

ISSN-e 2683-2690



The Anáhuac **Journal**

Volume 23 | Number 1 | First Semester 2023

Facultad de Economía y Negocios
Universidad Anáhuac México

Edited by Diana Dávila Ruíz

The Anáhuac **Journal**



The Anáhuac Journal es una revista de carácter científico de la Facultad de Economía y Negocios de la Universidad Anáhuac México, que se publica en los meses de enero y julio. Incluye artículos producto de investigación y estudios con resultados originales que tratan problemas de economía y negocios, así como temas vinculados a ellos. El Comité Editorial, con el apoyo de una amplia cartera de árbitros nacionales e internacionales, especializados en los temas que se publican, dictamina anónimamente los trabajos recibidos para evaluar su publicación y el resultado es inapelable. El contenido de los artículos que aparecen en cada número es responsabilidad de los autores y no compromete la opinión de los editores. Los trabajos que se presenten para su publicación deberán ser de carácter científico y ajustarse a los lineamientos que se incluyen al final de la revista.

■ The Anáhuac Journal

Volumen 23, Número 1, Primer Semestre (enero-junio de 2023), es una publicación semestral editada por la Universidad Anáhuac del Sur, S.C. (conocida como Universidad Anáhuac México) a través de la Facultad de Economía y Negocios. Av. de las Torres núm. 131, Col. Olivar de los Padres, C.P. 01780, Ciudad de México. Tel. +52 55 5628 8800
www.anahuac.mx/mexico

Editora responsable: Dra. Diana Dávila Ruíz. Reserva de Derechos al Uso Exclusivo No. 04-2019-011513125600-203, ISSN-e: 2683-2690, ambos otorgados por el Instituto Nacional del Derecho de Autor.

El contenido de los artículos es total responsabilidad de los autores y no refleja el punto de vista del Editor ni de la Universidad Anáhuac México. Se autoriza la reproducción total o parcial de los textos aquí publicados siempre y cuando se cite la fuente completa y la dirección electrónica de la publicación.

Todo el contenido intelectual que se encuentra en la presente publicación periódica se licencia al público consumidor bajo la figura de Creative Commons©, salvo que el autor de dicho contenido hubiere pactado en contrario o limitado dicha facultad a «The Anáhuac Journal©» o «Universidad Anáhuac México©» por escrito y expresamente.

The Anáhuac Journal se distribuye bajo una Licencia Creative Commons Atribución-NoComercial-CompartirIgual 4.0 Internacional. <https://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/>



Contacto

Universidad Anáhuac México
Av. Universidad Anáhuac # 46,
Col. Lomas Anáhuac
Huixquilucan, Estado de México
CP 52786 Tel. (55) 5627 0210

Equipo editorial

Contacto principal
Editora
Dra. Diana Dávila Ruíz
Tel. (55) 5627 0210 x 7457
diana.davilar@anahuac.mx

Contacto de asistencia

Rebeca del Carmen Soto Manrique
Coordinación Administrativa DGEPD,
Facultad de Economía y Negocios
Tel. (55) 5627 0210 x 7145
rsoto@anahuac.mx

Soporte técnico

Isidro Agustín Moya López
Dirección de Sistemas y Tecnología,
Facultad de Economía y Negocios
isidro.moya@anahuac.mx

Comité Editorial

Ignacio Alejandro Mendoza Martínez, Universidad Anáhuac México, México
Armando Román Zozaya, Instituto Universitario de Investigación Ortega y Gasset, España
Rajagopal, EGADE Business School, México
Nicolás Magner Pulgar, Finis Terrae, Chile
Luis Felipe Barrón Córdova, Universidad Anáhuac México, México
Jesús Esteban Pérez Caldentey, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), Chile
Isabel Martínez Conesa, Universidad de Murcia, España
Francisco López Herrera, Universidad Nacional Autónoma de México, México
Jesús Esteban Pérez Ortega, Universidad Nacional Autónoma de México, México
María Gabriela Alvarado Cabrera, IPADE, México
João Lemos Nabais, Instituto Politécnico de Setúbal (IPS), Portugal
Pedro Hidalgo Campos, Universidad de Chile, Chile
Francisco Javier Martínez García, Universidad de Cantabria, España
M. Karthik, Institute of Public Enterprise, India
Zhongming Wang, Zhejiang University, China
Martha Eugenia Reyes Sarmiento, Universidad EAFIT, Colombia
Erik Ernesto Vázquez, Ecole de Management Léonard De Vinci, Francia

Coordinador de la distribución electrónica: Agustín Moya López

Coordinador de la distribución impresa: Samanta Pérez Cervantes

The Anáhuac Journal está indexado por Directorio Latindex, Cabell's, MIAR, Catálogo Latindex v1.0, CLASE, Sherpa Romeo, SciELO México, EBSCO Host, EconLit, RePEc y Google Scholar.

The Anáhuac Journal

Volume 23 | Number 1 | First Semester 2023

Facultad de Economía y Negocios | Universidad Anáhuac México

Edited by Diana Dávila Ruíz

CONTENTS --- CONTENIDO

- 9 Letter from the Editor**
- 12 Desafíos tributarios de la digitalización de la economía: una reflexión en torno al Proyecto BEPS**
Tax challenges digitalization of the economy: a reflection on the BEPS Project
— Diana L. Becerra-Peña — Alejandra Rosales-Soto
— Patricia Gutiérrez Moreno
- 40 The impact of customer and entrepreneur-oriented marketing on business performance: an empirical evidence of SMEs in Russia**
El impacto de la mercadotecnia orientada al cliente y al emprendedor en el desempeño empresarial: una evidencia empírica de las pymes en Rusia
— Ekaterina Panarina
- 62 La efectividad de las cláusulas antiabuso en el Código Fiscal de la Federación**
The Effectiveness of Anti-Abuse Clauses in the Federal Tax Code
— Javier Elliott Olmedo Castillo

90 Inteligencia artificial y tributación: el debate sobre la personalidad jurídica y la responsabilidad

Artificial intelligence and taxation: the debate on legal personality and liability

— Sonia Elizabeth Ramos-Medina

110 Digital marketing vs. Luxury research: A Bibliometric Analysis

Marketing digital versus investigación sobre lujo: un análisis biométrico

— Xin Song

139 Lineamientos para los autores

143 Guidelines for authors

Letter from the Editor

Dear Readers,

This issue of *The Anáhuac Journal* is specifically dedicated to two topics. We have three articles on tax law and its importance in today's dynamic business environment. And the second topic, with two articles, focuses on the role of customer service, taking a real example in the market, as well as a bibliographic analysis of luxury market issues.

In relation to fiscal regulations, this special number provides an excellent platform to explore different aspects of tax law and how this interacts with the business world. Given the constant evolution of regulations in this field and their impact on companies, this content will undoubtedly offer immense value to our readers.

Tax legislation plays a fundamental role in shaping the strategies, operations, and financial decisions of companies around the world. With the continuous introduction of new tax legislation, both domestically and internationally, it is crucial for practitioners, policymakers, and academics to keep abreast of the latest developments and explore their implications for various aspects of business.

The articles included here are of high quality and delve into significant topics in tax law, from corporate taxation and international tax frameworks to emerging areas such as digital taxation, transfer pricing, and tax planning strategies. They incorporate cutting-edge research, practical insights, and thought-provoking perspectives from leading experts in the field. It is worth noting that all research articles are original, with case studies and critical analyses that shed light on the complexities of this legislative area and its impact on business decisions, risk management, and overall corporate performance.

As a result, this special issue will be a valuable resource for all those interested in matters of taxation, thanks both to its currency and the far-ranging character of the information it contains, offering new perspectives, practical guidance, and stimulating points of view.

We continue to invite researchers, academics, and practitioners with expertise in different management disciplines to contribute their valuable ideas to our journal.

Contributions should conform to the journal's guidelines and undergo a rigorous peer-review process to ensure the highest quality of the published papers.

We hope that this special issue will make a significant contribution to the existing body of knowledge on tax law and its impact on business. This targeted analysis will be of great benefit to our readers and will contribute to upholding *The Anáhuac Journal's* reputation as a leading source of cutting-edge business research.

Sincerely,

Dra. Diana Dávila Ruíz

Editor

The Anáhuac Journal



ARTÍCULOS

Desafíos tributarios de la digitalización de la economía: una reflexión en torno al Proyecto BEPS

Tax challenges digitalization of the economy: a reflection on the BEPS Project

**Diana L.
Becerra-Peña**

*Universidad de
Guadalajara, México*

**Alejandra
Rosales-Soto**

*Universidad de
Guadalajara, México*

**Patricia Gutiérrez
Moreno**

*Universidad de
Guadalajara, México*

Recibido: 11 de octubre de 2022.
Aprobado: 11 de abril de 2023.

Resumen

Los nuevos modelos de negocios sientan sus bases en la economía digital, no requieren presencia física o intermediarios, interactúan con consumidores de diversas jurisdicciones gracias al uso progresivo de tecnologías de comunicación e internet, con costos bajos y alta velocidad. Ello ha provocado confrontación de intereses fiscales de las naciones en relación con la distribución de potestades tributarias y el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes. Este trabajo examina las implicaciones de la economía digital en los sistemas tributarios en torno al Proyecto BEPS, por sus siglas en inglés: Base Erosion and Profit Sharing, promovido por el Grupo de los Veinte (G-20) y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). A través de una revisión documental con un análisis descriptivo, se aborda la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, así como los principales desafíos que enfrentan las administraciones tributarias en el contexto internacional. La evidencia muestra una imperante necesidad de mejorar, de forma continua, la asignación de potestades tributarias donde Latinoamérica, así como otras naciones en desarrollo, podrían verse favorecidas al gravar rentas que provienen del comercio electrónico.

Palabras clave: BEPS, economía digital, potestad tributaria.

Clasificación JEL: H26, H39, H87.

Abstract

The new business models are based on the digital economy, and do not require physical presence or intermediaries. They interact with consumers from different jurisdictions due to the progressive use of communication technologies and the internet, at low costs and high speed. This has led to a confrontation of the fiscal interests of nations in relation to taxing powers distribution and the fulfillment of taxpayers' obligations. This paper examines the implications of the digital economy on tax systems in relation to the BEPS Project: Base Erosion and Profit Sharing, promoted by the Group of Twenty (G-20) and the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD). Through a documentary review with a descriptive analysis, it addresses tax base erosion and profit shifting, as well as the main challenges faced by tax administrations in the international context. The evidence shows an urgent need to continuously improve the assignment of taxing power where Latin America, as well as other developing nations, could be favored by taxing income from e-commerce.

Keywords: BEPS, digital economy, taxation authorities.

JEL Classification: H26, H39, H87.

1. Introducción

La evolución de las tecnologías de la información y de la comunicación (TIC) en conjunto con el fenómeno de la globalización han conseguido detonar la interconexión de los Estados alrededor del mundo, sin importar si tienen las mismas condiciones o necesidades.

En este escenario, la digitalización de la economía ha llevado a la transformación de los procesos de producción y de comercialización de bienes y servicios, así como a la incorporación de nuevos modelos de negocios cimentados en lo digital, donde las transacciones económicas entre los agentes no requieren que estos se encuentren físicamente en el mismo lugar y se llevan a cabo a través de diversos medios de pago.

Lo anterior ha implicado la confrontación de los intereses fiscales de los Estados implicados en referencia a la forma en que se distribuyen las potestades tributarias y al cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes. Ello ha dado lugar a efectos no deseados en las administraciones tributarias a nivel internacional.

La consecuencia de esto es que se crean situaciones definidas por su alta dependencia de las TIC y por una economía sin barreras, y que una serie de normas tributarias desactualizadas abran paso a esos nuevos modelos de negocio que, con gran facilidad, escapan a tributar en las jurisdicciones de los países consumidores y trasladan sus beneficios hacia jurisdicciones de baja o nula tributación, como consecuencia de la fragmentación territorial de las cadenas globales en la creación de valor.

Desde 2013, los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y del Grupo de los Veinte (G-20) se han visto inmersos en un proceso de revisión de las normas fiscales en el contexto internacional. De ello surge el Proyecto BEPS (*Base Erosion and Profit Sharing* por sus siglas en inglés:), con la finalidad de mitigar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. En este escenario, surge la siguiente interrogante: ¿qué implicaciones tiene la economía digital en las administraciones tributarias? Si bien tanto países miembros como no miembros han participado en las diferentes discusiones y foros regionales sobre el tema, la hipótesis de este trabajo es que las decisiones y las medidas de política fiscal para sortear los desafíos de la economía digital precisan adaptarse continuamente al contexto económico, social y político, conforme al desarrollo de cada una de las administraciones tributarias.

El objetivo de esta investigación consiste en examinar las implicaciones de la economía digital en los sistemas tributarios. Para ello, se lleva a cabo un análisis descriptivo

sobre los principales desafíos a los que se enfrentan las administraciones tributarias en el entorno globalizado ante la digitalización de la economía, así como la actuación de la OCDE para la mitigación de estos efectos no deseados.

La estructura del documento es como sigue: en la sección dos se describe la transición hacia la economía digital gracias a la transformación digital de servicios y se compara el nivel de digitalización entre 99 países ubicados en siete regiones, de acuerdo con un índice multidimensional de digitalización. La sección tres aborda los desafíos de la aplicación de tributos en los nuevos servicios digitales, como las *fintech*, *block-chain* y el uso de criptomonedas, así como la implementación de estrategias fiscales para contribuir a la mitigación de la erosión de la base imponible y el traslado de ganancias en torno al Proyecto BEPS de la OCDE. La sección cuatro expresa las recomendaciones y el avance en la implementación de la acción 1 del Proyecto BEPS, referente a los desafíos de la economía digital. Por último, se dedica un espacio a las reflexiones finales.

2. La digitalización de la economía

En los últimos años, el sistema financiero mundial se ha transformado significativamente por una expansión sin precedentes en cuanto a la variedad de productos y la adopción de las TIC. La implementación de estas en el mercado financiero ha dado lugar a más flujos internacionales de capital, menores costos de transacción, reducción de las asimetrías de información y nuevas oportunidades de inversión a nivel local y en el extranjero, tanto para los inversores principiantes como para los experimentados.

Por ello, la transición a la economía digital ha impulsado la competitividad en todos los sectores, aportando nuevas oportunidades para la actividad empresarial y emprendedora, y nuevas vías para el acceso a los mercados internacionales, para así transformar las nociones convencionales sobre cómo están estructuradas las empresas, cómo interactúan y cómo los consumidores obtienen servicios, información y bienes.

Evolución de la economía digital

La economía digital ha evolucionado gracias al rápido avance de la tecnología. Como término, fue acuñada a mediados de los años noventa y se define como la actividad

económica resultante de los miles de millones de conexiones diarias en línea entre personas, empresas, dispositivos, datos y procesos.

A finales de dicha década, las investigaciones sobre economía digital se realizaban bajo el concepto de economía de internet y estaban centradas en la adopción de internet y su impacto económico. A mediados de la década de 2000, el avance de los estudios sobre economía de internet presentaba las condiciones que favorecen tanto su aparición como su crecimiento. Además, el desarrollo de la labor investigadora concentró sus esfuerzos en estudiar el crecimiento de las TIC y de las empresas con orientación digital.

La continuidad de la investigación en el tema ha hecho hincapié en cómo la transformación digital se extiende por las economías, a través de las tecnologías, los servicios, los productos, los métodos y del proceso organizacional denominado digitalización (UNCTAD, 2019), el cual implica la adopción o el incremento del uso de la informática o la tecnología digital (Brennen y Kreiss, 2016).

Desde marzo de 2020, los efectos de la pandemia de COVID-19 han dirigido la atención hacia las necesidades de digitalización y al aumento de capacidades digitales para las micro, pequeñas y medianas empresas, debido a la interrupción repentina de los negocios presenciales. Como consecuencia de las restricciones normadas por la pandemia, muchas empresas incrementaron su presencia en línea para continuar con la oferta de productos y la prestación de servicios, independientemente de que antes ya se hubiese cuantificado que la economía digital en 2022 sería responsable del 60 % del producto interno bruto (PIB) mundial (World Economic Forum, 2019). En este sentido, la digitalización ha mitigado los daños económicos causados por la pandemia (UNCTAD, 2021), con lo cual internet se ha convertido en un recurso indispensable, tanto así que se pronostica, para 2022, que el tráfico global con el protocolo de internet (IP) será superior a todo lo registrado hasta 2016 (Jiménez y Podestá, 2022).

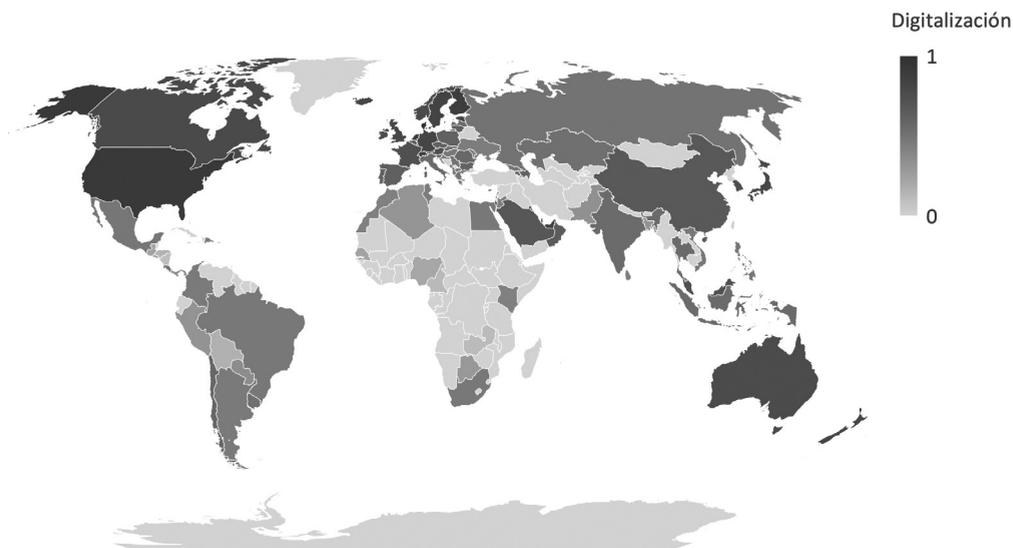
Panorama global de la digitalización

El panorama empresarial internacional se ha modificado debido a los avances en las TIC, que han impulsado las transformaciones digitales, mejorado los procesos empresariales y promovido la innovación en todos los sectores de la economía mundial. Las exigencias económicas y políticas se combinan con la innovación tecnológica para impulsar el crecimiento de la economía digital, observándose

niveles de crecimiento especialmente altos en los países en desarrollo (Bukht y Heeks, 2017).

En este contexto, el índice de digitalización DiGiX 2020 (BBVA Research, 2020) compara la economía de los países y mide el grado de digitalización con base en las condiciones de oferta y demanda, y el entorno institucional, con lo cual se vislumbra una diferencia notable entre la digitalización de los países en desarrollo y los desarrollados, tal como puede observarse en el mapa 1. En este se compara la economía de 99 países. Es posible observar que las naciones más avanzadas en digitalización durante 2020 son países desarrollados, como Dinamarca, Hong Kong, Singapur, Estados Unidos y los Países Bajos. Asimismo, las mejores posiciones dentro del *ranking* de digitalización corresponden a las regiones de Europa y el Sudeste Asiático (ver mapa 1).

Mapa 1. Panorama global de la digitalización 2020



Con tecnología de Bing
© Australian Bureau of Statistics, GeoNames, Microsoft, Navinfo, TomTom, Wikipedia

Fuente: elaboración propia con datos de BBVA Research (2020).

En la tabla 1, se aprecia el *top-5* de los países con mejor posición en el *ranking* respecto a las siete regiones. De ahí se distingue que las naciones con mejor posición han conseguido un avance significativo en relación con el año anterior. Esto se observa

en el caso de Nueva Zelanda, que avanza 31 lugares en el *ranking* de digitalización, situación similar a la de Indonesia (+26), Armenia (+16), India (+13) y Macedonia (+12) (ver tabla 1). En el caso de Indonesia, se puso en marcha el programa *Making Indonesia 4.0* (Sakudo, 2021), un plan de desarrollo de capacidades para agilizar la digitalización de las micro, pequeñas y medianas empresas (Deloitte, 2021).

Tabla 1. Digitalización de los países por regiones

Región	País	Ranking	Variación 2019-2020
Europa	Dinamarca	1	+5
	Países Bajos	5	-3
	Luxemburgo	6	-5
	Finlandia	7	+1
	Suiza	8	-1
Sudeste asiático	Hong Kong	2	+3
	Singapur	3	+1
	Nueva Zelanda	12	+31
	Japón	15	+1
	Australia	19	-6
Oriente Medio	Emiratos Árabes Unidos	9	+9
	Israel	20	-5
	Arabia Saudita	26	+8
	Qatar	27	0
	Omán	30	+5
América del Norte	Estados Unidos	4	-1
	Canadá	17	0
Latinoamérica y el Caribe	Chile	42	0
	Uruguay	53	-9
	Costa Rica	54	-6
	México	61	+6
	Brasil	64	+2

Región	País	Ranking	Variación 2019-2020
Asia del Sur	Azerbaiján	36	+1
	India	44	+13
	Armenia	49	+16
	Kazakstán	52	0
	Rusia	56	-9
África subsahariana	Mauricio	50	+1
	Sudáfrica	67	-13
	Kenia	79	-3
	Botsuana	88	-4
	Costa de Marfil	89	+6

Fuente: elaboración propia con datos de BBVA Research (2020).

En el caso de Dinamarca, que en 2019 se encontraba en sexto lugar de digitalización, se destaca que logró subir cinco posiciones. Esto se debe a que su gobierno, durante el período 2018-2021, ha establecido tres objetivos (European Commission, 2020; Danish Government, 2018) para guiar la política digital de la nación: i) el comercio, el gobierno y la industria trabajarán en conjunto y garantizarán que las pequeñas y medianas empresas sean capaces de utilizar tecnologías digitales avanzadas; ii) la regulación danesa será más ágil que en otros países, para atraer y retener la inversión en el país, acompañada de una mayor concienciación sobre la ciberseguridad y el tratamiento de datos, y iii) a través de la educación y la formación continua, el pueblo danés contará con las herramientas necesarias para llevar a cabo la transformación digital.

Para la región de Latinoamérica y el Caribe es importante destacar el avance de países como México (+6) y Brasil (+1). México ha buscado crear un entorno propicio que permita que prospere la innovación (OCDE, 2020). Tras la aprobación de la Ley Fin-tech en 2018, se convirtió en el primer país de la región en aprobar un mandato para regular los servicios que prestan las entidades financieras y estableció un marco para estructurar y compartir públicamente las interfaces de programación de aplicaciones en la industria financiera para apoyar la innovación digital abierta.

Posterior a ello, a finales de octubre de 2020, Brasil publicó el decreto 10.531/20 que establece la Estrategia Federal de Desarrollo 2020-2031 (Governo do Brasil, 2020),

en la cual propone un fortalecimiento de los instrumentos financieros de apoyo a las micro, pequeñas y medianas empresas para la innovación y su integración en la economía digital. Otra directriz para el desarrollo de la economía digital brasileña es ampliar el acceso de la población a internet y a tecnologías digitales, difundir las tecnologías emergentes y propiciar el uso de datos abiertos para la generación de valor económico. Esto demuestra la voluntad de ambos países por mantenerse al día con la rápida digitalización de la economía.

Una visión pionera que propone una economía digital global integrada es el primer Acuerdo de Asociación sobre Economía Digital (DEPA, por sus siglas en inglés: *Digital Economy Partnership Agreement*), nacida en junio 2020 como un acuerdo entre Nueva Zelanda, Singapur y Chile («Singapore leads the way...», 2019), que ayudará a establecer nuevas normas y prácticas para el comercio digital y promoverá el debate en curso sobre cuestiones como la inclusión digital, el comercio inclusivo y el apoyo a las pequeñas y medianas empresas en la economía digital.

Sin embargo, la mayoría de las estrategias de desarrollo digital no abordan adecuadamente las necesidades de inversión, y las que lo hacen suelen centrarse en forma exclusiva en la inversión en infraestructura con la cobertura de banda ancha; muy pocas tratan sobre el papel potencial de la inversión extranjera o de los organismos de promoción de inversiones. Una estrategia global de desarrollo digital debería abarcar la inversión en infraestructuras, en empresas digitales y en la digitalización de las empresas en todos los sectores.

3. Metodología

En la presente investigación se realiza un análisis descriptivo a través de una revisión documental, en la que se examina la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios en el marco de la economía digital, así como los desafíos a los que se enfrentan las administraciones tributarias en el contexto internacional.

Nuestro delimitador espacial es el que hace referencia a la implementación de acciones, firma de acuerdos y aceptación de las medidas propuestas a los países miembros tanto del G-20 como de la OCDE, así como otras naciones que se han adherido a las prácticas anteriormente mencionadas desde 2012 y hasta la actualidad. Nuestro delimitador teórico, por otra parte, está sustentado en las quince acciones del Proyecto BEPS emanadas de la OCDE, en particular lo referente a la acción 1: desafíos de la economía digital, con ayuda de una apreciación descriptiva de la temática.

Gracias al método documental, proveemos información actualizada para enriquecer este estudio, en el que la mayor parte de la revisión de literatura se lleva a cabo dentro del período comprendido entre 2015 y 2022. De este modo, es posible dar cuenta de los avances y las recomendaciones en torno a la mitigación de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, para cumplir con los compromisos adquiridos a nivel internacional.

4. La erosión de la base imponible y el traslado de beneficios en la economía digital

La velocidad con la que ha crecido la economía digital ha dado paso a importantes desafíos para la política tributaria, especialmente con respecto a la imposición indirecta, lo cual afecta tanto a los gobiernos centrales como a los gobiernos subnacionales (Jiménez y Podestá, 2022) y ha puesto en el foco de atención si verdaderamente el sistema tributario con el que se cuenta en la actualidad da pie a una tributación justa en un sentido proporcional (Mosquera, 2022).

De acuerdo con el trabajo de López y Onrubia (2019), la planeación fiscal agresiva de empresas multinacionales se ha visto favorecida por el crecimiento de la economía digital, como consecuencia natural de la globalización y como efecto adverso de la obsolescencia de las normas tributarias alrededor del mundo. Esto, a su vez, dificulta el gravamen efectivo en las diferentes jurisdicciones. Lo anterior ha detonado la desigualdad de condiciones entre empresas, donde las grandes multinacionales tienen mayor dominancia dentro del mercado, así como mayor acceso a instrumentos de planeación fiscal, si se compara con aquellas empresas que forman los sectores más tradicionales.

Retos en las administraciones tributarias ante la economía digital

A partir de la conferencia «Eliminación de barreras al comercio electrónico mundial», celebrada en 1997 en Finlandia, se ha intensificado la discusión sobre los retos que la economía digital representa para los sistemas tributarios en todo el mundo (OCDE, 2002).

Posteriormente, en la Conferencia de Ottawa celebrada en 1998, se acuerdan las condiciones de tributación para el comercio electrónico con base en los siguientes principios:

- i. Neutralidad. Mismo tratamiento al comercio tradicional y al comercio electrónico, con el final de evitar la doble tributación o la nula tributación.
- ii. Eficiencia. Reducción de costos de cumplimiento, tanto para los contribuyentes como para la administración tributaria.
- iii. Certeza y simplicidad. Normas fiscales claras y entendibles para los contribuyentes.
- iv. Efectividad y justicia. Tributación equitativa para evitar la evasión.
- v. Flexibilidad. Adaptación y evolución del sistema tributario ante los avances comerciales y tecnológicos.

De acuerdo con Marín (2004), los desafíos de la aplicación de tributos al comercio electrónico se dan en dos vertientes: i) con adaptación y transformación de las características de los tributos vigentes para incrementar su efectividad operativa; ii) con adaptación y transformación de la gestión tributaria conforme a los avances de las TIC.

Según Rosales-Soto (2022), a lo largo de las tres últimas décadas, las tecnologías web han evolucionado desde la web 1.0 hasta la web 3.0 y, con ellas, la forma en que todos interactuamos con la red. Ese acelerado crecimiento de las tecnologías emergentes ha llevado a un gran avance dentro de la economía digital; sin embargo, las innovaciones que se presentan no han ido de la mano de los sistemas jurídicos ni de las administraciones tributarias, por lo cual se han originado algunas dificultades en la implementación de políticas impositivas, derivado de que la mayor parte de la normativa es de carácter local, pero precisa de una coordinación tanto entre niveles de gobierno como entre jurisdicciones en el ámbito internacional.

De lo anterior se destaca que la recaudación del impuesto sobre sociedades se lleva a cabo a nivel nacional. A pesar de esto, la presencia de actividades económicas transnacionales supone la interacción de diferentes sistemas tributarios de carácter nacional, con lo cual puede presentarse el caso de doble imposición, lo que implica que se tribute en más de una jurisdicción.

Asimismo, a la par de la entrada de nuevos modelos de negocio digitales, surgen dificultades sobre la definición de cómo y dónde se crea el valor, principalmente dada la dependencia en mayor medida de los activos intangibles, así como del

incremento de la generación y recopilación de datos de los usuarios y la participación creciente de estos últimos (OCDE, 2019b). De ahí que, al ser mayor la movilidad de los activos intangibles, la aparición de la economía digital significa que habrá retos para los regímenes tributarios del impuesto sobre la renta (ISR) y del impuesto al valor agregado (IVA).

Existe la posibilidad de que los servicios que se ofrecen dentro del entorno digital no se presten desde un servidor propio. Ello implica que sean ofertados a partir de infraestructuras de *software* y *hardware* compartidos (Lofeudo, 2018). Aunado a esto, la presencia de sitios espejo, que son copias de páginas web depositadas en servidores con distintas ubicaciones para reducir el tráfico del servidor principal, dificulta conocer si la transacción se realiza en la web original o en el espejo (Marín, 2004).

Lo anterior da cabida a que los vendedores digitales transfronterizos no se encuentren presentes en un mercado cuya jurisdicción sea limitada en términos de exigencia de aplicación y remisión del IVA sobre los bienes y servicios que provee a los consumidores en esa jurisdicción, lo que da lugar a un cobro relativamente bajo o nulo del IVA en tales transacciones (OCDE, 2019b). Esto posibilita un movimiento constante de las empresas a través de diferentes jurisdicciones impositivas con ayuda de la red y así, sin un establecimiento permanente (EP), cambian en función de las condiciones que les resulten más favorables (Marín, 2004).

Ante tal escenario, es indispensable encontrar posibles soluciones que ayuden a la mitigación de los efectos adversos de una incorrecta recaudación del IVA derivada de las operaciones transfronterizas, ya que esto puede contribuir a la generación de desigualdad si se comparan las exigencias a las que se enfrentan los proveedores extranjeros con respecto a los proveedores nacionales (OCDE, 2019b). Esto podría verse reflejado en el caso en que contribuyentes nacionales —personas físicas o morales— tributen una carga impositiva mayor en comparación con aquellas empresas transnacionales que logran una menor o nula carga impositiva.

Por otro lado, encontramos que la tecnología financiera Fintech consiste en aplicar el desarrollo tecnológico a la provisión de servicios financieros, como medios de pago y transferencias, origen digital de créditos, criptomonedas, *blockchain*, etcétera. La trascendencia fiscal de este tipo de empresas intermediarias de pagos es mayor ya que, al ofrecer la posibilidad de realizar operaciones comerciales entre distintas cuentas de clientes —como el proceso de pagos— y al no ser reconocidas como entidad financiera, resultan ser invisibles para el sistema bancario y para los regímenes instaurados por las diversas administraciones tributarias (Lofeudo, 2018).

De ahí que, como alternativa a la moneda tradicional, surja la posibilidad de convertir el dinero gestionado por los intermediarios de pagos en monedas digitales, que pueden usarse en todo el mundo sin el control de un organismo central y sin intermediario, lo que aumenta las posibilidades de una evasión impositiva aún mayor.

En 2009 se lanza al mercado Bitcoin, la primera criptomoneda que utiliza la tecnología *blockchain* (Lavalleja, 2020), una de las más novedosas que ofrecen las Fintech —que permite a las empresas generar la información requerida directamente a partir de sus datos financieros— y en la que los registros se agregan como bloques de información, enlazados y cifrados para proteger la seguridad y privacidad de las transacciones. Ello garantiza un grado de anonimato y permite pagos fuera del sistema bancario.

Es así como la evasión fiscal se da a través de diversas formas: i) por la intermediación en la compra/venta de los activos digitales basados en *blockchain*; ii) por la informalidad y falta de regulación de los sitios de intercambio conocidos como *exchanges* y, iii) por intermediación de pagos que permiten cargar dinero en casas de intercambio de activos digitales.

