos generados por los propios usuarios.

Debido a que la economía digital cada día está en constante crecimiento, resulta difícil delimitar y separar el radio de acción de la economía digital del resto de la economía a efectos fiscales. En virtud de que la economía es objeto de una constante evolución, de ahí la importancia de considerar los avances tecnológicos y toda perspectiva de futuro para determinar su impacto fiscal.

Desde una perspectiva fiscal, las características claves de la economía digital y sus modelos de negocio se encuentran: la movilidad de los intangibles en los que se sustenta, en gran medida, la economía digital; los usuarios y las funciones comerciales.

a) Movilidad de los activos intangibles. El desarrollo y la explotación de activos intangibles son aspectos clave de la economía digital. El valor y el crecimiento económico de las empresas dedicadas a la economía digital consiste en una importante inversión en este tipo de activos y su desarrollo las cuales están muy ligadas al software y los recursos destinados a la investigación y al desarrollo para actualizar el software existente o para desarrollar nuevos programas.

Existe una fuerte dependencia de los activos intangibles de recursos que son completamente intangibles en los cuales se ha incorporado nueva tecnología. A medida que las empresas evolucionan, la importancia relativa de estos activos intangibles aumenta, lo que entraña una ulterior concentración de valor en dichos activos. Debido a que los derechos de los activos intangibles pueden ser repartidos entre empresas asociadas, existe una separación entre la titularidad jurídica de los activos y las actividades que han motivado el desarrollo de dichos activos.¹⁸

b) Movilidad de los usuarios. Debido a los grandes avances tecnológicos y alcance de la economía digital, cada vez más son los usuarios que realizan actividades comerciales a distancia, cruzando cualquier tipo de fronteras. Todo debido a que dichos consumidores pueden hacer uso de las redes virtuales personales o distintos servidores en el lugar que les plazca, puede resultar complicado establecer la ubicación en la que tiene lugar la venta en última instancia, además de que gran parte de las interacciones en Internet pueden realizarse de manera anónima.¹⁹

c) Movilidad de las funciones comerciales. Esos mismos avances tecnológicos han disminuido los costos asociados a la organización y coordinación de actividades complejas a nivel mundial, provocando con ello que empresas de otros países crucen grandes

¹⁸ OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015

¹⁹ Id

fronteras, partiendo de que una empresa pueda controlar su operación desde un lugar completamente alejado al cual se encuentran sus clientes o sus proveedores.²⁰

d) Utilidad de los datos. Las empresas que se encuentran dentro de la economía digital fácilmente obtienen datos relativos a sus clientes, proveedores y operaciones, los cuales le permiten conocer sus necesidades o preferencias y con ello mejorar sus productos o servicios. Dichos datos pueden ser o no personales, y son proporcionados directamente por los clientes, información tan valiosa que a veces se conjunta con otra información pública o privada de otras plataformas.²¹

El rápido desarrollo de la tecnología de la información y la comunicación, junto con la digitalización de bienes y servicios, ha hecho surgir diferentes modelos de negocio, basados en bienes intangibles y en propiedad intelectual, tales como comercio electrónico, publicidad en línea, tiendas de aplicaciones, plataformas participativas en red, entre muchas otras, las cuales han permitido una profunda transformación de las empresas actuales, afectando con ello la forma en que se producen, distribuyen e inclusive hasta como lo adquiere o consume el cliente final. A su vez este tipo de evoluciones tecnológicas han hecho que las administraciones tributarias e internacionales busquen implementar herramientas más eficaces para verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales que operan transnacionalmente.

Al abordar el tema del comercio electrónico sobre la recaudación tributaria puede hacerse énfasis en las pérdidas recaudatorias que las arcas públicas nacionales actualmente tienen debido al rápido desarrollo de las nuevas formas de operar de los negocios gracias a la tecnología de la información y comunicación que eliminan o reducen significativamente

²⁰ Id

²¹ Id

sus obligaciones fiscales, debido a que este tipo de negocios han permitido una paulatina reducción de presencia física de los negocios en las jurisdicciones en las que se realiza la venta de productos o servicios, planteando problemas de tributación directa e indirecta.

Además se ven afectadas las estructuras de funcionamiento y organizativas de las empresas actuales que tienden a realizar de manera remota buena parte de las funciones y logística que anteriormente exigían presencia local. Asimismo las nuevas tecnologías favorecen la introducción de nuevos modelos de negocio por parte de las empresas multinacionales basados en la creación y explotación de activos intangibles, el uso de datos y la expansión de cadenas de valor mundial, lo que facilita a ese tipo de empresas el diseño de estrategias, que aprovechando la multiplicidad y disparidad de las normas tributarias internacionales, eliminen o reduzcan todo lo posible la carga impositiva derivada de su actividad económica, lo cual también pone en entredicho la adecuación de los conceptos tradicionales de la fiscalidad internacional para dar respuesta a las características propias del comercio electrónico.²²

El comercio electrónico puede servir para facilitar los pedidos de bienes o servicios que se entregarán posteriormente a través de canales convencionales o bien para pedir y hacer la entrega de dichos bienes o servicios de forma enteramente electrónica.

Eloy Seoane Balado en su libro *la Nueva Era del Comercio Electrónico*, menciona que la infraestructura necesaria para un sitio de comercio electrónico incluye: redes, dispositivos de red, servidores, intranet, extranet y servicios de web.

El término de “cómputo en la nube” ha sido definido por el Instituto Nacional de Estándares y Tecnología (NIST, por sus siglas en inglés), como:

²² Álamo Cerrillo , R y Lagos Rodriguez, G. “Necesidad de adaptación de los conceptos tributarios a la realidad de la economía digital” Quincena Fiscal No.3 2015

“El cómputo en la nube es un modelo que permite el acceso ubicuo, conveniente y bajo demanda de red a un conjunto de recursos informáticos configurables (por ejemplo, redes, servidores, almacenamiento, aplicaciones y servicios) que puedan ser rápidamente proveídos con esfuerzos mínimos de administración o interacción con el proveedor de servicios..”²³

Para los usuarios, la computación en la nube es una alternativa rentable a la adquisición y/o mantenimiento de su propia infraestructura tecnológica de la información, dado que el costo de los recursos se reparte generalmente entre un amplio número de usuarios.

En cuanto a su naturaleza jurídica de contratación, en consecuencia, puede darse en la forma de un licenciamiento por adquisición, adhesión o suscripción. Por lo que algunas de las principales características del cómputo en la nube y elementos que determinan su naturaleza jurídica son las siguientes:²⁴

- Es esencialmente digital;
- Materialmente intangible;
- Disponible vía remota y en cualquier momento;
- No territorial;
- Susceptible de incrementar o disminuir su capacidad, de acuerdo con las necesidades del usuario;
- Permite a los usuarios controlar los servicios que utilizan;

²³ Recommendations of the National Institute of Standards and Technology, <https://csrc.nist.gov/publications/detail/sp/800-145/final>, consultada en Julio 2018

²⁴ Id.

- Debe operar bajo estándares de privacidad y seguridad de la información, de acuerdo con los antecedentes y la oferta de cada proveedor y/o conforme al acuerdo entre las partes (especialmente si una de las partes es el Estado);
- Contiene elementos de contratación bajo licencia o suscripción de bienes y/o servicios, además de permitir el desarrollo de recursos, aplicaciones y contenidos, etcétera y
- Ofrece gran facilidad de contratación, de asistencia o soporte y de pago.

1.2 La economía digital en el Modelo de la OCDE

El comercio electrónico, también conocido como *e-commerce*, ha sido ampliamente definido por la OCDE como “... *la compraventa de bienes o servicios, realizada a través de redes informáticas mediante métodos específicamente diseñados con el objeto de recibir o hacer pedidos. Los bienes o servicios son solicitados a través de esos métodos, pero el pago y entrega final de los bienes o servicios no tiene que ser realizado necesariamente por esa vía. Una transacción de comercio electrónico puede ser entre empresas, hogares, particulares, gobiernos y otras organizaciones públicas o privadas*”.²⁵

Con los trabajos recientes de la OCDE podemos observar la preocupación de la comunidad internacional por la fiscalización del comercio electrónico, además de la presión de las estructuras de planificación fiscal que actualmente utilizan muchas de las empresas multinacionales tales como Google, Facebook, Airbnb, Amazon, entre muchas otras, las cuales se aprovechan de la aplicación de la red de convenios para evitar la doble tributación y las lagunas de las leyes fiscales nacionales.

²⁵ OCDE (2011): *Guía de Medición de la Sociedad de la Información 2011*, Ediciones OCDE, París, disponible en la página web <http://dx.doi.org/10.1787/9789264113541-en> (versión en inglés). Consultada en Junio 2018

Hoy en día resulta difícil definir de una manera precisa a la economía digital, ya que los elementos que la integran se encuentran en un constante desarrollo, lo cual afecta a los productos o servicios, modelos de negocio, así como a las estructuras empresariales, haciéndolos evolucionar de una manera rápida y continúa.

El rápido crecimiento, así como la importancia de la economía digital a nivel internacional conlleva a que no se puede aislar o estudiar de una manera centralizada, ya que es difícil delimitar el radio de acción de la economía digital del resto de los sectores.

Dentro de la economía digital podemos encontrar empresas que desarrollan actividades económicas tradicionales empleando medios digitales, pero también podemos encontrar aquellas que ofrecen un bien o servicio totalmente digital, realizando transferencias masivas de datos en sus operaciones y obtener la mayor parte de sus ingresos de bienes intangibles.²⁶

La economía digital ha alterado la forma de estructurar los modelos de negocio de empresas multinacionales, ya que hace algunas décadas era frecuente que éste tipo de empresas establecieran una filial en cada país que hacían negocios, para poder administrarlos, los cuales se caracterizaban por diversos factores, tales como lentitud de comunicaciones, legislación cambiaria, derechos arancelarios, elevados costos de transportación, sin embargo a través del progreso tecnológico e informático, la transición de las empresas digitales, ha permitido a muchas operar a nivel global o regional, en lugar de a nivel local de cada país, incluso las pequeñas y medianas empresas tienen ahora la posibilidad de convertirse en “micro multinacionales” operando en diversos países o inclusive en diferentes continentes.

²⁶ Macarro Osuna, J.M. “Acción I. El futuro de la tributación internacional: BEPS y la economía digital”, en Ramos Prieto J. (Coord.) Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios: estudio sobre el Plan BEPS de la OCDE, Thomson Aranzadi, Cizur Menor 2016 p.86

Sin embargo este tipo de negocios trae consigo consecuencias indeseadas los cuales tienden a un monopolio u oligopolio, distorsionando con ello la competencia, así como una menor recaudación por parte de las autoridades tributarias nacionales derivada tanto de la falta de adecuación de principios y conceptos tradicionales sobre los cuales se establece la norma tributaria internacional actual.

La primera acción del Plan BEPS se dedica a analizar de forma específica “*Cómo abordar los Desafíos de la Economía Digital*”²⁷ con la cual estudia no sólo la facilidad con la cual la economía digital erosiona la base imponible y produce un desplazamiento de los beneficios hacia jurisdicciones de baja o nula imposición, sino que plantea desafíos para la fiscalización internacional tanto de la imposición directa como indirecta.²⁸

El comercio electrónico es uno de los modelos de negocio de la economía digital. En el Plan BEPS, Acción I se define al comercio electrónico como “*la compra venta de bienes y servicios, realizada a través de las redes informáticas mediante métodos específicamente diseñados con el objeto de recibir o hacer pedidos*”, con independencia de que el pago y la entrega final se realice a través de los canales convencionales o de forma enteramente electrónica.²⁹

Existen empresas que han digitalizado total o parcialmente su modelo de negocio, fomentando con ello la movilidad de los activos intangibles, facilitando con ello el uso masivo de datos gracias a que hoy en día tienen mejores herramientas para recopilar, procesar y almacenar datos, junto con la disminución de costos de almacenamiento.

²⁷ OECD/G20, Addressing The Tax Challenges of the Digital Economy, Action I 2015 Final Report

²⁸ OCDE, Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y traslado de beneficios, 2013, p.17

²⁹ Acción I Informe final de 2015, p55

La digitalización permite aprovechar los efectos de la red y hacen incrementar los modelos de negocios multilaterales basados en la interacción simultánea y conjunto de personas a través de una plataforma, permitiendo con ello que los usuarios puedan hacerse de productos o servicios de una manera rápida, dejando con ellos a otros modelos de negocio obsoletos.

Los problemas de las normas fiscales internacionales relacionadas al desarrollo tecnológico fueron diagnosticados en la década de los noventa en el debate abierto de la OCDE sobre el tratamiento fiscal del software y el comercio electrónico. Sin embargo debido a la rápida evolución de las tecnologías digitales y la generalización de su uso en la mayoría de los sectores exigen cada vez replantear y adaptar algunos de los principios y conceptos de la tributación internacional de actualmente realizan las empresas multinacionales de la economía digital.

El problema de la economía digital no radica en una definición de lo que es la economía digital, sino más bien en la diversidad de definiciones y la ausencia de un consenso internacional del mismo.³⁰ Quizás la aproximación conceptual de la definición del comercio electrónico pueda resultar fácil en nuestro ámbito de conocimiento en la medida en que se puedan identificar las nuevas problemáticas fiscales que se hacen surgir en relación al mismo, mediante la individualización de aquellos aspectos que lo diferencian de un comercio tradicional que no se realiza en línea, hasta el punto de justificar el tratamiento fiscal específico que se le debe aplicar, motivo por el cual las propuestas efectuadas tanto a nivel internacional como nacional han girado en la conveniencia de hacer un concepto amplio o restringido del comercio en línea.

