

# EFECTOS FISCALES DE LA ECONOMÍA DIGITAL PARA EXTRANJEROS CON FUENTE DE RIQUEZA EN MÉXICO, DERIVADO DE LA UTILIZACIÓN DE MEDIOS TELEMÁTICOS

**C.P.C. VÍCTOR MANUEL CÁMARA FLORES**  
*Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP*

## DIRECTORIO

*C.P.C. José Luis García Ramírez*  
**PRESIDENTE**

*C.P.C. José Besil Bardawil*  
**VICEPRESIDENTE GENERAL**

*C.P.C. Diamantina Perales Flores*  
**VICEPRESIDENTA DE RELACIONES Y DIFUSIÓN**

*C.P.C. Luis Sánchez Galguera*  
**VICEPRESIDENTE FISCAL**

*C.P.C. Francisco Moguel Gloria*  
**PRESIDENTE DE LA COMISIÓN FISCAL**

*C.P.C. Víctor M. Pérez Ruiz*  
**RESPONSABLE DE ESTE BOLETÍN**

**LOS COMENTARIOS PROFESIONALES DE ESTE  
ARTÍCULO SON RESPONSABILIDAD DEL AUTOR, SU  
INTERPRETACIÓN SOBRE LAS DISPOSICIONES FISCALES  
PUEDE DIFERIR DE LA EMITIDA POR LA AUTORIDAD  
FISCAL.**

FISCOactualidades



IMCP

ES  
MIEMBRO  
DE



International  
Federation  
of Accountants

## INTEGRANTES DE LA COMISIÓN FISCAL DEL IMCP

Aguilar Millán, Federico  
Alvarado Nieto, Gerardo Jesús  
Arellano Godínez, Ricardo  
Argüello García, Francisco Javier  
Bastidas Yffert, María Teresa  
Cámara Flores, Víctor Manuel  
Cavazos Ortiz, Marcial A.  
De Anda Turati, José Antonio  
De los Santos Anaya, Marcelo  
De los Santos Valero, Javier  
Erreguerena Albaitero, José Miguel  
Eseverri Ahuja, José Ángel  
Esquivel Boeta, Alfredo  
Fierro Hernández, Martín Gustavo  
Franco Gallardo, Juan Manuel  
Gallegos Barraza, José Luis  
García Domínguez, Salvador  
Gómez Espiñeira, Antonio C.

Hernández Cota, José Paul  
Hoyos Hernández, Francisco Xavier  
Lomelín Martínez, Arturo  
Manzano García, Ernesto  
Mena Rodríguez, Ricardo Javier  
Mendoza Soto, Marco Antonio  
Moguel Gloria, Francisco  
Navarro Becerra, Raúl  
Ortiz Molina, Óscar  
Pérez Ruiz, Víctor Manuel  
Pérez Sánchez, Armando  
Puga Vértiz, Pablo  
Ríos Peñaranda, Mario Jorge  
Sainz Orantes, Manuel  
Sánchez Gutiérrez, Luis Ignacio  
Uribe Guerrero, Edson  
Villalobos González, Héctor  
Wilson Loaiza, Francisco Miguel  
Zavala Aguilar, Gustavo

## EFFECTOS FISCALES DE LA ECONOMÍA DIGITAL PARA EXTRANJEROS CON FUENTE DE RIQUEZA EN MÉXICO, DERIVADO DE LA UTILIZACIÓN DE MEDIOS TELEMÁTICOS

**C.P.C. VÍCTOR MANUEL CÁMARA FLORES**  
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

**H**ace tan sólo diez o quince años, todavía se calculaba el valor de una empresa por los activos registrados en sus libros, los bancos solo prestaban contra garantías reales (bienes inmuebles o muebles) y en el ranking de *Fortune* la mayoría de las empresas compartían esta característica. El día de hoy, esto ha cambiado y quizá nunca más vuelva a ser lo mismo.