En este sentido, la falta de claridad sobre la distribución de los derechos de imposición de los ingresos, que se generan a raíz de las actividades transfronterizas gracias a la digitalización, pone sobre la agenda el abordaje de la doble desgravación tributaria (OCDE, 2019b). En la Unión Europea, a partir de 2019, Francia ha sido pionera en la imposición a los servicios digitales con una tasa de 3 % por la provisión de interfaz digital y la publicidad dirigida conforme a datos proporcionados por usuarios. En esta línea, se observa un amplio criterio en el hecho imponible en otras naciones, con lo que se añade a lo mencionado anteriormente los servicios de intermediación en línea, los servicios de transmisión de datos, la publicidad, la venta de datos de usuarios, las plataformas comerciales, las suscripciones de video *streaming*, los servicios de redes sociales, así como el comercio electrónico, por mencionar algunos.

De acuerdo con González (2022), el impuesto a los servicios digitales se encuentra vigente en naciones como Austria, Canadá, España, Francia, Hungría, India, Italia, Kenia, Kirguistán, Nepal, Nigeria, Pakistán, Polonia, Reino Unido, Sierra Leona, Tanzania, Túnez, Turquía, Vietnam y Zimbaue, con tasas que oscilan entre 1 y 7.5 %. Asimismo, países como Bélgica, Brasil, Dinamarca, Eslovaquia, Eslovenia, Israel, Laos, Letonia, Noruega, Nueva Zelanda, Portugal, República Checa y Sudáfrica cuentan con proyectos para implementar dicho tributo.

En el contexto latinoamericano, se destaca que se atribuye el IVA a las plataformas digitales, a pesar de brindar sus servicios desde el exterior, en países como Argentina, Bolivia, Brasil, Colombia, Costa Rica, Chile, Ecuador, México, Paraguay y Uruguay, siempre que el usuario que goce de los servicios resida fiscalmente en el país según corresponda.

Para el caso de México, la situación de los negocios estructurados bajo esquemas de plataformas tecnológicas, como el servicio de transporte, de hospedaje y la enajenación de bienes y servicios comenzaron a tributar, a partir de junio de 2020, en un esquema de tasas reducidas de impuestos según el rango de los ingresos obtenidos y, a partir de 2021, sobre tasas generales por actividad. De este modo, en la actualidad, las personas físicas que presten el servicio de transporte (como Uber) tributan a 2.1 %; los servicios de hospedaje (como Airbnb) pagan 4 %, y a la enajenación de bienes y servicios (como en Amazon y Mercado Libre) se les retiene 1 %.

Proyecto BEPS

Los países miembros de la OCDE y del G20 han mantenido una participación constante en lo que se refiere a la revisión de los fundamentos de las normas fiscales internacionales. De igual manera, las naciones en vías de desarrollo han participado en diversas consultas directas o mediante reuniones regionales, y con la intervención de diversos organismos, como la Organización Intra-Europea de Administraciones Tributarias (IOTA, por sus siglas en inglés), el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), el Foro Africano de Administración Tributaria (ATAF, por sus siglas en inglés), la Organización de las Naciones Unidas (ONU), el Fondo Monetario Internacional (FMI) y el Banco Mundial.

La implementación del Proyecto BEPS de la OCDE, de finales de 2013, ha contribuido a la mitigación de la erosión de la base imponible y al traslado de ganancias, esto a raíz de las estrategias fiscales que han sido implementadas por empresas multinacionales para desplazar los beneficios hacia jurisdicciones diferentes de donde se lleva a cabo la actividad económica y la creación de valor, prefiriendo lugares con baja o nula carga tributaria (Saint-Amans, 2017).

Las medidas del Proyecto BEPS se proponen lograr una mejor coherencia de estándares impositivos en el contexto internacional, fortalecer su focalización en la sustancia económica conforme a los estándares internacionales vigentes, así como

fomentar y garantizar la transparencia y la seguridad jurídica en el ámbito fiscal. A continuación, se enlistan las quince acciones que forman parte del Proyecto BEPS conforme al informe final emitido por la OCDE (2015):

- Acción 1. Abordar los retos de la economía digital en torno a la imposición.
- Acción 2. Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos.
- Acción 3. Refuerzo de la normativa sobre compañías foráneas controladas (CFC).
- Acción 4. Deducciones por intereses y otros pagos financieros.
- Acción 5. Combatir prácticas fiscales dañinas, considerando la transparencia y la sustancia.
- Acción 6. Impedir el uso abusivo de tratados.
- Acción 7. Impedir la elusión artificiosa del establecimiento permanente (EP).
- Acción 8. Alinear los resultados derivados de precios de transferencia con la creación de valor: intangibles.
- Acción 9. Alinear los resultados derivados de precios de transferencia con la creación de valor: riesgos y capital.
- Acción 10. Alinear los resultados derivados de precios de transferencia con la creación de valor: otras transacciones de alto riesgo.
- Acción 11. Evaluación y seguimiento de BEPS.
- Acción 12. Revelación de los mecanismos de planeación fiscal agresiva.
- Acción 13. Documentación sobre precios de transferencia.
- Acción 14. Efectividad de los mecanismos de resolución de controversia.
- Acción 15. Desarrollo de instrumento multilateral para modificar convenios fiscales bilaterales.

En ese marco, las propuestas contenidas en el Proyecto BEPS son adaptables a las diferentes administraciones tributarias, dada la relevancia del tema y la imperante necesidad de contar con medidas en pro de su ejecución puntual, eficaz y coherente.

5. Implementación del Proyecto BEPS: acción 1 «Desafíos de la economía digital»

A finales de 2013 se crea el Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital (GEFED), como un órgano auxiliar del Comité de Asuntos Fiscales (CAF), donde participan aquellos países del G20 que no son miembros de la OCDE, para la elaboración de un informe donde se determinarían los retos a los que se enfrenta la economía digital, así como las soluciones propuestas para mitigarlos (OCDE, 2015). A partir de esto, el GEFED se ha encargado de consultar a empresas, organizaciones de la sociedad civil, miembros de la academia y países en desarrollo sobre la problemática de la economía digital, la erosión de la base gravable y el traslado de beneficios y los desafíos tributarios que esto conlleva, así como posibles escenarios futuros.

De acuerdo con Becerra-Peña, Wence y Gutiérrez (2021), se ha conseguido que más de 125 países y jurisdicciones mantengan su participación, y uno de los principales logros ha sido el intercambio de información de más de 21 000 acuerdos existentes entre las administraciones tributarias y los contribuyentes, en el marco del Proyecto BEPS. A continuación, luego de la revisión documental, se da cuenta de los principales hallazgos encontrados con respecto a la implementación del Proyecto BEPS, en específico se hace referencia a la acción 1 «Desafíos de la economía digital», en relación con sus logros, así como algunas recomendaciones y avances.

Logros en la implementación de la acción 1

Luego de la publicación del informe final de la OCDE sobre el Proyecto BEPS en 2015, se ubicó como prioridad la acción 1: desafíos de la economía digital. En este escenario, y con base en Altenburger y Czajkowski (2020, p. 209), en la lista siguiente se resumen los logros alcanzados cronológicamente con la acción 1:

- Marzo de 2018. Informe provisional. Retos fiscales derivados de la globalización.
- Enero de 2019. Nota política. Cómo afrontar retos fiscales de la digitalización de la economía.
- Febrero de 2019. Consulta pública. Cómo afrontar retos fiscales de la digitalización de la economía.

- Mayo de 2019. Programa de trabajo. Solución de consenso a los retos fiscales de la digitalización de la economía.
- Octubre de 2019. Consulta pública. Propuesta de Enfoque Unificado.
- Noviembre de 2019. Consulta pública: Propuesta lucha global contra la erosión de la base (GloBE).
- Enero de 2020. Declaración del Marco Inclusivo para retos fiscales de la digitalización de la economía.
- Octubre de 2021. Publicación del marco inclusivo.

En la consulta pública sobre cómo afrontar los retos fiscales de la digitalización de la economía, celebrada en febrero de 2019, se establecen las siguientes tres propuestas:

- i. Modelo 1: participación de los usuarios. Basado en el compromiso sostenible y la participación de los usuarios, en que el beneficio correspondiente a las actividades rutinarias de una multinacional se determina con las normas vigentes (plena competencia).
- ii. Modelo 2: comercialización de intangibles. Busca responder al impacto generalizado por la digitalización de la economía.
- iii. Modelo 3: presencia económica significativa. Promueve la creación de una base de datos de usuarios y de contenido digital de una jurisdicción, así como actividades de *marketing* y promoción de ventas en línea u otros medios.

Para mayo de 2019 se adopta un programa de trabajo con la finalidad de elaborar una solución consensuada y mitigar los efectos nocivos en materia tributaria como consecuencia de la digitalización de la economía (OCDE, 2019a). Este programa identificó los elementos comunes de las tres propuestas antes mencionadas, así como los problemas técnicos por resolver para mitigar las diferencias existentes entre las propuestas, con respecto a lo siguiente:

La atribución de los derechos de imposición entre jurisdicciones; una serie de características fundamentales del sistema tributario internacional, como los conceptos tradicionales de establecimiento permanente y la aplicabilidad del principio de plena competencia; el futuro de la cooperación tributaria multilateral; el evitar la adopción de medidas unilaterales agresivas; y las fuertes presiones políticas a fin de gravar a las empresas multinacionales altamente digitalizadas (OCDE, 2019a, p. 5).

Posteriormente, en octubre de 2019 se lleva a cabo otra consulta pública sobre la propuesta de enfoque unificado, orientado a la tributación de modelos de negocio con alta digitalización y que incluye a grandes empresas orientadas al consumidor. Los elementos, de acuerdo con la OCDE (2019a), que componen la posible solución son los siguientes:

- Nuevo criterio de sujeción (nexo).
- Nuevas normas de atribución de beneficios que trasciende el principio de plena competencia.
- Mayor seguridad jurídica en materia tributaria a través de un sistema de tres niveles:
 - Importe A. Parte del beneficio residual estimado que se atribuye a las jurisdicciones de mercado bajo un enfoque basado en fórmulas (nuevo derecho de imposición).
 - Importe B. Remuneración fija para las funciones básicas de comercialización y distribución que ocurren en la jurisdicción de mercado.
 - Importe C. Mecanismos vinculantes y efectivos de prevención y resolución de controversias relacionados con todos los elementos de la propuesta.

En noviembre de 2019 se lleva a cabo la consulta pública sobre la propuesta de la lucha global contra la erosión de la base (GloBE), para abordar los riesgos que conlleva el traslado de beneficios de las compañías hacia jurisdicciones con baja o nula tributación. Si bien la propuesta no se centra únicamente en empresas con alta digitalización, también se incluyen los desafíos que resultan de la digitalización de la economía.

Finalmente, para enero de 2020, se establece la Declaración del Marco Inclusivo para los retos fiscales de la digitalización de la economía a través del enfoque unificado. De acuerdo con Altenburger y Czajkowski (2020, p. 210), el diseño consiste en la adaptación de los derechos fiscales al considerar los nuevos modelos de negocio, con lo que se amplían los derechos sin limitarse a la presencia física, tal y como se ha asentado a lo largo de este documento. Debido a la globalización y a la creciente digitalización, existen empresas nuevas que desarrollan un compromiso activo y sostenido en una jurisdicción de mercado sin que ello suponga invertir en infraestructura y operar localmente.

La Declaración de enero de 2020 hace una distinción importante entre los servicios digitales de tipo automatizado y las empresas orientadas al consumidor. Los primeros incluyen los motores de búsqueda en línea o plataformas sociales, mientras que las segundas hacen referencia a aquellos particulares que compran artículos para uso personal (Altenburger y Czajkowski, 2020).

El 8 de octubre de 2021 fue publicado el Marco Inclusivo de la OCDE sobre BEPS. Esto ha sido de suma relevancia porque ayudará a encaminar al sistema tributario internacional hacia la estabilidad y la justicia. A raíz de esto, el G20 hace un exhorto al desarrollo de normas modelo e instrumentos multilaterales, que han sido acordados dentro del Proyecto BEPS, de tal manera que las nuevas normas entren en vigor en 2023 (ILO, 2021).

Recomendaciones y avances para la implementación de la acción 1

Si bien todas las medidas BEPS, especialmente las relacionadas con el EP, los precios de transferencia y la normativa CFC, ayudan a mitigar los efectos adversos derivados de la digitalización de la economía, la acción 1 del Proyecto BEPS es la que engloba los principales esfuerzos para reducir las situaciones indeseables en las administraciones tributarias.

En este sentido, la recomendación de la OCDE con respecto al EP propone la modificación de la lista de excepciones sobre la definición de este. En el artículo 5 del Modelo del Convenio Fiscal se busca garantizar que cada excepción se limite a las actividades que tienen carácter preparatorio o auxiliar, además de introducir un nuevo criterio de antifragmentación con fin antielusivo que le impida ampararse a las nuevas excepciones de EP al dividir la operación entre diferentes entidades que pertenezcan a un mismo grupo (OCDE, 2015). Esto último se debe a la facilidad que tienen las empresas multinacionales de modificar su estructura conforme a los beneficios fiscales que pueden obtener, derivado de la fragmentación de pequeñas operaciones preparatorias o auxiliares.

Asimismo, se ha recomendado la modificación al EP para abordar aquellas circunstancias relativas a los acuerdos artificiales por venta de bienes o servicios de una empresa que forma parte de una multinacional, para dar a lugar a la celebración de contratos, con lo cual las ventas podrán ser tratadas como si hubiesen sido realizadas por dicha empresa.

En cuanto al tema de precios de transferencia, las directrices de la OCDE señalan que la titularidad jurídica de los intangibles no siempre conlleva el derecho de percibir la totalidad, o una parte, de los beneficios que genere su explotación, sino que quienes desarrollen las actividades esenciales dentro del grupo de entidades realicen la mayor aportación en término de activos y sean capaces de controlar los riesgos de mayor peso desde la lente económica, esto determinado en función de la delimitación de la transacción que haya sido realizada de forma efectiva, para así tener derecho a los beneficios que le correspondan (OCDE, 2015).

En este escenario, las directrices garantizan que el análisis referente a los precios de transferencia no se afecte por asimetrías de información entre administración tributaria y contribuyente en lo que a intangibles difíciles de valorar se refiere, o en el caso de acuerdos contractuales especiales (OCDE, 2015). La recomendación en este rubro se enfoca en actualizar estos lineamientos de manera que se garantice que los resultados de los precios de transferencia puedan traducirse a la creación de valor, conforme a las acciones de la 8 a la 10 del Proyecto BEPS.

Con respecto a las CFC, la encomienda se orienta hacia un diseño eficaz de las normas sobre transparencia fiscal que son aplicables a estas compañías, incluyendo la definición de las rentas de dichas compañías que hacen que las rentas que suelen obtenerse en la economía digital sean gravadas en la jurisdicción donde se ubique la matriz (OCDE, 2015).

Asimismo, se recomienda que las normas CFC sean aplicadas únicamente a las CFC que estén sujetas a tipos impositivos que resulten más bajos con respecto a los que se aplican en la jurisdicción donde se ubique la matriz. Se destaca también que, para evitar situaciones de doble imposición, las jurisdicciones que cuenten con normas CFC tomen en consideración las deducciones fiscales por tributos que hayan sido efectivamente pagados en el extranjero e invita a las administraciones tributarias a devolver la doble retención por concepto de dividendos y ganancias de capital derivado de la transmisión o enajenación de participaciones en la CFC, una vez que sus rentas hayan sido gravadas conforme al régimen aplicable.

En lo referente a la recaudación del IVA, el Proyecto BEPS ha dado paso a un acuerdo internacional con base en recomendaciones para la asignación de la recaudación de dicho tributo en las operaciones transfronterizas entre empresas y consumidores al país donde se ubica el cliente (Saint-Amans, 2017).

De acuerdo con información de la base de datos de Monitoreo BEPS del CIAT (2022), con base en documentos elaborados por la OCDE y la información que proporcionan

las 36 administraciones tributarias que pertenecen al Centro,¹ se enlistan a continuación los países que han implementado acciones dentro del marco de la acción 1 «Desafíos de la economía digital»:²

- Medida 1 «Tributación de los servicios digitales en el Impuesto al Valor Agregado (IVA)»: Argentina, Chile, Colombia, Costa Rica, Ecuador, España, India, México, Países Bajos, Paraguay, Portugal.
- Medida 2 «Modificación de la lista de excepciones a la definición de Establecimiento Permanente», considerando como tales las actividades con carácter preparatorio o auxiliar e incorporando a su vez los criterios antifragmentación: Argentina, Colombia, México.
- Medida 3 «Modificación de la definición de Establecimiento Permanente de una empresa de un grupo multinacional»: Argentina, Colombia, India.
- Medida 4 «Aquellas que permiten considerar los hechos económicos en lugar de la titularidad jurídica de los intangibles»: Argentina, México.

Como resultado de la revisión documental, se obtuvo un análisis en el que se examinan las implicaciones de la economía digital en los sistemas tributarios en torno al Proyecto BEPS. Con esta investigación se contribuye a la literatura al dar cuenta sobre los avances en torno a la mitigación de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, para cumplir con los compromisos adquiridos a nivel internacional.

Los avances y las recomendaciones enunciadas hasta aquí están sujetas a cambios y adaptaciones conforme a la constante evolución de las TIC, y como consecuencia de la economía digital, de manera que se permita continuar la labor y atenuar la problemática, así como dar seguimiento a las acciones que tendrán que ser debidamente supervisadas por las jurisdicciones correspondientes y dejar evidencia de los resultados en el tiempo.

¹ Países miembros del CIAT: Angola, Argentina, Aruba, Barbados, Belice, Bermudas, Bolivia, Brasil, Canadá, Chile, Colombia, Costa Rica, Cuba, Curaçao, Ecuador, El Salvador, España, Estados Unidos, Francia, Guatemala, Guyana, Haití, Honduras, India, Italia, Jamaica, Kenia, Marruecos, México, Nicaragua, Nigeria, Países Bajos, Panamá, Paraguay, Perú, Portugal, República Dominicana, Saint Maarten, Surinam, Trinidad y Tobago, Uruguay y Venezuela.

² Para mayor detalle, consultar la base de datos disponible en CIAT (2022) sobre la acción 1, disponible en: <https://www.ciat.org/base-de-datos-monitoreo-beps/>

Con lo anterior, se comprueba la hipótesis de esta investigación, ya que se ha mostrado cómo tanto las decisiones como las medidas de política fiscal se han adaptado al contexto económico, social y político conforme al desarrollo de las administraciones tributarias alrededor del mundo, lo que les ha permitido sortear paulatinamente los desafíos de la economía digital. Es importante destacar que dicho proceso de adaptación conlleva una serie de adecuaciones continuas, que comenzaron a implementarse con mayor intensidad al originarse el Proyecto BEPS y que seguirán indefinidamente, conforme al avance de las TIC, para cumplir cabalmente el objetivo medular de dicho proyecto.

6. Reflexiones finales

La transición a la web 3.0 y a la economía digital ha impulsado la competitividad global aportando nuevas oportunidades para la actividad empresarial y emprendedora, y nuevas vías de acceso a los mercados internacionales, transformado así las nociones convencionales sobre cómo están estructuradas las empresas, cómo interactúan y cómo los consumidores obtienen servicios, información y bienes.

Países como Singapur, Nueva Zelanda y Chile han acordado establecer normas sobre el comercio digital, propiciar la inclusión digital y el apoyo a las pequeñas y medianas empresas para adoptar tecnologías digitales en sus servicios financieros, y son pioneros en apoyar los esfuerzos de digitalización e internacionalización de las pequeñas y medianas empresas, abordar en conjunto cuestiones emergentes que afectan la economía digital, como la gobernanza para la inteligencia artificial, la infraestructura digital, pagos electrónicos y facturación electrónica.

Ante el crecimiento de la economía digital, se vislumbra una falta de claridad en la distribución de los derechos de imposición de los ingresos que esta genera, en la que destaca un incremento en las actividades de tipo transfronterizo. En este sentido, las empresas multinacionales han sido las que han implementado de forma notoria una planeación fiscal agresiva, derivado del cauce natural de la globalización y como un efecto no deseado por la falta de actualización de la normativa tributaria en el contexto internacional.

Entre los retos que sobresalen en torno a la economía digital, encontramos la definición del establecimiento permanente, los precios de transferencia, las normas CFC, la falta de garantía en la recaudación del IVA, el valor de los datos, la introducción

de nuevos medios de pago, las transacciones digitales y todo lo referente a cómo atacar los efectos fiscales que estos conllevan.

Para mitigar y dar solución a las diversas situaciones generadas a raíz de la economía digital, la OCDE ha liderado el llamado Proyecto BEPS, integrado por quince acciones, con el objetivo de mejorar la coherencia de los estándares impositivos, focalizarlos en la sustancia económica, garantizar y fomentar la transparencia y la seguridad jurídica en el ámbito internacional, y así evitar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. En general, todas las medidas BEPS brindan soluciones en términos tributarios en torno a la economía digital, sin embargo, la acción 1, desafíos de la economía digital, ha sido prioritaria.

La participación y la colaboración de países miembros y no miembros de la OCDE en las consultas públicas sobre las recomendaciones derivadas del Proyecto BEPS, dan cuenta de la necesidad de una constante adaptación y adecuación de estas conforme a la evolución de las TIC, y en consecuencia de la economía digital, por lo cual es necesario dar seguimiento a las acciones implementadas por las jurisdicciones correspondientes para así realizar los cambios pertinentes conforme a las necesidades de cada administración tributaria.



Esta obra se distribuye bajo una Licencia Creative Commons
Atribución-NoComercial-CompartirIgual 4.0 Internacional.

Referencias

- Altenburger, P. y Czajkowski, J. (2020). «How to Tax the Digital Economy?». *Novità fiscali*, 4, 208-214. [https://novitafiscali.supsi.ch/904/1/Altenburger&Czajkowski_How to Tax the Digital Economy.pdf](https://novitafiscali.supsi.ch/904/1/Altenburger&Czajkowski_How%20to%20Tax%20the%20Digital%20Economy.pdf)
- BBVA Research. (2020). *DiGiX 2020 Update: A Multidimensional Index*. <https://www.bbva.com/publicaciones/digix-2020-un-indice-multidimensional-del-grado-de-digitalizacion/>
- Becerra-Peña, D., Wence Delgadillo, S. y Gutiérrez Moreno, P. (2021). «Acciones fiscales en México en torno al cumplimiento de las acciones del Plan erosión de la base imponible y el traslado de beneficios de la OCDE». *Diagnóstico FACIL Empresarial*, 15, 23-32. <http://portal.amelica.org/ameli/jatsRepo/522/5222280003/index.html>
- Brennen, S. y Kreiss, D. (2016). «Digitalization». *The International Encyclopedia of Communication Theory and Philosophy*, 1-11. <https://doi.org/10.1002/9781118766804.wbiect111>
- Bukht, R. y Heeks, R. (2017). Defining, Conceptualising and Measuring the Digital Economy. *Development Informatics Working Paper Series*, núm. 68. <https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3431732>
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). (2022). *Base de datos Monitoreo BEPS*. Acción 1. <https://www.ciat.org/base-de-datos-monitoreo-beps/>
- Danish Government, Ministry of Industry, Business and Financial Affairs. (2018). *Strategy for Denmark's Digital Growth*. <https://eng.em.dk/publications/2018/april/strategy-for-denmarks-digital-growth/>
- Deloitte. (2021). *Realising the potential of Indonesia's digital economy*. Deloitte Indonesia Perspectives. <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/id/Documents/about-deloitte/id-about-dip-edition-2-chapter-4-en-feb2021.pdf>
- European Commission. (2020). *Digital Economy and Society Index (DESI) 2020. Denmark*. Shaping Europe's digital future. <https://ec.europa.eu/digital-single-market/en/scoreboard/denmark>
- González, D. (2022). *Impuesto sobre los Servicios Digitales (ISD): vivido y coleando*. CIAT. <https://www.ciat.org/impuesto-sobre-los-servicios-digitales-isd-vivito-y-coleando/>
- Governo do Brasil. (2020). Decreto Nº 10.531, de 26 de Outubro De 2020. *Diário Oficial Da União. Institui a Estratégia Federal de Desenvolvimento para o Brasil no período de 2020 a 2031*. <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/decreto-n-10.531-de-26-de-outubro-de-2020-285019495>
- International Labour Organization (ILO). (2021). G20 Rome Leaders' Declaration. G20 Leaders' Summit, Rome 2021. https://www.ilo.org/global/about-the-ilo/how-the-ilo-works/multilateral-system/g20/WCMS_826035/lang--en/index.htm

- Jiménez, J. P. y Podestá, A. (2022). *Finanzas subnacionales y economía digital: la tributación indirecta sobre las actividades digitales en los gobiernos subnacionales* (DT-03-2022).
- Lavalleja, M. (2020). «Panorama de las fintech. Principales desafíos y oportunidades para el Uruguay». *Serie Estudios y Perspectivas* (vol. 48). https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/45727/1/S2000326_es.pdf
- Lofeudo, I. (2018). «Los nuevos desafíos de la tributación en la economía digital». *XVIII Simposio Argentino de Informática y Derecho (SID)-JAIIO 47*, 185-199.
- López, J. y Onrubia, J. (2019). «Los retos de la fiscalidad societaria en la era de la economía digital: el estado de la cuestión». *Fedea Policy Papers* (2019/04).
- Marín, M. (2004). «Impuesto al comercio electrónico (E-Fiscalidad): la problemática fiscal del Impuesto al Valor Agregado (IVA)». *Revista de Derecho Fiscal*, 2, 7-31.
- Mosquera, I. (2022). «La tributación de la economía digital: pasado, presente y futuro». *Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior*, 1-27.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2002). *Tributación fiscal y comercio electrónico. Implantación del marco tributario de la Conferencia de Ottawa*. <https://www.oecd.org/ctp/administration/2673607.pdf>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2015). «Informes finales 2015. Resúmenes». En *Proyecto de la OCDE y el G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*. <https://doi.org/10.1787/24156108>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2019a). *Documento para consulta pública - El Enfoque Unificado: La Propuesta del Secretariado relativa al Primer Pilar*. <http://www.oecd.org/tax/beps/documento-para-consulta-publica-el-enfoque-unificado-la-propuesta-del-secretariado-relativa-al-primer-pilar.pdf>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2019b). *Panorama del comercio electrónico. Políticas, tendencias y modelos de negocio*. <https://www.oecd.org/sti/Panorama-del-comercio-electronico.pdf>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2020). *Digital Government in Mexico. Sustainable and Inclusive Transformation*. OECD Digital Government Studies, OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/6db24495-en>
- Rosales-Soto, A. (2022). «La era del metaverso para la transformación digital de los negocios». En *Transformación digital como propuesta de valor para la competitividad*. Universidad de Guadalajara.
- Saint-Amans, P. (2017). «Tax challenges, disruption and the digital economy». *OECD Observer*, marzo, 1-3. <https://doi.org/10.1787/0bbf97ab-en>
- Sakudo, M. (2021). *The New Normal: Digitalization of MSMEs in Indonesia*. Asia Pacific Foundation of Canada. <https://www.asiapacific.ca/publication/new-normal-digitalization-msmes-indonesia>

- «Singapore leads the way in new digital economy partnership agreement with Chile and New Zealand». (2019). Ministry of Trade and Industry Singapore (MTI), Ministry of Communications and Information, Infocomm Media Development Authority. <https://www.mti.gov.sg/-/media/MTI/Microsites/DEAs/Digital-Economy-Partnership-Agreement/Press-release-on-the-start-of-DEPA-negotiations-May-2019.pdf>
- United Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD). (2019). *Digital Economy Report 2019. Value Creation and Capture: Implications for Developing Countries*. United Nations Publications. https://unctad.org/system/files/official-document/der2019_en.pdf
- United Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD). (2021). *COVID-19 and E-Commerce. A Global Review*. United Nations Publications. https://unctad.org/system/files/official-document/dt1stict2020d13_en_0.pdf
- World Economic Forum. (2019). *Our Shared Digital Future: Responsible Digital Transformation-Board Briefing*. http://www3.weforum.org/docs/WEF_Responsible_Digital_Transformation.pdf

■ Sobre los autores

Diana L. Becerra-Peña es doctora en Estudios Fiscales con orientación en Hacienda Pública por la Universidad de Guadalajara. Miembro del Sistema Nacional de Investigadores, nivel candidata del Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología. Desde 2018 es profesora-investigadora del Departamento de Métodos Cuantitativos del Centro Universitario de Ciencias Económico Administrativas (CUCEA) de la Universidad de Guadalajara, México. Su línea de investigación es gestión y desempeño organizacional en los sectores público y privado, principalmente vinculada al estudio de la actuación pública (eficiencia y productividad, coordinación fiscal, transparencia presupuestaria, incentivos fiscales verdes). Ha participado como evaluadora de recursos educativos digitales en la Red Universitaria de Aprendizaje (RUA-MX). Actualmente es directora de la Plataforma Economía de Jalisco, CUCEA-Universidad de Guadalajara.

diana.bp@academicos.udg.mx
<https://orcid.org/0000-0002-2796-3777>

Alejandra Rosales-Soto es doctora en Ciencias de la Administración en la Universidad de Guadalajara, miembro del Sistema Nacional de Investigadores, Nivel I del Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología. Es ingeniera industrial con maestría en Gestión de Tecnologías de Información. Se desempeña como profesora-investigadora en el Departamento de Mercadotecnia y Negocios Internacionales del Centro Universitario de Ciencias Económico Administrativas (CUCEA) de la Universidad de Guadalajara, México, con temas de investigación en innovación tecnológica e inteligencia de negocios en el sector agroindustrial. Es fundadora de la Red Internacional NACLICS y pertenece a la red internacional Mujeres en STEM Futuras Líderes. Actualmente es embajadora en Latinoamérica del proyecto HP Life.

a.rosales@cucea.udg.mx
<https://orcid.org/0000-0002-7630-9050>

Patricia Gutiérrez Moreno es doctora en Estudios Fiscales con orientación en Hacienda Pública por la Universidad de Guadalajara. Miembro del Sistema Nacional de Investigadores, nivel candidata del Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología. Actualmente es profesora-investigadora en el Departamento de Impuestos del Centro Universitario de Ciencias Económico Administrativas (CUCEA) de la Universidad de

Guadalajara, México. Cuenta con estudios en evaluación de política pública, contabilidad gubernamental y presupuesto público. Profesionista independiente y asesora en temas fiscales y de auditoría.

patygtz@ucea.udg.mx
<https://orcid.org/0000-0001-7868-8800>

The impact of customer and entrepreneur-oriented marketing on business performance: an empirical evidence of SMEs in Russia

El impacto de la mercadotecnia orientada al cliente y al emprendedor en el desempeño empresarial: una evidencia empírica de las pymes en Rusia

Ekaterina Panarina

*Universidad Anáhuac,
Mexico*

Received: July 4, 2022.
Approved: March 10, 2023.

Abstract

This paper aims to investigate the impact of marketing activities on the successful development of small and medium-sized enterprises (SMEs). It identifies and analyzes a set of customer-oriented business processes and entrepreneurial marketing competencies designed to profit SMEs. Based on the literature review, the concept of a "marketing model" has been defined as a customer-oriented value system, a set of marketing competences, and marketing business processes. It is hypothesized that not only the customer and entrepreneurial orientations influence SME marketing models, but also basic and dynamic marketing competences and marketing business processes. External and internal factors that influence the development of marketing models are identified, as well as specific characteristics of SME marketing models and the logic of their development. Interview analysis and data content analysis were used to process qualitative data. This study comprises quantitative methods (via survey), combined with further data processing by regression, cluster analysis (IBN SPSS), SEM (IBN SPSS Amos) and the logistic regression methods (logit model).

The focus of this research is to analyze the development patterns and specifics of SME marketing modeling to ensure effectiveness and growth of small business. The results of this research demonstrate improvement in the diagnosis and performance evaluation of SMEs and can be utilized by practicing entrepreneurs, SME business owners, and the academic community.

Keywords: *Balanced Marketing, Marketing Modeling, Marketing Models Effectiveness, Value creation, Business performance.*

JEL Classification: *M13, M31, O12.*

Resumen

El objetivo de la presente investigación es examinar el impacto de las actividades de marketing en el desarrollo exitoso de las pequeñas y medianas empresas (pymes) en Rusia. El estudio identifica un conjunto de procesos comerciales orientados al cliente y competencias de marketing empresarial para beneficiar a las pymes.

Con base en el análisis de la revisión de la literatura, el concepto de "modelo de mercadotecnia" se ha definido como un sistema de valor orientado al cliente y un conjunto de competencias de mercadotecnia y procesos comerciales de marketing.

Se planteó la hipótesis de que no solo la orientación al cliente y la empresarial influyen en los modelos de marketing de las pymes, sino también las competencias de mercadotecnia básicas y dinámicas, y los procesos comerciales de mercadotecnia. Se han identificado los factores externos e internos que influyen en el desarrollo de los modelos de mercadotecnia, así como las características específicas de los modelos de mercadotecnia de las pymes y la lógica de su desarrollo.

Se utilizaron análisis de contenido de entrevistas y categorización de datos para procesar datos cualitativos. El estudio comprende métodos cuantitativos (encuesta) con procesamiento adicional de datos por regresión y análisis de conglomerados (IBN SPSS), SEM (IBN SPSS Amos) y los métodos de regresión logística (modelo logit).