³⁰ Commission European, Report of the Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy, de 28 de Mayo 2014 p.77

El comercio electrónico tiene problemas de identificación jurídico tributarios, tal es el caso del medio a través del cual se manifiesta el consentimiento que permite el perfeccionamiento de un contrato, aquí recaen aspectos civiles o mercantiles, sin embargo simultáneamente se plantean a su vez dificultades estrictamente tributarias, como por ejemplo el hecho de la facilidad con que un sujeto pueda ofrecer sus bienes o servicios a través de un sitio web mediante el cual una vez que el destinatario se hubiera decidido por algún bien o servicio le permita efectuar una configuración personalizada del bien o servicio del cual está interesado en adquirir y formalizar el contrato remitiéndolo vía telefónica a su empresa ubicada en otro país, en cuyo caso ahí el pedido no se pudiera considerar efectuado a través de redes informática, obviando ahí las consecuencias tributarias que pudiera llevar la calificación de dicha operación.

Aquí se puede observar como el perfeccionar el contrato a través de los medios digitales nos plantea una vez más la dificultad de encontrar un concepto amplio de lo que es en sí el comercio electrónico y sus consecuencias fiscales, como lo es desde el punto de determinar en qué medida este tipo de operaciones comerciales presenta elementos diferenciados de las ventas a distancia que se desarrollaban anteriormente, con las cuales se pueda justificar la aplicación de la imposición directa.

Debido a las características propias de las transacciones comerciales digitales las cuales resultan diferentes a las de una venta a distancia, era necesario restringir el concepto de comercio electrónico basándose así en las características específicas tales como la posibilidad de que el bien o servicio pueda transmitirse íntegramente a través de medios digitales, por lo que una de las características principales en sí del comercio electrónico no es el hecho de que el contrato pueda perfeccionarse a través de medios informáticos o tecnológicos, sino que la transmisión del bien o servicio se realice a través de las

tecnologías de otros lugares.³¹ Adoptando así un concepto de comercio electrónico más restringido integrado por las transacciones en línea, en su vertiente más restringida el comercio electrónico se limita al concepto como tal, ya que anteriormente podías comprar bienes tangibles tanto en entornos virtuales o reales, sin embargo es a partir del desarrollo del internet o comercio electrónico en donde se plantea la posibilidad de adquirir o vender bienes intangibles a través de medios electrónico y con ello a su vez surge la necesidad de adaptar los diferentes sistemas fiscales de una nueva realidad virtual.³²

En el ámbito de fiscalidad internacional, sin perjuicio de exigir la revisión de algunos conceptos tradicionales de comercio electrónico se vuelve necesario adoptar medidas para evitar su utilización como en mecanismo elusivo, así como adoptar una idea restringida del comercio electrónico vinculada a la aplicación de reglas de jurisdicción y régimen fiscal específico a todas las rentas derivadas de las transacciones comprendidas en el mismo, lo cual a su vez plantea una nueva dificultad como lo es establecer un tratamiento fiscal asimétrico respecto a aquellas transacciones que son totalmente idénticas sólo que no se realizan por medios digitales. Con lo cual una vez más estaríamos aplicando criterios de jurisdicción fiscal basándonos en ciertas circunstancias como lo es el medio en cual se efectúa la transmisión del bien o servicio, lo cual tiene poco que ver con la naturaleza del ingreso gravable que se genera por dicha transacción.

De todo lo anterior podemos identificar que la problemática de la fiscalidad internacional no radica del concepto amplio o restringido del comercio electrónico, sino más bien del criterio a través del cual se justifica sería sujeto a un impuesto en determinada jurisdicción, el Estado fuente en el que se encuentra el destinatario final de los bienes o servicios de los ingresos gravados como consecuencia de la realización de transacciones de

³¹ Nocete Correa, “La fiscalidad internacional del comercio electrónico” *Crónica Tributaria* No. 120 2006 p. 113

³² Calvo Vérguez J, “La atribución de beneficios a establecimientos permanentes en el ámbito del comercio electrónico” *Revista Española de Derecho Financiero*, No. 146 P. 12

comercio electrónico, aun y cuando la falta de presencia física, se atiende sólo con la circunstancia de que se hubieran utilizado medios electrónicos en la realización del pedido o en la transmisión del bien o servicio, para afirmar que existe una presencia virtual que se hace afecta a un impuesto en dicho Estado.

De todo lo anterior podemos observar que si adoptamos un concepto amplio del comercio electrónico, no se podrá realizar una propuesta que pueda realizar un tratamiento fiscal asimétrico basado en el medio a través del cual se perfecciona el consentimiento ya sea digital o tradicional, ni tampoco si nos guiamos por un concepto restringido basado en la forma en la cual se transmiten los bienes o servicios hacia el usuario final, pues la consideración de cualquiera de estas formas en la configuración de un nuevo concepto de establecimiento permanente o en la formalización de un criterio para ser sujeto a impuesto, atentaría con el principio de neutralidad con respecto a aquellos que realizan transacciones similares.

Esto se traduce que de la idea que se tenga del establecimiento permanente o de la configuración del concepto alternativo que se adopte para justificar la imposición tributaria a las rentas generadas por las transacciones realizadas a través del comercio electrónico deben ser coherentes o uniformes, en definitiva no pueden proponerse soluciones impositivas que traten de forma distinta, estableciendo o no un impuesto en el Estado de la fuente, las rentas obtenidas por quienes sin tener presencia física en el Estado en donde se ubica el destinatario final sólo porque utilizan tecnologías digitales, ya que esto obligaría a hacer extensivas a todas las transacciones comerciales que resultaran homogéneas a las transacciones a distancia, con independencia de los medios empleados para hacer llegar el producto o bien o el medio para formalizar el pedido.

Una vez más se concluye que no es la definición del concepto de comercio electrónico, sino la medida del perfeccionamiento de la voluntad o transmisión del bien o servicio a

través de los medios digitales que pueden justificar en el Estado fuente la participación para generar ingresos por un sujeto no residente que desarrolla actividades comerciales sin contar con una presencia física en otro Estado.

Como se ha ido mencionando anteriormente es el constante desarrollo de las tecnologías lo que permite que surjan con su evolución nuevos modelos de negocios susceptibles de reubicar las funciones comerciales esenciales en determinados tipos de actividad y maneras distintas de generar riqueza.

Hemmelrath y Wilcox definen tres tipos de modelos de negocio en la economía digital, el primero el cual consiste en la venta de bienes tangibles a través de una plataforma de internet, el cual lo llaman el modelo de comercio electrónico físico, por ejemplo Amazon; otro de los modelos que ellos distinguen es el modelo de comercio electrónico digital o de servicios en la nube, el cual consiste en que los productos o servicios se transmitan de manera telemática o los consumidores pagan por acceder al software ubicado en un servidor, como es el caso de Netflix; y el último modelo conocido como pluridimensional, ya que existen varios niveles de actividad, los cuales consisten en que el primero en una actividad le permita al usuario tener un acceso y uso gratuito de servicios digitales, a cambio de determinados datos personales que son usados en un segundo nivel, ya sea para usos publicitarios o de otro tipo, por ejemplo Google.³³

De los modelos anteriores podemos definir que el primero es evidente la existencia de un nexo con el Estado en el que se generan los beneficios derivados de la venta de bienes tangibles que puede justificar el impuesto afecto por el Estado fuente, sin embargo en los otros dos modelos no existe una conexión física en Estado de residencia del cliente que los adquiere el bien o utiliza el servicio.

³³ Hemmelrath A y Wilcox E. “AOA BEPS E-Commerce -Permanent Establishment in Flux” Amsterdam 2016

De lo anterior podemos discernir que el problema de estos modelos radica principalmente en determinar el momento en que existe la obligación de gravar las rentas generadas por el desarrollo de dichas actividades, así como justificar dicha tributación aún y cuando existe ausencia de la presencia física.

Ciertamente las características de las que gozan estos modelos son las que permiten que sean utilizados para separar las rentas que pueden resultar susceptibles a ser gravadas, originando con ello diversas estructuras de planeación fiscal en la economía digital o del comercio electrónico con las cuales se pretende evitar el surgimiento de una obligación fiscal.

1.3 La Acción Plan BEPS frente a la economía digital

En 2013, la OCDE y el G20 pusieron en marcha el Plan de Acción BEPS, diseñando con ello quince acciones, de las cuales la primera está dedicada a los desafíos de la economía digital, es en el año 2014 en donde se publica el informe provisional a esa acción y en el 2015 donde se publica el informe final.

La Acción I del Plan BEPS ubica dos grupos de problemas relacionados con la economía digital. El primer grupo trata sobre los problemas de erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios susceptibles de aparecer en toda actividad económica transnacional, y el segundo grupo se enfoca en problemas fiscales más amplios que se dan específicamente en empresas y modelos de negocio de la economía digital, que no corresponden tanto a las estrategias fiscales agresivas que se aprovechan de las normas fiscales internacionales, como el hecho de que esas normas se crearon para gravar los beneficios de las actividades económicas del contexto de la era digital. Los problemas que

se plantean abarcan tanto la imposición directa como indirecta, sin embargo este trabajo sólo se enfocará en la imposición directa y el establecimiento permanente.

Dentro de los riesgos de BEPS, en cuanto a imposición directa, el Informe de Acción I del Plan BEPS se identifica los siguientes:³⁴

- Eliminación o reducción de tributación en la jurisdicción de la fuente. Dicho efecto se origina cuando se evita la presencia física en dicho Estado, que pueda dar lugar a identificarlo como establecimiento permanente. La manera como muchas de las empresas transnacionales lo hacen es cuando seccionan las operaciones entre varias entidades del grupo, de manera que cada una de ellas pueda identificarse dentro de los estatuto del establecimiento permanente, otras lo que hacen trasladar activos intangibles a jurisdicciones de poca o nula imposición fiscal dejando en el Estado fuente las actividades en las que no hay riesgos.
- Eliminación o reducción de tributación o los estados intermedios. Aquí las rentas procedentes del estado fuente son enviadas a estados intermedios de baja o nula imposición en los que existan regímenes preferenciales o donde se puedan hacer uso de instrumentos híbridos para disminuir al máximo los impuestos.
- Eliminación o reducción de tributación en el Estado residencia de la matriz última. Este efecto surge cuando del estado de residencia se difieren las rentas de fuente extranjera, además de no tener reglas de transparencia fiscal internacional.

³⁴ OECD/G20, Addressing The Tax Challenges of the Digital Economy, Action I 2015 Final Report Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris, 2015, OECD Publications. pp. 183-196

- Evitar la retención de salida en el Estado Fuente. Ocurre cuando las empresas crean empresas pantallas en determinados Estados en donde tiene convenios de doble imposición fiscal favorables para no sujetarse a la retención de la fuente de los intereses o diversos pagos con destino a terceros Estados.

El proyecto BEPS analiza la forma de evitar los abusos de los Convenios de Doble Imposición; impedir la evitación artificial de la condición del establecimiento permanente; reforzar el régimen de transparencia internacional; neutralizar los efectos de los instrumentos híbridos; limitar la deducción de intereses y otros pagos financieros, entre otras más medidas, todo con el objetivo de que la tributación de las empresas multinacionales este más alineada con el lugar en donde se realizan las actividades y se genera el valor real.

Hoy en día existen muchos países que han incorporado como parte de sus legislaciones fiscales normas de transparencia fiscal internacional, aún y cuando estas tienen grandes diferencias relevantes dependiendo de la política fiscal de cada Estado, siguen existiendo muchas otras legislaciones que no incluyen los ingresos derivados de la explotación intelectual o la venta de intangibles y servicios prestados a distancia que no están incluidos por no calificar como rentas pasivas. Lo cual puede generar problemas tributarios, ya que éstos ingresos suelen presentar un carácter móvil dada la importancia de los activos intangibles, así como un número mínimo de personal necesario para llevar a cabo las actividades del comercio electrónico.

Es de esa manera como una empresa multinacional que se dedica al comercio electrónico puede obtener ingresos de una sociedad extranjera controlada en un país de baja imposición fiscal emplazando activos intangibles y utilizando dichos intangibles para vender bienes y/o servicios digitales, sin que esos ingresos sean afectos a impuestos, aún y cuando la sociedad extranjera controlada no realice actividades en su jurisdicción. Lo cual permite que este tipo de empresas paguen poco o ningún impuesto en la jurisdicción de

donde es la sociedad extranjera controlada, evitando además el impuesto en la residencia de la última matriz.

El informe final BEPS se limita a recomendar y ofrecer alternativas para que los Estados mejoren la efectividad de la transparencia fiscal internacional, relacionadas con la obtención de ingresos en el comercio electrónico. Dentro de esas recomendaciones y alternativas propone incluir dentro del ámbito objetivo de las normas sobre la transparencia fiscal las rentas derivadas tanto de la propiedad de intangibles, así como la venta de bienes o el ofrecer servicios de manera digital. Otra de las alternativas que se recomiendan es realizar un análisis de los beneficios excesivos que permita identificar y considerar como ingreso sujeto a la jurisdicción desde la última matriz aquellos beneficios obtenidos en jurisdicciones de baja imposición fiscal en la cual excedan los rendimientos corrientes.

Dentro de la Acción I del Plan BEPS en cuanto a la imposición directa identifica tres desafíos entre los cuales se encuentran: la existencia del nexo, el tratamiento fiscal de los datos y la calificación de las rentas de la economía digital.

El primer desafío habla de cómo la evolución de la economía digital permite que en muchos de los casos no se requiera de presencia física dentro de una jurisdicción para realizar operaciones de comercio electrónico, además de que con la gran cantidad de efectos de la red y el mayor número de consumidores que hoy en día tienen acceso a ellas, hacen que sea difícil determinar la existencia de un nexo con una determinada jurisdicción y los efectos fiscales aplicables, lo cual guarda una estrecha relación con el establecimiento permanente contenida en los convenios de doble imposición y por consiguiente en muchas de las leyes fiscales nacionales de las empresas no residentes.

El siguiente desafío se refiere al tratamiento fiscal de los datos que las empresas que se dedican al comercio electrónico obtienen, recopilan, almacenan y utilizan, los cuales son proporcionados por los mismos usuarios o terceros de todas las partes del mundo.

Información que aún no se le puede atribuir valor y gravar con impuestos directos, en virtud de los beneficios obtenidos.