De alguna manera, de la era digital hemos pasado a la era de realidad virtual, de correos con espacio reducido a espacios prácticamente inacabables, de servidores físicos a servidores virtuales que nos dan espacio en la “nube” donde hoy se va reemplazando a los discos duros (*cloud storage*), produciendo una transformación que hace que la computadora vaya cediendo espacio a dispositivos más pequeños como los *smartphones*, para incluso realizar a través de ellos todo tipo de operaciones de carácter mercantil.

En este sentido, la economía digital es caracterizada, principalmente, por estar basada en activos intangibles, el uso masivo de datos, la adopción de modelos comerciales que aprovechan el valor otorgado por servicios gratuitos y por la gran dificultad de determinar bajo qué jurisdicción se da de manera efectiva, la creación de valor de un producto o servicio.

Se tiene registro de que la economía digital inició alrededor del año de 1979 y se estima que, actualmente, más de 80% de la población a escala mundial con acceso a Internet, ha usado este medio para realizar alguna compra o solicitar algún servicio; es decir, ya estamos inmersos en una economía de mercado global, donde cualquier individuo o compañía puede realizar transacciones económicas *crossborder* todos los días.

Lo anterior, ha generado la conformación, por parte de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), del Comité Grupo de expertos para analizar los efectos fiscales referidos a la Economía Digital, el cual reconoce que no existe una legislación a escala local y mundial, que permita controlar las operaciones realizadas por medio de la economía digital, toda vez que, entre otras cosas, se dificulta establecer la jurisdicción en donde tiene la creación de valor, aunado a la dificultad de las diversas formas de pago (tarjetas de crédito, débito, transferencias bancarias, envío de efectivo, tarjetas prepagadas, etc.), y el crecimiento de los medios móviles, lo cual genera un

conflicto en el reconocimiento de ingresos fiscales, así como de las deducciones de las mismas.

Debido a lo anterior y ante la creciente incorporación y desarrollo de empresas que proveen servicios por medios telemáticos (Facebook, Google, Youtube, Twitter, etc.), así como por el almacenamiento de información en la “nube” (Dropbox, Onedrive, Evernote, etc.), mediante el comercio electrónico (e-commerce), este artículo se centra en la necesidad de entender los principales efectos fiscales en México, por los ingresos que obtengan residentes en el extranjero, sobre todo cuando su país de residencia cuenta con un Tratado para Evitar la Doble Tributación (TDT) celebrado con México.

## **INGRESOS DE RESIDENTES EN EL EXTRANJERO CON FUENTE DE RIQUEZA EN MÉXICO CON TDT**

La Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) señala que las personas que están obligadas al pago del ISR son las personas físicas y morales, entre las que se destacan las residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a tal establecimiento permanente.

Por lo anterior, el artículo 2 de la LISR menciona lo siguiente:

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

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.

[...]

Énfasis añadido.

Sin embargo, vale la pena conocer lo que establece el artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE, en relación con el concepto de establecimiento permanente:

A los efectos del presente Convenio, se entenderá por “establecimiento permanente” un **lugar fijo de negocios** por el cual se ejerce total o parcialmente la actividad de una empresa.

[...]

Énfasis añadido

En este sentido, se podría arribar a interpretaciones diferentes entre lo mencionado en la LISR y el convenio de la OCDE; sin embargo, considerando que el tratado se encuentra jerárquicamente al menos, al mismo nivel de la ley local, nos encontramos en un medio de incertidumbre en materia de e-commerce, toda vez que existen empresas que definitivamente **no efectúan sus operaciones mediante un lugar fijo** de negocios y, por tal motivo, podría no estar obligado al pago del impuesto en México como establecimiento permanente.

Respecto a lo anterior, a contrario sensu, un residente en el extranjero de un país que no tenga un TDT con México, podría no aplicarle lo establecido en el artículo 5 del Modelo de la Convención de la OCDE y, por lo tanto, pudiera generar un establecimiento permanente, obligándose a pagar el ISR en México por todos los ingresos atribuibles a este.