El objetivo de la investigación es analizar los patrones de desarrollo y las características específicas del modelo de mercadotecnia de las pymes para garantizar la eficacia y el crecimiento de las pequeñas empresas. Los resultados de la investigación mostraron mejoras en el diagnóstico y evaluación del desempeño de estas empresas y serán de utilidad para los empresarios en ejercicio, los dueños de estos negocios y la comunidad académica.

Palabras clave: *mercadotecnia equilibrada, modelado de mercadotecnia, efectividad de modelos de mercadotecnia, creación de valor, desempeño empresarial.*

Clasificación JEL: *M13, M31, O12.*

1. Introduction

Despite their structural dominance in the Russian economy (small businesses account for 99% of the total number of market entities) and the stability of the number of new enterprises registered annually (over 1 million/year), the number of active SMEs has been declining in recent years.

At the end of 2021, 6.2 million SMEs were officially registered in Russia, of these, 95.8% were micro enterprises, 3.8% small businesses and only 0.4% were medium-sized enterprises. Analysis of SME survival problems indicate that in developed European economies, 6-8% of small enterprises survive their first three years in business, while in Russia this figure is no higher than 3%.

According to the results of the Global Entrepreneurship Monitoring project, from 2021, in Russia 75% of entrepreneurs cited unprofitability as the primary reason for closing their business. Other reasons include lack of funding (7.4%) and high taxes and bureaucracy (4%). Incompetence of business founders and lack of experience in various areas of management, including marketing, is considered the main reason for the closure of small enterprises in Russia.

The importance of using well-balanced marketing strategies (the ability to identify and manage market demand, as well as building relationships with the customer base) as a survival and development factor for SMEs is confirmed by multiple experts, practitioners, and specialized global consulting companies.

Many researchers have demonstrated the significant impact marketing has on the performance of SMEs. However, less explored is the issue of the development of marketing models in SMEs. In this regard, a SME marketing modeling that ensures business effectiveness and growth is of clear relevance.

Small and medium-sized enterprises (SMEs) play an important role in the economies of both developed and developing countries, and the Russian Federation is no exception. According to the statistical data, the share of small businesses in the total number of enterprises in the Russian Federation is 99%. Nevertheless, the share of the SME sector in GDP remains low—20% maximum. According to the Federal Tax Services (FTS) unified register of SMEs, at the start of 2021 there were 6.2 million SMEs in the Russian Federation (see table 1).

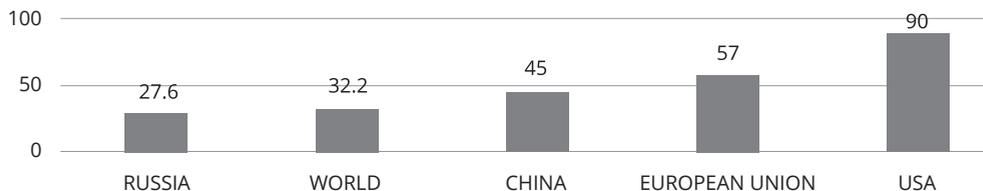
Table 1. SME growth dynamics

	2017	2018	2019	2020	2021
Total	5,523,765	5,865,780	6,039,216	6,041,195	6,212,137
Micro	5,032,956	5,235,664	5,879,644	5,986,652	5,949,712
SE	238,796	239,904	239,030	223,335	217,373
ME	19,980	19,951	19,944	18,492	18,061

Source: Prepared by the author based on Government of Russia (2022).

The statistical data on the number of SMEs per 1,000 population shows a lower number of SMEs in Russia compared to other countries (see figure 1)—27.6 SMEs per 1,000 population. The global average is 32.2 enterprises per 1,000 population.

Figure 1. Number of SMEs per 1,000 population in countries and regions of the world



Source: Prepared by the author based on OECD, 2021.

Analysis of statistical data reveals several problems and trends in the development of SMEs in Russia.

Classification of problems facing SMEs was determined while interviewing entrepreneurs during a qualitative study. One question was about the significance of the problems they faced that hindered business development. The response results are presented in table 2 (see table 2).

Table 2. Ranking SME problems

Problems	Average score (1-7)	V (variation coefficient), %
Lack of qualified personnel	6.8	7.6
Lack of competencies on the part of the owner (manager) for business strategic development	6.4	14.7
Unqualified and irregular marketing and promotion	6.2	8.8
Low market demand	6.1	10.4
Lack of financial and other material resources	5.3	13.2
High competition	4.7	9.1
Ineffective government regulation and support for entrepreneurial activity	4.3	28.8

Source: Prepared by the author.

The most prominent and pressing issues facing SMEs are lack of qualified personnel (6.8 out of 7); a lack of competent owners/managers for strategic development (6.4); and a lack of qualified and regular marketing techniques (6.2). The first and third factors are widely held views ($V=7.6\%$ and 8.8%). The variation coefficient demonstrates either the uniformity of the population or lack of it. In the case when V (variation coefficient) is less than 10% , the population is considered homogeneous, and the opinions are similar. If V is between 10 and 20% , it is average variation, and if it is greater than 33% , the population is considered heterogeneous. In this case, the highest level of heterogeneity was determined to be ineffective government regulation of entrepreneurial activity and state support ($V = 28.8\%$), which shows that this factor is not relevant for all companies. Thus, the lack of qualified and regular marketing is one of the most important issues for SMEs contributing to the development and growth of a business. The leading problem facing small businesses overall is poor management, including misunderstanding of the market and customer behavior. Therefore, this study examines the impact of marketing activities on the successful development of small and medium-sized enterprises (SMEs) in Russia.

It identifies and analyses a set of customer-oriented business processes and entrepreneurial marketing competencies to benefit SMEs. The focus of this research is to analyze developmental patterns and the specifics of SME marketing modelling to ensure the effectiveness and growth of small businesses.

2. Theoretical framework: Literature review

Theoretical research into specificity of SME marketing modeling began with the work of Hills (1984); Morris & Paul (1987); Carson *et al.* (1995); Gilmore & Carson (1999); Gilmore *et al.*, (2001); Morris *et al.* (2002); Morrish *et al.* (2010); Miles *et al.* (2003); Simpson *et al.* (2006). These studies define the distinctive nature of the marketing style used by SMEs, characterized by its “informal, simple and casual approach” (Carson *et al.*, 1995), and their view of marketing as a means for survival and growth. It quickly becomes evident that marketing by SMEs is closely related to entrepreneurial orientation, which spurs the concept of entrepreneurial marketing as a counterweight to the administrative marketing of large corporations. Modern research in the field of SME marketing is integrated with the theory of entrepreneurship, since it is recognized that entrepreneurs’ knowledge of marketing has a significant influence on the market orientation of SMEs.

A number of researchers should be noted separately. They devote their work to a combined analysis of the impact of market and entrepreneurial orientation on SME performance (Lumpkin & Dess, 1996; Matsuno *et al.*, 2002; Baker & Sinkula, 2009; Boso *et al.*, 2013), which is particularly relevant to this study.

In order to adapt different approaches to small and medium-sized enterprises (SMEs), the authors see the need to substantiate the origins of marketing model concepts and determine their types. In marketing literature, the marketing models and their types are described according to three constructs:

- *Market (customer) orientation* described in the work of Deshpande & Farley (1998), Kohli & Jaworski (1990), Narver & Slater (1990), and Fritz (1996). On the types of market orientation models, the most salient are proactive, reactive, and interactive.
- *Entrepreneurial capabilities* of a company that impact the development of the company’s innovative abilities and/or competencies Covin & Slevin (1989), Day (1994), Andersén & Ljungkvist (2015), Nuryakin *et al.* (2018), Rezvani & Fathollahzadeh (2020), Khourouh *et al.* (2020), and others.
- *Marketing practices (processes)* as a set of dominating *marketing tools*, used by companies to implement marketing activities and reach maturity in the work of Coviello & Brodie (2010), and others.

Market (customer) orientation

Research of the evolution of market orientation (Kohli & Jaworski, 1990; Narver & Slater, 1990; Fritz, 1996) and buyer-customer orientation (Deshpande & Webster, 1989; Deshpande & Farley, 1998) showed a trend towards increasing customer-centricity (Sheth *et al.*, 2000), and a transition to a customer-dominant marketing logic (Heinonen *et al.*, 2010; Heinonen & Strandvik, 2015; Heinonen *et al.*, 2013). Russian publications also confirm the strengthening of the customer orientation in Russian companies (Gulakova *et al.*, 2015; Tretyak *et al.*, 2015; Shirshova & Yuldasheva, 2016).

Entrepreneurial capabilities

A significant contribution to the present research was made with the concept of entrepreneurial capabilities (Covin & Slevin, 1989; Day, 1994), dynamic capabilities (Teece *et al.*, 1997) and dynamic marketing capabilities of SMEs (Morgan *et al.*, 2009; Bruni & Verona, 2009; Monferrer *et al.*, 2015; Hernandez-Linares *et al.*, 2018; Tartaglione & Formisano, 2018, Zehir *et al.*, 2015, etc.).

Teece *et al.* (1997) showed that companies must be able to adapt their capabilities in order to be resilient to changes in the external environment. Teece understood dynamism as the ability to integrate and reconfigure the company's external and internal competencies to accommodate to changes in the environment (Teece *et al.*, 1997). Dynamic marketing capabilities create preconditions for an increase in SMEs' competitiveness.

Marketing processes

Coviello & Brodie (2010) undertake their research in the field of process management that helps to interpret marketing as a set of dominating *marketing tools*, utilized by a company to implement their marketing activities. The complementary theories of organizational maturity and maturity of business management processes (De Bruin *et al.*, 2005; Curtis & Alden, 2007) add extra value to contemporary literature on marketing and identifying performance in small businesses (Ismail & Mohamad, 2022).

After detailed review, we have developed systems to substantiate a conceptual approach to describing a marketing model on three levels: 1) value (as a mix of

customer and market orientations); 2) entrepreneurial competence (a set of dynamic competencies); and 3) operations (a set of formalized marketing business processes) that impact the level of business maturity.

3. Research methodology

Following preliminary investigation and a review of the literature, we have adapted and adopted two scales and developed one scale for evaluating model variables:

1. Customer orientation evaluation scale (existing scale by Deshpande & Farley, 1998)
2. Entrepreneurial orientation evaluation scale (existing scale by Covin & Slevin, 1989)
3. Marketing processes maturity evaluation scale (developed by the author).

We have analyzed several scales for measuring the market (customer) orientation and concluded that the scale for measuring customer orientation by Deshpande and Farley (1998), based on 10 statements, will be included as a method for measuring the customer orientation of SMEs in our sample. This scale combines statements that measure declarative values and behavioral norms existing within the company and which are related to the evaluation of customer satisfaction and to the availability of formalized procedures in quality assessment. This scale is presented in table 3 (see table 3) is suitable for our purposes of measuring the focus on the customer.

Table 3. Customer orientation (CO) measuring scale

Statements	Likert scale 1-7
(1) Our business objectives are primarily driven by customer satisfaction	
(2) We constantly monitor our level of commitment and orientation serving to customer needs	
(3) We freely communicate information about our successful and unsuccessful customer experiences across all business functions	
(4) Our strategy for competitive advantage is based on our understanding of customers' need	
(5) We measure customer satisfaction systematically and frequently	
(6) We have regular or routine measures of customer service	
(7) We are more customer focused than our competitors	
(8) I believe that this business exists primarily to serve customers	

Statements	Likert scale 1-7
(9) We poll end users at least once a year to assess the quality of our products and services	
(10) Data on customer satisfaction are disseminated at all levels in our organization on regular basis	

Source: Prepared by the author based on information from Deshpande and Farley, 1998.

One of the most popular scales for measuring entrepreneurial orientation is the one proposed by Covin and Slevin (1989). The scale, which can be consulted in table 4 (see table 4), contains 3 groups of factors determined by the level of innovation of the company, the degree of its proactivity, and the ability to take risks. The scale consists of 9 statements which are evaluated by respondents on a Likert scale (1-7) according to the degree of agreement with these statements.

Table 4. Entrepreneurial orientation (EO) measuring scale

Groups of factors	Statements	Likert agreement 1-7
Innovative orientation	(1) Top managers at my company favor a strong emphasis on R&D, technological leadership, and innovation	
	(2) My company sold many new products over the past five years	
	(3) Changes in product lines are usually quite dramatic	
Proactiveness	(4) In regard to competitors my company is the first to initiate actions which competitors then respond to	
	(5) In regard to competitors my company is very often the first to introduce new products, administrative techniques, operation technologies	
	(6) In regard to competitors my company is very flexible in adjusting its strategy to market needs	

Groups of factors	Statements	Likert agreement 1-7
Appetite for risk	(7) Top managers at my company strongly favor high-risk projects (with chances of very high return)	
	(8) In general, top managers at my company believe that owing to the nature of the environment, wide-ranging acts are necessary to achieve the firm's objectives	
	(9) When faced with uncertain decision-making situations, my firm usually adopts a bold and aggressive stance to exploit maximum potential	

Source: Prepared by the author based on information from Covin and Slevin, 1989.

As for a scale for measuring the operational maturity of SME marketing models, the contemporary literature doesn't offer scales that measure the maturity of SME marketing processes (functions). Therefore, it was necessary to create a scale. According to the qualitative research carried out, a marketing model (MM) includes the following competences:

1. Positioning competence (understanding the target audience and effective positioning of the company's brand in the market).
2. Competence in marketing management (marketing strategy, marketing budget; execution and marketing management control).
3. Marketing research and analytics competence (monitoring of the market and customers, marketing research and analytics).
4. Product management competence (development and implementation of innovations, assortment renewal according to market trends and the needs of the target audience).
5. Competence in consumer relationship marketing (regular customer feedback, loyalty programs, online customer support service).
6. Price management competence.
7. Competencies in the field of sales and marketing channels.
8. Competencies in marketing communication management.

9. Development of dynamic marketing abilities.
10. The maturity of marketing business processes.

To create the scale in table 5 (see table 5), statements were generated for each group of characteristics of the marketing model (MM). Thus, the construct of the SME marketing model and the scale include 10 groups of factors and 30 variables.

Table 5. MM Construct as a set of marketing competencies

MM Construct	No. of statements (Likert scale, 1-7)
(1) Effectiveness of market positioning	3
(2) Marketing management	4
(3) Customer relationship marketing	5
(4) Marketing research and analytics	3
(5) Product marketing	3
(6) Price management	2
(7) Marketing channels management	2
(8) Marketing communications management	2
(9) Development level of dynamic marketing abilities	4
(10) Maturity level of marketing business processes	2
TOTAL	30

Source: Prepared by the author.

This scale was tested according to the procedure of reliability evaluation. Calculations were carried out using the KMO test (Kaiser–Meyer–Olkin), which showed its adequacy is acceptable (0.824), since it is above the critical value (0.5). Further, the reliability of the subscales was measured using Cronbach's alpha, which estimates its internal consistency. Cronbach's alpha was shown to be higher than 0.8, which indicates good reliability of the subscales.

The sample was determined to be random. The questionnaire was created based on the Google Forms service. The analysis involved only questionnaires completed for companies established for at least three years. The questionnaire included questions that evaluate customer orientation (CO), entrepreneurial orientation (EO) and marketing model maturity (MMM), security questions, and questions estimating

the company's performance in the last two years. The number of received and fully completed questionnaires was 262.

As we can see in table 6 (see table 6), the sectoral structure is quite diverse, and corresponds to the general structure of SMEs, where wholesale and retail trade dominate.

Table 6. Sectoral structure of the sample

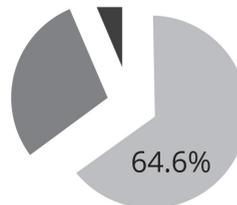
Economic sectors	Number of SMEs	SMEs share, %
1. Agriculture	9	3.4
2. Manufacturing	43	16.4
3. Construction	19	7.2
4. Wholesale and retail trade	78	29.8
5. IT-technology production	21	8.0
6. Catering services	29	11.0
7. Transport and communication	14	5.3
8. Real estate operations	12	4.5
9. Other sectors	37	14.1

Source: Prepared by the author.

As for the size (type) of enterprises, 64.6% were micro enterprises (MiEs), 29.1% small enterprises (SEs), and 6.30% medium-size enterprises (MEs), as can be seen in figure 2 (see figure 2). Structural equation modeling (SEM) which works well with small samples, was chosen to test the conceptual models.

Figure 2. Sampling by the size of enterprises

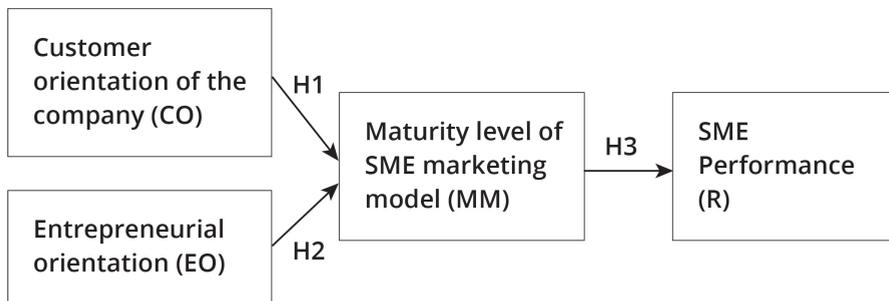
6.30% ME
 29.1% SE
 64.6% MiE



Source: Prepared by the author.

The conceptual model of the proposed study combined the influence of customer orientation and entrepreneurial orientation on business performance by construction of a marketing model that reflects the degree of maturity of SMEs' marketing competencies and marketing business processes formed on their basis, as can be appreciated in figure 3 (see figure 3).

Figure 3. Impact of CO and EO on business performance (conceptual model)



Source: Prepared by the author.

Within the framework of the formed conceptual model, the following hypotheses will be tested:

- (H1) there is a direct relationship between the level of customer orientation (CO) of the company and the level of maturity of its marketing model (MM).
- (H2) there is a direct relationship between the level of entrepreneurial orientation (EO) of the company and the level of maturity of its marketing model (MM); and
- (H3) the level of maturity of the marketing model of SMEs directly affects the performance of SMEs (R).

The control variables are company age, size (number of employees) and industry. Three variables in our model are latent (CO, EO and MM), which requires methods for their assessment to be defined.

4. Findings and analysis

The conceptual model (see figure 3) with the abovementioned hypotheses was tested by methods of regression and cluster analysis (IBN SPSS) and the logistic regression method (logit model). The results are illustrated in tables 7, 8, and 9 (see table 7).

Table 7. Regression statistics

Regression statistics	Significance
Multiple R	0.735678
R ²	0.541569
Standardized R ²	0.478934
Standard error	1.106544
Observations	262

Source: Prepared by the author.

The determination coefficient R² of the model is 0.54, which is a fairly high number, showing that the two independent variables account for 54% of the variability that influences business effectiveness. Data showed the significance of regression coefficients in the multiple regression equation (see table 8 and table 9).

Table 8. Analysis of variance

	df	SS	MS	F	Significance F
Regression	2	22.81862605	11.409313	9.266392255	0.0018987
Residual	17	20.93137395	1.2312573		
Total	19	43.75			

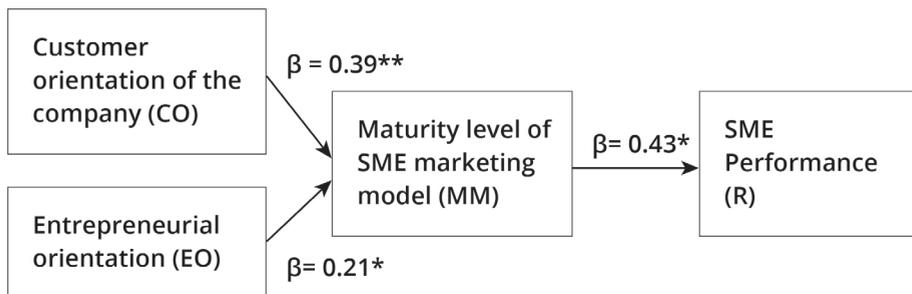
Source: Prepared by the author.

Table 9. Regression coefficient values

	Coefficient β	Standard error	t-statistics	P-Value
Y-intercept	-0.716511853	0.842985588	-0.8499693	0.007154
EO	0.256397101	0.189660913	2.6172873	0.01802342
CO	0.145584309	0.159139587	2.1715798	0.044329914

Source: Prepared by the author.

The model was tested by structural equation modeling (SEM) in the IBM SPSS Amos software. As a result, we assessed the relationship between the customer-orientation CO, the entrepreneurial orientation EO, the maturity of the marketing model MM, and the performance of the business R, as presented in figure 4 (see figure 4).

Figure 4. Influence of CO and EO on business performance (conceptual model). Test results

Note: significant at * $p < 0.001$, ** $p < 0.005$

Source: Prepared by the author.

To assess the degree of consistency of the model and its compliance with empirical data, the following indicators were calculated in table 10 (see table 10).

Table 10. Model Characteristics

Direction of influence	B coefficient
CO → MM	0.39**
EO → MM	0.21*
MM → R	0.43*
The coefficient of determination $R^2 = 0.54$	
* $p < 0.001$, ** $p < 0.005$	

Source: Prepared by the author.

The results of the model testing showed that when the variable “level of maturity of the marketing model” (MM) is included in the model as a mediator, the influence of the maturity of the marketing model on business performance is assessed as very significant and relevant ($\beta = 0.43$; $p < 0.001$). This confirms the hypothesis that regular marketing has a significant impact on business performance. At the same time, the influence of CO on MM is quite significant ($\beta = 0.39$; $p < 0.005$), which allows us to interpret the result as a significant influence of cultural orientations on the customer and a significant influence of regular marketing activities on the development of the company’s marketing competencies.

The impact of EO on MM is also quite significant, although lower than that of CO ($\beta = 0.21$; $p < 0.001$).

Extremely high influence of MM on R ($\beta = 0.43$; $p < 0.001$) shows the high level of importance of real and regular marketing practices in SME activity, as realized in marketing competences and business processes.

5. Conclusion and future research recommendations

In this study, the SME marketing model has been developed as a system of connections between a customer-focused culture and an entrepreneurial mindset,

with a high level of marketing maturity to the success of the business. It has been demonstrated that appropriate SME marketing models should be closely related to both customer orientation and entrepreneurial conduct, allowing for a relationship between the two. The success of the company and the degree of marketing model maturity are found to be somewhat strongly correlated. In fact, most marketers seem to believe that technology can change marketing performance positively, with the survey indicating 87% do so (Hills *et al.*, 2005). It was shown that effective SME marketing modelling should be strongly associated with customer orientation and entrepreneurial behavior, which enables linking both customer and entrepreneurial orientations.

We have found a strong relation between the marketing model maturity level and the company's performance. The conceptual model has been tested by empirical quantitative research.

We can draw the conclusion and assumption that the marketing model substantially influences the competitiveness of the organization. The next study on the development of SMEs will need to address several issues, including how to improve the SME marketing model through the development of specific basic and dynamic marketing competencies, suggestions for the development of the marketing business processes, and the final differentiation of the marketing business processes with an assessment of their maturity level within each type of marketing models. The present results suggest some interesting areas for follow-up studies and may be viewed as future tasks for studies of SME development.



References

- Andersén, J. & Ljungkvist, T. (2015). Entrepreneurially oriented in what? A business model approach to entrepreneurship. *Journal of Small Business and Enterprise Development*, 22 (3), 433-449.
- Baker W.E. & Sinkula J.M. (2009). The Complementary Effects of Market Orientation and Entrepreneurial Orientation on Profitability in Small Businesses. *Journal of Small Business Management*, 47 (4), 443-464.
- Boso N., Story V.M., & Cadogan J.W. (2013). Entrepreneurial orientation, market orientation, network ties and performance: study of entrepreneurial firms in a developing economy. *Journal of Business Venturing*, 28, 708-727.
- Bruni, D.S. & Verona, G. (2009). Dynamic Marketing Capabilities in Science-based Firms: An Exploratory Investigation of the Pharmaceutical Industry. *British Journal of Management*, 20, 101-117.
- Carson, D., Cromie, S., McGowan, P., & Hill, J. (1995). *Marketing and Entrepreneurship in SMEs: An Innovative Approach*. Prentice-Hall International.
- Coviello, N. E., & Brodie R.J. (2010). An Investigation of marketing practice by firm size. *Journal of Business Venturing*, 5/6, 523-547.
- Covin, J.G. & Slevin, D.P. (1989). Strategic management of small firms in hostile and benign environments. *Strategic Management Journal*, 10 (1), 75-87.
- Curtis, B. & Alden, J. (2007). *The Business Process Maturity Model (BPMM): What, Why and How*. BPTrends Column.
- Day, G. S. (1994). The capabilities of market-driven organizations. *Journal of Marketing*, 58, 37-52.
- Deshpande, R. & Farley, J. (1998). Measuring Market Orientation: Generalization and Synthesis. *Journal of Market Focused Management*, 2, 213-232.
- De Bruin, T., Rosemann, M., Freeze, R., & Kulkarni, U. (2005). Understanding the main phases of developing a maturity assessment model. *Australasian Conference on Information Systems (ACIS)*. Sydney.
- Fritz, W. (1996). Market orientation and corporate success: findings from Germany. *European Journal of Marketing*, 30(8), 59-74.
- Gilmore, A. & Carson, D. (1999). Entrepreneurial marketing by networking. *New England Journal of Entrepreneurship*, 12 (2), 31-38.
- Gilmore, A., Carson, D. & Grant, K. (2001). SME marketing in practice. *Marketing Intelligence and Planning*, 19 (1), 6-11.
- Government of Russia, The Federal Tax Service. (2022). The unified register of small and medium-sized enterprises. <https://ofd.nalog.ru/statistics.html>

- Gulakova, O., Rebyazina, V., & Smirnova M. (2015). Customer focus specificity of companies in the Russian market: results of empirical research. *Bulletin of St. Petersburg University. Series: Management*, 4, 39-73.
- Heinonen, K. & Strandvik, T. (2015). Customer-dominant logic: foundations and implications. *Journal of Services Marketing*, 29 (6/7), 472-485.
- Heinonen, K., Strandvik, T., & Voima, P. (2013). Customer dominant value formation in service. *European Business Review*, 25 (2), 104-123.
- Heinonen, K., Strandvik, T., Mickelsson, K.-J., Edvardsson, B., Sundström, E., & Andersson, P. (2010). A customer dominant logic of service. *Journal of Service Management*, 21 (4), 531-548.
- Hernandez-Linares, R., Kellermanns, F.W., & Lopez-Fernandez, M.C. (2018). Dynamic Capabilities and SME Performance: The Moderating Effect of Market Orientation. *Journal of Small Business Management*, 6, 112-144.
- Hills, G. E. (1984). Market Analysis and Marketing in New Ventures: Venture Capitalists' Perceptions. Verper, K. (ed.), *Frontiers of Entrepreneurship Research*. Babson College.
- Hills, G. E., Hansen D.J., & Hultman C. (2005). A Value Creation View of Opportunity Recognition Processes. *International Journal of Entrepreneurship and Small Business*, 4, 404- 417.
- Ismail, A.R. & Mohamad, B. (2022). Determinants of SMEs' performance: amalgamation of entrepreneurial, market and brand orientations. *International Journal of Entrepreneurial Behavior & Research*, <https://doi.org/10.1108/IJEBR-02-2022-0167>.
- Khourouh, U., Sudiro, A., Rahayu, M., & Indrawati, N. (2020). The mediating effect of entrepreneurial marketing in the relationship between environmental turbulence and dynamic capability with sustainable competitive advantage: An empirical study in Indonesian MSMEs. *Management Science Letters*, 10 (3), 709-720.
- Kohli, A.K. & Jaworski, B.J. (1990). Market orientation: the construct, research propositions, and managerial implications. *Journal of Marketing*, 54, 1-18.
- Lumpkin, G.T. & Dess, G.G. (1996). Clarifying the entrepreneurial orientation construct and linking it to performance. *Academy of Management Review*, 21(1), 135-172.
- Matsuno, K., Mentzer, J.T., & Ozsomer, A. (2002). The effects of entrepreneurial proclivity and market orientation on business performance. *Journal of Marketing*, 66 (3), 18-32.
- Miles, M.P., Paul, C., & Wilhite, A. (2003). A Short Note on Modeling Corporate Entrepreneurship as Rent Seeking Competition. *Technovation*, 23, 393-400.
- Monferrer, D., Blesa, A., & Ripollés, M. (2015). Born global through knowledge-based dynamic capabilities and network market orientation. *Business Research Quarterly*, 18, 18-36.

- Morgan, N.A., Vorhies D.W., & Mason C.H. (2009). Market orientation, Marketing capabilities, Firm performance. *Strategic Management Journal*, 30(8), 909-920.
- Morris, M. H., & Paul G. (1987). The Relationship Between Entrepreneurship and Marketing in Established Firms. *Journal of Business Venturing*, 2(3), 247-259.
- Morris, M. H., Schindehutte, M., & Laforge, R.W. (2002). Entrepreneurial marketing: A construct for integrating emerging entrepreneurship and marketing perspectives. *Journal of Marketing Theory and Practice*, 10 (4), 1-19.
- Morrish, S.C., Miles, M.P., & Deacon, J.H. (2010). Entrepreneurial marketing: acknowledging the entrepreneur and customer-centric interrelationship. *Journal of Strategic Marketing*, 18 (4), 303-316.
- Narver, J. & Slater, S. (1990). The effect of a market orientation on business profitability. *Journal of Marketing*, 5, 20-35.
- Nuryakin, N., Didiek, V. & Mulyo Budi, A. (2018). Mediating effect of value creation in the relationship between relational capabilities on business performance. *Accounting and Management / Contaduría y Administración*, 63 (1), 1-21.
- Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD). (2021). Enterprises by business size. OECD Data. <https://data.oecd.org/entrepreneur/enterprises-by-business-size.htm>
- Rezvani, M., & Fathollahzadeh, Z. (2020). The impact of entrepreneurial marketing on innovative marketing performance in small- and medium-sized companies. *Journal of Strategic Marketing*, 28 (2), 136-148.
- Sheth, J., Sisodia, R., & Sharma, A. (2000). The antecedents and consequences of Customer-Centric Marketing. *Journal of the Academy of Marketing Science*, 28 (1), 55-66.
- Simpson M., Padmore J., Taylor N., & Frecknall-Hughes J. (2006) Marketing in small and medium sized enterprises. *International Journal of Entrepreneurial Behavior & Research*, 12 (6), 361-387.
- Shirshova, O. & Yuldasheva, O. (2016). *Marketing orientation of the company: development of theory and practice*. St. Petersburg University.
- Tartaglione, A.M. & Formisano, V. (2018). A Dynamic View of Marketing Capabilities for SMEs' Export Performance. *International Journal of Marketing Studies*, 10 (1), 35-48.
- Teece, D.J., Pisano, G., & Shuen, A. (1997). Dynamic Capabilities and Strategic Management. *Strategic Management Journal*, 18, 509-533.
- Tretyak, O., Rebyazina, O., & Vetrova, T. (2015). Modern marketing practices in Russia: results of empirical research. *Russian Management Journal*, 13 (1), 3-26.
- Zehir, C., Can, E., & Karaboga, T. (2015). Linking entrepreneurial orientation to firm performance: The role of differentiation strategy and innovation performance. *Social and Behavioral Sciences*, 210, 358-367.

■ About the author

Dr. Ekaterina Panarina has over 15 years of experience in various academic environments. She possesses diverse skills, qualifications, and personal values (including integrity, leadership, academic discovery, and excellence), which make her a valuable asset to any business education environment and scholarly pursuit. Her research focuses primarily on Marketing and Entrepreneurship. Dr. Panarina has more than 45 published articles in various research journals and is a Professor of Marketing at the Business and Economics School, Universidad Anáhuac México, Mexico.

ekaterina.panarina@anahuac.mx

<https://orcid.org/0000-0001-9718-4173>

La efectividad de las cláusulas antiabuso
en el Código Fiscal de la Federación

*The Effectiveness of Anti-Abuse Clauses
in the Federal Tax Code*

**Javier Eliott
Olmedo Castillo**

*Universidad Michoacana
de San Nicolás de
Hidalgo, México*

Recibido: 24 de octubre de 2022.
Aprobado: 11 de abril de 2023.

Resumen

La evasión de impuestos es uno de los fenómenos que más afectan el desarrollo económico y social de cualquier Estado, pero no siempre se manifiesta como un hecho ilícito o delito que contravenga de forma directa la ley tributaria, sino que se presenta a través de actos jurídicos o estrategias para eludir las cargas fiscales, aprovechando las ventajas y los vacíos de la propia norma. Este artículo contiene una investigación de tipo documental en la que se exponen dos de las principales herramientas en la legislación mexicana para contrarrestar esos actos de elusión fiscal. A través de un análisis comparativo de las llamadas cláusulas antiabuso contenidas en el Código Fiscal de la Federación, se demuestra la falta de efectividad de ambos procedimientos y por qué no cumplen su objetivo de cerrar el paso a la elusión y evasión fiscal en México.