El último desafío se refiere a la calificación de las rentas de la economía digital, debido a la evolución de los modelos de negocio basado en los productos y servicios ofrecidos en línea, tales como impresión 3D en donde existe la interrogante si los pagos efectuados son prestación de servicios técnicos o beneficios empresariales, en estos modelos el problema no es la necesidad de establecer la naturaleza jurídico tributaria, sino más bien es el de justificar los actuales criterios de calificación de rentas en este tipo de negocios, sino en la posible extensión de la definición o la creación de un nuevo concepto de rentas afectas a retención en la fuente.

Todos estos desafíos se relacionan y llegan a un mismo punto como tributar la economía digital, ya que si se analiza el caso de la obtención de datos en la economía digital, en el cual existe presencia física en una jurisdicción el problema sería determinar si procede gravar los ingresos generados y soportar el nexo y la forma en que se relacionaría dicha tributación, además de identificar la correcta calificación para efectos fiscales, así como establecer si las obligaciones fiscales residen en el beneficiario o en el país o lugar en el que se encuentra el pagador.

En el Informe Final sobre la Acción I del Proyecto BEPS se analizan las características de la economía digital tales como: la movilidad de los activos intangibles y los usuarios; el uso masivo y utilidad de los datos, los efectos de la red; la tendencia hacia el monopolio u oligopolio; así como la volatilidad de los nuevos modelos de negocio en línea.

Dichas características se encuentran totalmente asociadas a un efecto fiscal, el cual no se encuentra totalmente identificado en las legislaciones tributarias tradicionales, además de que no es posible efectuar una delimitación precisa de lo que es la economía digital

debido a su constante evolución y de que también resulta difícil segmentarla, ya que de hacerlo eso originaría trazar fronteras entre lo que es digital y lo que no lo es.³⁵

Aún y cuando resulta difícil definir lo que es la economía digital debido a la constante evolución de las tecnologías y la comunicación es de gran ayuda mínimo identificar los tipos de actividad que comprende, ya que con ello existe la posibilidad de relacionarlo a un régimen fiscal específico aplicable a las mismas, lo cual podría resultar asimétrico e injustificado para lo que tiene similitud en la economía tradicional de negocios.

Es difícil tener un concepto amplio del comercio electrónico en el ámbito fiscal, así como determinar en qué medida este tipo de negocios se diferencia de las ventas a distancia que se desarrollaban con anterioridad a los avances de las nuevas tecnologías, así como justificar la aplicación fiscal de reglas específicas entre los estados de prestación y consumo del bien o servicio que tradicionalmente se encontraban en un establecimiento físico distinto al de la economía digital.

Una de las diferencias propias de las transacciones comerciales digitales se basa en una circunstancia singular exclusiva, que consiste en la posibilidad de que el bien o servicio se transmita a través de los mismos medios digitales, lo cual pudiera justificar la razón por la cual se debe dar un tratamiento fiscal y lo que lo puede diferenciar respecto al que resulta de una transacción comercial tradicional a distancia de actividades que son totalmente idénticas.

Las problemáticas fiscales en los modelos de negocio en la economía digital o comercio electrónico son la causa de la misma expansión del comercio internacional, además de una falta de coordinación entre los Estados para evitar conflictos impositivos entre los mismos

³⁵ Id.

Estados, tales como las actividades generadoras de rentas susceptibles a impuestos, su vinculación con la potestad fiscal, los problemas de calificación de rentas generadas por bienes intangibles, así como la determinación del valor atribuible a las operaciones realizadas entre las partes vinculadas.

La Acción I BEPS lo que hace es buscar todas aquellas situaciones en las que se genera una deformación entre el lugar en el cual se genera una renta y la jurisdicción en la que resulta un impuesto, con lo cual se hace necesario el replanteamiento de los principios de asignación impositiva internacional, y porque no, que en algunas ocasiones dicha desalineación no tenga justificación fiscal, sino la propia actividad realizada.

Lo que hace realmente dicho Plan de Acción BEPS es situar a la economía digital atendiendo en sus rasgos particulares, como ejemplo de la actividad en la que se desarrollan todas las prácticas de erosión de bases imponibles a cuya eliminación tiende dicho Plan de Acción BEPS, es decir situar a la economía digital como uno de los males que en la actualidad afectan a la fiscalidad internacional, con las que se pretende hacer frente a través de medidas anti elusivas previstas en cada una de las acciones que conforman el Plan, medidas que tratan de neutralizar los conflictos negativos de imposición que se traducen en una disminución de radicación tributaria en los Estados, con lo cual no es necesario y en carácter inmediato un debate más amplio con respecto a la obsolescencia de las leyes con los que actualmente sustentan tanto la fiscalización nacional como internacional.

La Acción I BEPS identifica cuatro grupos de estrategias coordinadas en los distintos modelos de negocio de la economía digital que son susceptibles a generar erosión de bases imponibles consistentes en:³⁶

³⁶ Id.

1. *Minimizar la carga de tributación en el estado fuente.*
2. *Evitar la aplicación de retención en ese mismo Estado fuente*
3. *Eliminar o reducir los impuestos aplicables en el país intermediario*
4. *Evitar los impuestos que debería abonar en la matriz en su Estado de residencia efectiva.*

La minimización de la carga tributaria en el Estado de la fuente se realiza de distintas maneras, como puede ser cuando se evita la presencia física imponible mediante la realización de actividades para las cuales no se requiera de presencia física en el lugar en donde se encuentran los consumidores finales, lo cual no precisamente se define como una práctica elusiva necesariamente, sino más bien cuando ocurre que se fragmentan las actividades que desarrolla determinado grupo con la finalidad de que cada una de ellas sea considerada como una actividad preoperatoria o auxiliar para que no se constituya un establecimiento permanente.³⁷

El mismo efecto lo consiguen otros grupos cuando aun teniendo presencia física o un establecimiento permanente en el Estado de la fuente, lo que hacen es minimizar las rentas que pudieran ser atribuibles a bases impositivas, atendiendo a las funciones efectivamente desarrolladas, riesgos asumidos y activos utilizados, mediante una asignación contractual a otros miembros del grupo ubicados en países de baja imposición fiscal de estas funciones, riesgos o activos.

La segunda estrategia se refiere a eludir la aplicación de las retenciones que el Estado fuente pudiera establecer sobre los intereses generados en entidades no residentes que procedan de pagos de sociedades pantalla en donde existe una red de convenios para evitar la doble tributación internacional.

³⁷ OCDE “Modelo de Convenio Tributario Sobre la Renta y Patrimonio” Art. 5.4

La tercera se refiere a la posibilidad de eliminar o reducir los impuestos aplicables en el país intermediario mediante la localización de funciones, riesgos o activos más relevantes, como puede ser la generación de pagos excesivos fiscalmente deducibles efectuados por sociedades o inclusive establecimientos permanentes que pertenecen al mismo grupo, pero que sólo se encuentran en países de baja imposición fiscal o regímenes preferenciales.

En cuarto lugar se encuentra la posibilidad de eludir o reducir impuestos aplicables en el Estado de residencia efectiva de la matriz, lo cual ocurre con la asignación de activos intangibles en las filiales o establecimientos permanentes de baja o nula imposición fiscal o como consecuencia de la existencia de una exención o diferimiento de un impuesto a las rentas de procedencia extranjera que no se encuentre complementado por un régimen de transparencia fiscal internacional que permita al Estado de residencia someter a gravamen las rentas obtenidas por sociedades extranjeras controladas por la matriz residente, especialmente cuando se tratan de las rentas derivadas de la utilización de activos intangibles.

Las estrategias de erosión de bases imponibles están presentes en los distintos modelos de negocio de la economía digital, las cuales hacen poner la existencia de problemáticas en el ámbito de la fiscalidad internacional que hacen necesaria la revisión del concepto del establecimiento permanente para que puedan ser sujeto a gravamen en el Estado de la fuente el beneficio obtenido por un no residente cuando se desarrollen actividades que se justifiquen a ser rentas impositivas.

El análisis teórico del siguiente tema desarrolla la evolución del concepto del Establecimiento Permanente desde sus orígenes, así como el concepto que actualmente se maneja en los Modelos de la OCDE y en la legislación Mexicana para poder determinar las características, similitudes y diferencias, y poder justificar los cambios que se propongan.

II. ORÍGENES Y CONCEPTO DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN LA OCDE Y LEYES MEXICANAS

2.1 Orígenes del concepto de Establecimiento Permanente

El concepto de establecimiento tiene sus orígenes a finales del siglo XIX, el cual constituye uno de los institutos más importantes de la fiscalidad internacional. De acuerdo con las reglas de potestad tributaria entre el Estado de residencia y el Estado de la fuente, en un principio tributan de forma imperativa en el país de residencia de la empresa. Dicha regla sólo se excepciona cuando dicha empresa cuenta con un establecimiento permanente en el Estado fuente, de modo que la existencia de un establecimiento permanente sirve para legitimar el ejercicio de la potestad tributaria por parte de dicho Estado, al tiempo que constituye un requisito mínimo de tributación de las rentas empresariales en presencia de un convenio para evitar la doble tributación.³⁸

En sus inicios el concepto de establecimiento permanente no tenía una connotación tributaria, ya que era más utilizado como término comercial, haciendo referencia al lugar, instalaciones, bodegas, oficinas o sucursales, con las cuales contaban las empresas en determinado territorio para realizar sus actividades.

Es en el año de 1985, cuando las leyes tributarias de Prusia adoptan el concepto de Establecimiento Permanente, el cual comprendía las agencias; los lugares de dirección; las sucursales y los lugares de venta de bienes; concepto el cual con el paso del tiempo sirvió para determinar el poder de imposición de la actividad comercial a nivel territorial interno para posteriormente extenderse hacia al ámbito internacional.³⁹

³⁸ García Novoa C. “El establecimiento permanente en la era Post BEPS. Su influencia en el caso español” La fiscalidad española ante la encrucijada: algunas cuestiones controvertidas en materia tributaria, Arizandi, Cizur Menor, 2017

³⁹ <http://www.uasb.edu.ec/UserFiles/File/el%20establecimiento%20permanente%20cesar%20montano.pdf> consultado en junio 2019

Después, en el año 1899, se incluyó por primera vez en un tratado internacional suscrito por el Imperio austrohúngaro y Prusia la noción de lugar fijo de negocios para determinar la competencia tributaria estatal. No obstante, es hasta mediados del siglo XX que la noción de establecimiento permanente se incorpora, de forma medianamente generalizada, en los Convenios para evitar la Doble Imposición.⁴⁰

Es en el año de 1927, en el primer modelo de convenio para evitar la doble tributación de la Sociedad de Naciones, donde se utilizó por primera vez la figura del establecimiento permanente, sin definirlo, modelo de convenio que además no contemplaba la actuación por medio de un agente, no obstante es en el modelo de 1928 cuando se incluyó como excepción al establecimiento permanente la actuación por medio de un agente independiente y excluyéndose a su vez la filial como supuesto de su configuración, así como posteriormente también fue excluida la sede de dirección efectiva.⁴¹

Siendo hasta el año 1933 cuando se incorpora una definición del agente independiente, en el Proyecto de Modelo de Convenio.

En el Proyecto de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio del año 1963, elaborado por la OCDE, se planteó en su artículo 5 del Modelo, la siguiente definición de establecimiento permanente: “*A efectos del presente convenio, la expresión <<establecimiento permanente>> significa un lugar fijo de negocios en el que una empresa realiza toda o parte de su actividad*”.⁴² Sin embargo, es en 1977 cuando se elaboró un nuevo Modelo de Convenio de la OCDE revisado en 2003, el que introdujo una importante modificación al concepto de establecimiento permanente.⁴³ Con la primera

⁴⁰ Galarza Montaña, César, “Derecho tributario internacional: el establecimiento permanente”, Temis, Bogotá, 2004, p. 6.

⁴¹ Id.

⁴² García, Francisco, “Los precios de transferencia: Su tratamiento tributario desde una perspectiva europea”. *Crónica Tributaria*, No. 117, Año 2005, pp.33-82.

⁴³ Id.

redacción del año 1963 se quiso destacar más la función del lugar fijo de negocios en el que se realiza la actividad, mientras que, en la segunda redacción, el lugar fijo de negocios pasó a segundo plano para incidir en la realización de una actividad de la empresa a través de una agencia.

Conforme fueron avanzando los años y los modelos de Convenios de Doble Imposición, fueron incorporándose nuevos conceptos a la definición del Establecimiento Permanente, entre los cuales destacan la temporalidad en sustitución de la permanencia, en consideración de los lugares de construcción en el extranjero, debido al auge de la industria de la construcción internacional necesaria por la reconstrucción de los países después de la Primera Guerra Mundial.⁴⁴

2.2 El concepto del Establecimiento Permanente en los Modelos de la OCDE

El artículo 5 del Modelo de la OCDE se ocupa de la figura del Establecimiento Permanente, la cual se transcribe a continuación:

“Artículo 5. Establecimiento permanente.

1. A efectos del presente Convenio, la expresión “EP” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual la empresa realiza toda o parte de su actividad.

2. La expresión “EP” comprende, en especial:

a) Las sedes de dirección.

b) Las sucursales.

c) Las oficinas.

⁴⁴ Vogel, Klaus, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, third edition, Kluwer Law International, London, 1998. pp.43-48

d) Las fábricas.

e) Los talleres.

f) Las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquiera otro lugar de extracción de recursos naturales.

3. Una obra de instalación construcción o montaje solo constituye EP si la duración excede de 12 meses.

4. No obstante las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que la expresión “EP” no incluye:

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 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 mencionadas en los sub apartados a) a

e), 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.

5. No obstante, lo dispuesto en los apartados 1 y 2, cuando una persona, distinta de un agente independiente al que será aplicable el apartado 6, actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un EP 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 EP de acuerdo con las disposiciones de ese apartado.

6. No se considera que una empresa tienen un EP 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.

7. El hecho de que una sociedad residente de un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado contratante, o que realice actividades empresariales en ese otro Estado (ya sea por medio de EP o de otra manera), no convierte por si solo a cualquiera de estas sociedades en EP de la otra”.