Lo anterior y el constante desarrollo de nuevos modelos de negocio, han creado confusión sobre el lugar de reconocimiento de ingresos, así como la enajenación de bienes o servicios del extranjero para el cobro del Impuesto al Valor Agregado (IVA).

## **PAGO PARA EL USO DE REDES SOCIALES Y POR EL ALMACENAMIENTO DE INFORMACIÓN EN LA “NUBE” A UN RESIDENTE EN EL EXTRANJERO CON TDT**

Las redes sociales (como por ejemplo Facebook, Twitter, YouTube, etc.), en general son manejadas por empresas residentes en el extranjero que obtienen ingresos en territorio nacional (en su mayoría), por la publicidad transmitida en la página o espacio de cada usuario, o en el video que se “sube a la red”.

En este sentido, el artículo 153 de la LISR menciona que están obligados al pago del ISR conforme al título V, los residentes en el extranjero que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, provenientes de fuentes de riqueza situadas en

territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país o cuando teniéndolo, los ingresos no sean atribuibles a este.

En este caso, es necesario acudir a lo establecido en el artículo 167 de la LISR, que a la letra señala:

**Artículo 167.** Tratándose de ingresos por regalías, por asistencia técnica o por *publicidad*, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando los bienes o derechos por los cuales se pagan las regalías o la asistencia técnica, se aprovechen en México, o cuando se paguen las regalías, la asistencia técnica o la **publicidad**, por un residente en territorio nacional o por un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país.

[...]

Tratándose de regalías por el uso o goce temporal de patentes o de certificados de invención o de mejora, marcas de fábrica y nombres comerciales, así como por **publicidad**, la tasa aplicable al ingreso que obtenga el contribuyente por dichos conceptos será la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el artículo 152 de esta Ley.

[...]

Énfasis añadido.

De acuerdo con el artículo anterior se considera que, tratándose de ingresos por regalías, asistencia técnica o por **publicidad**, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en México, cuando los bienes o derechos por los que se pagan dichos conceptos se aprovechen en dicho país o cuando se paguen por un residente en territorio nacional y se calculará el impuesto, aplicando al ingreso obtenido por cualquiera de estos conceptos sin deducción alguna, la tasa máxima contenida en el artículo 152 de la LISR (retención del 35%).

Sin embargo, ¿es realmente publicidad lo que ofrecen dichas redes sociales?, ¿están obligados a pagar impuestos en México a pesar de que podrían no tener un establecimiento permanente en México, como se ha comentado?

Para dar respuesta a lo anterior, es imprescindible entender la actividad que realizan dichas empresas de redes sociales, la cual según sus contratos, es la de *promocionar publicaciones<sup>1</sup> por medio de sus plataformas en la web*.

Consecuentemente, las empresas de redes sociales no realizan la publicidad como tal, sino que exclusivamente son **el canal por medio del cual se transmite la publicidad**,

1 [https://es-la.facebook.com/business/help/347839548598012?helpref=faq\\_content#](https://es-la.facebook.com/business/help/347839548598012?helpref=faq_content#)

por lo que en realidad su actividad, sería la prestación de servicios de transmisión de la publicidad por medio de publicaciones en sus plataformas en la Web y no la de elaborar la publicidad o hacer campañas publicitarias como tal.

Ahora bien, el artículo 175 de la LISR, define los conceptos de ingresos para efectos del título V, entre otros, el de actividad empresarial como sigue:

Artículo 175.

Para los efectos de este Título, se considerarán ingresos por:

[...]

VI. Actividades empresariales, los ingresos derivados de las actividades a que se refiere el artículo 16 del Código Fiscal de la Federación. *No se consideran incluidos los ingresos a que se refieren los artículos 153 al 173 de esta Ley.*

[...]

Énfasis añadido

Por lo anterior, se entiende que para efectos del título V de la LISR, serán consideradas actividades empresariales las actividades contempladas en el artículo 16 del Código Fiscal de la Federación (CFF) y que no se encuentren contemplados en los artículos 153 al 173 de la ya mencionada ley (título completo para ingresos de residentes en el extranjero).