Palabras clave: cláusula antiabuso, elusión fiscal, fraude a la ley, razón de negocios.

Clasificación JEL: K34, H26, H30, H32.

Abstract

Tax evasion is one of the phenomena that affects the most the economic and social development of any country, but it does not always presents itself as an illegal act or crime that directly contravenes the tax law, but rather occurs through legal acts or strategies to avoid tax burdens, profiting from the advantages and gaps of the law itself. This article contains a documentary-type investigation, where two of the main tools in Mexican legislation to counter these acts of tax avoidance are exposed. Through a comparative analysis of the so-called anti-abuse clauses contained in the Federal Tax Code, the lack of effectiveness of both procedures is demonstrated, explaining why they do not meet the objective of blocking tax avoidance and evasion in Mexico.

Key words: anti-abuse clause, business reason, law fraud, tax avoidance.

Classification JEL: K34, H26, H30, H32.

1. Introducción

Desde 2014, el marco legal tributario a nivel federal se ha acrecentado y fortalecido con miras a una mayor recaudación para México, como resultado de diversas reformas. Estas fueron adoptadas —según las exposiciones de motivos de los proyectos de reforma— o cuando menos influidas en mayor medida por las recomendaciones contenidas en instrumentos del derecho internacional conocidas como *soft law*, dado su carácter no vinculante (Abache y Atencio, 2018), en particular aquellas derivadas de las acciones que forman el proyecto contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés) de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).

Desde hace muchos años, los países integrantes de la OCDE han recurrido a las recomendaciones emanadas de dicha organización para hacer frente a los problemas de elusión y evasión fiscal. Esto se debe a que su combate representa un interés apremiante por la reducción del bienestar social que ocasiona la utilización de estrategias fiscales agresivas, tendentes a evitar total o parcialmente el pago de alguna contribución. Este interés aumentó de forma dramática en 2020 debido a la contracción de la economía mundial, de -3.3%, con motivo de la pandemia de COVID-19, con la consecuente caída recaudatoria y de bienestar social (OCDE, 2022).

Una de las últimas modificaciones efectuadas al orden jurídico mexicano con motivo de las recomendaciones anti BEPS para enfrentar los problemas referidos fue la que se introdujo en 2020 al Código Fiscal de la Federación (CFF) referente al procedimiento de recharacterización de actos jurídicos que carezcan de una «razón de negocios». Esta disposición fue complementada al año siguiente mediante la adición del artículo 42-B al mismo código tributario —reforma vigente a partir de 2022—, mismas que constituyen el *leitmotiv* del presente artículo.

Debe aclararse que, aunque las cláusulas antiabuso se encuentran contenidas tanto en el CFF como en diversas leyes de impuestos particulares (como la del impuesto sobre la renta, ISR), el presente trabajo se centra en los dos procedimientos aludidos del CFF, dado que su naturaleza y objetivos son distintos: mientras que las cláusulas específicas del ISR están orientadas principalmente a la calificación de actos jurídicos para efectos fiscales por parte de los propios contribuyentes, las del CFF están orientadas a dotar de herramientas —procedimientos— de recalificación a la autoridad. Por esta razón, se entrará al estudio particular de las últimas, puesto que

lo que se trata de medir es la eficacia de su empleo por las autoridades fiscales para combatir los problemas de elusión y evasión fiscal.

Someramente, la razón de negocios es una figura/institución del derecho tributario que forma parte de las denominadas cláusulas antiabuso o antielusión, puesto que sirven para evitar la elusión de las obligaciones fiscales —formales y sustantivas— mediante el empleo de actos o figuras jurídicas anómalas a las que normalmente suelen emplearse. Su único objetivo es evitar de forma total o parcial el pago de una contribución o la sujeción a cualquier obligación fiscal, por lo que se busca desconocer o prohibir las operaciones que carecen de una potencial ganancia o propósito comercial y que solo persiguen un beneficio fiscal (Gómez, 2022).

Aunque el procedimiento de recharacterización de actos jurídicos incorporado al CFF en 2020 —mediante la adición del artículo 5-A— quedó establecido como una facultad amplia para que las autoridades fiscales federales eviten que los contribuyentes eludan indebidamente sus cargas fiscales mediante operaciones sin aparente razón de negocios, tuvieron que pasar casi dos años para que esa disposición fuera reglamentada para su debida aplicación —lo que sucedió hasta la publicación de la Resolución Miscelánea Fiscal (RMF) en 2023—. Por esta razón, en un inicio se esperaba que al agregar el procedimiento adicional del artículo 42-B en 2021, la autoridad podría contar con una herramienta o cláusula antiabuso efectiva para el combate a la elusión y evasión fiscal; sin embargo, la hipótesis normativa de este último procedimiento impide alcanzar tales objetivos, al encontrarse cerrada a supuestos y operaciones específicas.

De esta forma, el objetivo de los párrafos siguientes es analizar las cláusulas antiabuso contenidas en los artículos 5-A y 42-B del CFF para demostrar su falta de eficacia para hacer frente a los problemas de elusión y evasión fiscal. Para ello se hará uso de los métodos analítico y descriptivo, con el fin de plasmar un análisis introductorio sobre la configuración vigente de los procedimientos contenidos en esas dos disposiciones, así como del contexto internacional contra la elusión y evasión fiscal del que surgen, con apoyo en fuentes documentales y jurisdiccionales. Posteriormente, se hará un análisis comparativo de ambos procedimientos mediante el uso de fuentes documentales, doctrinarias y normativas, a fin de encontrar sus ventajas y desventajas con atención a las facultades de las autoridades fiscales. Así, partiendo de este análisis descriptivo y comparativo, se expondrán las razones por las cuales se considera que los procedimientos objeto de este estudio no representan herramientas eficaces para combatir los problemas de elusión y evasión fiscal en México.

En el apartado de marco teórico se conceptualizan las figuras de elusión y evasión fiscal como fenómenos de la tributación que erosionan la base imponible en perjuicio del gasto público. A continuación, se explica lo que es una cláusula antiabuso en abstracto, sus tipos y diferencias, así como la utilidad e importancia que representa para hacer frente a las conductas evasivas y elusivas; además, se realiza un análisis general de las cláusulas antiabuso incorporadas en 2022 al CFF y, en particular, de las contenidas en los artículos 5-A y 42-B.

Por último, en el apartado de resultados se plasma un análisis comparativo de las dos cláusulas particulares objeto de investigación, destacando los beneficios y desventajas de cada una de ellas respecto al combate a la elusión y evasión fiscal, así como resaltando por qué ninguno de esos dos procedimientos cumplen cabalmente con los objetivos propuestos por el legislador al introducirlos en el CFF. Además, se aborda cómo podría resolverse dicha cuestión para contar con una auténtica cláusula que evite el abuso de las disposiciones fiscales, respetando los derechos de los contribuyentes.

2. Marco teórico

Si bien el concepto de *razón de negocios* y lo referente a *cláusulas antiabuso* ha sido motivo de especial discusión en México desde 2020, fecha en la que entró en vigor la adición del artículo 5-A al CFF, cabe señalar que no se trata del primer antecedente para incorporar la cláusula antiabuso en la legislación fiscal mexicana. Por ello, para el aprovechamiento de las líneas siguientes es imprescindible señalar un breve antecedente de los intentos previos a la reforma tendientes a evitar la evasión y elusión fiscal, tema que tiene que ver con la cláusula antiabuso.

Como se ahondará más adelante, existen diversos tipos de cláusulas antiabuso distribuidas en las disposiciones fiscales, tanto del CFF como de las leyes de impuestos en particular; sin embargo, huelga aclarar que la presente investigación gira en torno, de manera predominante, de los procedimientos antes citados —artículos 5-A y 42-B— debido a que su configuración normativa los dirige a las autoridades fiscales —y no a los contribuyentes cuando determinan las contribuciones a su cargo—. Por lo tanto, se trata de auténticas cláusulas empleadas como herramientas de fiscalización, lo que sirve para explicar su eficacia (o ausencia de esta) para hacer frente a los problemas de elusión y evasión fiscal.

La evasión y elusión como fenómenos de la obligación tributaria

Como punto de partida, existe una obligación genérica de contribuir al gasto público en México, carga que debe tenerse presente al tenor de los principios y límites contemplados en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal. La consecuencia, cuando el contribuyente no cumple con la obligación sustancial total o parcialmente, es que surge el fenómeno económico tributario denominado *evasión fiscal*, que en la legislación de la materia es calificada como una conducta contraria a derecho y perniciosa para la hacienda pública, sancionable en la esfera administrativa por las autoridades fiscales.

En este contexto, aun cuando el fenómeno de la evasión tributaria surge en la esfera administrativa —sancionable en la mayoría de los casos mediante una multa— también puede degenerar en un hecho delictivo cuando la conducta desplegada por un contribuyente colme los elementos típicos del delito contemplados en el CFF, dando lugar a la *defraudación fiscal*.¹

Por otro lado, debe distinguirse la evasión fiscal *per se* —y su forma más contraria a la ley, la defraudación fiscal— de la *elusión fiscal*, pues esta última no está considerada como una conducta ilícita, ni configura una infracción a la obligación tributaria. Este fenómeno consiste en que el acto elusivo tiene por objetivo —como el nombre sugiere— eludir o esquivar la obligación misma, eligiendo entre las opciones que permitan las leyes especiales para la realización de determinados actos jurídicos, aprovechando los resquicios o alternativas enmarcadas en las leyes por parte del legislador. En el ámbito empresarial y académico se le ha denominado *economía de opción* (Lalanne, 2006) y es el resultado de la premisa legal de que *lo que no está expresamente prohibido para los particulares, está permitido*.

Puede decirse que es común la práctica de la *economía de opción* en materia fiscal por parte de los contribuyentes, dado que se trata de las distintas alternativas que otorga la ley tributaria. Tal es el caso de las personas que otorgan el uso o goce temporal de bienes inmuebles, quienes para el pago del impuesto sobre la renta (ISR) pueden optar por elegir el régimen de deducción ciega de 35 % sobre

¹ «Artículo 108.- Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal». CFF (1981, última reforma: 2021).

los ingresos percibidos, en sustitución de las deducciones comprobables. En este sentido, elegir la deducción ciega por parte del contribuyente le permite una menor carga en el ISR, al tener la opción de deducir el 35 % del total de sus ingresos acumulables (LISR, 2013, última reforma: 2021).

Esta «deducción ciega» se trata de una facilidad administrativa, al no tener que comprobar las deducciones fiscales y facilitar un reconocimiento de gastos sin ser comprobables, lo que puede resultar en un ahorro fiscal mayor al que pudiera arrojar de aplicar las deducciones específicas señaladas para el régimen de arrendamiento de bienes inmuebles. Claramente puede observarse que la aplicación de la opción de deducción ciega por parte de los contribuyentes no implica de ninguna manera un fraude o abuso de la ley, puesto que esta misma da esa facilidad.

En contraste, la evasión fiscal representa un ilícito por contravenir la conducta a una norma tributaria y es una figura sancionada como falta administrativa —pudiéndose además configurar un delito cuando la conducta manifestada por el contribuyente encaje en el tipo penal de defraudación fiscal—, pero la elusión no es *per se* una conducta prohibida o un conjunto de actos que infrinjan una disposición legal. Sin embargo, lo que pretende regularse a partir de la reforma fiscal de 2020 en cuanto a la cláusula antiabuso es poder acotar, mediante una disposición fiscal, aquellas conductas tendentes a reducir o esquivar parcial o totalmente la carga tributaria, cuando se utilicen actos o figuras jurídicas contrarias a su naturaleza o sin una aparente razón de ser para la consecución del fin u objeto del acto jurídico celebrado. Verbigracia, de las propias opciones legales que establecen las disposiciones fiscales, como es el caso de los conceptos no objeto del tributo o de aquellos actos o actividades exentas de la contribución.

Por citar un ejemplo, tratándose de la exención del ISR por donación de bienes entre ascendientes y descendientes en línea directa, se contempla como cláusula —especial— antiabuso, el desconocer la exención del ISR cuando se lleve a cabo la segunda donación entre ascendientes y descendientes sin importar el tiempo que haya pasado desde la primera transmisión (Gómez, 2020) puesto que, según la norma, el acto exento es únicamente la primera enajenación, y la segunda o posteriores donaciones se consideran una manipulación que tiene como efecto el abuso de la ley. Por esta razón, se acota y se prohíbe la exención, caso que se considera una práctica abusiva por carecer de motivo o razón, porque lo único que se busca con ello es la reducción total o parcial de la obligación tributaria.

Cláusulas antiabuso en materia fiscal

Una vez asentado el hecho de que la elusión fiscal no es un fenómeno calificado en sí mismo como infracción o delito tributario, tampoco deben ignorarse las malas prácticas de elusión o planificación fiscal agresiva donde el único fin es eludir o disminuir la carga tributaria, dando como resultado una aplicación indebida de las normas fiscales. En este sentido, se habla de prácticas de elusión fiscal no autorizadas, denominadas *fraude* o *abuso a la ley*, lo que, según la ciencia tributaria y las legislaciones de la mayoría de los países, está prohibido por la afectación que causa a la hacienda pública (OCDE, 2017).

Así, surge la cláusula antiabuso como una norma dirigida a evitar la erosión de la base gravable y que inhibe la distorsión del sistema tributario por el empleo de actos artificiosos maquinados para eludir las cargas tributarias (Delgado, 2018). En efecto y como se detallará más adelante, la cláusula antiabuso en México tiene como antecedente los criterios establecidos por los tribunales federales, así como la adición del artículo 5-A del CFF, que fue motivado entre otras razones por la tesis I.4o.A.170 A (10a.) del Cuarto Tribunal Colegiado de Circuito (TCC) en Materia Administrativa con sede en la Ciudad de México, que señala lo siguiente:

NORMAS ANTIELUSIÓN O ANTIABUSO. PRESUNCIONES Y FICCIONES LEGALES CONTENIDAS EN.

La elusión tributaria es un fenómeno que se distingue por el uso de actos, contratos, negocios, así como de mecanismos legales que tienen como finalidad amornar el pago de los tributos, al impedir el nacimiento del hecho generador de la obligación relativa. Por lo anterior, *las normas antiabuso son respuestas excepcionales a prácticas estratégicas de fraude a la ley o abuso del derecho* [énfasis añadido], basadas en construcciones argumentales de significados formales de hechos y normas que atienden, no al objeto de la práctica, sino al efecto de elusión que intentan controlar [...] (TCC, 2019).

Es importante recordar el principio de autodeterminación de la carga fiscal —regla general— conforme al cual es el propio contribuyente quien está obligado a determinar las contribuciones a su cargo conforme al artículo 6 del CFF. No obstante, en el tema que se trata aquí, cuando el contribuyente aplique la economía de opción como parte de su estrategia para reducir la carga impositiva, y esto involucre el uso de figuras o actos artificiosos tendentes a obtener únicamente una ventaja fiscal, entra en juego la cláusula antiabuso, ya sea para desconocer dicha operación o para

reorientarla por haberse escapado de los efectos fiscales que la norma fiscal señala en detrimento de las arcas públicas.

Tipos de cláusula antiabuso

Así, es claro que la economía de opción, después de la reforma fiscal de 2020, es un derecho relativo de los contribuyentes, dado que la elusión fiscal está presente y pudiera ocasionar que la autoridad fiscal identifique que se está abusando de la ley y pretenda recategorizar o desconocer la figura legal utilizada por el contribuyente. Esto se debe a que no es un ilícito penal o una falta administrativa propiamente dichos, sino que la cláusula antiabuso pretende cerrar el paso al engaño cuando el contribuyente utilice, en la celebración de actos jurídicos, figuras no propias que distorsionan y esquivan la obligación de pago de contribuciones. En síntesis, esto es lo que se regula a través de la cláusula antiabuso. En cuanto a su clasificación, la doctrina señala que existen cláusulas antiabuso generales y especiales, atendiendo al grado de detalle u objeto del hecho imponible al que están dirigidas (García, 2015).

Cláusulas especiales antiabuso

Este tipo de cláusulas están dirigidas a presupuestos de hecho específicos o taxativos, que son detallados y utilizados para contrarrestar la elusión fiscal. Esto es, la norma tributaria establece los presupuestos específicos de elusión fiscal que fueron incorporados mediante ficciones o presunciones jurídicas, cuya finalidad es «proteger del abuso» en contra de la hacienda pública (Anguita, 2017). Las cláusulas especiales, al tener identificado el hecho o norma que protegen, tienen como resultado el desconocimiento en el ámbito tributario de esos actos o la aplicación de la norma correspondiente y, en consecuencia, serán reclasificados por la autoridad tributaria. Por lo regular, este tipo de cláusulas están contenidas en las distintas leyes que regulan los impuestos en particular, como el ejemplo aplicable a la donación entre familiares en línea directa ya explicado en líneas precedentes.

Otro tipo de cláusula especial antiabuso aplicable al ISR se encuentra en el artículo 11 de la ley respectiva (entre otros), referente a la reclasificación —ficción jurídica— como dividendos de los intereses derivados de créditos otorgados a personas jurídicas por residentes en México o en el extranjero que sean partes relacionadas de las primeras. Se trata de una cláusula especial porque la misma norma delimita su objeto —intereses derivados de créditos otorgados por partes relacionadas—, así

como los presupuestos en los cuales habrá lugar a la reclasificación como *dividendos* de los referidos intereses, en sus cinco fracciones (LISR, 2013, última reforma: 2021).

Cláusulas generales antiabuso

En el otro extremo de las cláusulas antiabuso se encuentran las que están redactadas en abstracto, sin referirse a un acto o impuesto determinado. Por el contrario, se establece un elemento o regla general a satisfacer en un abanico abierto de actos jurídicos y, en caso de no satisfacerse, dará lugar a la reclasificación o desconocimiento de dicho acto, según se establezca en la norma.

Estas cláusulas antiabuso están revestidas de generalidad no debido a la indefinición de los sujetos destinatarios de estas, sino a la posibilidad de ajustarse a cualquier acto jurídico y tributo. Por ello, su existencia responde a la necesidad de colmar cualquier laguna existente en las normas tributarias para hacer frente a figuras de elusión fiscal agresivas no contempladas en una cláusula específica (Estrada, 2020).

Debido al carácter abstracto de estas cláusulas, no es posible prever la norma o normas que se verán protegidas con su aplicación. Por ello, es importante establecer el mecanismo y las consecuencias —reclificación, pago, desconocimiento— presupuestas para la autoridad fiscal. Ejemplos de estos mecanismos ya introducidos en la legislación fiscal mexicana son el procedimiento para recalificar actos jurídicos por ausencia de razón de negocios, así como la «materialidad» como elemento para que la autoridad fiscal presuma la inexistencia de las operaciones amparadas en comprobantes fiscales, de conformidad con el artículo 69-B del CFF.

Contexto internacional de las cláusulas antiabuso

Antes de pasar al análisis central propuesto, es importante mencionar la relación que tiene el esquema de cláusulas antiabuso en el sistema tributario mexicano con el derecho tributario internacional. Esto, debido a que la teoría de la *razón de negocios*, *sustancia sobre la forma* y otras tantas figuras creadas y empleadas con motivo de evitar el abuso o fraude a la ley han surgido como instrumentos para evitar la aplicación abusiva de los tratados internacionales en materia fiscal.

En particular, los tratados o convenios para evitar la doble tributación son utilizados en no pocas ocasiones para obtener ventajas fiscales indebidas, «aprovechando las diferencias legislativas de los países para obtener beneficios económicos» (Robledo, 2022,

p. 126). De esto se ha ocupado la OCDE con las recomendaciones contenidas en la acción 6 del proyecto BEPS, tendentes a evitar la utilización abusiva de los convenios fiscales (OCDE, 2016).

Con estos instrumentos se trata de evitar que los tratados fiscales internacionales y, especialmente, los convenios para evitar la doble imposición no sean aplicados abusivamente mediante estrategias fiscales agresivas, convirtiéndose así en una suerte de convenios para la doble «no imposición». Al respecto, Pistone (2003) señala que la aplicación abusiva de estos tratados se da cuando «un sujeto, para obtener un ahorro de impuesto, requiere los beneficios de un régimen convencional al cual no tendría derecho en razón de su situación sustancial» (Pistone, 2003, p. 115).

Es así como muchas de las teorías y figuras empleadas en la legislación fiscal mexicana en materia de cláusulas antiabuso tienen una marcada influencia en el derecho tributario internacional, principalmente en las recomendaciones de la OCDE, razón por la cual suelen surgir confusiones en la aplicación de términos en las legislaciones especiales, ya que han sido desarrolladas de forma distinta en cada país. Tal es el caso de España, cuya Ley Tributaria se refiere como «recalificación» a lo que el CFF reconoce como «re-caracterización» de un acto jurídico (Barreiro, 2020), pero la esencia es la misma: evitar la erosión de la base imponible mediante la aplicación de figuras jurídicas atípicas que quebranten la esencia o fin de la ley tributaria (abuso a la ley).

La cláusula antiabuso antes de la reforma de 2020

Si bien el procedimiento de revisión específico sobre razón de negocios fue incorporado al artículo 5-A del CFF en 2020, la figura en cuestión no era desconocida para los órganos jurisdiccionales al resolver asuntos en materia tributaria. Muestra de ello es la resolución de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), que desde 2009 reconoció la *razón de negocios* como uno de los elementos a considerar por la autoridad al determinar si las operaciones de los contribuyentes son regulares y legítimas, o artificiosas y con fines de elusión fiscal, como se detalla a continuación:

CAUSACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES. LA CARGA DE LA PRUEBA DE QUE UN ACTO, HECHO O NEGOCIO JURÍDICO ES ARTIFICIOSO RECAE EN QUIEN HACE LA AFIRMACIÓN CORRESPONDIENTE.

Así, para probar el carácter artificioso de una operación ante la autoridad jurisdiccional, debe argumentarse, por ejemplo, *atendiendo a sí: la operación tiene una*

repercusión económica neta en la posición financiera del contribuyente; existe una razón de negocios para la realización de la operación; al efectuar la transacción podía razonablemente anticiparse la generación de una ganancia, previa a la consideración de los efectos fiscales de la operación; o bien, la medida en la que el particular se hubiera expuesto a sufrir una pérdida bajo circunstancias ajenas a su control. [...] (SCJN, 2009).

Hasta aquí, es importante hacer un paréntesis para explicar la relación que tiene el tema objeto del presente artículo con el procedimiento previsto en el artículo 69-B del CFF, en particular, lo referente a la figura de la *materialidad* (Orozco-Felgueres, 2020), ya que no existe una disposición o mecanismo descrito en la ley para acreditar dicho elemento y así poder desvirtuar la presunción de inexistencia de operaciones amparadas en comprobantes fiscales. En consecuencia, los distintos juicios llevados ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA) dieron origen a criterios como el precedente VIII-P-1aS-217 del Pleno de la Sala Superior de dicho tribunal,² dejando claro que la razón de negocios —junto a otros elementos— es un medio para probar que determinado acto jurídico cuenta con «materialidad» para efectos de desvirtuar la presunción sobre aquel de ser falso, inexistente o simulado.

También es importante la precisión de que, al igual que sucede con la «materialidad» y otras figuras o ficciones legales empleadas por las autoridades fiscales para combatir la elusión y evasión fiscal, la razón de negocios no tiene un contenido o aplicación de origen eminentemente jurídico. Esto se debe a que para su reconocimiento inicial por parte de los órganos jurisdiccionales, incluyendo los criterios de la SCJN y el TFJA, los juzgadores tuvieron que remitirse a requisitos aplicables en materia de registros contables e información financiera.

La cláusula antiabuso y las normas de información financiera

Sobre el objeto de estudio, uno de los postulados básicos de las normas de información financiera (NIF) —aplicables al registro de la información financiera de cualquier

² Véase la tesis de rubro «Razón de negocios. La autoridad puede considerar su ausencia como uno de los elementos que la lleven a determinar la falta de materialidad de una operación, caso en el cual, la carga probatoria para demostrar la existencia y regularidad de la operación, corre a cargo del contribuyente» (TFJA, 2017, p. 317).

entidad económica en México—, es el de «sustancia económica» contenido en la NIF A-2, cuyo objetivo radica en que «las transacciones y otros eventos que afectan económicamente a una entidad deben reconocerse contablemente *con base en su esencia económica* [énfasis añadido], la cual debe prevalecer sobre su forma jurídica» (Cinif, 2022). Postulado aplicado, primero por interpretación jurisdiccional y, posteriormente, por inserción legislativa, al derecho fiscal en México mediante la cláusula general antiabuso del artículo 5-A del CFF, que desconoce los efectos fiscales de los actos jurídicos cuya forma no corresponda a su esencia.

Artículo 5-A del CFF y recaracterización de actos jurídicos

En la iniciativa de reforma por la que se adicionó esta cláusula general antiabuso al CFF en 2020, se citaron algunos de los criterios jurisdiccionales citados con anterioridad, así como referencias doctrinarias y de instrumentos de derecho internacional con el objeto de justificar la creación de esta norma (Presidencia de la República, 2019).

El procedimiento en comento está dotado de una presunción *iuris tantum* en favor de las autoridades fiscales, esto es, bajo reserva del derecho que tiene el contribuyente para desvirtuar dicha presunción —de que sus actos jurídicos carecen de una razón de negocios—. Ahora bien, en la norma no se da una definición concreta de la razón de negocios como las aportadas por la doctrina y, de manera menos reveladora, por los criterios de los tribunales, pero sí contempla cuándo podrá presumirse que los actos jurídicos carecen de tal condición. Se consideran los siguientes:

- Cuando el beneficio económico cuantificable razonablemente esperado, sea menor al beneficio fiscal.
- Tratándose de una serie de actos jurídicos, cuando el beneficio económico razonablemente esperado pudiera alcanzarse a través de la realización de un menor número de actos y el efecto fiscal de estos hubiera sido más gravoso (CFF, 1981, última reforma: 2021).

Beneficio fiscal y económico razonablemente esperado

Desde luego que, ante lo impreciso de los supuestos anteriores, el artículo 5-A sí define lo que debe entenderse por *beneficio fiscal y económico razonablemente esperado*, como parte de los elementos a considerar por la autoridad fiscal para determinar la ausencia de razón de negocios, en cuyo caso aquella podrá recalificar o «recharacterizar» el acto jurídico que careció de este elemento para otorgarle los efectos fiscales que realmente le correspondan. Es decir, se traslada el postulado básico en materia de información financiera respecto de la prevalencia del fondo sobre la forma a una ley formal y material.

Entonces, mientras en el procedimiento del artículo 69-B del CFF la razón de negocios es solo uno de los elementos que se tienen para determinar si una operación tiene materialidad (que efectivamente se realizó) o si es simulada, en el artículo 5-A se prevé como el elemento único a considerar para que, una vez confirmada su ausencia, la autoridad fiscal pueda recalificar el acto jurídico que careció de esta característica, con todos los efectos fiscales que pudieran derivarse de ello.

Integración del órgano colegiado calificador

Aunque se trata de un procedimiento vigente desde 2020, la cláusula antiabuso comentada no ha sido aplicada por las autoridades fiscales hasta la fecha de concluido el presente trabajo. Sin embargo, en la Resolución Miscelánea Fiscal para el año 2023 (SHCP, 2022) finalmente fue incluida la regla 2.1.52, que estipula la forma en que estará integrado ese órgano, razón por la cual el procedimiento de mérito podría ser aplicado por la autoridad fiscal en cualquier momento que lo desee. El órgano se integra por los funcionarios hacendarios de primer nivel, tanto del Sistema de Administración Tributaria (SAT) como de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que se mencionan a continuación:

- I. Un Coordinador, que será la persona titular de la ACNII [Administración Central de Normatividad en Impuestos Internos], quien presidirá las sesiones.
- II. Un Secretario Técnico y un Prosecretario, designados por el Coordinador. El Secretario Técnico representará al órgano colegiado y suplirá al Coordinador. El Prosecretario suplirá al Secretario Técnico cuando este último actúe en suplencia del Coordinador.

- III. Los titulares de las siguientes Unidades Administrativas de la Secretaría, los cuales participarán con voz y voto:
- a. Unidad de Legislación Tributaria,
 - b. Unidad de Política de Ingresos Tributarios, y
 - c. Subprocuraduría Fiscal Federal de Legislación y Consulta; y
- IV. Los titulares de las siguientes Unidades Administrativas del SAT, los cuales participarán con voz y voto:
- a. AGAFF [Administración General de Auditoría Fiscal Federal],
 - b. AGGC [Administración General de Grandes Contribuyentes],
 - c. AGH [Administración General de Hidrocarburos],
 - d. AGACE [Administración General de Auditoría de Comercio Exterior], y
 - e. AGJ [Administración General Jurídica] (SHCP, 2022).

La regla citada también prevé la posibilidad de que a las sesiones del órgano asistan los servidores públicos adscritos a la unidad —autoridad fiscal— que conozca del caso sometido a opinión, así como cualquier otro funcionario de la SHCP y el SAT que sus representantes estimen convenientes. Además, estos podrán emitir los comentarios que deseen, sin que sean considerados para la emisión de la opinión que se forme el órgano del caso estudiado.

El debido proceso en la práctica de facultades de comprobación y la cláusula antiabuso del artículo 5-A

Al partir del ejercicio de facultades de comprobación se hace imprescindible tener presente e invocar, llegado el momento, las garantías procesales propias de este tipo de revisiones, tanto antes, como durante y después de la emisión de la resolución provisional correspondiente. Asimismo, a pesar de que se trata de procedimientos paralelos (aplicación de cláusula antiabuso y facultad de comprobación), la autoridad no puede ignorar las formalidades de ambos al hacer uso de la primera presunción.

Verbigracia, deberá atenderse al contenido del artículo 42, quinto párrafo del CFF que prevé la garantía procesal para los contribuyentes de ser informados sobre el derecho que tienen para acudir a las oficinas de la autoridad, con el fin de conocer

los hechos y omisiones que se hubieran detectado en alguna visita domiciliaria, revisión de gabinete o electrónica, con por lo menos diez días hábiles de anticipación al levantamiento de la última acta parcial o el oficio de observaciones (CFF, 1981, última reforma: 2021).

En estos casos, aunque ese derecho de audiencia previa tiene como finalidad respetar el derecho a la autocorrección de los contribuyentes, ante presuntas omisiones que den lugar al pago de algún crédito fiscal, si la norma antiabuso analizada tiene como fin último la recaracterización de operaciones para darles los efectos fiscales que realmente les correspondan, con el consecuente cobro de las contribuciones omitidas, es inconcuso que se trataría también de una hipótesis de hechos u omisiones que pueden entrañar un incumplimiento de pago en la práctica de las referidas facultades de comprobación.

Por lo tanto, debería hacerse del conocimiento del contribuyente la presunción que se haga la autoridad (por lo menos indiciariamente, ya que para ese momento puede que no cuente aún con la opinión favorable del órgano colegiado) de que algún acto o actos jurídicos celebrados por el contribuyente revisado carece de razón de negocios, desde el momento a que se refiere el artículo 42, quinto párrafo del CFF, con independencia de que también se le dé a conocer dicha situación, con la respectiva opinión favorable, al momento de emitir la última acta parcial, el oficio de observaciones o la resolución provisional respectiva.

Además, no hay que olvidar el derecho de audiencia posterior, esto es, el plazo que deberá otorgarse al contribuyente para manifestar lo que a su derecho convenga o, en su caso, para optar por corregir su situación fiscal previo a la emisión de la resolución definitiva y consecuente recaracterización de actos al amparo del artículo 5-A del CFF. Este plazo es para las visitas domiciliarias y revisiones de gabinete de veinte días, mientras que para las revisiones electrónicas es de quince.

Entonces, el procedimiento descrito denota que la RMF para 2023 no guarda concordancia estricta con las formalidades procedimentales contempladas en el CFF para la práctica de auditorías, lo que puede llegar a traducirse en violaciones de derechos fundamentales. Estos pueden dar lugar a la nulidad de los procedimientos practicados, vaciando de contenido el objetivo de estos, que es cerrar paso a la elusión y evasión fiscal.

A ello se le suma el grado de incertidumbre jurídica que puede representar la cláusula analizada para los contribuyentes, debido a que se integra por un elemento subjetivo (razón de negocios) a calificar por funcionarios públicos hacendarios, quienes

se encuentran humanamente impedidos de conocer en forma suficiente las características y operación de cada actividad o sector económico, como para emitir una opinión razonable sobre cuándo hay, y en qué casos no, una razón de comercial o de negocios en la celebración de un acto jurídico.

Cláusulas antiabuso introducidas en el año 2022

En la reforma fiscal que entró en vigor en 2022, se crearon diversas cláusulas específicas antiabuso (sobre todo en materia de ISR). En lo que respecta al CFF, se reformó el artículo 14-B, referente a los supuestos en que la fusión o escisión de sociedades no se considera enajenación para efectos fiscales (CFF, 1981, última reforma: 2021).

