

Plataformas digitales y su regulación fiscal para 2020



DR. JAVIER ELIOTT OLMEDO CASTILLO

Director de la Firma AFC Consultores, S.C.

Asociado del Colegio de Contadores Públicos de Querétaro, A.C.

javier_eliott@hotmail.com

Síntesis

Si bien todavía es incipiente la regulación en materia de comercio electrónico en México, con la reforma fiscal vigente en este año se dan pasos para la creación de un régimen, en específico para personas físicas, el cual significa un cambio de paradigma en la manera de cobrar impuestos, pues se introducen nuevas bases para la fiscalización de esta actividad digital.

Introducción

El empleo de dispositivos electrónicos como computadoras, teléfonos inteligentes, tabletas y otros medios automatizados que permiten llevar a cabo la compra-venta de productos y servicios—ha revolucionado la manera de hacer negocios y ha posibilitado el surgimiento del *comercio electrónico*.¹ Esta práctica ha ido en aumento sobre todo por la accesibilidad, hoy en día existente, de las Tecnologías de la Información y la Comunicación (TIC), las cuales han rebasado los controles legales existentes en las distintas jurisdicciones a escala internacional, fenómeno que causa disputas por la forma de fiscalización de este tipo actividades, y que funcionan y producen efectos legales al mismo

tiempo en distintos países; además, es un tema controvertido, pues se debate y analiza cuáles son los órganos competentes para establecer los controles para imposición de gravámenes que surjan con motivo del comercio electrónico.²

En este contexto, México ha incorporado en su legislación fiscal disposiciones para regular la práctica del comercio electrónico; con la Reforma Fiscal de 2020 se introdujeron mecanismos para la imposición de gravámenes para los usuarios y proveedores de productos y servicios que utilicen dispositivos electrónicos, al celebrarse transacciones mercantiles que vienen a ser verdaderas novedades en la legislación



tributaria mexicana, todas ellas tendente a regular la economía digital. De manera específica se trata de modificaciones y adiciones en materia de Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto Sobre la Renta (ISR), disposiciones que serán objeto del presente artículo, no sin antes hacer una breve exposición sobre el concepto de economía digital, así como los antecedentes del uso de la tecnología en la legislación fiscal mexicana.

Economía digital

La Economía Digital (ED) hace referencia al auge de las Tecnologías de la Información y la Comunicación (TIC) y cómo estas influyen en la economía real, ofreciendo oportunidades de comunicación global que orillan a las empresas a idear nuevas estrategias para mejorar su competitividad,³ motivo por el cual ya no se considera como un área o brazo de la economía, sino parte integral de la misma.⁴

Este nuevo paradigma originó la necesidad de regular cómo se fiscalizarían los ingresos resultantes de la ED, dando paso a una seria controversia sobre cómo demostrar el nexo entre la persona u organización que ofrece un producto o servicio por medio de plataformas tecnológicas y el receptor de estos,

así como para imponer contribuciones sobre una actividad comercial si sus ingresos resultantes se generaron en su territorio o si el bien o servicio se proporcionaron dentro del mismo,⁵ pero fueron llevadas a cabo por medios digitales.

La tecnología en las disposiciones fiscales

El primer antecedente de regulación de los medios informáticos en la legislación mexicana es el de la Firma Electrónica, cuya primera aparición data del año 2000 para la celebración de actos civiles y mercantiles,⁶ la cual fue adoptada por el Servicio de Administración Tributaria (SAT) con la otrora "FEA" de 2003 (hoy certificado de *e.firma* o Firma Electrónica Avanzada), dispositivo que permitiría más tarde la emisión de comprobantes fiscales electrónicos o CFDI por medio de la plataforma del SAT.

Posteriormente, en 2014 se implementa el uso del Buzón Tributario y se incorpora dentro de las facultades de comprobación las revisiones electrónicas que ayudarían a optimizar los tiempos y modos de fiscalizar a los contribuyentes con ayuda de las TIC.

Reforma fiscal 2020 y los "impuestos digitales"

El uso del término "impuestos digitales" se disparó con la iniciativa de ley, presentada en octubre de 2018 en la Cámara de Diputados, con la que se pretendía cobrar un impuesto de 3% a las empresas que presten servicios digitales.⁷ Aunque dicha propuesta no se materializó; sin embargo, abrió la posibilidad para discutir la imposición de gravámenes a la economía digital, derivando en la reforma publicada el 9 de diciembre de 2019 en el *Diario Oficial de la Federación*, en la cual se incluye un nuevo régimen fiscal,⁸ por la cual se reformaron la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) y la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA) para regular lo concerniente al uso de Plataforma Digitales por Internet (PDI).