En este sentido, considero que al no encontrarse la prestación de servicios de transmisión de la publicidad por medios telemáticos, dentro de los artículos 153 al 173 de la LISR, se debería de entender como una actividad empresarial que denota especulación comercial.

Por lo antes expuesto, es importante aclarar que el título V de la LISR, no menciona en alguno de sus artículos la retención de ISR por concepto de pagos por actividad empresarial (en todo caso se podría configurar un EP y no caería en el título de extranjeros); por lo tanto, no se tendría que realizar retención alguna de ISR por la prestación de servicios que ofrezcan las empresas de redes sociales dentro de dicho contexto.

Ahora bien, en caso de realizar operaciones entre un residente en México y un residente fiscal en países con los cuales México cuente con un TDT, se podría considerar lo estipulado en el artículo 7 del Modelo de Convenio de la OCDE “Beneficios Empresariales”, el cual establece que los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en este estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado (México) por medio de un establecimiento permanente situado en él.



Consecuentemente, los beneficios empresariales que perciban los residentes en el extranjero no se encontrarían gravados en México, siempre y cuando, la actividad de la cual se derivan dichos beneficios no se realice por medio de un establecimiento permanente en dicho país.

Por lo anterior, es importante definir qué se debe entender por “Beneficios Empresariales”, concepto que no se encuentra definido en el Modelo. En este sentido, no obstante que el artículo 3 referente a las definiciones generales no incluye una definición al respecto, el segundo párrafo de dicho artículo establece lo siguiente:

Para la aplicación del presente Convenio por un Estado Contratante, cualquier término no definido en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que le atribuya la legislación de este Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio.

En este sentido, el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, emitió la siguiente Tesis:

**BENEFICIOS EMPRESARIALES. SU CONCEPTO PARA EFECTOS DE CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA.** El Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y el Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos e Irlanda para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre las ganancias de capital, celebrados de conformidad con el Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, no definen lo que debe entenderse por beneficio empresarial. No obstante ello, los Convenios en cita, en el artículo 3º, párrafo 2, señalan que para su aplicación por un Estado Contratante, cualquier expresión no definida, tendrá el significado que se le atribuya por la legislación de este Estado, relativa a los impuestos que son objeto de los Convenios, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente. De este modo, para determinar qué debe entenderse por beneficio empresarial, debe acudir a la definición de actividades empresariales que prevé el artículo 16 del Código Fiscal de la Federación y a lo dispuesto en el artículo 75 del Código de Comercio, por remisión expresa de aquél a las leyes federales para definir lo que es una actividad comercial; normas de las cuales parecería que para el sistema impositivo mexicano, la actividad empresarial abarcara toda la actividad lícita de la que se puede obtener un ingreso. Sin embargo, jurídicamente, no puede concluirse que el ingreso proveniente de todas las actividades deba considerarse automáticamente beneficio empresarial, para efectos de tales Convenios, pues éstos, a lo largo de su articulado, regulan los diversos ingresos que se pueden obtener, señalando, en cada caso, el tratamiento que deben tener, siendo los beneficios empresariales solo uno de los múltiples conceptos. Esto es, no puede concluirse que todo ingreso derivado de la realización de una

actividad empresarial lícita pueda considerarse beneficio empresarial para los efectos de dichos Tratados, pues el fruto de tales actividades, dependiendo de cuál se realice, dará lugar a distintos regímenes como: ventas inmobiliarias, dividendos, intereses, regalías, etcétera, que tienen un tratamiento especial en los distintos artículos de los Convenios en mención. En vista de lo anterior, y dado que los Convenios en cita definen con mayor o menor grado de claridad todos los conceptos de renta que regulan, salvo el de beneficios empresariales, se puede afirmar que **los artículos 7° de los instrumentos jurídicos en mención, comprenden a las rentas que, derivadas de una actividad empresarial, no se encuentran incluidas en alguno de los otros artículos que se refieren a rentas especiales.**<sup>2</sup>

Énfasis añadido.