La excepción a la regla de base impositiva a las rentas empresariales generadas en el Estados de residencia radica en un establecimiento permanente el Estado Fuente, de acuerdo al artículo 7 del Modelo de Convenio de la OCDE sobre la Tributación de la Renta y Patrimonio, otorgando a la jurisdicción de la fuente los derechos impositivos. Asimismo

el artículo 5 del mismo Modelo menciona que existe un establecimiento permanente cuando una persona tiene en otro Estado distinto al de su residencia fiscal un lugar fijo de negocios en el cual realiza algunas o parte de sus actividades.⁴⁵

Dentro de las características principales de un establecimiento permanente podemos encontrar las siguientes:⁴⁶

- Un lugar fijo de negocios, el cual puede consistir en un local, instalación, cualquier otro lugar en el cual se realizan las actividades empresariales, independientemente de que sea propio o de arrendamiento. En el caso de los servidores que almacenan una web en los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE sobre la Tributación de la Renta y Patrimonio aclaran que no se requiere presencia o intervención humana para que el servidor se considere un lugar fijo de negocios.⁴⁷
- Fijeza o permanencia geográfica ya sea física o temporal, es decir una vinculación geográfica del lugar de negocio y el territorio, debe existir una conexión territorial y temporal para que el Estado de la fuente sea sujeto a imposición fiscal.⁴⁸
- Realización de una actividad total o parcial, sin ser necesariamente una actividad productiva.⁴⁹

Adicionalmente dentro del mismo artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE sobre la Tributación de la Renta y Patrimonio se considera que existe un establecimiento permanente cuando en el Estado fuente se cuenta con un agente dependiente que actúa por

⁴⁵ OCDE, Model Convention on Income and on Capital, 2014

⁴⁶ OCDE “Comentarios al artículo 5 Model Tax Convention on Income and Capital”, 2014

⁴⁷ Id.

⁴⁸ Id.

⁴⁹ Id.

cuenta del no residente o en su caso ejerce poderes para cerrar contratos en su nombre, aclarando a su vez que el agente independiente o comisionista que actúa en nombre propio no constituye la existencia de un establecimiento permanente. Asimismo menciona un sinnúmero de actividades que no se consideran establecimiento permanente por tratarse de actividades meramente preoperatorias o auxiliares.

Ahora bien, el concepto de establecimiento permanente, en cuanto a punto de conexión que permite considerar como sujeto de impuesto al Estado de la fuente de las rentas originadas de actividades económicas realizadas por no residentes, es una de las instituciones de la Fiscalidad Internacional que muestra una clara falta de conexión en el contexto actual de las tecnologías de la información y comunicación, así como la digitalización.

Hoy en día el comercio electrónico permite cruzar fronteras y realizar actividades comerciales sin realizar una conexión geográfica con el Estado fuente en el cual se realiza la operación, imposibilitando con ello la imposición fiscal justificada.

La globalización de la economía, el desarrollo de las tecnologías de la información y la comunicación, así como la evolución del Internet permiten hoy a cualquiera realizar actividades en distintos Estados sin necesidad de tener presencia física en cada uno de ellos, lo que hace que los ingresos obtenidos por dichas actividades difícilmente sean sometidos a impuestos por los países de la fuente.

De esta manera la fijeza o presencia física en el Estado fuente para ser sujeto a imposiciones fiscales por las rentas obtenidas por las empresas no residentes depende cada vez más de una presencia digital o virtual, más que física.⁵⁰

2.3 El concepto del Establecimiento Permanente en las legislaciones Mexicanas.

Dentro de nuestras leyes mexicanas, el artículo 1 del Código Fiscal de la Federación establece que tanto las personas físicas como morales están obligadas a contribuir al gasto público conforme a las leyes respectivas, obligación la cual no condiciona que sólo estén obligados los mexicanos.⁵¹

Ahora bien, enfocándonos a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en su artículo 1 establece los casos en los cuales tanto las personas físicas como las morales estarán obligadas al pago de dicho impuesto, los cuales 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.”⁵²

⁵⁰ Serrano Antón F. “Los aspectos fiscales internacionales de los establecimientos permanentes” Fiscalidad Internacional Vol. 2, 6ª. Edición Madrid 2015

⁵¹ Código Fiscal de la Federación, Editorial Themis México, 2018

⁵² Ley del Impuesto Sobre la Renta, Editorial Themis México, 2018

Sin embargo, como el presente trabajo se refiere al sujeto directo del impuesto, nos enfocaremos en el establecimiento permanente y a los extranjeros que obtienen ingresos en nuestro país.

De acuerdo con el artículo 2 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta 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.*

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando un residente en el extranjero actúe 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, que no sean de las mencionadas en el artículo 3 de esta Ley.”⁵³

En este segundo párrafo del artículo 2 de la Ley del ISR podemos identificar que no es necesaria la presencia física del extranjero en nuestro país, únicamente basta con que un tercero actúe en nombre de este para celebrar actividades empresariales o la prestación de servicios, el cual tiene como principales características la ubicación física del lugar de negocios, la permanencia y la temporalidad.

⁵³ Id.

Ahora bien, el mismo artículo establece que se considera que un residente en el extranjero tiene establecimiento permanente en territorio mexicano cuando:

- *Realice actividades empresariales en el país, a través de un fideicomiso, se considerará como lugar de negocios de dicho residente, el lugar en que el fiduciario realice tales actividades y cumpla por cuenta del residente en el extranjero con las obligaciones fiscales derivadas de estas actividades.*
- *Una empresa aseguradora perciba ingresos por el cobro de primas dentro del territorio nacional u otorgue seguros contra riesgos situados en él, por medio de una persona distinta de un agente independiente, excepto en el caso del reaseguro.*
- *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. Es decir cuando:*

I. Tenga existencias de bienes o mercancías, con las que efectúe entregas por cuenta del residente en el extranjero.

II. Asuma riesgos del residente en el extranjero.

III. Actúe sujeto a instrucciones detalladas o al control general del residente en el extranjero.

IV. Ejercer actividades que económicamente corresponden al residente en el extranjero y no a sus propias actividades.

V. Perciba sus remuneraciones independientemente del resultado de sus actividades.

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.

Tratándose de servicios de construcción de obra, demolición, instalación, mantenimiento o montaje en bienes inmuebles, o por actividades de proyección, inspección o supervisión relacionadas con ellos, se considerará que existe establecimiento permanente solamente cuando los mismos tengan una duración de más de 183 días naturales, consecutivos o no, en un periodo de doce meses.”⁵⁴

Así mismo, el artículo 3 de la Ley de ISR establece que no constituyen establecimiento permanente las siguientes actividades:

- *“ La utilización o el mantenimiento de instalaciones con el único fin de almacenar o exhibir bienes o mercancías pertenecientes al residente en el extranjero.*
- *La conservación de existencias de bienes o de mercancías pertenecientes al residente en el extranjero con el objetivo exclusivo de almacenar o exhibir dichos bienes o mercancías o de que sean transformados por otra persona.*
- *La utilización de un lugar de negocios exclusivamente para comprar bienes o mercancías para el residente en el extranjero.*
- *La utilización de un lugar de negocios exclusivamente para desarrollar actividades de naturaleza previa o auxiliar para las actividades del residente en el extranjero, ya*

⁵⁴ Id.

sean de propaganda, de suministro de información, de investigación científica, de preparación para la colocación de préstamos, o de otras actividades similares

- *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.”⁵⁵*

De lo anteriormente detallado, podemos decir que la descripción del establecimiento permanente tanto para nuestras leyes mexicanas como para el artículo 5° del Modelo OCDE son muy semejantes, sin embargo podemos detectar algunas diferencias, entre las cuales se encuentran que la Ley del ISR no considera establecimiento permanente el depósito fiscal de bienes o de mercancías de un residente en el extranjero en un almacén general de depósito; siendo que el Modelo de la OCDE no lo considera como una excepción. También existen diferencias con la temporalidad en los servicios de construcción en donde las leyes sólo consideran 183 días y el Modelo de la OCDE considera 12 meses.

Ahora bien, como se ha mencionado anteriormente tanto nuestro país como otros están interesadas en gravar los ingresos del sujeto directo obtenidos por el comercio electrónico, motivo por el cual el siguiente tema abarca las propuestas hechas tanto en el Modelo de la OCDE así como en nuestro país.

⁵⁵ Id.

III. LA REDEFINICION DEL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

3.1 Medidas del BEPS para evitar la elusión del establecimiento permanente

Desde hace tiempo se ha establecido la necesidad de modificar la definición del establecimiento permanente de acuerdo a la evolución de la economía digital y globalizada. Lo cual es reconocido por la OCDE en su Informe de Lucha contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficio del 2013, el cual menciona lo siguiente *“En la actualidad, cabe la posibilidad de participar activamente en la vida económica de otro país, por ejemplo al realizar transacciones electrónicas con clientes que se encuentran en otro país, sin tener una presencia gravable en él (como una presencia física importante o un agente dependiente). En una era en la que los contribuyentes no residentes pueden obtener beneficios considerables mediante transacciones con clientes situados en otro país, cabe preguntarse si las reglas actuales permiten una distribución justa de los derechos de imposición sobre los beneficios empresariales, en particular cuando los beneficios obtenidos mediante transacciones no se gravan en país alguno”*.

Actualmente el Plan de Acción BEPS ha realizado diversas propuestas de mejoras a la definición del concepto de establecimiento permanente que permitan prevenir el uso de estrategias específicamente diseñadas que son utilizadas para eludir la presencia del establecimiento permanente en los Estados fuente, erosionando con ello sus bases imponibles a las rentas generadas, o en su caso utilizando acuerdos de comisionistas o agentes independientes, o haciendo uso de actividades preoperatorias o auxiliares.⁵⁶

⁵⁶ OECD/G20, Addressing The Tax Challenges of the Digital Economy, Action I 2015 Final Report Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris, 2015, OECD Publications.

Entre los cambios introducidos en la definición del establecimiento permanente podemos encontrar los siguientes: la modificación a las actividades preoperatorias y auxiliares, se reformaron también los artículos de agente independientes y dependiente, así como una nueva redacción a los comentarios de las obras de construcción, instalación y montaje, en donde utilizaban el fraccionamiento de contratos y abusaban del umbral de un año.

Ahora bien, refiriéndonos al concepto de actividades preoperatorias o auxiliares que utilizan muchos de los modelos de negocios para evitar la existencia del establecimiento permanente en el Estado de la fuente, la nueva redacción aclara que cada una de las excepciones incluidas se restringen a actividades que tienen estrictamente el carácter de preoperatorio o auxiliar, de lo contrario se considerará esencial o principal y por consiguiente se declara la existencia de un establecimiento permanente en el Estado de la fuente.

Asimismo, se incorpora en el apartado 4.1 del artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE sobre la Tributación de la Renta y Patrimonio, una nueva cláusula anti fragmentación en la que se impide que un grupo de empresas estrechamente relacionadas contravengan un negocio adherido en distintas partes, para así distorsionar la existencia del establecimiento permanente por mencionar que cada una de ellas realiza actividades auxiliares, por lo que la norma no sólo tiene en cuenta que las actividades llevadas a cabo por un grupo de mismas empresas ubicadas en diferentes lugares, sino también aquellas actividades que se realizan por empresas estrechamente relacionadas en el mismo o en distintos Estados. Para que dicha cláusula sea aplicable se requiere que en uno de esos lugares se constituya el establecimiento permanente o en su caso que la combinación de las actividades relevantes vaya más allá de las actividades preoperatorias o auxiliares.⁵⁷

⁵⁷ OCDE, Action 7 Preventing the artificial avoidance of Permanent Establishment Status 2015

Con la primera modificación al concepto del establecimiento permanente se puede ampliar más la justificación fiscal de los Estados fuente para ser sometidos a impuestos por las rentas obtenidas del comercio electrónico, en el cual la entrega del bien o servicio se realiza a través de la red, pero la recepción de los pedidos se realiza a través de los medios tradicionales.

Considerando el ejemplo empleado en el Informe final del Acción 7 para ilustrar el párrafo anterior menciona “... una empresa del Estado A mantiene en el Estado B un gran número de empleados que trabajan exclusivamente para el almacenamiento y entrega de bienes que son propiedad de la empresa y que vende en línea en el Estado B, modelo en el cual no aplicaría la cláusula 4 a dicho almacén ya que la actividades de almacenamiento y entrega son ejecutadas a través del almacén que representa un activo significativo, además de que requiere de un número importante de trabajadores lo cual no constituye una actividad preoperatoria o auxiliar”⁵⁸ Sin embargo este nuevo concepto no se puede adaptar a los derechos impositivos del Estado fuente del comercio electrónico en el cual la comercialización de los bienes o servicios se realiza totalmente digitalizados además de considerarse como bienes intangibles, lo que se conoce como comercio electrónico online.

Otra de las modificaciones realizadas a la definición del establecimiento permanente en el artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE sobre la Tributación de la Renta y Patrimonio busca evitar la exclusión del concepto de establecimiento permanente de los contratos de comisionista, el cual se puede definir *como un instrumento a través del cual una empresa vende sus productos en un Estado en su propio nombre, aunque por cuenta de una empresa extranjera que es la verdadera propietaria de los productos. Dado que el sujeto que realiza las ventas no es el propietario de los productos que son objeto de la misma venta, no puede verse obligado al pago de impuestos por las rentas obtenidas por*

⁵⁸ OECD/G20, Addressing The Tax Challenges of the Digital Economy, Action I 2015 Final Report Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris, 2015, OECD Publications.

*dichas ventas, pudiendo eventualmente tener que pagar únicamente impuesto por la contraprestación que percibió a cambio de sus servicios, lo que se conoce como comisión.*⁵⁹

Con los cambios introducidos al artículo 5, se busca que cuando un extranjero realice actividades a través de un intermediario en un país se solicite la celebración habitual de contratos que le generen obligaciones a dichas empresas, asimismo que se considere que dicha empresa tiene un nexo suficiente para justificar el impuesto atribuible en dicho país, a menos que el intermediario realice dichas actividades como agente independiente, esto al igual que los cambios anteriores puede estar cerrado para aquellas empresas que obtienen rentas de actividades totalmente digitalizadas.