Regulación de las plataformas digitales para el 2020

Con la reforma fiscal para 2020 se sientan las bases para la imposición de gravámenes para la ED, derivada de las transacciones llevadas a cabo mediante el uso de PDI sustancialmente aplicable para ISR e IVA, así como para establecer derechos y obligaciones de los sujetos de la ED, que son las personas físicas con actividad empresarial que presten u ofrezcan servicios por medio de PDI; las plataformas (personas morales residentes en México o en el extranjero con o sin establecimiento permanente en el país) y los clientes o usuarios de los servicios.

Los cambios implementados a partir de 2020 en materia de ISR están dirigidos principalmente a las personas físicas oferentes de productos o servicios por medio de PDI, pero no a las mencionadas plataformas, lo cual es importante resaltar dado que la discusión sobre los llamados “impuestos digitales” surgió de la gran tasa de elusión a escala mundial que se atribuye a las grandes corporaciones de medios digitales, como *Google* o *Amazon*. Este tipo de plataformas solo estarán obligadas a trasladar el IVA generado por la prestación de servicios digitales y fungirán como obligados solidarios en su calidad de retenedores de las personas físicas con actividad empresarial que usen sus servidores para ofrecer productos o servicios.

Obligaciones de retenedores y personas físicas

Las principales obligaciones que tendrán las PDI a partir de este año serán:

- > Inscribirse como en el RFC y tramitar su *e.firma*;
- > Mencionar y cobrar el IVA junto con el precio de sus servicios, en forma expresa y por separado;
- > Llevar un registro de los receptores de sus servicios;
- > Proporcionar trimestralmente al SAT el número de operaciones realizadas con receptores ubicados en territorio nacional, clasificado por tipo de servicios y su precio, así como información personal sobre los prestadores de servicios, esta última se presentará mensualmente;
- > Proporcionar vía electrónica a los receptores un comprobante de pago con el IVA trasladado por separado;
- > Designar un representante legal y un domicilio para efectos de notificación.⁹

Adicionalmente, las PDI que ofrezcan servicios de intermediación entre terceros (como *Mercado Libre*) deberán publicar en su página web o medio similar, expresamente y por separado, el IVA que corresponda a los servicios ofrecidos por las personas físicas, así como proporcionar CFDI con el IVA retenido a los usuarios o clientes finales; en este caso, la retención será de 50% del IVA, salvo que las personas físicas no les proporcionen su RFC, supuesto que se retendrá el total del impuesto.¹⁰ Esta omisión también se sanciona con el incremento del ISR a la tasa de 20%.¹¹

En cuanto a la tasa de ISR a pagar por parte de las personas físicas que presten los servicios por medio de

Con la reforma fiscal de 2020 se introdujeron mecanismos para la imposición de gravámenes para los usuarios y proveedores de productos y servicios que utilicen dispositivos electrónicos

PDI, esta será progresiva y dependerá del servicio ofrecido; de 2 a 8% por transporte de pasajeros y entrega de bienes; de 2 a 10% por servicios de hospedajes; y de 0.4 a 5.4% por enajenación de bienes y prestación de otros servicios.¹² Por regla general, el impuesto retenido conforme a las tasas anteriores, así como la del IVA, se considerarán pagos provisionales, pero las personas físicas podrán optar por considerarlo definitivo conforme a los artículos 18-M de la LIVA y 113-B de la LISR cuando sus ingresos del ejercicio no superen los trescientos mil pesos y no tengan otros tipos de ingresos (salvo los de salarios e intereses).

En todos los casos, las personas físicas que ofrezcan los servicios por medio de PDI que sirvan como intermediarios, deberán ofertar el precio de sus servicios con el IVA que corresponda, de forma expresa y por separado.

El nexo entre los servicios prestados por medio de PDI y la potestad impositiva

De conformidad con el artículo 16, párrafo cuarto de la LIVA, cuando una PDI residente en el extranjero no cuente con establecimiento en México, se

considerará que el servicio se presta en territorio nacional cuando en el mismo se encuentre el receptor (usuario o cliente), lo que justifica el *nexus* para efectos de la imposición a entidades sin presencia física en el país, discutido en el Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, conocida como BEPS por sus siglas en inglés. Dicha presencia en territorio mexicano del receptor del servicio se acredita con los siguientes supuestos:

- a) Que el receptor haya proporcionado al prestador del servicio un domicilio ubicado en el país o un número telefónico con clave de México;
- b) Que el receptor realice el pago del servicio mediante un intermediario ubicado en territorio nacional; o
- c) Que la dirección IP del dispositivo electrónico del receptor corresponda a una ubicación dentro del territorio nacional.¹³

Con esta medida se adopta el *principio de fuente* de la riqueza, con el que los partidarios de este principio han justificado la fiscalización de los contribuyentes, de acuerdo con el lugar donde se generan los beneficios económicos.¹⁴

Exclusión del RIF por ingresos por medio de PDI

El artículo 113-A de la LISR dispone que los sujetos de dicho impuesto por servicios prestados por medio de PDI serán personas físicas con actividad empresarial, excluyendo al Régimen de Incorporación Fiscal de dicho gravamen. Sin embargo, esto no significa la eliminación del RIF o que los sujetos de este impuesto deban migrar de régimen, sino que los ingresos obtenidos conforme a la Sección III adicionada deberán pagarse conforme al régimen supletorio de la Sección I mediante la retención que les hagan las PDI.