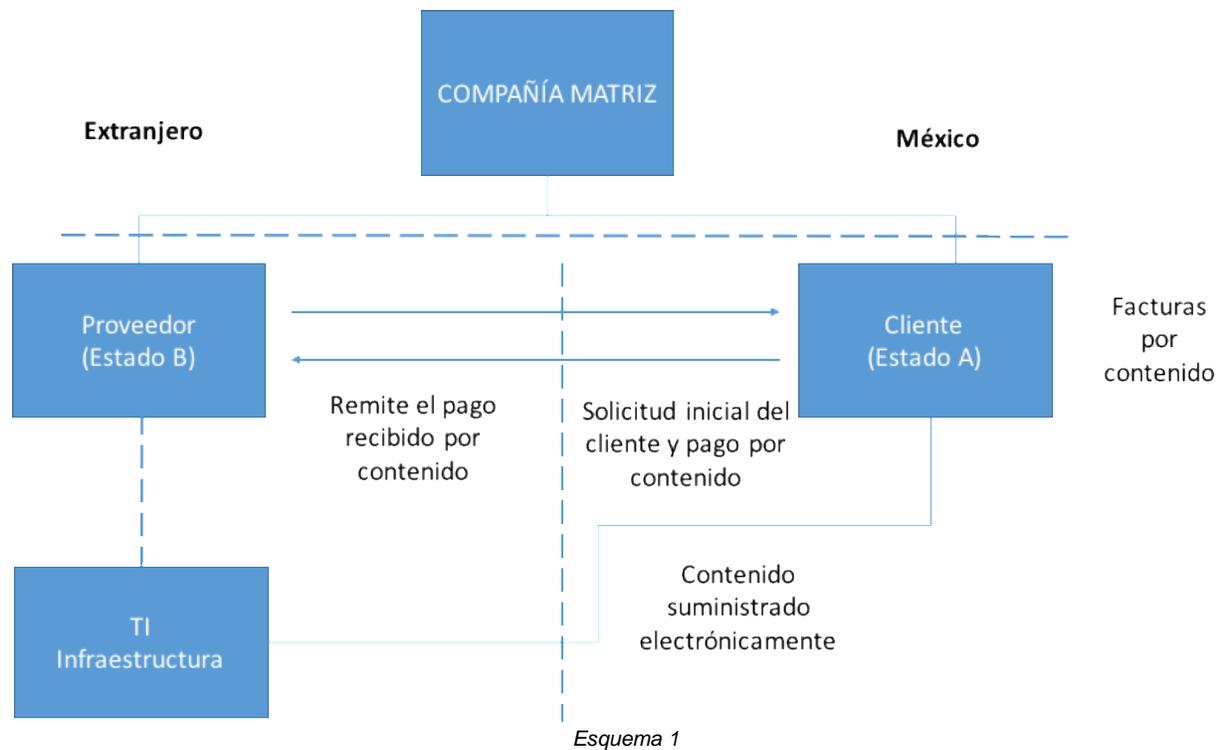
Con base en la tesis señalada, se debería entender que “Beneficio empresarial” es todas aquellas rentas que, derivadas de una actividad empresarial (toda la actividad lícita de la que se puede obtener un ingreso acorde al artículo 75 del Código de Comercio), no se encuentren incluidas en alguno de los otros artículos establecidos en el tratado.

Por lo tanto, los pagos realizados por un residente en México a una empresa de redes sociales, residente en el extranjero, por los servicios de transmisión de la publicidad por medio de publicaciones en sus plataformas Web, es una actividad lícita de la que se pueden obtener ingresos y no se encuentra incluida en alguno de los otros artículos del Modelo, por lo que le podría ser aplicable el artículo 7 del Modelo “Beneficio empresarial” y en este sentido no estarían sujetos a retención los pagos por dicho servicio.<sup>3</sup>

Pero, ¿qué pasa en el caso del almacenamiento de información en la “nube” (por ejemplo: Dropbox, OneDrive, etcétera)?, ¿es aplicable lo mencionado para las redes sociales?; pues de acuerdo con la página de Dropbox<sup>4</sup>, estos no solo prestan servicios de almacenamiento, sino que procesan y transmiten archivos que almacena un usuario.