De aquí podemos determinar que la existencia del establecimiento permanente es la primera fase para poder gravar las rentas obtenidas por una empresa no residente, sin embargo otra de las cosas que deben de preverse son reglas para determinar los beneficios atribuibles al establecimiento permanente.

El informe final de la Acción 1 establece tres opciones para afrontar la relación apropiada a las particularidades de la economía digital las cuales se indican a continuación:

- a) La presencia económica significativa.*
- b) La retención de impuestos en el Estado fuente por las transacciones digitales.*
- c) La adopción de un gravamen de equiparación dirigido a garantizar un tratamiento análogo a proveedores residentes y no residentes.*

⁵⁹ Id.

Las tres opciones se evalúan desde el punto de vista de su adecuación a los principios fiscales aplicables al comercio electrónico: neutralidad, eficiencia, certeza, simplicidad, efectividad, justicia, flexibilidad, sostenibilidad y proporcionalidad.

La propuesta de presencia económica significativa pretende dar respuesta a aquellas empresas que realizan actividades fragmentadas, generando así una conexión imponible cuando una empresa no residente tenga una presencia económica significativa en un país a través de herramientas digitales y otras herramientas automatizadas.⁶⁰

Los factores que determinarían una presencia significativa son básicamente tres, dos de ellos son de tipo material como lo son la utilización de elementos digitales y la relación con los usuarios; y el otro de tipo cualitativo que corresponde al volumen de los ingresos.

- Los negocios tradicionales que van a realizar actividades comerciales a otros países para tener la capacidad de llegar a un gran número de clientes tienen que analizar diversos factores tales como la ubicación geográfica, los empleados o empresas que se encargaran de la publicidad y promoción local, las opciones de pago, los servicios de atención al cliente, sin embargo en la economía digital la capacidad para mantener un significativo número de clientes a través de una presencia online también depende de esos mismo factores. Dicho factor abarca la utilización de diversos elementos digitales basados en el actual estado de la evolución de la economía digital como parte de la presencia económica significativa.
- El número de usuarios en un determinado país, así como los datos asociados a tales usuarios pueden ser indicadores importantes de presencia en dicho país, por lo que el número de usuarios activos o el volumen de datos no sólo personales, sino también

⁶⁰ Hongler P., Pistone P. Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy , Working Paper International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam 2015

los creados por los mismos usuarios, toda esa relación con los usuarios es lo que puede reconocer la residencia habitual en determinado territorio. Sin embargo el Informe Final de la Acción I advierte que existen ciertos inconvenientes tales como la posibilidad de que las empresas mantengan datos separados de los datos recopilados país por país y el riesgo de que no hagan, por lo que el volumen de los usuarios puede resultar incierto o volátil para basarse en eso para gravar un impuesto.

- Ahora bien el tercer factor que se refiere al volumen de los ingresos, el cual es uno de los indicadores principales, el cual muestra de una manera más clara la presencia relevante de una empresa no residente en un Estado.⁶¹ Este indicador cualitativo permite limitar los costos de cumplimiento y proporcionar un elevado grado de certeza de las actividades transfronterizas. El Informe final de la Acción I efectúa algunas consideraciones respecto a dicho indicador, ya que establece que en los grupos empresariales debería considerarse el volumen de los ingresos de las empresas que integran los grupos en lugar de las rentas obtenidas de manera individual, lo anterior para evitar cualquier fragmentación de actividades de venta a distancia con clientes en un mismo país entre varias entidades. Es aquí en donde el informe sugiere adoptar un registro obligatorio de las empresas que permita recopilar información para comprobar la concurrencia de una presencia económica significativa.⁶²

Dentro del Informe Final de Acción BEPS se menciona que la falta de activos y de personal en el Estado Fuente dificulta la existencia en ese país, para determinar los beneficios obtenidos, de acuerdo a los métodos tradicionales, por lo que sería necesario

⁶¹ Mas Hernández J. y Roel Jiménez T. “El planteamiento del problema: reglas del siglo XIX para un mundo de economía digital. La Acción I como paradigma de la cuestión” Thomson- Aranzadi, Cizur Menor, 2017

⁶² Macarro Osuna , J. “Acción I. El futuro de la tributación internacional: BEPS y la economía digital” Thomson- Aranzadi, Cizur Menor, 2016

reformular las reglas o en su caso partir de una fórmula predeterminada o en su caso partir de varios factores de acuerdo a las características de cada uno de los casos, lo cual resulta difícil por estar muy alejado de los estándares internacionales.

Una de las formas propuestas es la retención de la fuente la cual se propone sea realizada por los clientes de un país que realicen compra de bienes o adquisición de un servicio a un extranjero de manera online⁶³

Ahora bien si se efectuara dicha retención y de acuerdo a los modelos de negocio, en el caso de las transacciones B2B (*business to bussiness*) la retención tendría que realizarse por los clientes que adquieren el bien o reciben el servicio de una entidad no residente. Sin embargo en el modelo de negocio B2C (*business to costumer*) la retención la tendrían que realizar las instituciones bancarias ya que éstas son las que actúan como intermediarias de pago, lo de acuerdo al mismo Informe esto podría correr el riesgo de elusión fiscal.

Otra de las propuestas es el gravamen de equiparación, el cual podría aplicarse en aquellos países en donde existe presencia significativa de las empresas no residentes en el Estado fuente, a fin de proporcionar claridad, certeza y equidad, así como evitar carga excesiva en las pequeñas y medianas empresas. Este gravamen sería a cargo de las empresas no residentes y clientes de jurisdicción de mercado sobre aquellas transacciones que impliquen la conclusión de contratos de venta de bienes o servicios de una manera automatizada a través de una plataforma digital. Además de que si lo que se pretende gravar es la generación de valor de la actividad económica lo que puede gravarse serían los datos recopilados de los clientes y usuarios de la jurisdicción de mercado, aún y cuando no es tan

⁶³ OECD/G20, Addressing The Tax Challenges of the Digital Economy, Action I 2015 Final Report Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris, 2015, OECD Publications.

fiable de obtener la información de los datos obtenidos, así como los ingresos obtenidos de acuerdo a lo que se ha mencionado en párrafos anteriores.

Asimismo, una vez que han sido analizadas las opciones el Informe no recomienda la implementación en los países de ninguna de ellas, sin embargo menciona que si alguno aun así lo quisiera optar, lo podrá introducir en sus normas domésticas, siempre y cuando respeten las obligaciones derivadas de los convenios de doble imposición. Recomendando más oportuno esperar a conocer las medidas establecidas para combatir el BEPS, las cuales han sido suspendidas hasta el 2020.

No es precisamente la evolución de las tecnologías las que han modificado la naturaleza fundamental de la forma de desarrollar las actividades que generan beneficios, lo que han hecho es permitir a las empresas del extranjero llevar a cabo estas actividades de forma automatizada, así como un margen de maniobra mayor para realizar las actividades esenciales o para desplazar las funciones existentes a una nueva ubicación, existiendo con ello que cada vez más el personal de la empresa, la infraestructura informática y los clientes o usuarios se encuentren en lugares de distintos países y por consiguiente lejos del Estado fuente.⁶⁴

Aún y cuando se sabe que los modelos del comercio electrónico permiten realizar un gran volumen de ventas sin existir presencia física en el lugar en el que se encuentran los clientes, los umbrales de gravamen en la fiscalidad internacional se siguen estableciendo tomando en cuenta el lugar fijo de negocios, así como la actuación del agente independiente, los cuales constituyen el concepto del establecimiento permanente el cual implica un mínimo de presencia física y permanencia en la jurisdicción del cliente.

⁶⁴ Díaz- Faes Álvarez J., Durán Rodríguez V. e Irastorzi Santori M. “La economía digital y el entorno BEPS” Fiscalidad Internacional. 6ª Edición Vol. II, CEF Madrid 2015

Dentro del Informe final sobre la Acción 7 del Proyecto BEPS: *impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente*, en adelante Acción 7 BEPS, se han realizado diversas propuestas en las cuales se consideran las ventas consumadas por la filial ubicada en el Estado fuente como parte del establecimiento permanente de la entidad no residente al entenderse efectuadas por un agente dependiente, con la modificación del artículo 5.4 del Modelo de Convenio de la OCDE sobre la Tributación de la Renta y Patrimonio a través de la cual se pretende garantizar todas las excepciones para considerar el establecimiento permanente estén subordinadas a la condición general de que esas actividades tengan un carácter auxiliar o preoperatorio y la introducción de una norma con fines anti elusivos que impida crear exenciones al establecimiento permanente fragmentando las operaciones propias de la actividad económica entre las mismas entidades que forman el mismo grupo empresarial.

Muchas de las empresas extranjeras recurren al contrato de comisión con la finalidad de evitar la existencia del establecimiento permanente, al considerarse que los contratos celebrados por la persona que actúa en calidad de comisionista, quien actúa en nombre y por cuenta de la empresa extranjera, no se vincula a ésta, ya que para que exista un agente dependiente es necesario que éste actúe por cuenta de la empresa extranjera y en nombre de dicha empresa a manera habitual.

Las empresas extranjeras han optado por sustituir las filiales comerciales con las cuales efectuaban la distribución de bienes y servicios en la jurisdicción de sus clientes por una filial comisionista, sin producir modificación alguna de las funciones que venían realizando en ese país, buscando con ello la erosión de las países imposables a través de la exclusión artificiosa del concepto de establecimiento permanente.

De esa manera es como debería ser gravada la comisión percibida a cambio de sus servicios, ya que de otra manera los beneficios derivados del desarrollo de la actividad

empresarial son trasladados hacia la empresa no residente, quedando exenta de impuesto en el Estado fuente al no mediar el concepto de establecimiento permanente, en virtud de que además la filial local no es propietaria de los productos o servicios.⁶⁵

Carmona Fernández en su artículo “*La noción del establecimiento permanente en los tribunales: estructuras operativas mediante filiales comisionistas*” analiza la posibilidad de que esta figura debe ser considerada con establecimiento permanente de la matriz no residente, al inferir que su actividad puede asimilarse a la de un agente dependiente de la empresa no residente. Carmona menciona que esto no sólo ocurre en los casos en los que el comisionista concluya literalmente contratos en nombre de la empresa no residente, sino también en los casos en los cuales lleve a cabo contratos aún y cuando no los finalice en nombre de la empresa no residente, siempre y cuando se constate si el agente vincula con sus actos al comitente frente a terceros.⁶⁶

La figura anterior resulta totalmente diferente a otros supuestos en los que no resulta aplicable el apartado 5 del artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE sobre la Tributación de la Renta y Patrimonio, como es el *caso en el cual un distribuidor local adquiere de una empresa no residente productos que revende a sus propios clientes, y que por consiguiente son de su propiedad, y es así como no se puede crear un vínculo con el productor no residente, además de que el importe percibido no constituye una comisión por ser esta una renta originada por la misma reventa.*

Lo anteriormente citado y analizado por el autor, actualmente forma parte de las propuestas de modificación al apartado 5 y 6 del artículo 5 del Modelo de Convenio de la

⁶⁵ OCDE Impedir la exclusión fraudulenta del estatus del Establecimiento Permanente Acción 7. Informe Final 2015, Proyecto OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base imponible y el Traslado de Beneficios, Ediciones OCDE Paris 2015

⁶⁶ Carmona Fernández, N. “La noción del establecimiento permanente en los tribunales: estructuras operativas mediante filiales comisionistas”, Crónica Tributaria No. 145. 2012 p.43

OCDE sobre la Tributación de la Renta y Patrimonio, la cual consiste en considerar como establecimiento permanente de la filial comisionista que actúe como agente dependiente de la matriz extranjera, lo anterior “ *cuando las actividades que realiza un intermediario en un país tiene como finalidad la celebración habitual de contratos que generarán obligaciones que habrá que cumplir una empresa extranjera, habrá que considerar que esta empresa tiene un nexo suficiente que justifica su imposición tributaria en ese país a menos que el intermediario realice esas actividades en el marco de una actividad independiente*”. ⁶⁷

Es importante señalar que el sub apartado a) del apartado 6 del artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE sobre la Tributación de la Renta y Patrimonio incluye el factor relevante para determinar la existencia de la independencia, la cual resulta poco probable cuando las actividades se realizan exclusiva o casi exclusivamente por una sola empresa por un largo periodo de tiempo o inclusive por el ciclo de la misma operación, factor que se deberá considerarse junto con el análisis de si el agente une sus actos a los de la entidad no residente y además ésta a su vez tiene control general de la actividad desarrollada.

3.2 Propuestas de modificación a las exclusiones a los estatus del establecimiento permanente

Durante mucho tiempo las actividades preoperatorias como auxiliares se han considerado como supuestos de exclusión al establecimiento permanente, sin embargo hoy en día estas actividades se han convertido en actividades principales o en funciones esenciales de ciertas empresas no residentes, razón por la cual a la Acción 7 BEPS ha propuesto la modificación al apartado 4 del artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE sobre la Tributación de la Renta y Patrimonio, lo anterior con el objetivo de condicionar la excepción del estatus del establecimiento permanente al considerar que las actividades

⁶⁷ OCDE, Comentarios al artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE sobre la Tributación de la Renta y Patrimonio Acción 7 BEPS 2016

preoperatorias y auxiliares no son esenciales en el desarrollo de las actividades de una empresa, en el cual el criterio consistirá en determinar si dichas funciones desarrolladas en el lugar fijo constituyen una parte esencial o significativa en las actividades de todo el grupo.

Asimismo en lo que se refiere a los almacenes que son utilizados para poner y entregar los bienes o mercancías pertenecientes a otras empresas, será necesario determinar si se trata de una actividad de carácter auxiliar o preoperatorio y analizar varios factores que se tienen que considerar, ya que si nos basamos en el modelo de un negocio en línea que cuenta con un almacén en el Estado fuente en el cual a su vez trabajan un gran número de empleados para desarrollar las labores de almacenamiento y entrega que son propiedad de la empresa que los vende en línea. En ese supuesto se puede considerar que las actividades de almacenamiento y entrega son actividades esenciales en el negocio de venta y distribución, por lo que no corresponde revestirla como una exclusión al estatus de establecimiento permanente.