Conclusión

Con la reforma publicada el 9 de diciembre de 2019 en el *Diario Oficial de la Federación* nace un nuevo paradigma para la fiscalización de las personas que realizan actos de comercio por medio de Internet, lo que representará un reto de adaptación de los sujetos obligados (personas físicas y plataformas digitales) para empezar a cumplir con sus nuevas obligaciones a partir del mes de julio de 2020.¹⁵

Aunque la discusión de los llamados *impuestos digitales* se originó por las altas tasas de elusión fiscal de las grandes empresas digitales, con las adiciones

publicadas en materia de ISR solo se grava de forma real a las personas que comercializan por medio de PDI y no así del todo a las empresas tecnológicas, mismo caso en materia de IVA que tendrá que ser soportado por los usuarios o receptores finales del servicio (consumidores), por lo que la fiscalización de PDI queda pendiente, pese a todas las disputas de Derecho Tributario Internacional que siguen tratando el tema de la imposición de empresas sin presencia física en determinado país. ☞

- 1 The Advisory Committee on Electronic Commerce of Canada, *Electronic Commerce and Canada's Tax Administration. A Report to the Minister of National Revenue*, abril de 1998, p. 13. <<http://www.rc.gc.ca/ecommerce/>>. En Calderón Medina, D. (2010). *Comercio electrónico. Una perspectiva tributaria mexicana*. México: IMCP, p. 33.
- 2 De Miguel Asensio, P. A. (2005). *Derecho del comercio electrónico*. México: Porrúa, p. 5.
- 3 González, J. C. (2014). "Economía digital". En Mochón, F. y González, J. C. (Coords.). *Economía digital. Curso mooc*. México: Alfaomega, p. 1.
- 4 Comisión Económica para América Latina y el Caribe (2019). *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe, 2019* (LC/PUB.2019/8-P). Santiago: CEPAL, p. 47. Disponible en: <https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/44516/1/S1900075_es.pdf>.
- 5 Katz, R. (2015). *El ecosistema y la economía digital en América Latina*. Madrid: Fundación Telefónica, p. 192.
- 6 Vargas García, S. (2013). *Algunos comentarios sobre el comercio electrónico y la corrección pública en México* (2a. ed.). México: Porrúa, p. 80.
- 7 Riquelme, R. (2018, 15 de octubre). "¿Qué es el impuesto digital propuesto por legisladores en México?" *El Economista*. Disponible en: <<https://www.eleconomista.com.mx/tecnologia/Que-es-el-impuesto-digital-propuesto-por-legisladores-en-Mexico-20181015-0034.html>>. Consultado el 12 de febrero de 2020.
- 8 A partir del 1 de junio de 2020 se adicionará la Sección III del Capítulo II del Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta "De los ingresos por la enajenación de bienes o la prestación de servicios a través de Internet, mediante plataformas tecnológicas aplicaciones informáticas y similares". Artículos 113-A al 113-C D.T. 2020 2-III.
- 9 Cfr. Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión (2019). Ley del Impuesto al Valor Agregado. Artículos 18-D y 18-J. Disponible en: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/77_091219.pdf>. Consultados el 12 de febrero de 2020.
- 10 *Ibidem*, artículo 18-J, fracción II, inciso a.
- 11 Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión (2019). Ley del Impuesto Sobre la Renta. Artículo 113-C, fracción IV. Disponible en: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR_091219.pdf>. Consultado el 12 de febrero de 2020.
- 12 *Ibidem*, artículo 113-A, tercer párrafo.
- 13 Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión (2019). Ley del Impuesto al Valor Agregado. Artículo 18-C. Disponible en: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/77_091219.pdf>. Consultado el 12 de febrero de 2020.
- 14 Calderón Medina, D. (2010). *Comercio electrónico. Una perspectiva tributaria mexicana*. México: IMCP, p. 126.
- 15 Reuters (2020, 3 de enero). "SHCP extiende plazo para que empresas empiecen a pagar impuesto digital". *El Economista*. Disponible en: <<https://www.eleconomista.com.mx/economia/SHCP-extiende-plazo-para-que-empresas-empiecen-a-pagar-impuesto-digital-20200103-0011.html>>. Consultado el 13 de febrero de 2020.

Fuente consultada

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (2014). *Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital. Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios*. Disponible en: <<https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf>>. Consultado el 13 de febrero de 2020.