En principio, considero que la “nube” tendría las mismas implicaciones fiscales de las redes sociales; sin embargo, es importante analizar la forma de operar de estas compañías, lo cual se muestra a continuación:

- 2 VII-P-SS-360 Juicio Contencioso Administrativo Núm. 5117/11-17-14-5/86/16-PL-03-04.- Resuelto por el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 16 de marzo de 2016, por unanimidad de 10 votos a favor.- Magistrado Ponente: Juan Manuel Jiménez Illescas. Secretario: Lic. David Alejandro Alpide Tovar. (Tesis aprobada en sesión de 16 de marzo de 2016).
- 3 La aplicación de los beneficios del tratado se obtienen en la medida que se cumplen todos los requisitos para ello (constancia de residencia o declaración anual, certificación de que existe doble tributación, entre otros).
- 4 <https://www.dropbox.com/privacy#privacy>



Como se puede observar, la infraestructura de TI (servidores) se encuentra ubicada en el extranjero, sin embargo, el servicio es requerido por una persona moral o física en territorio nacional.

Al respecto, es importante analizar el artículo 153 de la LISR que menciona lo siguiente:

**Artículo 153.** Están obligados al pago del impuesto sobre la renta conforme a este Título, los residentes en el extranjero que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, aun cuando hayan sido determinados presuntivamente por las autoridades fiscales, en los términos de los artículos 58-A del Código Fiscal de la Federación, 11, 179 y 180 de esta Ley, *provenientes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional*, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país o cuando teniéndolo, los ingresos no sean atribuibles a éste. *Se considera que forman parte de los ingresos mencionados en este párrafo, los pagos efectuados con motivo de los actos o actividades a que se refiere este Título, que beneficien al residente en el extranjero, inclusive cuando le eviten una erogación, pagos a los cuales les resultarán aplicables las mismas disposiciones que a los ingresos que los originaron.*

Tal como se puede observar, el artículo 153 estipula que están obligados al pago del ISR, conforme al título V, entre otros, los residentes en el extranjero que obtengan ingresos provenientes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional. Lo cual, sería el caso en el esquema 1, ya que tanto la empresa extranjera como el servidor que se utiliza para prestar sus servicios, se encuentran en el extranjero y recibirían un pago por los mismos por parte de un residente en territorio nacional.

Para estos fines, resulta importante definir qué se considera “fuente de riqueza”, concepto que no se encuentra determinado en la LISR y al no estar tampoco en algún otro ordenamiento jurídico, se tendría que considerar la definición de otra fuente alternativa del derecho común.

Por lo anterior y utilizando la doctrina, citamos lo que el respecto Adolfo Arrijo Vizcaíno define como la fuente de riqueza:

[...]