Sin embargo esta propuesta no soluciona todos los problemas de exclusión al estatus del establecimiento permanente, ya que aquí sólo se menciona el almacenamiento de bienes tangibles, pero que sucede cuando la comercialización de los bienes o servicios tienen naturaleza intangible o se realiza a través de un almacén virtual, al no existir un lugar fijo que pueda justificar el impuesto en la jurisdicción fiscal, salvo que dicho almacén virtual este constituido por un servidor ubicado en el Estado fuente, en cuyo caso si podría catalogar como establecimiento permanente tal y como lo menciona José Nocete Correa en su artículo *La fiscalidad internacional del comercio electrónico*.⁶⁸ Lo cual puede quebrantar el principio de neutralidad que indica que se debe dar el mismo tratamiento fiscal a las operaciones independientemente de la naturaleza tangible o intangible, motivo por el cual

⁶⁸ Nocete Correa J. “La fiscalidad internacional del comercio electrónico” *Crónica Tributaria* Num 120, 2006

se requiere de un análisis más exhaustivo para justificar la imposición fiscal en el Estado fuente.

Otra de las maneras que las empresa eluden el considerar como establecimiento permanente los lugares fijos de negocios es realizando la fragmentación de las actividades propias del negocio en varias operaciones las cuales son realizadas por una misma empresa o por varias empresas que tienen distintos lugares en un mismo país, alegando que cada una de esas tienen carácter preoperatorio o auxiliar.

En respuesta a esas formas de negocio la Acción 7 BEPS contempla una norma antifragmentación considerando como funciones complementarias propias del negocio adherido aquellas actividades desarrolladas en mismo lugar o en otro lugar en el mismo Estado por una misma empresa o varias empresas estrechamente relacionadas.⁶⁹

La propuesta de la OCDE sostiene la presencia de un establecimiento permanente cuando exista un lugar fijo de negocios derivado de una estructura compleja de negocios, en donde las actividades desarrolladas por las distintas empresas que las forman pertenecen a un grupo empresarial no residente y que tradicionalmente serían consideradas como actividades preoperatorias y auxiliares, las cuales en realidad si constituyen una actividad sustancial.

Ahora bien, como lo hemos mencionado anteriormente dichas propuestas tienen que ser analizadas profundamente más que inclusive que las modificaciones del concepto permanente, ya que la existencia del mismo ya sea por constatación de la presencia de un lugar de negocios derivado de una estructura compleja de operaciones o bien por la actuación de una persona dependiente de una empresa no residente encargada de desarrollar

⁶⁹ OCDE Comentarios al artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE sobre la Tributación de la Renta y Patrimonio Acción 7 BEPS 2016

las labores de comercialización de bienes o servicios sigue exigiendo la presencia local en el Estado fuente, puede llegar a no verificarse cuando se trate de la venta de bienes intangibles, por lo que es necesario encontrar el punto de conexión que justifique el gravamen en el Estado fuente.

Aún y cuando la revisión del concepto de establecimiento permanente para efectos del comercio electrónico constituye uno de los requisitos principales para efectos fiscalidad internacional, éste no tendrá gran impacto de recaudación mientras no se tenga bien definida la renta a la cual se deba atribuir el gravamen, es así como lo menciona el Informe sobre la Fiscalidad de la Economía Digital.⁷⁰

En el artículo 9 del Modelo de Convenio de la OCDE sobre la Tributación de la Renta y Patrimonio y en las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias se utilizan de manera analógica ciertas pautas para determinar la remuneración correspondiente a las transacciones realizadas con el resto de las entidades que constituyen la empresa de la que forma parte conforme al principio de plena competencia.⁷¹

La Acción 7 del BEPS, analizó si continuaba siendo apropiado determinar los beneficios atribuidos a los establecimientos permanentes surgidos de las nuevas propuestas de la OCDE, en la cual se concluyó que no era necesario realizar cambios a las normas previstas sin embargo si evidenciaba la necesidad de una orientación adicional acerca de la atribución de beneficios a los establecimientos resultantes de dichos cambios.⁷²

⁷⁰ CE Report of the Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy, 28 de mayo 2014

⁷¹ OCDE “Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, Editions OCDE Paris

⁷² OCDE “Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de Establecimiento Permanente, Acción 7 Informe Final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios”, Ediciones OCDE Paris 2015

Ahora bien, una vez que se considera la existencia de un establecimiento permanente de una empresa no residente que cuenta con un agente dependiente en el Estado de la fuente, de acuerdo a las modificaciones de la OCDE las directrices adicionales destacan que ello no implica que se deban atribuir todos los beneficios resultantes de la ejecución de contratos celebrados por agentes dependientes, debiendo ajustarse las deducciones atribuibles a dicha remuneración que en condiciones de mercado le correspondan.⁷³

En cuanto a los beneficios imputables a los establecimientos permanentes en los cuales se aplicó la norma antifragmentación, deberán considerarse los derivados de la combinación de las actividades y todas aquellas funciones complementarias necesarias para el negocio desarrolladas en mismo Estado por la misma empresa o por el grupo de empresas estrechamente relacionadas, considerando así los beneficios generados por cada actividad propia del negocio, como si se hubieran efectuado de una empresa separada independiente.⁷⁴

Actualmente se han propuesto una serie de modificaciones en las Directrices de la OCDE, aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales, debido a la preocupación de la manipulación del principio de plena competencia, contemplado en el artículo 9 del Modelo de Convenio de la OCDE sobre la Tributación de la Renta y Patrimonio, dentro de los Informes finales sobre las Acciones 8 a 10 del proyecto BEPS: Garantizar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación del Valor, los cuales se centran en aspectos claves especialmente entre empresas vinculadas que pertenecen a modelos de negocio del comercio electrónico, tales como la transferencia y uso de activos intangibles, la asignación contractual de riesgos empresariales

⁷³ OCDE Comentarios al artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE sobre la Tributación de la Renta y Patrimonio Acción 7 BEPS6 2016

⁷⁴ OCDE BEPS Action 7 Additional Guidance on Attribution of Profits to Permanent Establishment (Public Discussion Draft) OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Editions OCDE Paris, 2107

y los ingresos atribuibles a las entidades que los asumen o en su caso a establecer las transacciones exactas que puede realizar un negocio en cuanto a los riesgos contractuales se refiere de acuerdo a su capacidad financiera y control real de la actividad.⁷⁵

Calderón Cabrero menciona en su artículo que la propuesta de la OCDE no resuelve los problemas del principio de plena competencia para hacer frente a los grupos multinacionales que operan como empresas independientes que no necesitan crear filiales que desarrollen actividades empresariales en diferentes países, ya que no excluyen ni bloquean la transferencia de activos intangibles y el fenómeno de erosión imponible dentro de un grupo empresarial, ya que únicamente delimitan las operaciones artificiales que cuentan con poca capacidad económica.

El Informe sobre la Fiscalidad de la Economía Digital elaborado por el Grupo de Expertos de la Comisión Europea propone un enfoque mucho más amplio el cual consiste en la formulación de una Base Imponible Común Consolidada del Impuesto sobre Sociedades, en tanto no exigiría distribución de beneficios entre los Estados basándose en la aplicación de métodos de transferencia, al combinar la confirmación de una base imponible común consolidada y el reparto del beneficio susceptible de ser sometido al gravamen considerando factores tales como capital, trabajo y ventas realizadas en el mismo Estado.⁷⁶

⁷⁵ OCDE Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Ediciones OCDE 2016 París.

⁷⁶ CE “Report of the Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy, de 28 de mayo, 2014

3.3 Propuestas de modificación del concepto del establecimiento permanente en México.

Tanto las instituciones internacionales como los organismos regionales, tales como el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, el Banco Interamericano de Desarrollo, el Fondo Monetario Internacional, La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, el Banco Mundial, la Organización de las Naciones Unidas, han desarrollado iniciativas desde el año 2014, todo esto con el objetivo de difundir el contenido del Proyecto BEPS y los informes finales, trabajos que han permitido priorizar las acciones del proyecto BEPS en distintas áreas regionales.

Aún y a pesar de la constante difusión del proyecto BEPS, en los países latinoamericanos no estamos preparados para asumir los retos plantados por la economía digital, y lo que actualmente se hace es una adaptación y modificación en la propia concepción que puede ser la obtención de ingresos por la creación de bienes intangibles o la prestación de servicios prestados a una enorme distancia en tiempo real entre los involucrados.

Medir y situar esas nuevas medidas de riqueza constituye una cuestión que tiene que ver con el respeto al principio de capacidad contributiva, la cual resulta injusta para aquellos que siguen trabajando bajo una antigua economía.

La preocupación acerca de los desafíos fiscales que presenta la economía digital es creciente, por lo cual se han intensificado los debates en los foros regionales e inclusive algunos países ya han adoptado medidas en el terreno impositivo sobre las transacciones digitales.

Los países latinoamericanos han reflejado su preocupación sobre las ausencias de normas adecuadas para este tipo de negocios, y muestran su interés por buscar la forma más adecuada de gravar las operaciones en Internet, identificar si es importante considerar la residencia de quien recibe el bien o servicio donde es aprovechado el mismo, la posibilidad de la aplicación del establecimiento permanente virtual, así como determinar cómo sería la fiscalización de estas operaciones cuando la información está en la nube.

En el Foro sobre la Tributación de la Economía Digital celebrado en noviembre 2015, la mayoría de los países latinoamericanos concordaban en que se debe gravar impuesto en la fuente de generación de la renta de esas operaciones y de gravar en el país del beneficiario de los bienes y servicio. Asimismo reconocían que hay una gran brecha entre los sistemas tributarios latinoamericanos y el comercio electrónico, países en los cuales existe una escasez de herramientas legales y técnicas, mientras la globalización y las tecnologías de la información avanzan a pasos agigantados.

Por lo que se concluía que las administraciones tributarias deben evolucionar, modernizarse, invertir y fortalecerse para hacer frente al gran reto de afrontar a la economía digital. Puntualizaban que la clave no radica en modificaciones sustanciales a la legislación, ni en la creación de nuevos impuestos, sino alterar los métodos de aplicación de los tributos y el control, con claro énfasis en la cooperación internacional. Además de señalar que el gravamen de las operaciones por medios digitales no debe diferir sustancialmente del gravamen de comercio tradicional, ya que lo que cambia es la forma en que la riqueza se manifiesta.⁷⁷

⁷⁷ Arbiza Volpi, G. “La economía digital y su tributación” Boletín Fiscal Iberoamericano No. 21 Segundo Semestre 2015 pp. 6-14

México tiene un gran potencial de crecimiento en materia de comercio electrónico, pues es el segundo mercado más importante en Latinoamérica para este tipo de transacciones en Internet.⁷⁸

Dentro de la consulta del Plan Nacional de Desarrollo y la Regulación del Comercio Electrónico, celebrada en mayo 2019 la Cámara de Diputados señaló la necesidad de ordenar la estructura tributaria del Comercio Electrónico, asimismo el Presidente de la Comisión y Cuenta Pública mencionó que la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos y el Grupo de los 20 han reconocido la necesidad de mejorar su regulación y debaten sobre el establecimiento permanente de las empresas, el lugar donde se ubican y obtienen su fuente de valor, que “*en este caso, está muy difuso*”.⁷⁹ Además mencionó que no se trata de crear nuevos impuestos, ni de aumentar las tasas, sino de ordenar el actual esquema tributario del país. “*Está pendiente la normatividad de las plataformas digitales. El objetivo del foro es tomar en cuenta los debates en G20 y OCDE. Asumir experiencias de América Latina y Europa para conocer los avances, tropiezos, limitaciones, obstáculos y aciertos que han tenido en los primeros pasos para regular el comercio electrónico*”.⁸⁰

Dentro de su presentación, “El Comercio Digital, perspectiva de la regulación fiscal en México”, la ex procuradora de la Defensa del Contribuyente, Diana Bernal Ladrón de Guevara, menciona que la tributación es uno de los principales retos que enfrentan los países multinacionales en la economía digital, este importante reto presenta uno de los mayores desafíos gravar de manera proporcional y justa la economía digital. Diana Bernal aclaró que no se está en contra del desarrollo de las tecnologías de la

⁷⁸ <https://www.eluniversal.com.mx/cartera/mexico-se-consolida-en-comercio-electronico-en-latinoamerica> consultada en Marzo 2019

⁷⁹ <http://www5.diputados.gob.mx/index.php/esl/Comunicacion/Boletines/2019/Mayo/27/1719-Regular-estructura-tributaria-de-comercio-electronico-complejo-pero-necesario>

⁸⁰ Id.

información y las plataformas e intermediarios que acercan a los proveedores de servicios, insistió que el problema son las grandes empresas digitales multinacionales que están a través de la economía digital influyendo gravemente en la erosión de la base y en cambiar arbitrariamente sus ganancias de un lugar hacia otro. Resaltó que el reto es cómo gravar a las empresas que no tienen más que una presencia virtual en México; y también es un reto de justicia social *“porque al tener ganancias multimillonarias y trasladarlas y conducir las hacia paraísos fiscales lo que están favoreciendo es la pobreza y desigualdad entre la población mundial y, en especial, en los países menos desarrollados y emergentes”*. Mencionando además que para hacer frente de una manera eficaz a este reto es necesario diseñar un nuevo concepto de establecimiento permanente, creación de valor y atribución de beneficios.⁸¹

Diana Bernal enfatiza que si no se modifican los conceptos de establecimiento permanente y creación de valor, a la larga las posturas inmediatistas estarán destinadas al fracaso. Motivo por el cual propuso dos vertientes, en cuanto a impuestos directos se refiere, y éstas consisten en lo siguiente:⁸²

La primera es una medida a corto plazo, la cual consiste en establecer una retención de ISR a aquellos extranjeros que presten u ofrezcan un servicios dentro de la plataforma digital, pero no cuenten con establecimiento permanente en nuestro país, y la retención la tendrían que efectuar los intermediarios financieros a través de la cual se realicen los pagos. Sin embargo dentro de las desventajas que pudiera provocar es que los servicios o productos ofrecidos a través de éstos medios resultaran más costosos. Además de que no se podría realizar a empresas multinacionales como twitter o Facebook por ser de manera gratuita.