Respecto de esta disposición, la adición que interesa al presente trabajo es la del párrafo sexto, el cual señala que cuando la autoridad fiscal, en el ejercicio de sus facultades de comprobación, detecte que se incumplió con alguno de los requisitos señalados en el primer párrafo de dicha norma, o bien que la fusión o escisión careció de *razón de negocios*, determinará el impuesto que corresponda a una enajenación, tomando como base la ganancia que se hubiera generado de la operación, en su caso (CFF, 1981, última reforma: 2021).

Sin ser objeto del presente trabajo, vale la pena mencionar de forma sucinta las modificaciones a los artículos 11, 24, 28 y 161 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), en materia de los créditos otorgados a personas morales que se considerarán dividendos, ya citado como ejemplo de cláusula especial antiabuso; la autorización para enajenación de acciones a costo fiscal en reestructuración de sociedades de grupo; reglas de capitalización delgada para deducción de intereses y respecto de la enajenación de acciones realizada por sociedades residentes en territorio nacional, respectivamente. En los artículos anteriores se establecieron supuestos específicos de recalificación o desconocimiento de operaciones tomando como referencia el elemento de la *razón de negocios*, constituyendo todas estas reformas cláusulas especiales antiabuso, aplicables en materia de ISR y respecto de los actos o regímenes específicos en cada caso (LISR, 2013, última reforma: 2021).

En los casos anteriormente descritos, las reformas apuntaron a supuestos para el desconocimiento de actos jurídicos ante la ausencia de razón de negocios, pero sin hacer remisión alguna al procedimiento del artículo 5-A del CFF. Debido a ello, al tratarse de cláusulas específicas, se entiende que se trata de facultades independientes, criterio similar al que, en su momento, se adoptó para determinar la inexistencia

de las operaciones amparadas en comprobantes fiscales, prescindiendo del procedimiento particular del artículo 69-B del CFF.³

Recaracterización de actos simulados conforme al artículo 42-B del CFF

El procedimiento vigente a partir de 2022, aunque en apariencia se trata de una cláusula general antiabuso —tomando los elementos para el desconocimiento de actos jurídicos del artículo 69-B—, en realidad se trata de una cláusula especial, dados los supuestos específicos y el tipo de operaciones para las que es aplicable, sin importar que se encuentre en una norma general, como lo es el CFF.

El objetivo de esta cláusula es que las autoridades determinen la simulación de actos jurídicos al ejercer facultades de comprobación, esto —según la iniciativa de reforma— para dar certidumbre tanto a la autoridad a que se confiere dicha facultad como a los contribuyentes (Presidencia de la República, 2019). Ello quizá sea una referencia a la tesis citada previamente respecto del procedimiento de presunción contenido en el artículo 69-B del CFF (SCJN, 2019). El procedimiento se inicia de la forma siguiente:

Artículo 42-B. Las autoridades fiscales podrán, como resultado del ejercicio de sus facultades de comprobación, determinar la simulación de los actos jurídicos, exclusivamente para efectos fiscales. La referida determinación deberá ser debidamente fundada y motivada dentro del procedimiento de comprobación y declarada su existencia en el propio acto de determinación de la situación fiscal del contribuyente, a que se refiere el artículo 50 de este Código, siempre que se trate de operaciones entre partes relacionadas (CFF, 1981, última reforma: 2021).

Conforme al primer párrafo del artículo transcrito, la simulación de actos jurídicos solo podrá determinarse al efectuarse revisiones fiscales de tipo visita domiciliaria y revisión de gabinete —mediante las resoluciones determinantes del artículo 50 del CFF en un plazo máximo de seis meses—, pero no en revisiones electrónicas

³ Véase la tesis de rubro «Facultades de comprobación. Al ejercerlas la autoridad fiscal puede corroborar la autenticidad de las actividades o actos realizados por el contribuyente, a fin de determinar la procedencia de sus pretensiones, sin necesidad de llevar a cabo previamente el procedimiento relativo a la presunción de inexistencia de operaciones previsto en el artículo 69-b del código fiscal de la federación» (SCJN, 2019).

—como sí es posible en el procedimiento del artículo 5-A del mismo Código—, y más importante aún, este procedimiento solamente es aplicable cuando se trate de operaciones realizadas entre partes relacionadas. Por esta razón, se insiste, se trata de una cláusula especial antiabuso, contraria a la norma general del artículo 5-A del mismo CFF.

Asimismo, en el segundo párrafo del artículo en estudio dice que cuando se determine la simulación de un acto jurídico, el *hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes*, lo que representa la facultad de la autoridad fiscal para recalificar el acto simulado de que se trate. Esto se hará en la resolución final de la visita domiciliaria o revisión de gabinete respectiva, que deberá señalar de forma expresa el acto que se simuló y el realmente celebrado, así como la cuantificación del beneficio fiscal obtenido por dicha simulación; los elementos que consideró la autoridad para determinar la misma y el dolo de las partes relacionadas para efectuarla (CFF, 1981, última reforma: 2021).

Dado que la determinación analizada puede basarse, entre otros, en elementos presuncionales, es importante el estudio de los fundamentos y motivos que se expresen en la resolución respectiva, así como el hecho de que deberá identificarse la intencionalidad —dolo— de las partes para simular el acto jurídico de que se trate. Estos requisitos deberán colmarse sobremanera en la resolución de la autoridad, considerando que para el procedimiento analizado se prescindirá del sometimiento a aprobación del órgano colegiado a que se refiere el artículo 5-A del CFF, o cualquier otro requisito ajeno a los señalados en esta nueva cláusula general antiabuso.

3. Resultados

Para ilustrar el panorama de la disputa presentada desde la introducción de este trabajo, en la tabla 1 se muestran las principales diferencias identificadas entre los procedimientos —cláusulas antiabuso— analizados anteriormente (ver tabla 1).

Tabla 1. Procedimientos de recaracterización de operaciones en el CFF

Cláusula	Artículo 5-A	Artículo 42-B
Sujetos	Cualquier contribuyente	Cualquier contribuyente
Tipo de contribución	Cualquiera	Cualquiera
Tipo de operación	Cualquiera	Entre partes relacionadas
Requisito particular	Visto bueno de órgano colegiado	Ninguno
Facultad de comprobación	Visita domiciliaria, revisión de gabinete o revisión electrónica.	Solo visita domiciliaria y revisión de gabinete.
Tipo de cláusula antielusión	General	Especial
Contenido de la resolución	Acto revisado y efectos fiscales del recaracterizado. Visto bueno del órgano colegiado.	Identificar acto simulado y el realmente celebrado. Cuantificación de beneficio fiscal. Señalar elementos considerados para su emisión.

Fuente: elaboración propia con información del CFF.

Como puede apreciarse, ambas cláusulas antiabuso tienen marcadas similitudes, siendo que, conforme a su naturaleza, tienen como objetivo cerrar paso a la elusión fiscal indebida por fraude o abuso a la ley fiscal; una, mediante la figura de razón de negocios y, otra, a través de la identificación de actos jurídicos simulados. Ambas comparten el fin último de que la autoridad fiscal recalifique o recaracterice las operaciones o actos jurídicos específicos, otorgándoles los efectos fiscales que correspondan a los realmente celebrados, con independencia de la forma jurídica o la denominación empleada por los contribuyentes.

En cuanto a la efectividad de los dos procedimientos para el combate a los problemas BEPS en México, en particular, el que tiene que ver con la erosión de la base gravable por la elusión fiscal a través de prácticas abusivas mediante actos simulados

o sin razón de negocios, se concluye que la cláusula antielusión del artículo 5-A representa poco más que una sobrecarga administrativa para los contribuyentes, al requerir la acreditación (oponer ante la opinión del órgano colegiado) de elementos subjetivos que sustenten una razón comercial o de negocios cuando, según el leal saber y entender de la autoridad, no exista tal. Esto, además del procedimiento que debe llevarse a cabo para la obtención de una opinión positiva previa a la calificación de ausencia de razón de negocios, mismo que no se encuentra ajustado a las disposiciones del CFF que tutelan los derechos de los contribuyentes en el trámite de las facultades de comprobación.

Asimismo, la cláusula contenida en el artículo 42-B del CFF no puede calificarse de efectiva al estar supeditada a las operaciones entre partes relacionadas, además de que el procedimiento respectivo únicamente puede ser activado en la práctica de visitas domiciliarias o revisiones de gabinete, y no mediante revisiones electrónicas. Para esta circunstancia no se encuentra justificación para efectos prácticos y tampoco se desprende de la exposición de motivos de la iniciativa que le dio origen, debido a que su inclusión en el CFF representaba el panorama perfecto para configurarse como cláusula general antiabuso, aplicable a cualquier tipo de operaciones y en toda facultad de comprobación, sin arrastrar la carga normativa de tener que contar con un visto bueno previo para su aplicación.

Así, no se puede ignorar que el procedimiento del artículo 42-B del CFF representa una herramienta antielusión más eficaz —en apariencia—, sustancialmente, por emplear la figura de la simulación de actos, que en la actualidad se utiliza en la práctica de la presunción de inexistencia de operaciones amparadas en comprobantes fiscales —sin entrar en discusión sobre los excesos de la autoridad en perjuicio de los contribuyentes, pues no es el objeto de este trabajo—, prescindiendo de la identificación de elementos concretos como la razón de negocios, el beneficio fiscal o el económico razonablemente esperado, propios del artículo 5-A. Sin embargo, su eficacia se pierde debido a las hipótesis normativas para poder aplicar la citada cláusula antiabuso.

Así, al haber reducido el procedimiento del artículo 42-B del CFF —vigente a partir de 2022— a una cláusula especial antiabuso, no aplicable para operaciones celebradas entre partes independientes, limita significativamente la eficacia de semejante norma, quedando ambas cláusulas antiabuso —artículos 5-A y 42-B— relegadas a simples medidas persuasivas para el grueso de contribuyentes que ignoran el trasfondo de este tipo de disposiciones. Una por la complejidad del procedimiento necesario para su aplicación, y otra por la inexplicable configuración como cláusula especial,

siendo que al estar contemplada en el CFF, y no en una ley de impuesto particular, bien podría ser aplicable a cualquier acto u operación.

¿Por qué una cláusula especial?

La reserva de la cláusula específica para partes relacionadas parece haberse trasladado del artículo 177 de la LISR, ya que el artículo 42-B en estudio fue redactado casi en los términos de aquel, que con mucha antelación a la reforma fiscal de 2022 ya contemplaba la facultad para determinar la simulación de actos únicamente tratándose de operaciones entre partes relacionadas. Ello se debe a que se encuentra en el Capítulo I del Título VI de la LISR, aplicable a las entidades extranjeras controladas sujetas a regímenes fiscales preferentes (Refipres), algo que se aprecia discordante en la reforma para 2022.

Lo anterior se afirma, ya que si bien se sigue tratando de una cláusula antiabuso aplicable respecto de cualquier contribución —y no solo del ISR—, y no por ello deja de tratarse de una cláusula especial antiabuso, por las razones ya expuestas. Cabe notar que en la iniciativa de reforma por la que se adicionó el artículo 42-B al CFF no se expresó el motivo por el que se excluyeron las operaciones entre partes independientes de dicha cláusula antiabuso, al ser prácticamente una copia de la cláusula especial contenida en el artículo 177 de la LISR, aplicable a empresas extranjeras.

En apoyo a lo dicho está el hecho de que para definir lo que se considerará como «partes relacionadas» para los fines del artículo 42-B del CFF, este artículo contiene idéntica porción normativa a la del diverso 179, quinto párrafo de la LISR que, se insiste, es aplicable a las entidades extranjeras sujetas a Refipres, y no así los supuestos de «partes relacionadas» en general a que se refiere el artículo 90, último párrafo de la misma ley (LISR, 2013, última reforma: 2021).

4. Conclusiones

El fenómeno de la globalización ha facilitado la interacción entre individuos y empresas de todo el mundo para alcanzar metas económicas. Con ello también han surgido diversos retos para que las administraciones tributarias de cada Estado vigilen la debida aplicación de las disposiciones fiscales locales, así como de los convenios

tributarios internacionales con el fin evitar la erosión de la base imponible que represente un menoscabo en sus finanzas públicas.

A dicha salvaguarda apoyan las normas especiales y generales conocidas como cláusulas antiabuso o antielusión. Estas sirven para la identificación y recharacterización de actos jurídicos que, aun cuando no constituyen infracciones o delitos propiamente dichos, sí deben ser desconocidos por representar un abuso a la ley tributaria por ser contrarios a la esencia de esta, puesto que únicamente persiguen un beneficio fiscal, en detrimento de los ingresos necesarios para cubrir el gasto público.

En México, dos de las principales cláusulas antiabuso están previstas en los artículos 5-A y 42-B del CFF. La primera se trata de una cláusula general, aplicable a todo tipo de contribuciones y actos jurídicos, a través del desconocimiento de las operaciones que carezcan del requisito de «razón de negocios».

Por su parte, se demostró que el procedimiento contemplado en el artículo 42-B del CFF se trata de una cláusula aplicable de forma más amplia para recharacterizar los actos jurídicos que se consideren simulados —sin tener que acreditar un elemento específico como la falta de *razón de negocios*—. No obstante, dichas ventajas se ven reducidas al haber configurado la cláusula como de tipo especial, que solo puede aplicarse en actos jurídicos donde se celebren operaciones entre partes relacionadas, definidas por una legislación específica que es la LISR.

Así, de los resultados alcanzados en el presente trabajo, se cumple con el objetivo del mismo. Esto es, quedó demostrada la falta de eficacia de las dos cláusulas antiabuso contenidas en el CFF para hacer frente a los problemas de elusión y evasión fiscal, debido a que el nuevo procedimiento de recharacterización resulta aplicable a un catálogo muy reducido de operaciones, siendo un símil de la cláusula específica contenida en el artículo 177 de la LISR, aplicable exclusivamente a personas jurídicas extranjeras (Refipres), dado que la única distinción es que su inserción en el CFF lo convierte en un procedimiento aplicable a todo tipo de contribuciones.

Mientras que la cláusula contemplada en el diverso 5-A plantea un procedimiento complejo y subjetivo, que requiere la intervención de un órgano colegiado cuyas reglas establecidas en la RMF para 2023 resultan discordantes con las garantías procesales aplicables a las facultades de comprobación fiscal, ello permea en una falta de seguridad jurídica para los contribuyentes y al eventual fracaso de esos procedimientos de fiscalización.

Finalmente, se enfatiza en el hecho de que la configuración esencial de la cláusula contemplada en el artículo 42-B del CFF resulta más afortunada por carecer de elementos específicos de difícil demostración, como la «razón de negocios». Sin embargo, no resultará una herramienta eficaz para combatir los problemas BEPS en México sino hasta que dicha disposición sea modificada, dando pie a su aplicación en todo tipo de operaciones, y no solo en las que se refieren a partes relacionadas.



Esta obra se distribuye bajo una Licencia Creative Commons
Atribución-NoComercial-CompartirIgual 4.0 Internacional.

■ Referencias

- Abache Carvajal, S. y Atencio Valladares, G. (2018). *Los nuevos retos de la fiscalidad internacional*. AMDF.
- Anguita Oyarzún, C. (2017). *Los retos en la aplicación de las cláusulas antiabuso por las administraciones tributarias latinoamericanas y las lecciones de la experiencia española y europea*. AEAT/CIAT/IEF.
- Barreiro Carril, M. C. (2020). «La cláusula general antiabuso en España. ¿Es necesaria una transposición expresa de la GAAR establecida en la ATAD al ordenamiento tributario español?». *Studi Tributari Europei, The Tax Law Review of the European School of Advanced Tax Studies*, vol 9, p. 17. <https://doi.org/10.6092/issn.2036-3583/10831>
- Código Fiscal de la Federación. (1981, última reforma: 2021). <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cff.htm>
- Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera (Cinif). (2022). *Normas de Información Financiera*. IMCP/Cinif.
- Delgado Pacheco, A. (2018). *Las normas generales antielusión en la jurisprudencia tributaria española y europea*. Aranzadi.
- Estrada Avilés, M. (2020). «La cláusula general antielusión prevista en el artículo 5º-A del Código Fiscal de la Federación: una nueva dimensión del Derecho Fiscal en México». En Ramírez Amayo, Y. (coord). *Materialidad, inexistencia, simulación y re-caracterización de actos para efectos fiscales*. AMDF/Tirant Lo Blanch.
- García Novoa, C. (2015). Citado en EY Abogados. *Cláusula general antiabuso tributaria en España: Propuestas para una mayor seguridad jurídica*. Fundación Impuestos y Competitividad.
- Gómez Cotero, J. J. (2020). *Efectos fiscales de los contratos*. Dofiscal.
- Gómez Cotero, J. J. (2022). *La razón de negocios en el sistema fiscal mexicano*. Dofiscal.
- Lalanne Guillermo, A. (2006). «Economía de opción y fraude de ley en el derecho tributario». *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, vol. 44, 111-112.
- Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR). (2013, última reforma: 2021). <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/lisr.htm>

- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2016). *Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales, Acción 6-Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*. Éditions OCDE. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264257085-es>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2017). *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: versión abreviada 2017*. Éditions OCDE. <https://doi.org/10.1787/765324dd-es>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2022). *Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean 2022*. OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/58a2dc35-en-es>
- Orozco-Felgueres Loya, C. (2020). *La materialidad de los actos jurídicos*. Dofiscal.
- Pistone, P. (2003). «El abuso de los convenios internacionales en materia fiscal». En Uckmar, V. (coord.). *Curso de derecho tributario internacional*. Temis.
- Presidencia de la República. (2019). Iniciativa de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación. https://www.ppef.hacienda.gob.mx/work/models/PPEF2020/paquete/ingresos/LISR_LIVA_LIEPS_CFF.pdf
- Robledo Franco, E. (2022). «Normas generales antiabuso: un análisis a la luz del principio de identidad del contribuyente y las conduit companies». En Ayllón González, M. E. y Robledo Franco, E. (coords.). *Panorama actual del derecho fiscal internacional*. Dofiscal.
- Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP). (2022). «Resolución Miscelánea Fiscal para 2023 y sus Anexos 1, 5, 8, 15, 19, 26 y 27». Diario Oficial de la Federación, 27 de diciembre de 2022. https://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5675764&fecha=27/12/2022#gsc.tab=0
- Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN). (2009). «Tesis Aislada de Suprema Corte de Justicia, Primera Sala, 1 de abril de 2009 (Tesis núm. 1a. XLVII/2009 de Suprema Corte de Justicia, Primera Sala, 01-04-2009 [Tesis Aisladas])». *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Registro digital: 167560.
- Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN). (2019). «Tesis de Suprema Corte de Justicia, Segunda Sala, 14 de junio de 2019 (Tesis num. 2a./J. 78/2019 (10a.)

- de Suprema Corte de Justicia, Segunda Sala, 14-06-2019 [Contradicción de Tesis]». *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Registro digital: 2020068.
- Tribunales Colegiados de Circuito (TCC). (2019). «Tesis I.4o.A.170 A (10a.)». *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Registro digital: 2020335.
- Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA). (2017). «Tesis n° VIII-P-1aS-217 de Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa de 1 de noviembre de 2017». *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, octava época, año II, núm. 16, p. 137.

■ Sobre el autor

Javier Eliott Olmedo Castillo es doctor en Derecho, maestro en Fiscal, Contador Público (certificado por el IMCP) y licenciado en Derecho; profesor e investigador de tiempo completo adscrito en la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la UMSNH y exdirector de esa Facultad; director general del despacho de asesoría fiscal AFC Servicios de Consultoría Empresarial, S.C.; socio de la firma ASERTIS, con representación en las ciudades de Morelia, Michoacán, y Querétaro, Querétaro; socio fundador y expresidente de la Asociación Nacional de Especialistas Fiscales A.C., Delegación Michoacán; socio del Colegio de Contadores Públicos de Querétaro y del Colegio de Abogados del Estado de Michoacán.

javier.olmedo@umich.mx

<https://orcid.org/0000-0002-7950-9701>

Inteligencia artificial y tributación:
el debate sobre la personalidad jurídica
y la responsabilidad

*Artificial intelligence and taxation: the
debate on legal personality and liability*

**Sonia Elizabeth
Ramos-Medina**

*Universidad Autónoma
de Sinaloa, México*

*Universidad de
Salamanca, España*

Recibido: 16 de octubre de 2022.
Aprobado: 2 de mayo de 2023.

Resumen

Este artículo tiene como objetivo analizar los debates sobre tributación e inteligencia artificial, identificando la problemática asociada con la personalidad jurídica y la responsabilidad. Se plantea que, a pesar de los esfuerzos realizados en la última década, no se ha articulado una base jurídica sólida que responda a los requerimientos de la cuarta revolución industrial y sus externalidades. A través de un examen analítico-deductivo se muestra que, actualmente, no es posible introducir este tipo de impuestos para garantizar la tributación efectiva de los beneficiarios finales de ingresos que provengan del uso de inteligencia artificial.

Palabras clave: *derecho tributario, impuesto a los robots, inteligencia artificial, ingresos personales, externalidades.*

Códigos JEL: *K34, D31, D62.*

Abstract

The purpose of this article is to analyze the debates on taxation and artificial intelligence, identifying the problems associated with legal personality and liability. It is argued that, despite the efforts made in the last decade, a solid legal basis that responds to the requirements of the fourth industrial revolution and its externalities has not been articulated. Through an analytical-deductive examination it is shown that, at present, it is not possible to introduce this type of taxation to ensure effective taxation of the final beneficiaries of income from the use of artificial intelligence.

Keywords: *Tax law, robot tax, artificial intelligence, personal income, externalities.*

JEL Classification: *K34, D31, D62.*

1. Introducción

El uso generalizado de la inteligencia artificial (IA) y su introducción simultánea en diferentes sectores de la economía trae consigo nuevas realidades. Estas conducen a un replanteamiento o actualización de los ordenamientos tributarios, y desafíos para la tributación efectiva de las nuevas expresiones de riqueza, modelos de negocio y puestos de trabajo.

Los avances tecnológicos de los últimos años, incluida la robótica, el aprendizaje automático, el procesamiento de lenguaje natural y otras tecnologías informáticas avanzadas han promovido reflexiones enfocadas en el futuro de la vida social y económica. Estas se incluyen en la agenda de los gobiernos como temas prioritarios para la construcción de futuras políticas.

La IA es un fenómeno característico de la cuarta revolución industrial, con efectos económicos profundos relacionados estrechamente con la robótica y el aprendizaje automático (Ooi y Goh, 2022).

Lo que ahora se discute es el impacto socioeconómico de la introducción de la IA, cuestionando las diferencias entre este fenómeno disruptivo y las revoluciones industriales anteriores. El creciente interés por la IA ha provocado reacciones divergentes que prevén escenarios entusiastas: aumento de los ingresos, mejora en la calidad de vida y generación de nuevos puestos de trabajo que sustituya a los automatizados. De manera semejante, genera inquietudes: pérdida de control sobre los procesos de toma de decisiones, pérdida de recaudación y niveles masivos de desempleo.

En este sentido, el papel del gobierno y la regulación son esenciales para corregir externalidades, que en un primer momento requieren de una reformulación de los sistemas de educación y desarrollo de habilidades, del sistema de seguridad social, de los mecanismos de redistribución, por mencionar algunos. También se prevé que los avances tecnológicos pueden tener un impacto directo sobre los sistemas tributarios. Ello demandaría el reequilibrio de los marcos normativos para proteger a los grupos vulnerables, evitando el desempleo masivo y la exacerbación de las desigualdades de riqueza y oportunidades.

Bajo estas premisas, el presente artículo tiene como objetivo analizar los argumentos de las propuestas presentadas en casos concretos del ámbito internacional para gravar la inteligencia artificial o los robots (como la parte material), identificando la problemática asociada con la responsabilidad y la personalidad jurídica. Además,

explora los desafíos a los que se enfrenta el sistema tributario a partir de la generalización y el uso de la IA.

El principal argumento es que, a pesar de los esfuerzos realizados en la última década, no se ha articulado una base jurídica sólida que responda a los requerimientos de la cuarta revolución industrial y sus externalidades.

A partir de un ejercicio analítico-deductivo, se examina la aportación del derecho tributario y su papel compensatorio para paliar los desequilibrios provocados en el orden económico y social. Cabe señalar que el elemento central reside en la incapacidad de dotar tanto de personalidad como responsabilidad jurídica a la IA y sus derivados.

El análisis muestra que, pese a no estar establecido, para la tributación resultaría indispensable dotar a la IA de personalidad jurídica autónoma, además de la determinación de responsabilidad en relación con el desarrollo tecnológico.

El texto está organizado en dos secciones. La primera ofrece elementos teóricos sobre la definición de la IA, esbozando características e identificando las diferencias con los robots. La segunda describe los desafíos que plantea la IA a los sistemas tributarios, analiza algunas propuestas en términos de impuesto sobre la renta (ISR) y recaudación asociada como los impuestos sobre nóminas (ISN) o contribuciones de seguridad social. También explora cómo están vinculados los conceptos de responsabilidad y personalidad jurídica con la tributación. Por último, se presentan las conclusiones.

2. La inteligencia artificial (IA) y sus características

Sin un afán exhaustivo, se esbozan algunas nociones que ayuden a clarificar el concepto de IA. Es una definición de amplio espectro que ha creado debates controvertidos, articulados en abundante literatura, sin llegar a un consenso sobre los límites de la definición de inteligencia.

Por tanto, al cuestionarnos sobre el concepto de IA es probable que no tengamos una sola respuesta. Los objetivos de los investigadores implicados influyen en gran medida en lo que es la IA. Cualquier definición va a depender de los métodos utilizados en la edificación de modelos, así como de sus resultados. Es probable que las

dificultades asociadas a la definición de IA se deban precisamente a que su desarrollo no ha concluido (Schank, 1987).

Las diferentes técnicas estadísticas relacionadas con el concepto general de IA han emergido con el paso del tiempo y a partir de campos de investigación como la propia estadística, la informática y la psicología cognitiva. Por tanto, los investigadores tienden a hacer distinciones entre términos como IA y aprendizaje automático, empleándolos para referirse a ideas relacionadas pero diferentes (U.K. Government Office for Science, 2016).

Dado que la definición de IA no es única y sigue siendo discutida, además de la incapacidad de la ciencia para proporcionar una definición de «inteligencia» que todos acepten, es necesario hacer un ejercicio que no solo aborde el concepto, sino sus límites y características. Así, posteriormente, se analizarán los retos socioeconómicos que plantea (Mialhe y Hodes, 2017).

¿Qué es la IA?

A pesar de la falta de definición en el alcance de la IA, sus objetivos principales se refieren a la construcción de una máquina inteligente y a la indagación sobre su propia naturaleza.

Los elementos generalmente aceptados en las definiciones modernas de IA consideran el diseño de «agentes inteligentes» que perciben un entorno y son capaces de tomar decisiones. Esta también se entiende como «la disciplina de crear algoritmos que pueden aprender y razonar» (OECD, 2018).

Canhoto y Clear (2020) definen la IA como un sistema edificado sobre componentes tecnológicos con diversos grados de autonomía que recoge, procesa y actúa sobre los datos, de tal forma que reproduce el intelecto humano, llegando incluso a superarlo. Estas afirmaciones revalidan la idea de que un sistema con IA puede llevar a cabo tareas típicas de la inteligencia humana: percepción, aprendizaje, creatividad, comunicación, toma de decisiones, entre otras.

El Grupo de Expertos de Alto Nivel sobre Inteligencia Artificial de la Comisión Europea define la IA como «sistemas que muestran un comportamiento inteligente analizando su entorno y emprendiendo acciones —con cierto grado de autonomía— para alcanzar objetivos específicos» (EC, 2019a).

Las definiciones mencionadas son similares a la de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OECD, por sus siglas en inglés), que además fue aceptada por 42 países:

Sistema basado en una máquina que puede, para un conjunto dado de objetivos definidos por el ser humano, hacer predicciones, recomendaciones o decisiones que influyen en entornos reales o virtuales. Los sistemas de IA están diseñados para funcionar con distintos niveles de autonomía. Además, son «máquinas que realizan funciones cognitivas similares a las humanas» (OECD, 2019a).

La IA es capaz de manejar cantidades masivas de datos, estos se introducen en modelos de aprendizaje automático: aquellos que pueden «mejorarse a sí mismos», sin necesidad de que, para tal propósito, intervenga un humano (OECD, 2019b).

Para aumentar la capacidad de análisis y la toma de decisiones de las máquinas, la IA recurre a la automatización para reproducir el intelecto humano. Dentro de las ventajas de ello, encontramos una oportunidad sin precedentes para facilitar la complejidad de la toma de decisiones, a la vez que se reduce el tiempo para completar tareas de manera eficiente y efectiva (Huang, 2018).

Con el paso del tiempo, han surgido varias definiciones que relacionan a la IA con términos como *big data*, minería de datos, *cloud computing*, aprendizaje automático y profundo, visión artificial, procesamiento de lenguaje natural (PLN) y el razonamiento autónomo. Esto tiene su explicación si consideramos que la IA se refiere a sistemas de información inspirados en «sistemas biológicos», por lo que se acepta como un término general que involucra varias tecnologías (Nishith Desai Associates, 2018).

La aplicación de reglas que conectan entradas y salidas detecta de manera automática patrones a partir de una serie de datos. Adaptarse a los cambios de su entorno y tomar decisiones en entornos inciertos son capacidades del aprendizaje automático, la base de las soluciones de la IA. De acuerdo con la problemática asociada, hay varios tipos de aprendizaje automático y se pueden utilizar técnicas de aprendizaje: predictivo o supervisado, descriptivo o no supervisado, semisupervisado y de refuerzo (Murphy, 2012).

Especificar el modelo para los datos basándose en el conocimiento teórico previo es una característica del aprendizaje supervisado. Es decir, al utilizar un conjunto de datos de entrenamiento, identificará patrones para estimar la salida de la función y creará reglas que puedan aplicarse a casos futuros. El aprendizaje no supervisado, en cambio, no necesita una colección de datos ya clasificados. Su objetivo es identificar patrones significativos teniendo en cuenta la distribución y composición de los datos y formulando reglas sobre cómo podrían estar conectados.

El aprendizaje semisupervisado utiliza datos con y sin etiquetas. Su objetivo es examinar la información contenida en los datos sin etiquetar para crear un modelo de predicción con un rendimiento superior al que sólo utiliza datos etiquetados (Xu *et al.*, 2010). El aprendizaje automático por refuerzo se utiliza para el entrenamiento de modelos que toman una secuencia de decisiones. El enfoque se basa en la prueba y el error para identificar una solución al problema. El agente adquiere la capacidad de cumplir un objetivo y tomar decisiones en un entorno imprevisible (López Boada *et al.*, 2005).

Como lo hemos mencionado anteriormente, aunque la elección del tipo de algoritmo depende del problema o la circunstancia que haya que resolver, en la práctica, las elecciones se determinan en función de otros factores, como la capacidad de procesamiento del equipo disponible, la compatibilidad de los lenguajes de programación, la calidad y variabilidad del conjunto de datos, entre otros (Skiena, 2020; Calvard, 2016).

Las diferencias entre IA y robots

Hay una tendencia a equiparar la IA con robots, por lo que resulta útil analizar de manera sucinta sus fronteras. Ambos términos refieren a «máquinas», sin embargo, la robótica es predominantemente un objeto material que opera en los límites de la ingeniería eléctrica, mecánica y ciencias informáticas. La IA, por su parte, es predominantemente inmaterial y virtual en sus manifestaciones (Miaillhe y Hodes, 2017).

A pesar de que los sistemas de automatización están estrechamente relacionados con la IA, son por completo diferentes. La IA es más que la simple automatización de los procesos; implica (en algún grado) establecer un objetivo y dejar que el programa informático encuentre el camino hacia este (U.K. Government Office for Science, 2016).

El uso de la IA no implica necesariamente un robot. Ejemplos actuales incluyen los servicios de traducción y los motores de búsqueda que clasifican los sitios web, que podrían considerarse una especie de IA, pero no un robot. En una máquina autónoma, la inteligencia y las funciones cognitivas se refieren a la IA; por otro lado, las funciones motoras se refieren a la robótica. Sin embargo, la frontera entre funciones cognitivas y motoras es permeable, para asegurar la movilidad se requiere detección y conocimiento del entorno. «Los símbolos más populares de la convergencia entre la IA y la robótica son los coches autodirigidos y los robots humanoides» (Miaillhe y Hodes, 2017).

Sin embargo, al referirnos a los robots, Fernández Amor (2018) señala que es posible identificar una diversidad de especialidades: industriales, agrícolas, espaciales, submarinas, entre otras. En este sentido, es probable que la definición no abarque todos los escenarios posibles y, por tanto, sus consecuencias jurídicas son diferentes, principalmente al considerar su función, finalidad o incidencia. Surgen cuestiones como si debe recibir el mismo trato económico un robot que trabaja en una cadena de montaje que otro que ayuda a realizar investigaciones médicas, o si debe estar sujeto a los mismos impuestos un robot que sirve para la limpieza doméstica que uno de transporte de gran capacidad (Fernández Amor, 2018).

Una vez presentados los términos relacionados con IA y en lugar de extendernos con la discusión académica sobre la terminología, para efectos de este artículo se ha optado por utilizar el término general de inteligencia artificial.