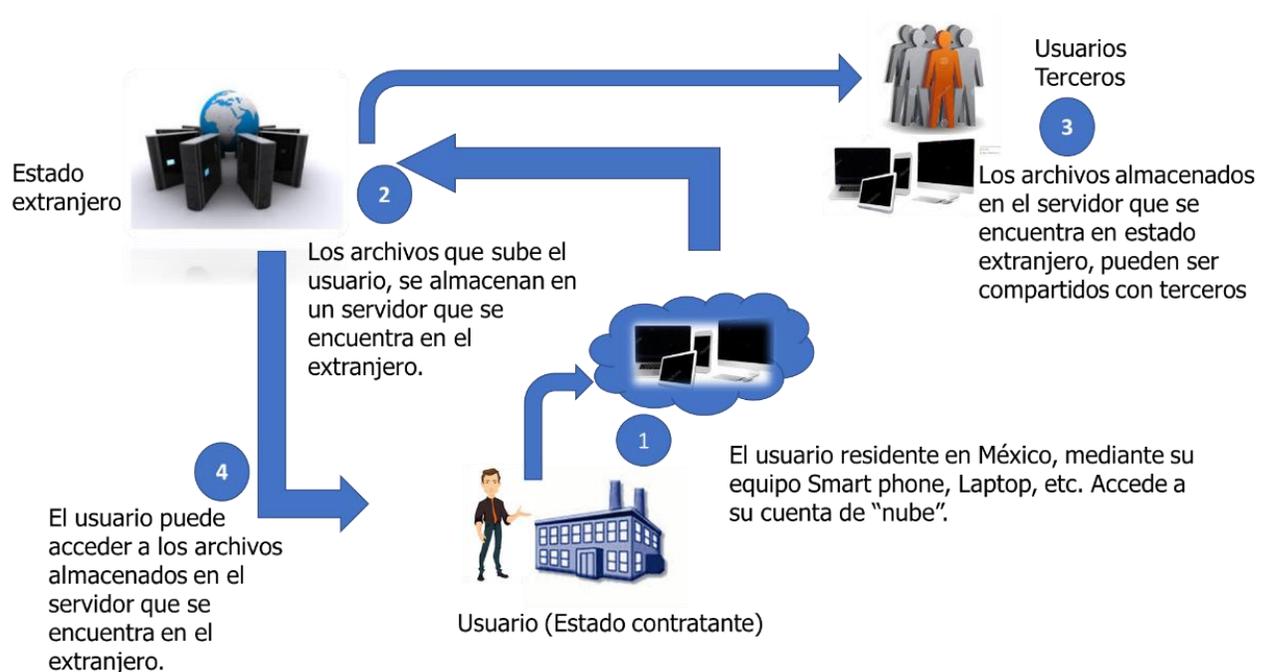
*El lugar en donde se producen los hechos generados de los tributos. Es decir, el sitio en donde el sujeto pasivo, percibe el ingreso, rendimiento o utilidad gravados por la ley tributaria, o donde derivan tales percepciones [...]*

Énfasis añadido.

Asimismo, el Servicio de Administración Tributaria (SAT) en su página de internet define la fuente de riqueza como “el lugar en el que se originan o se generan los ingresos [...]”.

Ambas definiciones concuerdan en que la fuente de riqueza, parte del supuesto del lugar en donde se producen/originan los hechos que generan los ingresos. Sin embargo, habrá que tomar en cuenta, que en algunos casos, la LISR con independencia del concepto anterior, indica expresamente cuando hay fuente de riqueza.

En este sentido, es de suma importancia entender el procedimiento operativo de la “nube” el cual es el siguiente:



Esquema 2

Como se observa en el esquema 2, donde se producen los ingresos por servicios es en el Servidor ubicado en el extranjero; por lo que, tomando en consideración las definiciones de “fuente de riqueza”, antes mencionadas, dicha fuente de riqueza también debería considerarse que se encuentra en el extranjero. Por lo tanto, en el esquema 2, al no estar la fuente de riqueza en territorio nacional ni tampoco definida, expresamente, en otro supuesto para esta situación en particular, teóricamente las compañías que ofrecen el servicio en la “nube” deberían no ser sujetos al pago del impuesto en México, ni como extranjero ni como un establecimiento permanente.

## CONCLUSIÓN

Si bien es cierto que México ha considerado atraer la actividad de e-commerce como la actividad generadora del ingreso, se considera como una debilidad legislativa para el Estado mexicano que no exista en la ley tributaria, el señalamiento expreso de cuando un medio telemático configura el concepto de establecimiento permanente incluso en forma virtual.

Por la falta de regulación específica para los servicios detallados a lo largo de este artículo (uso de redes sociales para promocionar publicidad o el almacenamiento y procesamiento de datos en la nube), se puede considerar que las empresas residentes en el extranjero, cuyo país cuente con un TDT con México y que definitivamente no efectúen sus operaciones mediante un lugar fijo de negocios en territorio nacional, podrían no estar obligadas al pago del ISR en México, ni a manera de retención dentro del título V de dicho ordenamiento ni como producto de un ingreso atribuible a un establecimiento permanente.