⁸¹ Bernal Ladrón de Guevara, Diana. “ El Comercio Digital, perspectiva de la regulación fiscal en México” Comisión de Presupuesto y Cuenta Pública LXIV Legislatura. Mayo de 2019.

⁸² Id.

La segunda vertiente es a largo plazo y se refiere a ampliar el concepto de establecimiento permanente estableciendo un nexo entre el bien intangible y los clientes o usuarios. Dentro de esta vertiente también entrarían aquellos negocios totalmente digitalizados con los que cuenten con una base activa de usuarios que contribuyen a la obtención de información, en este caso la regla de atribución del impuesto rebasaría en el número de usuarios activos, además de ampliar la regla de agente dependiente.

Raúl López Diantes, presidente de la firma de Abogados, Contadores y Auditores López Diantes & Asesores, en esa misma reunión mencionó que en el año 2009, en nuestro país se generaron 36 millones de pesos por concepto de comercio electrónico, y para 2018 la cifra ascendió a más de 467 mil millones de pesos, con lo cual señaló “Algo está pasando que las autoridades tributarias dejan este gran dique por donde se está colando este dinero”. Puntualizando con ello la necesidad de mover las leyes fiscales de nuestro país, y obligar a las plataformas electrónicas a que tengan un domicilio fiscal en el país, considerando que al ser uno de los países donde se consume más comercio electrónico, no buscarían irse por nuevas imposiciones fiscales.⁸³

El presidente de la firma de Abogados consideró que nuestras legislaciones fiscales tienen que agregar nuevos conceptos: sesión de derechos, transmisión de datos o pago de derechos, para gravar a las empresas digitales por el servicio otorgado, y facultar al Congreso a legislar en materia de comercio electrónico.⁸⁴

⁸³ <http://www5.diputados.gob.mx/index.php/esl/Comunicacion/Boletines/2019/Mayo/27/1719-Regular-estructura-tributaria-de-comercio-electronico-complejo-pero-necesario>

⁸⁴ Id.

López Deantes señala al igual que otros expositores, que entre los problemas para cobrar los impuestos en el comercio electrónico, se encuentra la existencia del establecimiento permanente, en el cual un “website” no se puede considerar como tal, sin embargo un servidor si se puede considerar establecimiento permanente mientras se encuentre dentro del país.⁸⁵

Así mismo, dentro de su misma exposición López Deantes menciona realizar algunas adiciones a la Sección III de las facultades del Congreso, dentro de la fracción VII del artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, a través de las cuales se pretende adicionar lo siguiente:

“... Artículo 73. El Congreso tiene la facultad

... VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto...

Se reforman las siguientes fracciones para quedar como sigue:

*... XVII. Para dictar leyes sobre vías generales de comunicación, tecnologías de la información y la comunicación, radiodifusión, **comercio electrónico (adición)** telecomunicaciones, incluida la banda ancha e Internet, postas y correos, y sobre el uso y aprovechamiento de las aguas de jurisdicción federal. ...*

... XXIX. Para establecer contribuciones:

1o. Sobre el comercio exterior;

*2o. **Sobre todo acto de Comercio electrónico (adición),***

⁸⁵ Id.

3o. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del artículo 27;

4o. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;

5o. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y

6o. Especiales sobre:

a) Energía eléctrica;

b) Producción y consumo de tabacos labrados;

c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo;

d) Cerillos y fósforos;

e) Aguamiel y productos de su fermentación; y

f) Explotación forestal.

g) Producción y consumo de cerveza....”

Ahora bien, dentro del Acuerdo de la conferencia para la dirección y programación de los trabajos legislativos de la Cámara de Diputados por el que se establece que el Plan de Desarrollo 2019-2024, incluye los fines del proyecto nacional contenidos en la Constitución Política de los Estados Unidos de México establece como parte del fortalecimiento de las Haciendas Públicas y Recaudación:⁸⁶

- La dependencia de las aportaciones federales por parte de la recaudación estatal y municipal.

⁸⁶ Cámara de Diputados LXIV Legislatura, Gaceta Parlamentaria, Año XXII, Palacio Legislativo de San Lázaro, Jueves 27 de Junio 2019, Número 5307-II

- Reordenamiento integral de esquema tributario, el cual se divide en dos etapas, la primera consiste en combatir la evasión fiscal y aumentar la base de contribuyentes, y la segunda en discutir los cambios en el sistema tributario.
- Acciones para reducir la desigualdad tributaria en la población.
- Fortalecer las funciones tributarias locales.
- No aumento de impuestos, sino fortalecer los esquemas recaudatorios.

Asimismo, menciona que dentro del ámbito del comercio electrónico, tiene como objetivo identificar un esquema en el que la recarga tributaria recaiga sobre las empresas digitales multinacionales que realizan operaciones en nuestro país, evitando los convenios de la doble tributación. Considerando además que nuestro gobierno se debe mantener actualizado con las negociaciones internacionales tanto de la OCDE como del Grupo de los 20, para la creación de un “impuesto digital”.⁸⁷

Además, en cuanto a Impuesto Sobre la Renta se refiere, el mismo acuerdo menciona que es necesario desarrollar una estrategia proactiva de conformidad con las propuestas internacionales hechas por la OCDE y el Grupo de los 20, para evitar estrategias fiscales de países extranjeros que eluden los impuestos mexicanos.⁸⁸

En septiembre de 2018 se presentó al Congreso de la Unión un iniciativa de Ley cuyo objetivo era la de gravar las operaciones llevadas a cabo por internet, considerando además revisar las reglas para gravar los negocios digitales con baja o nula presencia

⁸⁷ Id.

⁸⁸ Id.

física, además de que la Ley del Impuesto Sobre la Renta grava en base a la creación de valor y no precisamente por la ubicación de los usuarios.⁸⁹

Como lo hemos visto en capítulos anteriores, éste tema tiene ya varios años en discusión por parte de la OCDE, proyecto el cual tiene como objetivo evitar la erosión de la base imponible y el traslado de los beneficios, proyecto el cual ha sido suspendido hasta 2020.

Para la iniciativa de la Ley del Impuesto Digital se tomó como base la propuesta del Congreso de la Unión Europea, aunque no se consideraron todos los aspectos, ésta tiene como objetivo principal evitar que la base imponible se siga erosionando.

Ahora bien, dentro de la exposición de motivos se menciona que serán sujetos del Impuesto Digital las personas físicas o morales residentes en México o residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país que ofrezcan los siguientes bienes o servicios:

- Publicidad prestada por medio de una interfaz multifacética
- Mediación o intermediación prestada por interfaces digitales multifacéticas en las que se permita interactuar a diversos usuarios de tal forma que puedan entregarse bienes o servicios entre ellos
- Transmisión de los datos recopilados de los usuarios por medio de las interfaces

⁸⁹ <https://home.kpmg/mx/es/home/tendencias/2018/09/iniciativa-de-ley-impuesto-sobre-ingresos-procedentes-de-servicios-digitales.html> consultada junio 2019

Dentro de este impuesto se propone una tasa de impuesto de 3% aplicable a los ingresos que sobrepasen los 100 millones de pesos.

Es importante mencionar que existen algunos elementos que pudieran ocasionar la inconstitucionalidad e ilegalidad del impuesto, dentro del cual se menciona la determinación de la base del impuesto en cuestión pues la propuesta indica que el impuesto se determinará aplicando la tasa del 3% a la cantidad que resulte de disminuir del total de los ingresos las deducciones autorizadas, dicha iniciativa establece que la referencia a los ingresos gravados abarcará los ingresos brutos totales, lo cual se puede dificultar al no identificar claramente la base.⁹⁰

Referente a la propuesta del Impuesto Sobre los Ingresos procedentes de Servicios Digitales se puede detectar que existe una principal diferencia con las propuestas del Congreso de la Unión Europea radica en que el impuesto se paga en donde se encuentran los usuarios que consumen bienes o servicios de manera digital.⁹¹

De lo anterior podemos destacar que las propuestas que actualmente existen en cuanto a las legislaciones mexicanas son la creación de un nuevo impuesto, sin embargo no se establece la redefinición del concepto de establecimiento, aun y cuando existen comentarios de la importancia de modificarlo y poder gravar aquellas empresas extranjeras que tienen presencia virtual en nuestro país.

⁹⁰ <https://forojuridico.mx/la-creacion-de-valor-y-el-impuesto-sobre-servicios-digitales/> consultada junio 2019

⁹¹ <https://home.kpmg/mx/es/home/tendencias/2018/09/iniciativa-de-ley-impuesto-sobre-ingresos-procedentes-de-servicios-digitales.html> consultada junio 2019

CONCLUSIONES

El avanzado desarrollo de la economía digital es uno de los principales retos de la tributación fiscal no sólo a nivel local sino internacional. Algunas de las características esenciales del comercio electrónico son la importancia adquirida del activo intangible y la capacidad para operar desde cualquier parte del mundo, sin necesidad de contar con presencia física desde el lugar en donde se adquieren los bienes o prestan los servicios, creando desafíos en el ámbito de imposición fiscal.

Las Acciones del Plan BEPS han realizado análisis muy importantes en el plano de la economía digital evolucionando a través de propuestas concretas en relación con los desafíos fiscales específicos y más amplios de la Economía Digital, hoy en día el Plan BEPS ha hecho que las recomendaciones efectuadas para remediar o ampliar muchos de los problemas relacionados con la fiscalidad de la economía digital, las cuales pueden servir para hacer frente a las erosión de bases imponibles, sin embargo esto va más allá del problema de erosión de bases o traslado de beneficios ocasionando con ello estrategias abusivas de planeación fiscal, poniendo de manifiesto la falta de adecuación de esquemas tradicionales de la tributación internacional para afrontar esta nueva realidad.

Se debe cuidar la definición de los indicadores materiales y cuantitativos, así como generadores del nuevo nexo a fin de garantizar el respeto a los principios fiscales del comercio electrónico y trabajar en aminorar los desafíos técnico-jurídicos en relación con las actividades económicas totalmente desmaterializadas tales como la presencia significativa, retención de la fuente y gravamen de equiparación; las cuales no son perfectas y todas presentan pros y contras. Aunado a la redefinición del concepto de *establecimiento permanente* para atribuir derechos de imposición a los Estados en los que existe una presencia digital y económica significativa del sujeto directo a gravamen.

El principal obstáculo al establecimiento de este nuevo nexo, es la falta de interés en una modificación sustancial del concepto del establecimiento permanente, sin embargo la falta de esta acción a nivel internacional contrasta con la adopción de las diferentes iniciativas unilaterales que han estado aplicando algunos países para garantizar una fiscalización efectiva de las empresas multinacionales de la economía digital en los territorios de consumo. Medidas las cuales no resultan tan aconsejables porque se alejan de los estándares de la tributación internacional de las rentas empresariales transfronterizas, lo cual puede generar problemas de doble imposición.

La razón por la cual debe gravarse a quienes realizan actividades de comercio electrónico desde cualquier parte del mundo en nuestro país, es debido a que tienen beneficios en el estado de residencia del cliente, tales como un sistema legal que permite ofrecer productos en línea, la protección de derechos de propiedad intelectual, garantía de pagos, así como suficiente infraestructura técnica e inclusive hasta el mismo suministro de energía, por lo que al verse beneficiados y poder desarrollar estas actividades en nuestro país es justo que se aplique un gravamen por los ingresos que obtienen en nuestro territorio.

De acuerdo a las propuestas del Modelo de la OCDE para la redefinición del establecimiento permanente existen dos factores a considerar entre los cuales se encuentran el número de usuarios y el monto del ingreso percibido en el Estado contratante, con lo cual la propuesta en base a dichos conceptos pudiera definirse de la siguiente manera: *Si una empresa residente en un Estado contratante ofrece bienes o servicios a través de un sitio web o en una aplicación electrónica utilizada por más de “cierto número” de usuarios con domicilio en dicho Estado contratante, se considerará que dicha empresa tiene un establecimiento permanente en el otro Estado contratante si*

el monto total de los ingresos de la empresa debido a los servicios electrónicos en el otro Estado contratante “supera la cantidad de....” en el año.

Sin embargo como bien se comentó en el presente estudio el Informe Final de la Acción I advierte que existen ciertos inconvenientes tales como la posibilidad de que las empresas mantengan datos separados de los datos recopilados país por país y el riesgo de que no hagan, por lo que el volumen de los usuarios puede resultar incierto o volátil para basarse en eso para gravar un impuesto, así mismo establece que para el volumen de ingresos sería necesario obligar a las empresas a registrarse en una base de datos para recopilar información y comprobar la concurrencia de una presencia económica significativa.

La propuesta de Iniciativa de Ley del Impuesto Sobre los Ingresos Procedentes de Servicios Digitales que actualmente están haciendo la cámara de diputados de México es una medida unilateral que busca aumentar la recaudación de impuestos, la cual a su vez puede resultar injusta ya que no trata por igual a todas las empresas que obtienen ingresos en nuestro país a través del comercio electrónico, ésta solo es una medida a corto plazo, ya que se requiere de redefinir el concepto de establecimiento permanente en nuestras leyes fiscales.

Es de ahí donde parte la problemática de definir si los elementos del comercio electrónico como un servidor, una página web, un software, entre otros, pueden considerarse un establecimiento permanente.

Ahora bien, dentro de los comentarios del Convenio de la OCDE se establecen los motivos para considerar el servidor como Establecimiento Permanente, ya que dicho servidor es necesario para almacenar la página web, a través de la cual se realiza el negocio. Asimismo para que el servidor pueda ser considerado establecimiento permanente es necesario que este ubicado en el lugar en donde se encuentra su cliente para

ser un lugar fijo de negocios, sin ser necesario que se requiera personal que lo esté operando, además de requerir analizar si dicho servidor se está utilizando para realizar el objeto principal del negocio y no se trata sólo de actividades pre operativas o auxiliares.