3. IA, el debate sobre la responsabilidad y la personalidad jurídica

Como característica de la cuarta revolución industrial, la introducción de la IA requiere un abordaje sistemático de los desafíos y el desarrollo de regulación sobre los efectos económicos, sin sofocar la innovación. La IA ha creado un vacío legal en diversos sectores impactados por este cambio tecnológico sin precedentes (Turner, 2019).

Este escenario ha provocado que legisladores a nivel global inicien una intensa actividad sobre la responsabilidad, la personalidad jurídica y otros retos que plantean las nuevas tecnologías. La responsabilidad es la razón principal de los debates sobre si la IA debe ser considerada personal, por ejemplo, en situaciones tales como si un coche autónomo causa daño a un peatón, o un robot causa daños a un humano en defensa propia (Buyers, 2018). Estos acontecimientos dieron lugar al inicio de discusiones sobre quién debe ser responsable, porque la IA no es naturalmente responsable, es decir, no puede asignársele responsabilidad jurídica.

Cada agente de IA tiene diferentes niveles de autonomía, lo que dificulta proponer soluciones respecto a la ley de responsabilidad. En este sentido, surgen cuestionamientos sobre si las acciones o funciones desarrolladas son resultado del diseño o programación previos, o si en todo caso han mejorado o evolucionado en función de sus características. Por tanto, en términos de derecho ¿podría asignarse responsabilidad a la persona que dirige las acciones de un agente de IA? ¿o de manera parcial?

Teubner (2018) prevé tres nuevas formas de estatus legal de responsabilidad para los agentes de IA: 1) Autonomía: atribuyendo una personalidad jurídica limitada, las decisiones autónomas deberían ser legalmente vinculantes con consecuencias de responsabilidad contractual y extracontractual; 2) Asociación: derivado de la estrecha cooperación entre las personas y los agentes de IA, reconocida como objeto jurídico de atribución de acciones, derechos y obligaciones; y 3) Red: sistemas informáticos vinculados estrechamente con otros.

Esta idea plantea una reflexión sobre la importancia de mantener la relación entre la IA y su creador para el establecimiento de responsabilidades o, incluso, sanciones. En relación con la responsabilidad, la normatividad actual no puede proporcionar un marco adecuado para los avances tecnológicos debido a la falta de personalidad, pero también a la incapacidad de predecir el comportamiento de un robot (Rachum-Twaig, 2020). Respecto a la personalidad, a pesar de que puedan ser inteligentes, tratar a los ordenadores como personas deshumanizaría el mundo (Eidenmüller, 2019).

Otro argumento sostiene que los fundamentos del derecho de responsabilidad extracontractual, que exigen la previsión antes de imponer la responsabilidad, están siendo violados por falta de previsibilidad (Rachum-Twaig, 2020).

Sin embargo, también se han producido errores en la regulación de responsabilidad (Shavell, 1984), principalmente porque los regímenes amplios, diseñados para manejar los daños causados por los seres humanos, no son adecuados para compensar los daños ocasionados por el uso de la IA a través de los robots (Borghetti, 2019).

Para la introducción de la IA en contextos tan diversos, habría que aplicar sistemas de responsabilidad distintos para cada sector (EC, 2019b). El mayor reto de la asignación de responsabilidad es averiguar cómo sancionar a un agente de IA, puesto que hasta el momento no es posible imponer sanciones ni de forma legal ni efectiva (Nishith Desai Associates, 2018).

4. El desafío de la IA a los sistemas tributarios

El ritmo acelerado de la introducción de la automatización, las máquinas y dispositivos interconectados, adaptables y con capacidad de autoaprendizaje causó preocupaciones en la transición dramática de la fuerza laboral y su futuro, en casi todos los sectores productivos, incluido el de servicios (Brynjolfsson y McAfee, 2014; Dobbs *et al.*, 2015).

Respecto a la incorporación de los robots en los procesos productivos, se han generado opiniones divergentes. Por un lado, se argumenta que los avances tecnológicos impulsan la productividad, estimulan el crecimiento económico y crean nuevas oportunidades de trabajo que, eventualmente, compensarán la pérdida de empleos tradicionales (Manyika *et al.*, 2017; Stevens, 2016) con el surgimiento de nuevos perfiles laborales que se caracterizan por tener un conjunto nuevo de competencias (Hyun Park *et al.*, 2017). Por otro lado, se sostiene que esta nueva realidad conduce a una interrupción del mercado laboral: se eliminaría un número considerable de puestos de trabajo, en particular los de menor cualificación (WEF, 2018; Korinek y Stiglitz, 2018).

Esta circunstancia produjo un llamamiento global para gravar a los robots, recurriendo al papel compensatorio que podrían asumir los sistemas tributarios con la finalidad de paliar los efectos fiscales (Álvarez Martínez, 2021) y los desequilibrios ocasionados en el orden económico y social (Grau Ruiz, 2017).

Según estimaciones de la OECD (2018), más de 60 millones de empleados corren el riesgo de ser sustituidos por robots y 14% del empleo en los países industrializados es altamente automatizable. Desde la perspectiva del gobierno nacional, se prevé una reducción de los ingresos por impuestos sobre los salarios y las nóminas, un aumento de la desigualdad y una perturbación del mercado laboral, planteando así un escenario con desafíos fiscales importantes.

Por un lado, en las estructuras actuales de los sistemas fiscales, la recaudación asociada a salarios percibidos representa uno de los más robustos, por lo que la pérdida de esta importante porción de ingresos procedentes de gravar el trabajo constituye motivo de preocupación. Un descenso en el número y el salario de los trabajadores podría repercutir en la capacidad financiera del gobierno.

Por otro lado, el gobierno se vería obligado a asumir los gastos asociados a la puesta en marcha de programas de asistencia para las personas afectadas negativamente por la automatización (programas de capacitación, prestaciones por desempleo). Además, también habría que considerar el impacto sobre las contribuciones de seguridad social a través de los impuestos sobre nómina (ISN).

El sistema de impuesto sobre la renta (ISR) va detrás en la evolución, basándose en principios desarrollados en el siglo XX, con una predilección por la imposición de las rentas del trabajo en lugar de las de capital (Fernández Amor, 2018; Durán-Cabré, 2021). Sin embargo, nuestra realidad exige plantear el sometimiento a la tributación de la riqueza que produce la IA y el uso de robots (Grau Ruiz, 2017).

Actualmente existen algunas disparidades de la normativa fiscal que favorecen la inclusión de los robots en la actividad económica sobre las personas. Mientras la recaudación por ISR sigue consolidándose, el impuesto sobre sociedades (IS) se ubica en los niveles más bajos debido, principalmente, a los beneficios empresariales, puesto que los ingresos procedentes de este impuesto suelen gravarse sobre una base neta a diferencia de los salarios que lo hacen sobre una base bruta.

Algunas razones por las que los ingresos tributan a una tasa impositiva efectiva más baja son las numerosas deducciones, la depreciación acelerada y las exenciones fiscales a la inversión en investigación, desarrollo e innovación (I+D+i). Los ingresos procedentes de las ganancias de capital se benefician de una tasa impositiva preferencial respecto a las rentas sobre el trabajo.

Las amortizaciones o deducciones de la inversión en I+D+i, así como los incentivos para la contratación de trabajadores, podrían resultar decisivos para el establecimiento de una normativa fiscal de la que alguna de las partes obtenga provecho. Así, el propietario de un robot podría elegir entre los beneficios fiscales que ambos escenarios plantean.

Dado que la incorporación de un robot en la cadena productiva se traduce en una transformación de los recursos de la empresa, este podría concebirse como una inversión. Mientras que la remuneración que conlleva la contratación de un empleado podría entenderse como un gasto y no como una inversión.

Sobre este argumento Sánchez-Archidona (2021: 29-30) señala:

En el marco del Impuesto sobre Sociedades un robot constituye una inversión fiscalmente incentivada mediante un sistema de deducciones flexible, que permite la planificación empresarial, mientras que la contratación de un trabajador supone un coste que siempre disminuirá el beneficio económico, que no goza a su vez del sistema de incentivos de las amortizaciones y no permite en esa medida la planificación empresarial a medio y largo plazo, y a lo que hay que añadir los costes de, entre otros, cotizaciones a la Seguridad Social, que no revierten en un aumento directo o indirecto del beneficio empresarial.

Ante esta circunstancia se plantean dos escenarios posibles. Por un lado, recorte en el número de empleados y su consecuente reducción en la cantidad de ingresos laborales, lo cual produciría una reestructura del mercado laboral que impulsaría la reducción de la base imponible. Por otro lado, aumento de la productividad y de la expansión económica ocasionada por la automatización, lo cual generaría un

contexto propicio para que las ganancias puedan contabilizarse como rentas provenientes de capital y estar sujetas a menores obligaciones fiscales.

Si ambos escenarios se produjeran, los gobiernos tendrían dificultades para mantener los niveles de gasto público, ejerciendo presión sobre los presupuestos y, quizás, ampliando la brecha fiscal (Abbott y Bogenschneider, 2018). Además, las demandas de gasto en asistencia para personas desempleadas pueden aumentar la presión sobre el gobierno.

Por lo tanto, es claro que, ante los cambios significativos respecto a las rentas del trabajo y del capital, es imperativo replantear el sistema fiscal actual, en particular la tributación de la riqueza, de modo que la contribución de las rentas de capital sea mayor que las de trabajo.

Retrocediendo en el tiempo, en los años noventa se popularizó el uso de las tecnologías de la información en las relaciones económicas, surgiendo así cuestionamientos sobre la pertinencia de gravar las transacciones realizadas a través de la red, buscando mecanismos para hacerlo posible. Entonces surgieron algunas propuestas para la creación de impuestos que gravaran el uso de internet o las transacciones comerciales en línea. La formulación de este nuevo tributo consideró el acceso a internet a través de un módem, el consumo de teléfono y su tiempo de conexión o bien, sobre la intensidad de transmisión medida a través de los bits transferidos (Jabalera, 2020).

Avanzando en el tiempo, a principios de 2017 se popularizó la idea de gravar el uso de robots, o que estos sustituyeran la mano de obra humana. Los intentos por estructurar una solución comenzaron por discutir la concesión de la personalidad jurídica de los robots y la introducción de un gravamen que garantizara la igualdad de condiciones en cuanto a su fiscalidad y la de los trabajadores humanos.

Para facilitar su interacción con otras entidades, principalmente de un régimen de responsabilidad civil adecuado para la IA, se han realizado vastos estudios jurídicos (Lohsse *et al.*; Hubbard, 2014; Leenes y Lucivero, 2014; Asaro, 2011).

Se han presentado propuestas para que los sistemas de IA, tanto físicos como de *software*, sean sujetos de derecho. En esta línea de investigación se identifican a quienes estudian los algoritmos (Dahiyat, 2011); otros proyectan sus estudios en cuestiones relacionadas con jurisdicciones (Palmerini y Bertolini, 2016).

Sin embargo, hay una preferencia por los estudios de la responsabilidad objetiva para los algoritmos y los robots, dentro de la que se incluye responsabilidad por

vehículos motorizados. Pensando particularmente en los medios de transporte autónomo, se plantean cuestiones relacionadas con la responsabilidad de las partes implicadas (Delvaux, 2016; De Bruin, 2016; Lohmann, 2016).

El grado de incertidumbre que rodea al riesgo de responsabilidad se reduciría en gran medida con regulaciones *ex ante* y medidas preventivas de seguridad, que en general fomentarían la investigación y el desarrollo.

¿Cómo se relaciona la intervención regulatoria sobre responsabilidad y tributación? Se argumenta que el vínculo entre la perspectiva jurídica y económica (particularmente la tributaria) representa la mejor opción para gobernar los sistemas de IA.

Se prevé la introducción de impuestos correctivos *ex ante* para la compensación de los daños previstos. Por un lado, se asume que habrá posibles daños (externalidades negativas) interiorizados en la norma y que estos impuestos promoverían niveles de daño esperado mucho menores que los de daño real, restaurando los niveles óptimos de actividad y llamando al compromiso de la IA (Kovac, 2022).

A partir de esta idea, una línea de investigación cuestiona que el gravamen previo conduciría a que los creadores de riesgo, con medios limitados, opten por pagar un impuesto debido a que no pueden pagar por un daño que aún no se ha producido. Por tanto, los incentivos para reducir el riesgo respecto al sistema de responsabilidad son realmente bajos (Shavell, 2007).

Otra de las propuestas considera el establecimiento de un estatus especial de persona electrónica para la IA, con el objetivo de proveer personalidad jurídica y responsabilidad por posibles daños. Los argumentos en contra sostienen que esta figura socavaría los esfuerzos de los incentivos de las personas jurídicas dedicadas a la IA para reducir los riesgos asociados. De esta manera, el establecimiento de la personalidad electrónica se considera un amplificador de la problemática inherente (Kovac, 2022).

Los argumentos a favor sostienen que es posible la creación de un estatuto jurídico específico para los robots que los considere como personas electrónicas, responsables de reparar los daños ocasionados, y también se refiere a la IA sosteniendo que la personalidad electrónica es congruente con la toma de decisiones autónoma o con la actuación con terceros de forma independiente. Así lo señala el inciso f) del art. 59 de la Resolución del Parlamento Europeo, de 16 de febrero de 2017, con recomendaciones destinadas a la Comisión sobre normas de Derecho Civil sobre robótica (European Parliament, 2015).

Además, sostiene que no hay razones para restringir la atribución de personalidad jurídica a los seres humanos (Koops *et al.*, 2010; Teubner, 2006; Wright, 2001).

Esta línea de razonamiento se entrelaza con la idea de considerar a la IA materializada en un robot como un factor de trabajo en la producción que económicamente podría intuirse equivalente a un empleado humano. Aunque fuese reconocida la personalidad por los ordenamientos jurídicos, eso no implica que deban ser sujetos pasivos. De manera generalizada, se refuta la idea de que los impuestos (imposición directa sobre los beneficios, imposición indirecta sobre el volumen de negocio) justifiquen la concesión de personalidad jurídica o responsabilidad limitada (Oberson, 2018; Harris, 2013). La capacidad jurídica (poseer derechos, activos, incurrir en deuda) es la condición previa necesaria para el reconocimiento del sujeto pasivo.

Los ISR, por ejemplo, son impuestos directos con objetivos redistributivos, soportados por el contribuyente y recaudados en función de su capacidad de pago (Beraldo *et al.*, 2022). Como consecuencia de la personalidad jurídica, la capacidad de pago es una razón necesaria, pero no suficiente, para la tributación. La obligación tributaria indica que el sujeto pasivo (que soporta la carga fiscal) renuncie al consumo personal a cambio de una contribución justa al erario.

Con base en lo argumentado hasta ahora, no se sostiene la idea de que un robot pueda ser un sujeto pasivo a efectos del ISR. En otras palabras, no podemos asumir que los robots generarán sus propios ingresos y, por tanto, no puede considerarse como un contribuyente a efectos del ISR o ISN. Sobre la base del principio de capacidad de pago, los robots no tienen necesidades personales definidas y, en consecuencia, no puede justificarse su obligación de pagar este impuesto. Esta situación podría conducir a que este impuesto recayera en los propietarios de los robots.

5. Conclusiones

Las propuestas globales sobre impuestos que graven a la IA y a los robots ofrecen nuevas e importantes perspectivas sobre las dificultades que plantea la cuarta revolución industrial. De entre los efectos esperados, la pérdida masiva de puestos de trabajo es la más alarmante; se prevé una reducción en la participación del trabajo sobre la renta nacional y un aumento de capital.

El escenario actual propicia el replanteamiento de redistribución de ingresos, principalmente con el surgimiento de ayudas sociales o programas de capacitación

para los empleados cuyas cualificaciones se han vuelto obsoletas con las alteraciones del mercado laboral. Una de las preocupaciones más apremiantes del gobierno es paliar el descenso de los ingresos por ISR y nóminas que se prevé ante la pérdida de un número significativo de puestos de trabajo. Las tensiones sobre la necesidad urgente de reformar se han visto exacerbadas por el actual entorno de rápida introducción de la IA.

Se han analizado los argumentos para tratar a la IA, a los robots, como sujetos pasivos a efectos del ISR. Encontramos que el principio de justicia fiscal en el que se basa la imposición progresiva advierte que, al no tener necesidades personales autodefinidas, los robots no podrán acreditar la capacidad de pago.

Por otro lado, los legisladores se enfrentan a un desafío sin precedentes al intentar regular la IA sin disuadir su uso y aplicación. Sin embargo, la base sobre la que se cimienta este fenómeno no se ha desarrollado suficientemente, a pesar de los esfuerzos de la última década por consolidar esta regulación.

Respecto a la responsabilidad y los posibles daños ocasionados, se prevé la introducción de impuestos correctivos *ex ante* para la compensación de los daños previstos. Sin embargo, se estudia que este gravamen no sea un incentivo suficiente para modificar el comportamiento de los creadores de riesgo.

Finalmente, a pesar de los diferentes regímenes para gravar los ingresos: según deriven del trabajo, las ganancias comerciales, los de inversión o ganancias de capital, los ingresos derivados del trabajo soportan la carga impositiva más alta. En la realidad actual, no es posible mantener una estructura fiscal que dependa en gran medida de los ingresos de los trabajadores. Para garantizar que todas las rentas soporten una carga fiscal similar, la estrategia tendrá que ser más estricta cuando se aplique a otras fuentes de ingresos, como los beneficios empresariales, las rentas de inversión y las ganancias de capital.



Esta obra se distribuye bajo una Licencia Creative Commons
Atribución-NoComercial-CompartirIgual 4.0 Internacional.

Referencias

- Abbott, R. y Bogenschneider, B. (2018). «Should robots pay taxes: Tax policy in the age of automation». *Harvard Law & Policy Review*, 12, 145.
- Álvarez Martínez, J. (2021). «Robótica y fiscalidad: unas breves consideraciones». *Quincena fiscal*, 3, 123-128.
- Asaro, P. M. (2011). «A Body to Kick, but Still No Soul to Damn: Legal Perspectives on Robotics». En Lin, P. (ed.). *Robot ethics: The ethical and social implications of robotics*. MIT Press.
- Beraldo, S., Piacenza, M. y Turati, G. (2022). «The importance of the future when deciding levels of personal responsibility and demand for redistribution». *Economic Modelling*, 116. <https://doi.org/10.1016/j.econmod.2022.105982>
- Borghetti, J. S. (2019). «Civil Liability for Artificial Intelligence: What Should its Basis Be?». *La Revue des Juristes de Sciences Po*, 17, 94-102.
- Brynjolfsson, E. y McAfee, A. (2014). *The second machine age: Work, progress, and prosperity in a time of brilliant technologies*. WW Norton & Company.
- Buyers, J. C. (2018). *Artificial intelligence: the practical legal issues*. Law Brief Publishing.
- Calvard, T. (2016). «Big data, organizational learning, and sensemaking: Theorizing interpretive challenges under conditions of dynamic complexity». *Management learning*, 47 (1), 65-82.
- Canhoto, A. I. y Clear, F. (2020). «Artificial intelligence and machine learning as business tools: A framework for diagnosing value destruction potential». *Business Horizons*, 63(2), 183-193.
- Dahiyat, E. A. R. (2011). «Towards new recognition of liability in the digital world: should we be more creative?». *International Journal of Law and Information Technology*, 19(3), 224-242.
- De Bruin, R. (2016). «Autonomous intelligent cars on the European intersection of liability and privacy: Regulatory challenges and the road ahead». *European Journal of Risk Regulation*, 7(3), 485-501.
- Delvaux, M. (2016). *Report with recommendations to the Commission on Civil Law Rules on Robotics (2015/2103 [INL])*. Committee on Legal Affairs. European Parliament.
- Dobbs, R., Manyika, J. y Woetzel, J. (2015). «No Ordinary Disruption: The Four Forces Breaking All the Trends». *Public Affairs*, 149 y ss.
- Durán-Cabré, J. M. (2021). «El impacto de la digitalización en los sistemas fiscales». IEB Report, 3, 21-23.
- Eidenmüller, H. (2019). «Machine performance and human failure: how shall we regulate autonomous machines». *Journal of Business & Technology Law*, 15, 109-133.

- European Commission (EC), Independent High-Level Group on Artificial Intelligence set up by the European Commission. (2019a). *A Definition of Artificial Intelligence: Main Capabilities and Disciplines*. European Commission. <https://digital-strategy.ec.europa.eu/en/library/definition-artificial-intelligence-main-capabilities-and-scientific-disciplines>
- European Commission (EC), Directorate-General for Justice and Consumers. (2019b). *Liability for artificial intelligence and other emerging digital technologies*. EC Publications Office. <https://data.europa.eu/doi/10.2838/573689>
- European Parliament (2015). Civil law rules on robotics. (2015/2103 [INL]). [https://oeil.secure.europarl.europa.eu/oeil/popups/ficheprocedure.do?lang=en&reference=2015/2103\(INL\)](https://oeil.secure.europarl.europa.eu/oeil/popups/ficheprocedure.do?lang=en&reference=2015/2103(INL))
- Fernández Amor, J. A. (2018). «Derecho tributario y cuarta revolución industrial: análisis jurídico sobre aspectos fiscales de la robótica». *Nueva fiscalidad*, 1, 47-96.
- Grau Ruiz, M. A. (2017). «La adaptación de la fiscalidad ante los retos jurídicos, económicos, éticos y sociales planteados por la robótica». *Nueva fiscalidad*, 4, 35-61.
- Harris, P. (2013). *Corporate tax law: Structure, policy and practice*. Cambridge University Press.
- Huang, Z. (2018). «Discussion on the development of artificial intelligence in taxation». *American Journal of Industrial and Business Management*, 8 (08), 1817.
- Hubbard, F. P. (2014). «Sophisticated robots: balancing liability, regulation, and innovation». *Florida Law Review* 66, 1803.
- Hyun Park, S., Seon Shin, W., Hyun Park, Y. y Lee, Y. (2017). «Building a new culture for quality management in the era of the Fourth Industrial Revolution». *Total Quality Management & Business Excellence*, 28(9-10), 934-945.
- Jabalera Rodríguez, A. (2020). «Digitalización económica y nuevas formas de obtención de riqueza: la búsqueda de soluciones para su tributación efectiva». *Nueva Fiscalidad*, 2, 135-180.
- Koops, B. J., Hildebrandt, M. y Jaquet-Chiffelle, D. O. (2010). «Bridging the accountability gap: Rights for new entities in the information society». *Minnesota Journal of Law, Science & Technology*, 11, 497.
- Korinek, A. y Stiglitz, J. E. (2018). «Artificial intelligence and its implications for income distribution and unemployment». En Agrawal, A., Gans, J. & Goldfarb, A. *The economics of artificial intelligence: An agenda* (pp. 349-390). University of Chicago Press.
- Kovac, M. (2022). «Autonomous Artificial Intelligence and Uncontemplated Hazards: Towards the Optimal Regulatory Framework». *European Journal of Risk Regulation*, 13 (1), 94-113.
- Leenes, R. y Lucivero, F. (2014). «Laws on robots, laws by robots, laws in robots: Regulating robot behaviour by design». *Law, Innovation and Technology*, 6(2), 193-220.

- Lohmann, M. F. (2016). «Liability issues concerning self-driving vehicles». *European Journal of Risk Regulation*, 7(2), 335-340.
- Lohsse, S., Schulze, R. y Staudenmayer, D. (2019). «Liability for artificial intelligence and the internet of things». Münster Colloquia on EU Law and the Digital Economy IV. Nomos Verlag.
- López Boada, M. J, López Boada, B., & Díaz López, V. (2005). «Algoritmo de aprendizaje por refuerzo continuo para el control de un sistema de suspensión semi-activa». *Revista Iberoamericana de Ingeniería Mecánica*, 9 (2), 77-91.
- Manyika, J., Lund, S., Chui, M., Bughin, J., Woetzel, J., Batra, P., Ko, R. y Sanghvi, S. (2017). «Jobs lost, jobs gained: Workforce transitions in a time of automation». McKinsey Global Institute, 150.
- Miailhe, N. y Hodes, C. (2017). *Making the AI revolution work for everyone*. The Future Society at the Harvard Kennedy School of Government. The AI Initiative. <https://www.tuftsgloballeadership.org/sites/default/files/images/resources/Miailhe%20Reading.pdf>
- Murphy, K. (2012). *Machine learning: a probabilistic perspective*. MIT Press.
- Nishith Desai Associates. (2018). «The future is here: artificial intelligence and robotics». <https://bit.ly/3CHu5Oq>
- Oberson, X. (2018). «Towards Taxation of Robots or Their Use». *International Tax Review*, 29, 28.
- Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). (2018). *Putting faces to the Jobs and risk of automation. Policy Brief on the Future of Work*. OECD Publishing.
- Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). (2019a). «Scoping the OECD AI principles: Deliberations of the Expert Group on Artificial Intelligence at the OECD (AIGO)». OECD Publishing. <https://bit.ly/3GawSPm>
- Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). (2019b). *La inteligencia artificial en la sociedad*. OECD Publishing.
- Ooi, V. y Goh, G. (2022). «Taxation of automation and artificial intelligence as a tool of labour policy». *eJournal of Tax Research*, Research Collection Yong Pung How School of Law, 19 (2), 273-303. <https://bit.ly/3BZh9Sw>
- Palmerini, E. y Bertolini, A. (2016). «Liability and risk management in robotics». En Schulze, R. y Staudenmayer, D. *Digital revolution: challenges for contract law in practice*. Nomos.
- Rachum-Twaig, O. (2020). «Whose Robot is it Anyway? Liability for Artificial-Intelligence-Based Robots». *University of Illinois Law Review*, 2020, 1141-1176.
- Sánchez-Archidona Hidalgo, G. (2021). «El Derecho Tributario en la búsqueda de soluciones para los retos que plantean la robótica y la inteligencia artificial en la sociedad». *Revista de Derecho de la UNED (RDUNED)*, (27), 17-56.

- Schank, R. C. (1987). «What is AI, anyway?». *AI magazine*, 8(4), 59-59.
- Shavell, S. (1984). «Liability for harm versus regulation of safety». *The Journal of Legal Studies*, 13(2), 357-374.
- Shavell, S. (2007). «Liability for accidents». En Polinsky, M. A. y Shavell, S. (eds.). *Handbook of Law and Economics*, 1.
- Skiena, S. (2020). *The algorithm design manual*. Springer International Publishing.
- Stevens, Y. A. (2016). «The future: Innovation and jobs». *Jurimetrics*, 367-385.
- Teubner, G. (2006). «Rights of non-humans? Electronic agents and animals as new actors in politics and law». *Journal of Law and Society*, 33(4), 497-521.
- Teubner, G. (2018). «Digital Personhood? The Status of Autonomous Software Agents in Private Law». *Ancilla Iuris*, 106, 105-149.
- Turner, J. (2019). *Robot Rules: Regulating Artificial Intelligence*. Palgrave Macmillan.
- U.K. Government Office for Science (2016). «Artificial Intelligence: opportunities and implications for the future of decision-making». <https://bit.ly/2qDdpBg>
- World Economic Forum (WEF). (2018). *The Future of Jobs Report 2018. Insight Report*. Centre for the New Economy and Society. <https://bit.ly/3pe5sIM>
- Wright, R. G. (2001). «The pale cast of thought: on the legal status of sophisticated androids». *Legal Studies Forum*, 25, 297.
- Xu, Z., King, I., Lyu, M. R. T. y Jin, R. (2010). «Discriminative semi-supervised feature selection via manifold regularization». *IEEE Transactions on Neural networks*, 21 (7), 1033-1047.

■ Sobre la autora

Sonia Elizabeth Ramos-Medina es docente investigadora universitaria en el campo del Derecho Financiero y Tributario. Es doctora en Estudios Fiscales de la Universidad Autónoma de Sinaloa y estudiante de doctorado en Estado de Derecho y Gobernanza Global en la Universidad de Salamanca, España. Ha realizado estancias de investigación en Alemania, Turquía y España. Entre sus áreas de investigación se encuentran: fiscalidad internacional, inteligencia artificial y tributación. Es colaboradora del Cuerpo Académico CA-187 de «Derecho Constitucional» y miembro del SIN-nivel candidato. Actualmente es editora de *JUS Revista Jurídica*.

elizabeth.ramos@usal.es

<https://orcid.org/0000-0003-0760-327X>

Digital marketing vs. Luxury research: A Bibliometric Analysis

Marketing digital versus investigación sobre lujo: un análisis bibliométrico

Xin Song

*Rennes School of
Business, France*

Received: December 29, 2022.
Approved: June 19, 2023.

Abstract

In the past decade, digital marketing has gained an increasing amount of attention in luxury research and among practitioners. However, it appears that few have kept pace with the evolution of advanced digital technologies in luxury marketing or have a thorough understanding of how to implement digital marketing in the luxury field strategically. Taking stock of the extant literature on digital marketing in luxury research, this study aims to track the changes in digital marketing when considering luxury-related topics and issues. Featuring contributions from a state-of-the-field review of the broader luxury research segment, this study uses VOSViewer data visualizer to identify the most influential studies and authors in the field. Through the combination of bibliometric analysis and literature review, this study aims to mitigate the limitations of traditional literature review (e.g. interpretation bias) and obtain insightful findings. With a view to developing a conceptual framework, we identify five major research clusters by analyzing emerging keywords, leading journals, and influential authors, and leveraging insights concerning the trends and networks in previous research. Ultimately, the study offers insightful directions for potential areas of research that would be highly relevant to both academics and practitioners.

Keywords: Digital marketing, Luxury, Luxury research, Bibliometric analysis.

JEL Classification: M31.

Resumen

En la última década, el marketing digital ha obtenido una atención creciente en la investigación sobre lujo y entre quienes lo practican. Sin embargo, aparentemente, los que han mantenido el paso de la evolución de las tecnologías digitales avanzadas en el marketing de lujo o tienen un conocimiento profundo de cómo implementar estratégicamente el marketing digital en el ámbito del lujo son pocos. Al hacer un inventario de la literatura existente sobre investigación en marketing digital en el mercado de alta gama, este estudio se propone rastrear los cambios en el mismo al considerar temas y cuestiones relacionadas con el lujo. En el artículo figuran contribuciones de un examen del estado del campo del segmento de investigación más amplio sobre lujo, para el cual se usó el proyector de datos VOSViewer con el cual se identifican los estudios y a los autores que mayor influencia han tenido en este tema. Mediante la combinación de análisis bibliométrico y la revisión de la literatura, el objetivo del presente estudio es mitigar las limitaciones de la revisión tradicional de la literatura (por ej., con sesgo en la interpretación) y obtener hallazgos esclarecedores. Con miras a desarrollar un marco conceptual, identificamos cinco grupos principales de investigación mediante el análisis de las palabras clave que surgieron de las publicaciones destacadas y de los autores influyentes, y la fuerza de las percepciones en relación con las marcas y redes de investigaciones previas. Por último, el estudio ofrece indicaciones detalladas para campos potenciales de investigación que serían sumamente relevantes tanto para los académicos como para quienes realizan el marketing.

Palabras clave: marketing digital, lujo, investigación sobre lujo, análisis bibliométrico.

Códigos JEL: M31.

1. Introduction

With the disruption caused by COVID-19 to global markets, the adoption of the digital revolution in the luxury sector has accelerated for both companies and scholars. According to Deloitte (2020), online retailing shows a significant increase during the first two seasons and reaches a peak in April 2020 of 209%, globally compared to the previous year. Obviously, a beautifully designed shopping website or effective banner ads are not sufficient for digital marketing of luxury brands (Dauriz *et al.*, 2014), and a Luxury 4.0 model has been prompted to increase the digitization speed and agility of luxury businesses that make it possible to respond rapidly to shifts in demand and customer needs (Achille *et al.*, 2018). For example, for the very first time, luxury brands increasingly teamed up with e-commerce platform giants like Alibaba Tmao and Amazon to sell their products online (Deloitte, 2020). Nowadays, a “right digital strategy” differs for every luxury brand, including a high level of mobile presence, targeted use of social media to engage and influence customers, and considerable attention paid to rigorous digital performance metrics (Dauriz *et al.*, 2014). More and more digital platforms, devices, and advanced technologies such as virtual reality (VR), augmented reality (AR), and artificial intelligence (AI) promise significant transformation of customer needs and fuel opportunities for luxury marketing in the future (Chandon *et al.*, 2016; Holmqvist *et al.*, 2020; Jung *et al.*, 2021).

There’s no doubt that the marketing of luxury goods has become increasingly complex, and was initially slow to adapt to the digital revolution by considering the heritage and exclusivity character of the luxury industry (Kapferer, 2012) and by considering the multifaceted nature of luxury (Gurzki & Woisetschläger, 2017). In addition, recent studies find it harder than before to deliver luxury service and experience through digital tools while simultaneously meeting different expectations for customers in a digital environment (Wirtz *et al.*, 2020). A decade ago, scholars had already begun to study the challenges of luxury in the digital context and explore how luxury brands optimize their online presence (Okonkwo, 2010) and social media marketing (Kim & Ko, 2010). Even though luxury marketing has attracted a wide range of multidisciplinary studies, few have kept pace with the evolution of advanced digital technologies in luxury marketing. For instance, the bibliometric analysis by Gurzki and Woisetschläger (2017) and the literature review by Ko *et al.* (2019) outline an overview of the extant luxury literature regarding mapping luxury research landscape and a new definition of the luxury brand. A

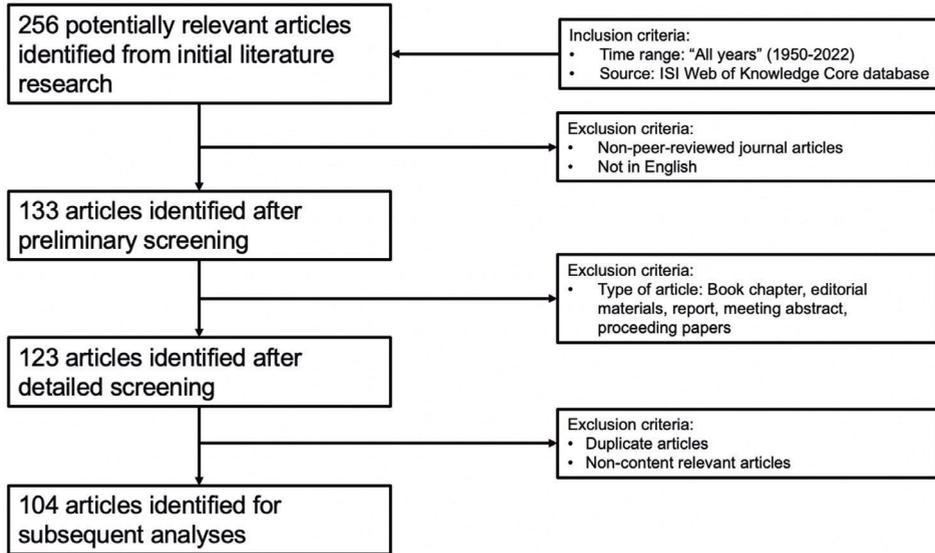
recent conceptual study by Holmqvist *et al.* (2020) builds propositions through literature reviews and empirical insights on digitization to extant luxury research, while mainly focusing on luxury services encounters. Against this backdrop, this review intends to identify key articles and the most influential scholars in the field in order to analyze emerging constructs and themes from prior studies and to complement related research with a systematic review of interdisciplinary topics.

2. Bibliometric citation analysis

2.1 Data collection

This paper employs data from the ISI Web of Knowledge database, where researchers can conduct a thorough citation search. Web of Science (WoS) is a subscription-based database that provides a scientific citation indexing service by searching term(s), journal(s), or both search term(s) and journal(s). As a basis, it enables a thorough investigation of academic works towards specific sub-fields (for example, Feng *et al.*, 2021; Gurzki & Woisetschlager, 2017). Additionally, its diverse data formats enable effortless processing and analysis of data with bibliometric software, providing greater efficiency and robustness. For instance, unlike some scholars who utilize multiple databases (e.g. Cavalcante *et al.*, 2021), we opt to make use of a single database that is sufficient for our analysis. This approach minimizes the risk of manual errors and eliminates unnecessary actions, ultimately leading to a more streamlined and efficient analysis process (Donthu *et al.*, 2021). “All years” in the WoS search covers publication dates between 1950 and 2022, and it also allows the year(s) or period(s) to be customized for different research goals. Following this search strategy, 104 journal articles were retrieved (see Figure 1). Publications from 14 different research areas are included in the sample, which is categorized by the ISI Web of Knowledge. Business & Economics (39 publications), Communication (9), Social Sciences Other Topics (6), Environmental Sciences Ecology (4), Geography (4), Arts Humanities Other Topics (3), Information Science Library Science (3), Psychology (3), and Art (2) are the research areas with the most publications relating to digital marketing in the luxury research (see Figure 2). Accordingly, we consider the WoS results to cover sufficient publications related to luxury digital marketing.

Figure 1. The steps of data collection and selection



Source: elaboration by the author.

Figure 2. Classification of Research Areas by selected publications.

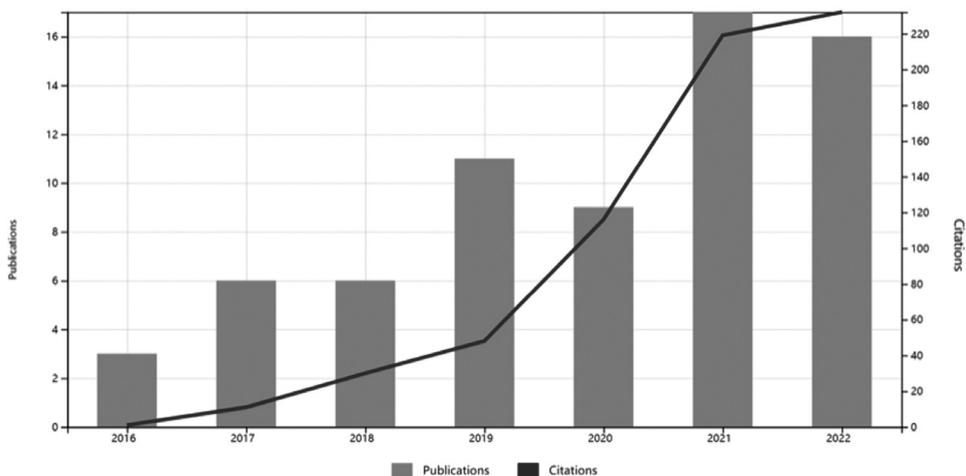


Source: elaboration by the author.

For these various disciplines of the luxury sphere, a broad search approach that optimizes coverage of pertinent publications is essential (Gurzki & Woisetschläger, 2017). The sample consists of publications between 2016 and 2022 (see Figure 2) that use the keywords “digital marketing” and “luxury” in the ISI Web of Knowledge Core collection (data retrieved October 21, 2022). In addition, Table 1 lists the top ten most cited articles on Digital marketing in luxury research (see Table 1). Chung *et al.* (2020), published in the *Journal of Business Research* was the most cited paper, while the top three most cited papers were all published in *Journal of Business Research*, demonstrating that *Journal of Business Research* is the most influential journal on this topic.

In Figure 3, the number of papers on digital marketing in luxury journals has steadily increased since 2016, and we notice a particular acceleration in both 2019 and 2021, while in recent years, only 2020 is likely to be reduced, due to the COVID-19 pandemic impact (see Figure 3).

Figure 3. Number of Publications and Citations on digital marketing in luxury research (1999-2022)



Source: elaboration by the author.

2.2 Method and tools used

Bibliometric analysis is an effective method for evaluating large quantities of bibliometric data to uncover emerging trends, identify areas for further exploration, prioritize research goals, and promote collaboration among scholars from different disciplines. VOSViewer was used in this study, which is free to download, constantly updated, and easy to construct maps in full detail based on bibliographic data connected by co-authorship, co-occurrence, citation, bibliographic coupling, or co-citation links (Van Eck & Waltman, 2022). The bibliometric software enables the citation analysis in a fairly pragmatic way (Donthu *et al.*, 2021), which is increasingly accepted in academic literature in recent years, such as marketing research (e.g. Backhaus *et al.*, 2011; Cavalcante *et al.*, 2021; Donthu *et al.*, 2020; Feng *et al.*, 2021). It can be seen that the combination of bibliometric analysis and literature review enables this study to mitigate the limitations of traditional literature review (e.g. interpretation bias) and to obtain insightful findings.

Table 1. Top ten most cited articles on digital marketing in luxury research

Authors	Title	Year	Journal	Citations
Kim & Ko	Do social media marketing activities enhance customer equity? An empirical study of luxury fashion brand	2012	Journal of Business Research	771
Cova & Pace	Brand community of convenience products: new forms of customer empowerment - the case "my Nutella The Community"	2006	European journal of marketing	422
Wu & Liang	Effect of experiential value on customer satisfaction with service encounters in luxury-hotel restaurants	2009	International Journal of Hospitality Management	363
Godey et al.	Social media marketing efforts of luxury brands: Influence on brand equity and consumer behavior	2016	Journal of Business Research	353
Wen et al.	Covid-19: potential effects on Chinese citizens' lifestyle and travel.	2020	Tourism Review	284
Kim & Laskowski	Toward an ontology-driven blockchain design for supply-chain provenance. Intelligent Systems in Accounting	2018	Finance and Management	271

Authors	Title	Year	Journal	Citations
Lee & Watkins	YouTube vloggers' influence on consumer luxury brand perceptions and intentions	2016	Journal of Business Research	247
Choi	Blockchain-technology-supported platforms for diamond authentication and certification in luxury supply chains	2019	Transportation Research Part E: Logistics and Transportation Review	178
Zhang & Nguyen	Magnetic digital microfluidics—a review	2017	Lab on a Chip	177
Chung et al.	Chatbot e-service and customer satisfaction regarding luxury brands	2020	Journal of Business Research	164
Baloglu & Pekcan	The website design and Internet site marketing practices of upscale and luxury hotels in Turkey	2006	Tourism management	163

Source: elaboration by the author.

3. Findings and analysis

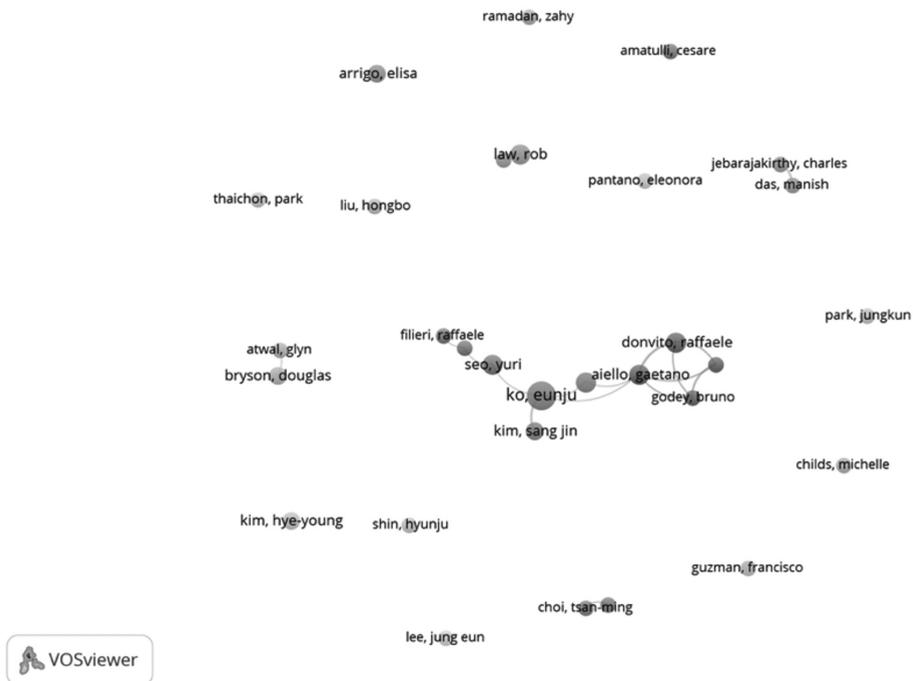
In this section, we will present four types of analysis, namely, co-authorship analysis, co-occurrence analysis, citation analysis, and co-citation analysis, together with the VOSViewer visualizations maps.

3.1 Co-authorship analysis

Co-authorship analysis shows the social interactions or relationships among authors and their affiliations (institutions, countries), as well as how these relationships have impacted the development of research disciplines (Donthu *et al.*, 2021; Van Eck & Waltman, 2022). There are 1464 authors who have publications in our database. We only consider authors who have three publications with 30 citations in order to create an insightful co-authorship network map. Thirty authors are able to meet this threshold, with Ko Eunju (10 papers) being the most productive author. The co-authorship map provided by VOSViewer for the 30 authors is displayed in Figure 4, which implies that the landscape of authors undertaking digital marketing research in the luxury sector is decentralized (see Figure 4). Therefore, future studies offer

plenty of options for scholars from different backgrounds to join the numerous existing clusters.

Figure 4. Co-authorship map by authors



Source: elaboration by the author.

According to the organization, the field of luxury research has published papers on digital marketing topics by authors from 807 organizations. Only institutions with more than five publications with a minimum citation of 50 were considered, and 18 universities met this criterion. Hong Kong Polytech University (17 publications), Yonsei University (13 publications), and University of Florence (11 publications) are the top three most productive institutions (see Figure 5).

In assessing the extent of international cooperation, we also consider which countries are working together to publish papers on digital marketing in luxury research. Only 20 countries reach the threshold of a minimum of 10 publications and 50 citations,

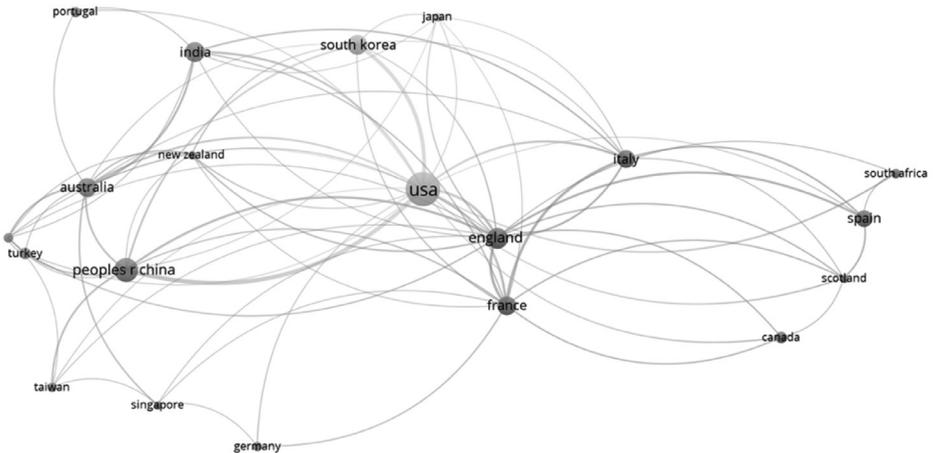
despite the fact that academics from 69 countries have published works in this specific field. As shown in Figure 6, the USA clearly leads this field, producing 145 publications, with China (70 publications), the UK (56 publications), and India (52) following. These top four co-authorship countries also lead four different clusters (see Figure 6).

Figure 5. Co-authorship map by organizations



Source: elaboration by the author.

Figure 6. Co-authorship map by countries



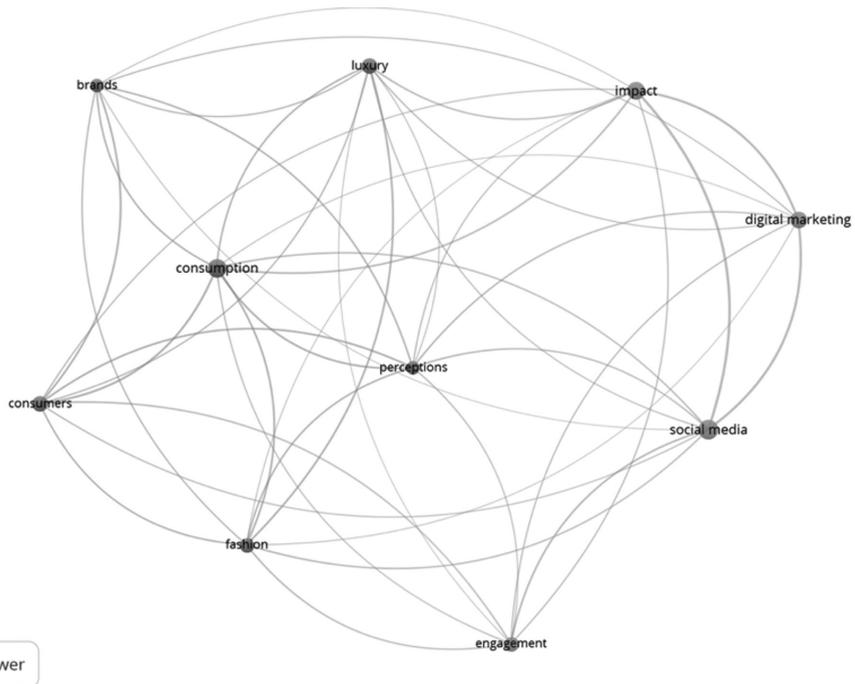
Source: elaboration by the author.

3.2 Co-occurrence analysis

Co-occurrence analysis presents the most frequently used terms and their relationships, as well as the key clusters and scholars' shared interests, to map research trends and current themes in the research field (Donthu *et al.*, 2021; Van Eck & Waltman, 2022). Figure 7 shows the top 10 keywords that are frequently used in selected papers, each of which has at least eight occurrences, indicating that they are strongly related to one another. The keywords with the most occurrences are "social media" (16 occurrences), followed by "consumption" (15 occurrences), "impact" (13 occurrences), "digital marketing" (12 occurrences), and "consumers" (11 occurrences). Furthermore, the two-colored clusters show that "social media" and "engagement" have a strong link in previous studies on digital marketing in luxury research. Therefore, we suggest that new research avenues regarding digital marketing in luxury sector could draw on advanced digital technologies or platforms

rather than mature concepts (i.e. social media) that have already been studied sufficiently in prior studies (see Figure 7).

Figure 7. Co-occurrence map by all keywords



Source: elaboration by the author.

3.3 Citation analysis

Citation refers to an analysis of the relationships among publications and the identification of the most influential publications in the topic-related disciplines for further detailed investigations (Donthu *et al.*, 2021; Van Eck & Waltman, 2022). We chose publications that have at least 100 citations, and 20 of the 598 articles we chose fit this criterion, ensuring that we don't include studies with little impact. The article by Kim & Ko (2012) has the most citations in our data set (771 citations) (see Table 1 & Figure 8), which is closely linked to the second and third most cited articles

by Cova & Pace (2006) (422 citations) and Wu & Liang (2009) (363 citations). Only Kim & Ko (2012), Godey *et al.* (2016), and Chung *et al.* (2020) are connected closely in the map that emphasizes digital marketing efforts (e.g. social media, AI chatbots) in luxury brands and customer relationship management. We can see the trend in this topic move from the focus on brand equity or customer equity of digital marketing efforts to improving the customer experience of digital services in luxury brand management.

Figure 8. Citation map by documents

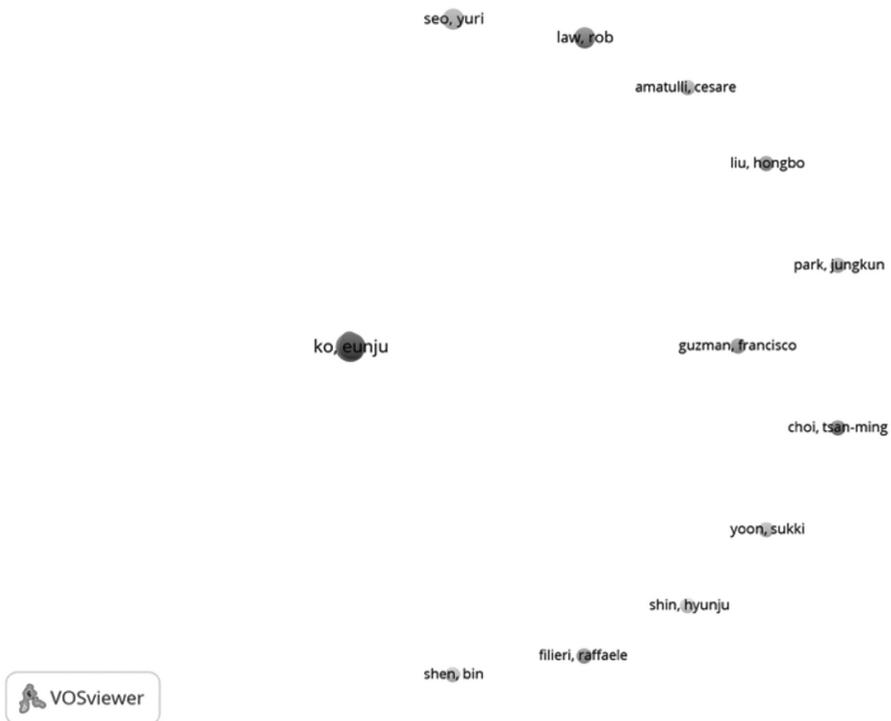


Source: elaboration by the author.

Figure 9 shows the most prolific author on this topic, Ko Eunju, who has 1103 citations with 10 publications, followed by Aiello Gaetano (551 citations with five publications) and Godey Bruno (503 citations with three publications). In this network, we set a minimum publication of three and a minimum citation of 50 times per author. Only 20 among the 1464 authors met this threshold. This result illustrates that Ko Eunju

is the key author in the largest cluster, which focuses on the social media marketing efforts of luxury brands. The top four most cited authors are also the authors of the most cited paper, “Chatbot e-service and customer satisfaction regarding luxury brands,” which they co-authored (see Figure 9).

Figure 9. Citation map by authors

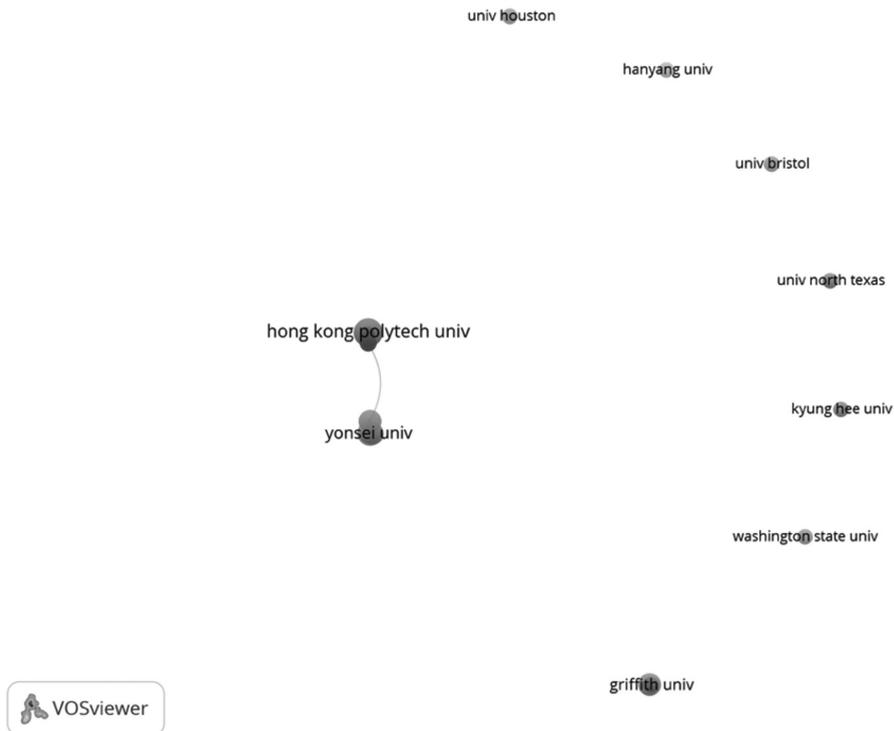


Source: elaboration by the author.

Next, we evaluated the connections between different institutions (807). The 18 universities shown on the map in Figure 10 are the outcome of our requirement that each university ought to have five or more articles and receive 50 or more citations. We can see that each cluster is both very scattered and not very concentrated. Meanwhile, the top three cited institutions are closely connected: University of Florence, with 617 citations of 11 publications, Hong Kong Polytech University, with

479 citations of 17 publications (which is the most productive organization), and Yonsei University, with 352 citations of 13 publications (see Figure 10).

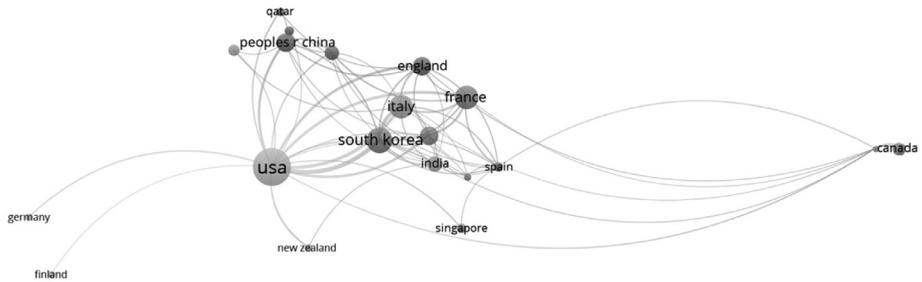
Figure 10. Citation map by organizations



Source: elaboration by the author.

In terms of citation analysis by countries, we set at least five papers and 100 citations of an author, with the result that 24 out of 69 countries met the threshold. Figure 11 only shows 22 connected items, instead of 24 items. USA has the most citations (3972 times) and most papers (145), followed by South Korea (1866 times with 48 papers), France (1532 times with 43 papers), and is the most productive followed by China (902 times with 70 papers), and Australia (905 times with 56 papers) (see Figure 11).

Figure 11. Citation map by countries (weights by citations)



Source: elaboration by the author.

In Figure 12, we require five publications and 100 citations per source; there are 14 that meet the thresholds of 277 sources. Obviously, *Journal of Business Research* (JBR) has been the leading role in this topic, which includes 37 publications with 2601 citations. *International Journal of Hospitality Management* and *European Journal of Marketing* are the second and third most cited sources, at 578 and 463 times with 12 and seven publications relating to this topic respectively. *Journal of Fashion Marketing and Management* (24 papers) and *Sustainability* (19) are the second and third most productive journals that draw significant attention to this field (see Figure 12).

Figure 12. Citation map by sources (weights by citations)



Source: elaboration by the author.

3.4 Co-citation analysis

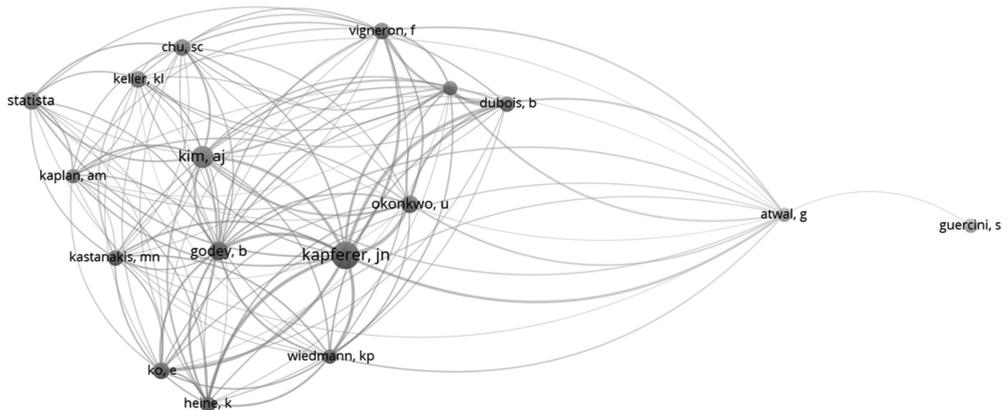
Co-citation analysis examines how frequently publications, authors, institutions, and journals are cited together, with the co-citation network presenting their relationships to identify research streams and foundational themes further (Donthu *et al.*, 2021; Van Eck & Waltman, 2022). VOSViewer provided 4413 cited references in total, while only 18 were retained since we specified that a reference must be cited at least six times. As shown in Figure 13, among the 18 retained articles, Kim & Ko (2012, 14 citations) (2010, 11 citations) and Godey *et al.* (2016) (12) are the top three papers with the most citations, and more interestingly, their topics all focus on social

media marketing influence in luxury brands (e.g. customer equity, brand equity and consumer behavior, customer relationship and purchase intention). Moreover, the publications in the other cluster are all connected by Kim & Ko (2012) and Godey *et al.* (2016) (see Figure 13).

Then, we further took into account the 3468 authors who are cited collectively in the referenced publications in our sample. Each author had to be cited at least 10 times in order for the co-citation analysis by authors to be valid, and 17 authors satisfied the condition. The top three most cited authors are Kapferer (2012; 37 times), Kim & Ko (2012; 25 times), and Godey *et al.* (2016; 17 times). Although Milanese *et al.* (2012) is not particularly strong related to most of the network, which is shown on Figure 14, his work regarding the digital luxury experience is connected to the discussion of digital marketing in luxury research topics by being co-cited with Atwal & Williams (2017) (see Figure 14).

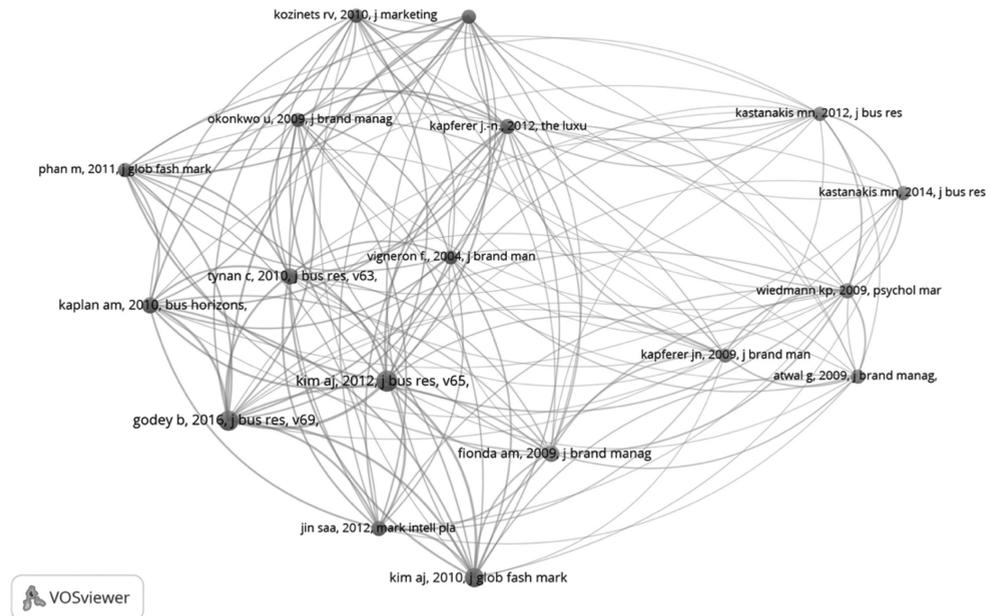
Last, we performed a co-citation analysis on the papers in our sample from the 2263 journals. There are 28 journals that have received at least 20 citations (see Figure 15).

Figure 13. Co-citation analysis by references



Source: elaboration by the author.

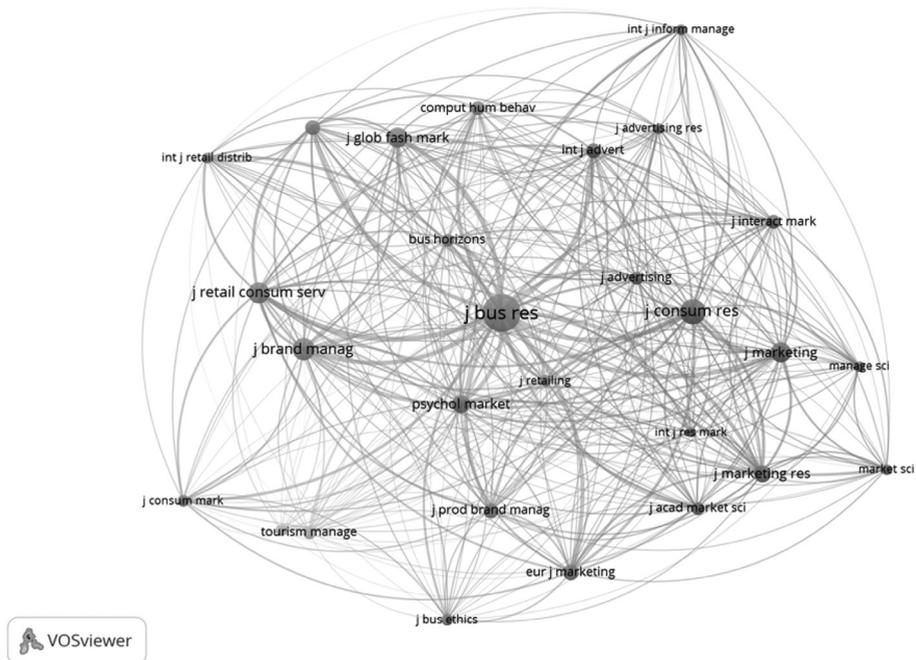
Figure 14. Co-citation analysis by authors



Source: elaboration by the author.

The network map in Figure 15 indicates that the top three most cited journals are *Journal of Business Research* (288), *Journal of Consumer Research* (131), and *Journal of Brand Management* (100). In addition, *Journal of Business Research* (8960) and *Journal of Consumer Research* (3455) are also the top two in total link strength, which measures how frequently one item is linked to other items (Van Eck & Waltman, 2022). It should be noted that the total strength of *Journal of Retailing and Consumer Services* is 3116, which is higher than *Journal of Brand Management* (2219). Last but not least, our data set extensively cites important tourism journals and non-marketing journals, such as *International Journal of Hospitality Management*, *Tourism Management*, *Computers in Human Behavior*, and *Lab on a Chip* (see Figure 15).

Figure 15. Co-citation analysis by sources



Source: elaboration by the author.