Con base a todo lo tratado en el actual estudio, puedo concluir con las siguientes propuestas (adiciones) para la redefinición del concepto *establecimiento permanente en México* de la Ley del Impuesto Sobre la Renta:

*“... Artículo 2. Para los efectos de esta Ley, se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios **físico o virtual (adición)** 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, **así como el servidor que se encuentre dentro de territorio nacional permitiendo desarrollar, parcial o totalmente, actividades empresariales, comerciales o se presten servicios digitales independientes (adición).**”*

“ ... Artículo 3. No se considerará que constituye establecimiento permanente:

- 1. La utilización o el mantenimiento de instalaciones con el único fin de almacenar o exhibir bienes o mercancías pertenecientes al residente en el extranjero.*
- 2. 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.*

3. *La utilización de un lugar de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías para el residente en el extranjero.*
4. *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.*
5. *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.*
6. ***Los IPS de las empresas que llevan a cabo el negocio electrónico mediante páginas web (adición)...”***

De lo anterior podemos concluir que en la propuesta de la redefinición del concepto Establecimiento Permanente virtual si se pudiera considerar la web como elemento para determinar la residencia fiscal de un residente en el extranjero, siempre y cuando el servidor se encuentre dentro de territorio nacional.

Ahora bien, una vez definido el concepto de establecimiento permanente virtual sería necesario evaluar la forma para recaudar el impuesto, ya que como se mencionó dentro de la presente investigación, existen diferentes modelos de negocios, entre los cuales la retención la puede efectuar la empresa que adquiere el bien o servicio siempre y cuando fuera un modelo de negocio (B2B), pero el problema resultaría cuando se trate del modelo (B2C), ya que en este caso la retención la tendría que efectuar la institución bancaria, por lo que a su vez se tendría que tener bien definido los ingresos provenientes del comercio electrónico.

BIBLIOGRAFÍA

LIBROS

Alonso, Ana Belén, Comercio Electrónico: Antecedentes, fundamento y estado actual, Madrid, Dikinson 2004, pág. 15

Beekman, G., Introducción a la Informática 6a Ed, Madrid España, Pearson Prentice Hall, 2005, cap. 1

Benito Elvira, D., El Establecimiento Permanente: Análisis de sus definiciones y supuestos constitutivos en Derecho Español., Valencia, 2007 Cap. 3

Calderón Medina David, Comercio Electrónico: Una Perspectiva Tributaria Mexicana, México, IMPCP, 2010, cap. 1, 2, 4 y 6

Cristina Portales Trueba, Derecho Mercantil Mexicano, Volumen 1 Nociones Básicas generales, universidad de Ciudad Juárez, 2002, pág. 19

Creimer,I., Delpiazzo, C.,Hatgain,D., Matteo V.,& Rippe, S., Comercio Electrónico. Análisis Jurídico Multidisciplinario. Buenos Aires.: Editorial BdeF., 2003, cap 1 y 2

Galarza Montaña, César, “Derecho tributario internacional: el establecimiento permanente”, Temis, Bogotá, 2004, p. 6.

Hemmelrath A y Wilcox E. “AOA BEPS E-Commerce -Permanent Establishment in Flux” Amsterdam 2016

Hongler P., Pistone P. Blurprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy , Working Paper International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam 2015

Macarro Osuna, J.M. “Acción I. El futuro de la tributación internacional: BEPS y la economía digital”, en Ramos Prieto J. (Coord.) Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios: estudio sobre el Plan BEPS de la OCDE, Thomson Aranzadi, Cizur Menor 2016 p.86

Mas Hernández J. y Roel Jiménez T. “El planteamiento del problema: reglas del siglo XIX para un mundo de economía digital. La Acción I como paradigma de la cuestión” Thomson- Aranzadi, Cizur Menor, 2017

Martínez Nadal Apolonida, Comercio electrónico, firma digital, y autoridades de certificación, Tercera Edición, Civitas, Madrid 2001, pág.31

Nuñez Adriana, Comercio Electrónico, Aspectos Impositivos, Contables y Tecnológicos, FEDYE, Buenos Aires, pág.32

Seoane Eloy, La nueva era del comercio electrónico: Historia del Comercio Electrónico, España, Vigo 2013, pág.1-15

Tellez Valdés Julio, Derecho Informático, Tercera Edición, Mac Graw Hill, México, 2004, Pág. 188

REVISTAS

Álamo Cerrillo, R y Lagos Rodriguez, G. “Necesidad de adaptación de los conceptos tributarios a la realidad de la economía digital” Quincena Fiscal No.3 2015

Arbiza Volpi, G. “La economía digital y su tributación” Boletín Fiscal Iberoamericano No. 21 Segundo Semestre 2015 pp. 6-14

Boletín de Actualización Fiscal “Atribución a un EP en España de los gastos de publicidad soportados por la oficina central” en EY Abogados, Número 68, Junio 2017

Boletín de la Comisión de Investigación Fiscal, “Establecimiento Permanente por la prestación de un servicio”, Colegio de Contadores Públicos de México, Número 254, Julio 2012

Calvo Vérguez J, “La atribución de beneficios a establecimientos permanentes en el ámbito del comercio electrónico” Revista Española de Derecho Financiero, No. 146 P. 12

Carmona Fernández, N. “La noción del establecimiento permanente en los tribunales: estructuras operativas mediante filiales comisionistas”, Crónica Tributaria No. 145. 2012 p.43

Creimer, I., Delpiazzo, C., Hatgain, D., Matteo V., & Rippe, S., Comercio Electrónico. Análisis Jurídico Multidisciplinario. Buenos Aires.: Editorial BdeF., 2003

Díaz- Faes Álvarez J., Durán Rodríguez V. e Irastorzi Santori M. “La economía digital y el entorno BEPS” Fiscalidad Internacional. 6ª Edición Vol. II, CEF Madrid 2015

De Anda Turati José Antonio, “Lugar de negocios y constitución de establecimiento permanente” en Fisco Actualidades, Número 2012-5, Marzo 2012, IMPCP, pág. 4

De Lara López Amparo “Un apunte sobre fiscalidad de Comercio Electrónico”, en *Crónica Tributaria*, Número 105-2012, Instituto de Estudios Fiscales, 2002, pág.33-44

García, Francisco, “Los precios de transferencia: Su tratamiento tributario desde una perspectiva europea”. *Crónica Tributaria*, No. 117, Año 2005, pp.33-82.

García Novoa C. “El establecimiento permanente en la era Post BEPS. Su influencia en el caso español” *La fiscalidad española ante la encrucijada: algunas cuestiones controvertidas en materia tributaria*, Arizandi, Cizur Menor, 2017

Guerrero Cuéllar Ruben y Rivas Tovar Luis, “Comercio Electrónico en México: Propuesta de un modelo conceptual aplicado a PYMES” en *Revista Internacional de Ciencias Sociales y Humanidades, SOCIOTAM*, Vol. X No. 1, Primer Semestre, 2015, pág. 79-116

Guzmán Rodrigo, “Comercio Electrónico. Imposición Directa e Indirecta”, *Boletín Foro Fiscal Iberoamericano*, 21 Edición, Segundo Semestre 2015

IDC Online, Comercio electrónico: genera tributos, en *IDC Online*, México, Junio 2013

Nocete Correa, “La fiscalidad internacional del comercio electrónico” *Crónica Tributaria*” No. 120 2006 p. 113

Pedroza López Jose Carlos, “La Clausula General, la distinción entre agente dependiente e independiente en el artículo 5 MC OCDE y la polémica de la figura del comisionista” *Revista Boliviana de Derecho*, Número 22, Junio 2016, pág 270- 288

Roldán Alegre José Antonio, “La figura del agente dependiente como modalidad de establecimiento permanente en el Modelo de Convenio de la OCD” *Agencia Estatal de Administración Tributaria*, Volumen 10/2010,

Serrano Antón F. “Los aspectos fiscales internacionales de los establecimientos permanentes” *Fiscalidad Internacional* Vol. 2, 6ª. Edición Madrid 2015

Vogel, Klaus, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, third edition, Kluwer Law International, London, 1998. pp.43-48

Commission European, *Report of the Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy*, de 28 de Mayo 2014 p.77

International Fiscal Association. (2001). Taxation of Income Derived from Electronic Commerce. *55th Congress of the International Fiscal Association*, San Francisco, California, 2001, p.7

OCDE Impedir la exclusión fraudulenta del estatus del Establecimiento Permanente Acción 7. Informe Final 2015, Proyecto OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base imponible y el Traslado de Beneficios, Ediciones OCDE Paris 2015

OECD, Action 7 Preventing the artificial avoidance of Permanent Establishment Status 2015

OECD, Attribution of Profit to a Permanent Establishment Involved in Electronic Commerce Transactions. Paris, 2001, OECD Publications.

OECD, Clarification on the Application of the Permanent Establishment Definition in E-Commerce: Changes to the commentary on the Model Tax Convention on Article 5. Tax and E-Commerce. Paris, 2000, OECD Publications.

OECD/G20, Addressing The Tax Challenges of the Digital Economy, Action I 2015 Final Report Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris, 2015, OECD Publications.

OCDE, Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y traslado de beneficios, 2013, p.17

OCDE, Model Convention on Income and on Capital, 2014

OCDE “Comentarios al artículo 5 Model Tax Convention on Income and Capital”, 2014

OCDE, Comentarios al artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE sobre la Tributación de la Renta y Patrimonio Acción 7 BEPS 2016

OCDE Report of the Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy, 28 de mayo 2014

OCDE “Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, Editions OCDE Paris

OCDE BEPS Action 7 Additional Guidance on Attribution of Profits to Permanent Establishment (Public Discussion Draft) OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Editions OCDE Paris, 2107

OCDE “Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de Establecimiento Permanente, Acción 7 Informe Final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios”, Ediciones Paris 2015

OCDE Guía de Medición de la Sociedad de la Información 2011, Ediciones OCDE, París, disponible en la página web <http://dx.doi.org/10.1787/9789264113541-en> (versión en inglés) 2011. Consultada en Junio 2018

LEGISLACION

Código Fiscal de la Federación, Editorial Themis México, 2018

Ley del Impuesto Sobre la Renta, Editorial Themis México, 2018

TESIS

Bazaldúa Ocaña Leonel Roberto, “Aplicación de procedimientos mercantiles a las controversias del Comercio Electrónico”, Tesis Maestría Derecho, UANL, 2004

Segovia González Rogelio “Aspectos Legales del Comercio Electrónico”, Tesis Maestría Derecho, UANL, 2001

Villarreal Rivera Rosa Azeneth, “Modelo de comercialización basado en Comercio Electrónico”, Tesis Maestría en Administración de Empresas, UANL, 2001

Toledo Borrego Angeles Mayela, “Administración de Tecnologías Emergentes aplicado al Comercio Electrónico”, Tesis Maestría en Administración, UANL, 2003

Rodríguez Vásquez Grettel, “La evolución y determinación del concepto de establecimiento permanente en el derecho tributario del Comercio Electrónico”, Tesis Licenciatura en Derecho, Universidad de Costa Rica

Rodríguez Fernández Telmo, “La imposición directa sobre el Comercio Electrónico. El límite de los conceptos fiscales tradicionales”, Trabajo final de Grado de Derecho, Facultad de Derecho, Madrid, 2015

Guerrero Neybe, “Aplicación del concepto de establecimiento permanente de la Ley del ISR Venezolana al Comercio Electrónico”, Grado de Especialista en Ciencias Contables, Universidad de los Andes

Vizcaíno Zurita Francisco, “Impacto del Comercio Electrónico en la Fiscalidad de Ecuador”, Maestría en Tributación, Universidad Andina Simón Bolívar.

Cárdenas Catalán Marcelo, “Situación de la tributación del Comercio Electrónico a nivel internacional como nacional” Grado de Licenciado en Ciencias Sociales y Jurídicas”, Universidad Austral de Chile

Maroto Saez Amelia, “El régimen fiscal de los establecimientos permanentes de entidades financieras en España”, Tesis Doctoral, Universidad Complutense de Madrid, 2015

OTROS

Asociación Mexicana en Internet, “Estudio de Comercio Electrónico en México 2015”, <http://www.asociacioninternet.com>, (consultada, julio 2017)

Asociación Mexicana en Internet, “Estudio de Comercio Electrónico en México 2016”, <http://www.asociacioninternet.com>, (consultada, julio 2017)

Asociación Mexicana en Internet, “13 Estudio sobre los hábitos de los usuarios de internet en México 2017”, <http://www.asociacioninternet.com>, (consultada , julio 17)

Requelme Rodrigo, Estado Actual del E Commerce, 14 datos sobre el Comercio Electrónico en México, El Economista, Noviembre 19, 2016, Edición Digital

Procuraduría Federal del Consumidor, Comercio Electrónico, en línea, <http://www.profeco.gob.mx>

Procuraduría Federal del Consumidor, Comercio Electrónico, en línea, <http://www.profeco.gob.mx>

Recommendations of the National Institute of Standards and Technology, <https://csrc.nist.gov/publications/detail/sp/800-145/final>, consultada en Julio 2018

Cámara de Diputados LXIV Legislatura, Gaceta Parlamentaria, Año XXII, Palacio Legislativo de San Lázaro , Jueves 27 de Junio 2019, Número 5307-II

<http://www.uasb.edu.ec/UserFiles/File/el%20establecimiento%20permanente%20cesar%20montano.pdf> consultado en junio 2019

<https://www.eluniversal.com.mx/cartera/mexico-se-consolida-en-comercio-electronico-en-latinoamerica> consultada en Marzo 2019

<http://www5.diputados.gob.mx/index.php/esl/Comunicacion/Boletines/2019/Mayo/27/1719-Regular-estructura-tributaria-de-comercio-electronico-complejo-pero-necesario> consultado junio 2019

<https://forojuridico.mx/la-creacion-de-valor-y-el-impuesto-sobre-servicios-digitales/> consultado junio 2019

<https://home.kpmg/mx/es/home/tendencias/2018/09/iniciativa-de-ley-impuesto-sobre-ingresos-procedentes-de-servicios-digitales.html> consultado junio 2019

TRIBUNAL SUPREMO ESPAÑOL, SALA DE LO CONTENCIOSO. (2012). Caso Roche, Sentencia 1626/2008 del 12 de enero de 2012