4. Conclusion

To sum up, we have observed a noticeable increase in academic publications discussing the intersection of “digital” and “luxury” within the field of marketing. Notably, there was a significant surge in publications during the years 2016 and 2021 (see Figure 3). It is possible that this trend can be attributed to the growing influence of social media marketing around 2016, which may have impacted emerging keywords in co-occurrence analysis (see Figure 7) and influential articles (see Table 1); and increased compensatory consumption or revenge spending following the pandemic quarantine may have accelerated this trend in 2021 (see Figure 15). In addition, both co-authorship and citation analysis illustrates that authors from the USA and South Korea are the most representative and

influential in this research area (see Figure 6 and Figure 11). Authors from Asian institutions such as Hong Kong Polytech University and Yonsei University have more productive scholars published papers regarding this topic (see Figure 5 and Figure 10). While the network of authors, organizations, and journals is still very scattered, we suggest that various research gaps and new research possibilities remain on the topic. It is important to acknowledge that while there are several academic journals that contain highly cited papers on this subject, JBR stands out as the leader in impactful research on the topic. This is evident from both Figure 12 and Figure 15. Following by *International Journal of Hospitality Management*, it is important to emphasize that the current focus within this field centers around customer experience and unconventional luxury management, which will be discussed in the next section.

5. Discussion

This paper uses a bibliographic review-based method to assess the current state of research on digital marketing in luxury research. By using VOSViewer, we complement ongoing insights that are not accessible through other methods (e.g. traditional interpretive approach or quantitative meta-analysis approach), and especially not through manual analysis based on researchers' specific interest and human limitations in identifying emerging publication patterns (Walsh & Renaud, 2017). The most active publishing countries and institutions, luxury research journals (notably those related to digital marketing), keyword-based subject trends, and the importance of publications from co-citation networks are all clearly displayed in the analysis maps. In addition, both bibliographic coupling analysis of documents and co-citation analysis of references underline the essential methodological processes and significant issues, which help researchers in revealing the field's theoretical pillars and current research trends. Specifically, the most influential work regarding digital marketing in luxury research addresses social media activities in luxury marketing efforts, which were investigated by Kim & Ko (2012) and Godey *et al.* (2016). In parallel, our findings also generate new perspectives on research gaps in this area and prospective research trends regarding emerging technologies and digitalization in the luxury industry. For example, Chung *et al.* (2020) explore the social media activities in luxury marketing efforts of AI chatbots in enhancing customer experiences and customer relationship management; two of the top ten most cited papers from our database, Kim & Laskowski (2018) and

Choi (2019) examine the use of blockchain technology for the authentication and certification of luxury products and optimizing luxury supply chain management regarding authenticity issues in luxury consumption and luxury retail efficiency; the recent study by Javornik *et al.* (2021) investigates luxury brands' digital strategies to incorporate augmented reality (AR) by delivering unique luxury attributes, extending the customer journey and enhancing the customer experience; in contrast, Jung *et al.*, (2021) highlight the potential negative impact of virtual reality (VR) communications in luxury marketing rather than the positive influences examined in previous luxury studies (e.g. hedonic or escapist experiences in digital-luxury interactions; see Holmqvist *et al.*, 2020). All of these inspire fruitful future topics of discussion and further development of the digital marketing and luxury brand management field.

Currently, the majority of research has focused on topics relating to social media, fashion, engagement, branding, and perceptions (see Table 1 and Figure 7). Furthermore, our analyses suggest that scholars are currently starting to focus on digital marketing in luxury hospitality (see Table 1, Figure 12, and Figure 15). Both citation and co-citation analysis by sources reveal that articles from *International Journal of Hospitality Management* are significantly related in the field (e.g. digital transformation in sales and marketing campaigns in luxury hotels, Lam & Law, 2019; digital menus in luxury hotel restaurants, Bonfanti *et al.*, 2021); In parallel, promising works on cutting-edge digital technology (e.g. blockchain technology, Berneis & Winkler, 2021; Oguntegbe *et al.*, 2022) applied to luxury research have emerged in other management sub-fields (e.g. economy, Sadowski *et al.*, 2021; supply chain, Kim & Laskowski, 2018), as well as in recent review papers to generate novel managerial implications (e.g. Arrigo, 2018; Varsha *et al.*, 2021). Our dataset also extends luxury to a broad view that considers unconventional luxury, such as batteries as a luxury item (Zhang & Nguyen, 2017) and smart homes based on luxury surveillance (Sadowski *et al.*, 2021). In line with the digital marketing innovation trend in luxury research, customers are moving from owning tangible luxuries to experiencing intangible, exclusive, and unique unconventional luxuries (Leban *et al.*, 2020).

Following the bibliometric analysis and discussion above, we have formulated future questions for each respective stream, which can be seen in Table 2. Firstly, social media marketing has garnered significant attention, as evidenced by the prevalence of relevant literature. To extend our understanding of the luxury

domain, the research could delve into unexplored connections between clusters, such as exploring cultural perspectives on luxury in different settings and across various social media platforms (e.g. RQ3, RQ5). Secondly, there is potential for research to deepen our understanding of clusters that are not yet fully comprehended, specifically with regard to the differences in interactions among customers, digital touchpoints, and retailers (e.g. RQ7, RQ13). Additionally, it could be worthwhile to investigate the negative impact of digital technologies on the luxury customer experience (e.g. RQ10). Thirdly, emerging research clusters such as new technologies like AI and blockchain present countless unexplored research opportunities (e.g. RQ12, RQ17) that could be further explored. Lastly, drawing on other fields, such as digital marketing, could be beneficial in identifying new trends (e.g. unconventional luxury product/service, RQ19-21) in the luxury segment and to contribute new definitions and perspectives.

In a nutshell, this paper contributes to digital marketing literature in luxury research through our bibliographic analysis of marketing academics' work in this field and aims to identify what crucial concerns linked to digital technologies merit further development (for future questions, see Table 2). A future in-depth analysis or empirical studies will be worthwhile to extend our investigations, and more review works based on other databases (e.g. Scopus, Google Scholar) will complement this study due to the limitation of data availability in a single database. Further research on all these topics is possible.

Table 2. Future research questions specified in research trends

Research Trends	Future Research Questions
Social media marketing	RQ1: How do social media marketing efforts contribute to luxury branding?
	RQ2: What, when and how do social media marketing activities apply in luxury marketing communications to positively engage customers?
	RQ3: What are the differences in marketing strategies between firm-related social media and customer-related social media?
	RQ4: What is the role of the social media influencer in digital marketing of luxury brands?
	RQ5: How do different cultures change social media marketing strategies for luxury brands?

Research Trends	Future Research Questions
Customer experience management	RQ6: What role does digital technology play in enhancing/diluting luxury experience?
	RQ7: How do luxury shopping experiences change through different interactions among customers, digital touch points and retailer?
	RQ8: What dimensions of luxury shopping experience have significant influence during the customer journey?
	RQ10: What are the negative influences of digital technologies on luxury marketing brand-customer communications? How can luxury brands manage these (new) customer experiences and the impact on non-digital luxury shopping experiences?
Customer relationship management	RQ11: How do digital technologies build/drive/maintain future luxury brand/customer relationships?
	RQ12: How can advanced technologies like AI empower digital marketing performance in strengthening customer relationships? In the short-term and/or in the long-term?
	RQ13: How can advanced technologies like AI co-create value in assisting human interactions in luxury boutiques?
	RQ14: How do digital-luxury brand/customer relationship management differ in terms of gender/culture/age? e.g. Do millennials deliberately engage with brands to show their personality and exclusive taste?
Luxury supply chain management	RQ15: How can digital technologies innovate in luxury supply chain management?
	RQ16: How do luxury brands cope with counterfeit products during luxury supply chain management in the digital environment?
	RQ17: How can luxury brands manage the cost efficiencies offered by digital technologies (e.g. blockchain platforms) for optimizing their supply chain?
	RQ18: How can digital technologies co-create value in luxury supply chain management? What is the different with non-luxury products?
Unconventional luxury marketing	RQ19: What is the new definition of luxury in the digital environment?
	RQ20: How do digital technologies change unconventional luxury branding strategies?
	RQ21: How does brand equity change when purchasing unconventional luxury products/services?

Source: elaboration by the author.



Esta obra se distribuye bajo una Licencia Creative Commons Atribución-NoComercial-CompartirIgual 4.0 Internacional.

— References

- Achille, A., Marchessou, S. & Rem, N. (2018). *Luxury in the age of digital Darwinism*. McKinsey.
- Arrigo, E. (2018). Social media marketing in luxury brands: A systematic literature review and implications for management research. *Management Research Review*. Vol. 41 No. 6, 657-679. <https://doi.org/10.1108/MRR-04-2017-0134>
- Atwal, G. & Williams, A. (2017). Luxury brand marketing – The experience is everything! In *Advances in luxury brand management*. Palgrave Macmillan, Cham, 43-57.
- Backhaus, K., Lügger, K. & Koch, M. (2011). The structure and evolution of business-to-business marketing: A citation and co-citation analysis. *Industrial Marketing Management*, 40 (6), 940-951.
- Berneis, M. & Winkler, H. (2021). Value proposition assessment of blockchain technology for luxury, food, and healthcare supply chains. *Logistics*, 5 (4), 85.
- Bonfanti, A., Vigolo, V. & Yfantidou, G. (2021). The impact of the Covid-19 pandemic on customer experience design: The hotel managers' perspective. *International Journal of Hospitality Management*, 94, 102871.
- Cavalcante, W. Q. D. F., Coelho, A. & Bairrada, C. M. (2021). Sustainability and tourism marketing: A bibliometric analysis of publications between 1997 and 2020 using VOSviewer software. *Sustainability*, 13 (9), 4987.
- Chandon, J. L., Laurent, G. & Valette-Florence, P. (2016). Pursuing the concept of luxury: Introduction to the JBR Special Issue on "Luxury Marketing from Tradition to Innovation". *Journal of Business Research*, 69 (1), 299-303.
- Choi, T. M. (2019). Blockchain-technology-supported platforms for diamond authentication and certification in luxury supply chains. *Transportation Research Part E: Logistics and Transportation Review*, 128, 17-29.
- Chung, M., Ko, E., Joung, H. & Kim, S. J. (2020). Chatbot e-service and customer satisfaction regarding luxury brands. *Journal of Business Research*, 117, 587-595.
- Cova, B. & Pace, S. (2006). Brand community of convenience products: new forms of customer empowerment—the case "my Nutella The Community". *European Journal of Marketing*, 40 (9-10): 1087-1105.
- Dauriz, L., Remy, N. & Sandri, N. (2014). *Luxury shopping in the digital age. Perspectives on retail and consumers goods*. McKinsey.
- Deloitte (2020). Global Powers of Luxury Goods The new age of fashion and luxury. <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/at/Documents/consumer-business/at-global-powers-luxury-goods-2020.pdf>
- Donthu, N., Kumar, S. & Pattnaik, D. (2020). Forty-five years of Journal of Business Research: A bibliometric analysis. *Journal of Business Research*, 109, 1-14.

- Donthu, N., Kumar, S., Mukherjee, D., Pandey, N. & Lim, W. M. (2021). How to conduct a bibliometric analysis: An overview and guidelines. *Journal of Business Research*, 133, 285-296.
- Feng, C. M., Park, A., Pitt, L., Kietzmann, J. & Northey, G. (2021). Artificial intelligence in marketing: A bibliographic perspective. *Australasian Marketing Journal*, 29 (3), 252-263.
- Godey, B., Manthiou, A., Pederzoli, D., Rokka, J., Aiello, G., Donvito, R. & Singh, R. (2016). Social media marketing efforts of luxury brands: Influence on brand equity and consumer behavior. *Journal of Business Research*, 69 (12), 5833-5841.
- Gurzki, H. & Woisetschläger, D. M. (2017). Mapping the luxury research landscape: A bibliometric citation analysis. *Journal of Business Research*, 77, 147-166.
- Holmqvist, J., Wirtz, J. & Fritze, M. P. (2020). Luxury in the digital age: A multi-actor service encounter perspective. *Journal of Business Research*, 121, 747-756.
- Javornik, A., Duffy, K., Rokka, J., Scholz, J., Nobbs, K., Motala, A. & Goldenberg, A. (2021). Strategic approaches to augmented reality deployment by luxury brands. *Journal of Business Research*, 136, 284-292.
- Jung, J., Yu, J., Seo, Y. & Ko, E. (2021). Consumer experiences of virtual reality: Insights from VR luxury brand fashion shows. *Journal of Business Research*, 130, 517-524.
- Kapferer, J. N. (2012). Abundant rarity: The key to luxury growth. *Business Horizons*, 55 (5), 453-462.
- Kim, A. J. & Ko, E. (2010). Impacts of luxury fashion brand's social media marketing on customer relationship and purchase intention. *Journal of Global Fashion Marketing*, 1 (3), 164-171.
- Kim, A. J. & Ko, E. (2012). Do social media marketing activities enhance customer equity? An empirical study of luxury fashion brand. *Journal of Business Research*, 65 (10), 1480-1486.
- Kim, H. M. & Laskowski, M. (2018). Toward an ontology-driven blockchain design for supply-chain provenance. *Intelligent Systems in Accounting, Finance and Management*, 25 (1), 18-27.
- Ko, E., Costello, J. P. & Taylor, C. R. (2019). What is a luxury brand? A new definition and review of the literature. *Journal of Business Research*, 99, 405-413.
- Lam, C. & Law, R. (2019). Readiness of upscale and luxury-branded hotels for digital transformation. *International Journal of Hospitality Management*, 79, 60-69.
- Leban, M., Seo, Y. & Voyer, B. G. (2020). Transformational effects of social media lurking practices on luxury consumption. *Journal of Business Research*, 116, 514-521.
- Milanesi, M., Guercini, S. & Runfola, A. (2022). Let's play! Gamification as a marketing tool to deliver a digital luxury experience. *Electronic Commerce Research*, 1-18.

- Oguntegbe, K. F., Di Paola, N. & Vona, R. (2022). Communicating responsible management and the role of blockchain technology: social media analytics for the luxury fashion supply chain. *The TQM Journal*. Vol 35, No. 2, 446-469.
- Okonkwo, U. (2010). *Luxury online. Styles, systems, strategies*. Palgrave Macmillan.
- Sadowski, J., Strengers, Y. & Kennedy, J. (2021). More work for Big Mother: Revaluing care and control in smart homes. *Environment and Planning A: Economy and Space*, <https://doi.org/10.1177/0308518X211022366>
- Van Eck, N.J. & Waltman, L. (2022). Manual for VOSviewer version 1.6.18. https://www.vosviewer.com/documentation/Manual_VOSviewer_1.6.18.pdf
- Varsha, P. S., Akter, S., Kumar, A., Gochhait, S. & Patagundi, B. (2021). The impact of artificial intelligence on branding: a bibliometric analysis (1982-2019). *Journal of Global Information Management* 29 (4), 221-246.
- Walsh, I. & Renaud, A. (2017). Reviewing the literature in the IS field: Two bibliometric techniques to guide readings and help the interpretation of the literature. *Systèmes d'Information et Management*, 22 (3), 4.
- Wirtz, J., Holmqvist, J. & Fritze, M. P. (2020). Luxury services. *Journal of Service Management*. Vol. 31 No. 4, pp. 665-691.
- Wu, C. H. J. & Liang, R. D. (2009). Effect of experiential value on customer satisfaction with service encounters in luxury-hotel restaurants. *International Journal of Hospitality Management*, 28(4), 586-593.
- Zhang, Y. & Nguyen, N. T. (2017). Magnetic digital microfluidics – a review. *Lab on a Chip*, 17 (6), 994-1008.

— About the author

Xin Song is a doctoral student in the Marketing department at Rennes School of Business in France. She graduated with an MBA in Luxury Management from Paris and Nice. Her current research focuses on the development of digital marketing and luxury management. Her research interests are digital marketing, social media marketing, business model, and business model innovation, especially in the context of the luxury industry. She is particularly interested in the business model innovation approach to how digital marketing can contribute to creating and capturing value for both firms and customers. She has developed work examining value drivers of social media business models through integrating an activity system perspective and social media marketing efforts, and this work has been funded in part by a grant from the research area – Business Value of Information Technology – G3D (Green, Digital & Demand-Driven Supply Chain Management) in RSB. Her work has appeared at leading marketing conferences, such as American Marketing Association (AMA) Summer/Winter Academic Conference and AMA Global Marketing SIG Conference.

xin.song@rennes-sb.com

<https://orcid.org/0009-0009-7284-0571>

Lineamientos para los autores

The Anáhuac Journal es una revista semestral de la Facultad de Economía y Negocios de la Universidad Anáhuac México.

The Anáhuac Journal recibe artículos inéditos que no se hayan publicado en ningún medio impreso o electrónico, ni que hayan sido postulados de forma simultánea para su publicación en otras revistas u órganos editoriales.

Los artículos deben ser producto de investigaciones y estudios con resultados originales en las siguientes líneas temáticas:

- | | |
|---------------------------------------|--------------------------|
| a) Derecho corporativo | g) Mercadotecnia |
| b) Gobierno corporativo | h) Economía y estrategia |
| c) Responsabilidad social empresarial | i) Finanzas y contaduría |
| d) Ética empresarial | j) Toma de decisiones |
| e) Liderazgo y dirección | k) Economía |
| f) Emprendimiento e innovación | l) Innovación |

— Sobre el proceso

1. *The Anáhuac Journal* utiliza el sistema de gestión editorial OJS (Open Journal Systems), de ahí que todos los manuscritos enviados por los autores deben ser ingresados en este sistema. Para ello, los autores necesitan registrarse y enviar sus artículos acompañados de lo siguiente:
 - Carta de originalidad. Todos los autores y coautores deben firmarla y otorgar sus datos.
https://www.anahuac.mx/mexico/files/Carta-de-originalidad_Revistas-Univ-Anahuac-Mexico.docx
 - Autorización para comunicación pública de obra literaria (artículo)
[https://www.anahuac.mx/mexico/files/Autorizacion %20para %20comunicacion %20publica %20de %20obra %20literaria_Revistas %20Univ %20Anahuac %20Mexico.docx](https://www.anahuac.mx/mexico/files/Autorizacion%20para%20comunicacion%20publica%20de%20obra%20literaria_Revistas%20Univ%20Anahuac%20Mexico.docx)
2. Los artículos se enviarán a dos árbitros, quienes determinarán en forma anónima: a) publicarlo sin cambios, b) publicarlo cuando se hayan realizado correcciones menores, c) publicarlo una vez que se haya efectuado una revisión a fondo o d) rechazarlo. En caso de discrepancia entre ambos resultados, el texto se enviará a un tercer árbitro, cuya decisión definirá su publicación. Los resultados del proceso de dictamen académico serán inapelables en todos los casos. Los trabajos enviados por académicos serán siempre sometidos a consideración de árbitros externos a su institución.
3. Los trabajos autorizados por los árbitros se publicarán en la revista y se notificará a sus autores sobre esta decisión en un plazo máximo de cuatro meses a partir de la recepción del documento.
4. La revista se reserva el derecho de hacer los cambios editoriales que considere pertinentes.

— Requisitos y aspectos formales para la presentación de los trabajos

Como parte del proceso de envío, los autores/as están obligados a comprobar que su envío satisfaga todos los elementos que se muestran a continuación. Se devolverá a los autores/as aquellos envíos que no cumplan estas directrices. Por políticas editoriales, todos los envíos deben hacerse en esta plataforma, por lo tanto, no se recibirán manuscritos enviados directamente a través de correo electrónico.

— Estructura mínima del trabajo:

- Formato WORD (formato.doc o .docx), tipografía Arial de 12 puntos, interlineado de 1.5 cm.
- La extensión máxima es de 25 hojas tamaño carta (215.9 x 279.4 mm). incluyendo tablas, figuras, referencias y apéndices.
- Los artículos pueden ser escritos en español o inglés y deben incluir el título y un resumen en ambos idiomas. En todos los casos, incluyendo los artículos en español, la calidad del estilo de la versión final es total responsabilidad del autor o autores.
- El resumen será de hasta 180 palabras; deberá incluir máximo 5 palabras clave y la clasificación JEL (Journal of Economic Literature), que puede descargarse de la siguiente liga: <https://www.aeaweb.org/econlit/jelCodes.php?view=jel>
- El título, resumen y palabras clave deben ir al comienzo del artículo, en ambos idiomas.
- Deberá incluir una introducción que refleje con claridad los antecedentes del trabajo, su desarrollo y conclusiones.
- Las notas de pie de página deberán estar en la hoja correspondiente y deberán usarse para aclarar conceptos o cuestiones editoriales, pero no para las referencias bibliográficas.
- Las referencias bibliográficas se harán según las normas de la APA 7.^a edición. No deben extenderse de modo innecesario y deberán aparecer completas en páginas separadas, ordenadas alfabéticamente y, para cada autor, en orden cronológico, del más antiguo al más reciente. Deben tener la información completa sobre la fuente respectiva, incluyendo el DOI (Digital Object Identifier) cuando esté disponible, y deben insertarse al final del artículo, antes de cualquier apéndice. Los autores deben asegurarse de que haya una correspondencia estricta entre los nombres y años reconocidos en el texto y aquellos listados en la bibliografía, es decir, todos los trabajos citados deberán aparecer en las referencias bibliográficas.
- Las referencias bibliográficas se harán según las normas de la APA 7.^a edición que establecen, entre otras, lo siguiente:

a) *Libros*: Autor (apellido e inicial del nombre). Año de publicación (entre paréntesis). Título del libro (en cursivas), número de edición (entre paréntesis y solo si se considera importante). Editorial.

Ejemplo: Castel, R. (1997). *Las metamorfosis de la cuestión social. Una crónica del asalariado* (1.^a ed.). Paidós.

Libro con más de un autor: Autor(es) (apellido e inicial del nombre). Año de publicación (entre paréntesis). Título del libro (en cursivas). Edición (entre paréntesis), Lugar de edición (:), Editorial: De Mattos, C. y Ducci, M.E. (2005). Santiago en la globalización: ¿una nueva ciudad? (2.^a ed.). Lom.

Ejemplo: De Mattos, C. y Ducci, M.E. (2005). *Santiago en la globalización: ¿una nueva ciudad?* (2.^a ed.). Lom.

Note que si el libro está escrito por 3 más autores, deberá indicarse con un *et al.* después del primer autor (del latín *et alia*, y otros).

Ejemplo: Dellanegra, G. *et al.* (1983). *Los países del Atlántico Sur: geopolítica de la Cuenca de la Plata*. Pleamar.

- b) Artículo de revista impresa: Apellido, inicial del nombre. Año de publicación (entre paréntesis). Título del artículo en redondas y entre comillas. Nombre de la revista (en cursivas), Volumen de la revista, número de edición (entre paréntesis), intervalo de páginas en el que se encuentra el artículo.

Ejemplo: Oszlak, O. (2009). «El Estado transversal». *Encrucijadas UBA*, 8 (26), 2-4.

- c) Artículo de revista en internet: Apellido, inicial del nombre. Año de publicación (entre paréntesis). Título del artículo (en redondas y entre comillas). Nombre de la revista (en cursivas). Volumen de la revista, número de edición (entre paréntesis). Página de internet. Ejemplo: Gadner, H. (1983). «La teoría de las inteligencias múltiples». *Revista Española de Investigación en Educación*, 9 (2). <http://urlinventada.es>

Cualquier otra fuente, como base de datos o enciclopedia en línea debe integrar datos detallados del texto citado: autor si lo hay, y si no, directamente el título del «texto entre comillas», año si lo hay y si no lo hay, colocar (s/f) (sin fecha). Y la dirección de internet después de punto.

En el caso de que el texto tenga DOI, incluirlo. Esta es la página para búsqueda de DOI: <http://search.crossref.org/?q=>

Ejemplo: Morey, C. C. *et al.* (2015). «The color-sharing bonus: Roles of perceptual organization and attentive processes in visual working memory». *Archives of Scientific Psychology*, 3, 18-29. <https://doi.org/10.1037/arc0000014>

- Las ilustraciones, fotografías, mapas, diagramas, dibujos, deben tener sus leyendas correspondientes, títulos, una numeración consecutiva, la fuente de donde se obtuvo la información (en caso de ser elaboración propia, hay que señalarlo de esa manera) y deben estar libres de derechos. En caso de imágenes, ilustraciones o dibujos deben estar en alta resolución (300 dpi); en caso de tablas y gráficas deberá enviarse aparte el archivo original en el que fueron creadas (excel, power point, etcétera).
- Los títulos de cuadros y gráficas deben realizarse en tablas de word o excel e ir secuenciados en números arábigos. El cuadro o gráfica debe llevar encabezado en letra negrita tipo Times New Roman y al centro. En la parte inferior debe anotarse la fuente con letra de 10 puntos. En los cuadros debe citarse la fuente (autor y año); con el siguiente formato: bordes (líneas) internos y sencillos, sin bordes izquierdo y derecho en los títulos de cada columna. Las gráficas con borde suave y las barras y líneas en tonos grises. OJO: las fuentes de tablas o gráficos que no sean elaboración propia deben también ir incluidos en las Referencias bibliográficas.
- Las pruebas matemáticas largas y tablas muy detalladas y extensas deberán estar en un apéndice o, en su caso, omitirse. Los autores deberán hacer un esfuerzo por explicar los resultados del significado de las pruebas matemáticas.
- Las ecuaciones deberán presentarse en líneas separadas y centradas. Deberán estar numeradas consecutivamente, en el margen derecho, usando números arábigos entre paréntesis.

- Información del autor(es): en la última página deberán incluirse los datos generales del autor (es): nombre completo, centro o departamento al que se encuentra(n) adscrito(s) laboralmente, dirección postal institucional, dirección de correo electrónico, orcid y un breve resumen de su experiencia académica (no mayor a 250 palabras).
- Los manuscritos deben ir acompañados de la Carta de originalidad y la Autorización para comunicación pública de obra literaria (artículo).

— Acerca de este sistema de publicación

Esta revista utiliza Open Journal Systems (<https://openjournalssystem.com>), que es un gestor de revistas de acceso abierto y un *software* desarrollado, financiado y distribuido de forma gratuita por el proyecto Public Knowledge Project sujeto a la Licencia General Pública de GNU.

Guidelines for authors

The Anáhuac Journal is a semiannual publication from the School of Business and Economics at Universidad Anáhuac Mexico.

The Anáhuac Journal receives unpublished articles that have not appeared in any print or electronic media, nor have been simultaneously proposed for publication in other journals or editorial entities.

Articles should come from research and studies, and offer original results in the following subject areas:

- | | |
|------------------------------------|---------------------------|
| a) Corporate law | g) Marketing |
| b) Corporate government | h) Economics and Strategy |
| c) Corporate social responsibility | i) Finance and Accounting |
| d) Corporate ethics | j) Decision making |
| e) Leadership and Management | k) Economics |
| f) Entrepreneurship and Innovation | l) Innovation |

— About the process

1. *The Anáhuac Journal* uses the OPJ (Open Journal Systems) editorial management system, and all manuscripts submitted shall be uploaded to this system. Authors are required to register and submit their articles along with:
 - Letter of Originality
All authors and co-authors sign it and provide its data.
<https://www.anahuac.mx/mexico/files/Statement%20of%20Originality.docx>
 - Authorization for public communication of literary works (article)
https://www.anahuac.mx/mexico/files/Authorization%20for%20public%20communication%20of%20literary%20work_Revistas%20Univ%20Anahuac%20Mexico.docx
2. Works are submitted to two judges, who will anonymously determine whether: a) to publish the work without changes, b) to publish the work with minor corrections, c) to publish the work after a complete review, or d) to reject the work. In the event the judges are not in agreement in their decision, the text will be sent to a third judge, whose decision will be final. All works submitted will be considered by judges not affiliated with the author's institution.
3. Accepted articles will be published in the journal and authors will be notified of this decision within four months from the submission of the original document.
4. The journal reserves the right to make the editorial changes it deems necessary.

— Requirements and formal aspects for submitting works

As part of the submission process, authors are required to confirm their article meets all the following elements. Submissions that do not meet these guidelines will be returned to the author. In accordance with editorial policies, all submissions shall be received through this platform; manuscripts that are sent directly by e-mail will not be received.

— Minimum structure of the work:

- WORD format (.doc or .docx), Arial Font, 12 points and 1.5 cm spacing.
- The maximum length is 25 pages letter size (215.9 x 279.4 mm), including tables, charts, references and appendices.
- Articles may be written in Spanish or English and should include title of the article and an abstract in both languages. In all cases, including articles in Spanish, the stylistic quality of the final version is the responsibility of the author or authors.
- Abstract of up to 180 words, which should include 5 keywords maximum and the JEL (Journal of Economic Literature) classification, which can be downloaded from: <https://www.aeaweb.org/econlit/jelCodes.php?view=jel>
- The title, abstract and keywords in Spanish and English should be placed at the beginning of the article.
- An introduction should be included that clearly reflects the work's background, development and conclusions.
- Footnotes should appear on the corresponding page and should not be used for bibliographical references.
- Bibliographical references should follow APA 7th ed. rules. They should not be extended unnecessarily, and should be complete and on separate pages, in alphabetical order, and each author should appear chronologically from the earliest to the most recent. They should have all the information for the corresponding source, including the DOI (Digital Object Identifier), when available, and they should be inserted at the end of the article, before any appendix. Authors should ensure that names and years that appear in the text and those listed in the bibliography match exactly that is, all the works cited in the text should appear in the bibliographical references.
- The bibliographical references should follow APA 7th ed. rules (briefly mentioned following, for further information, visit www.apastyle.org):

a) *Books*. Author (last name and initials). Year of publication (in brackets). Title of the book (in italics), edition (in brackets and only if important). Publisher. If there is no publisher, write [s.n.], from the Latin *sine nomine*, which means «without name».

Example: Castel, R. (1997). *Las metamorfosis de la cuestión social. Una crónica del asalariado* (1st ed.). Paidós.

Books that have more than one author: Author(s) (last name and initials). Year of publication (in brackets). Title of the book (in italics). number of edition (in brackets), Publisher.

Example: De Mattos, C. and Ducci, M.E. (2005). *Santiago en la globalización: ¿una nueva ciudad?* (2nd ed.). Lom.

Note that if the article or book is written by 3 authors or more, after the first author write *et al.*, from the Latin *et alia* (and others):

Example: Dellanegra, G. *et al.* (1983). *Los países del Atlántico Sur: geopolítica de la Cuenca de la Plata*. Pleamar.

- b) Article in a print publication: Last name, initials. Year of publication (in brackets). «Title of the article» (in quotation marks). Name of the publication (in italics), volume, issue (in brackets), pages on which the article appears.

Example: Oszlak, O. (2009). «El Estado transversal». *Encrucijadas UBA*, 8 (26), 2-4.

- c) Article published online: Last name, initials. Year of publication (in brackets). Title of the article (in quotation marks). Name of the publication (in italics). Volume, issue (in brackets), website.

Example: Gadner, H. (1983). «La teoría de las inteligencias múltiples.» *Revista Española de Investigación en Educación*, 9 (2). <http://urlinventada.es>

Any other source, such as a data base or online encyclopedia should include detailed data about the cited text: author (if any), if there is no author, write the title of the text, year (if any, in brackets; if there is no year, n/y), and the website address after the dot.

If the text has a DOI, please be sure to include it at the end of the reference. The DOI can be searched at: www.crossref.org

Example: Morey, C. C. *et al.* (2015). «The color-sharing bonus: Roles of perceptual organization and attentive processes in visual working memory.» *Archives of Scientific Psychology*, 3, 18-29. <https://doi.org/10.1037/arc0000014>

- Illustrations, photographs, maps, diagrams and drawings must have their corresponding legends, titles, sequential numbering, and the source of information (when created by the author, this should be indicated) and all images should be free of rights. Images, illustrations or drawings should be in high resolution (300 dpi); tables and charts should be sent separately in the original file in which they were created (Excel, Power Point, etc.).
- Titles of tables and charts should be made in Word or Excel tables with a numeric sequence in Arabic numbers. The heading for the table or chart should be centered and in Times New Roman. Sources should be in font size 10, at the bottom. Tables must cite their source (author and year). The format should be the following: internal and simple borders (lines), without left and right borders on the titles of each column. Charts should have a thin border, and bars and lines should have grey tones. NOTE: the sources for tables or charts that are not created by the author should also be included in the bibliographical references.
- Long mathematical proofs and highly detailed and long tables should be placed in an appendix, or left out. Authors should make an effort to explain the result of mathematical proofs.
- Equations should be presented on separate and centered lines. They should be numbered and sequenced, and the number placed in the right margin in Arabic numbers, in brackets.

- Author information: general information about the author(s) should be included on the last page: full name, center or department and/or university, zip code of the institution, e-mail address, orcid, and a summary of their academic experience (no more than 250 words).
- Manuscripts should be accompanied by the Letter of Originality and Authorization for public communication of literary works (article).

— About this publication system

This journal uses Open Journal Systems (<https://openjournalssystems.com>), an open access journal manager and a software developed, funded and distributed freely by the Public Knowledge Project subject to the GNU Public General License.