

EL IVA EN MÉXICO Y SU ADECUACIÓN A ESTÁNDARES INTERNACIONALES **VAT IN MEXICO AND ITS ADEQUACY TO INTERNATIONAL STANDARDS**

Melissa De la Cruz Domínguez¹

Freddy Alberto Priego Álvarez²

RESUMEN: Esta investigación examina la influencia de las recomendaciones elaboradas por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) para la Acción 1 del Plan de Acción *BEPS*, en el diseño de la legislación tributaria mexicana, en especial, sobre su incorporación en la Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado (LIVA). Por ende, primero se proporciona el contexto del Plan de Acción *BEPS* para un mayor entendimiento del origen de la Acción a estudiar, luego se precisan los desafíos fiscales de la economía digital en materia de imposición indirecta fijados por la OCDE y aquellos que son solventados por la LIVA, se recopilan las medidas y opciones recomendadas para hacerles frente, en seguida de su relación con las modificaciones realizadas a la Ley en cuestión y finalmente, se identifican los posibles aciertos y desaciertos de los cambios introducción por México a la luz del análisis elaborado por ese organismos internacional.

ABSTRACT: This research examines the influence of the recommendations made by the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) for Action 1 of the BEPS Project, in the design of Mexican tax legislation, especially concerning its incorporation into the Law on the Value-Added Tax. As a result, the context of the BEPS Action Plan is provided first for a better understanding of the origin of the Action to be studied, then the fiscal challenges of the digital economy in terms of indirect taxation set by the OECD and those that are solved by the Law, the recommended measures and options to face them are compiled, followed by their relations with the modifications made to the Law under consideration and finally, the possible successes and mistakes of the changes introduced by Mexico are identified in light of the analysis carried out by that international organization.

PALABRAS CLAVES: IVA, plan de acción *BEPS*, economía digital, reforma tributaria 2020.

KEYWORDS: VAT, Action Plan BEPS, Digital economy, Tax reform 2020.

SUMARIO: Introducción, I. El Plan de Acción *BEPS*, II. La Acción 1: los desafíos de la economía digital, III. Las medidas propuestas por la OCDE y su trascendencia en México, IV.

¹ Egresada de la Licenciatura en Derecho de la Universidad Juárez Autónoma de Tabasco, melissadlcruz2@gmail.com

² Doctor en Derecho Financiero y Tributario por la Universidad de Salamanca, España, Sobresaliente Cum Laude. Profesor Titular de Derecho Fiscal en la Universidad Juárez Autónoma de Tabasco.

Modificaciones a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, V. De los servicios de intermediación, Conclusiones, Bibliografía.

INTRODUCCIÓN

Con el objetivo de armonizar las leyes nacionales acorde a los estándares internacionales establecidos por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), se realizaron importantes cambios a la normatividad tributaria mexicana, los cuales no solo repercuten en la economía del país, sino también para hacer frente a los desafíos que enfrenta el mundo entero ante la transformación digital de actividades tradicionales que afecta gravemente los niveles de recaudación tributaria de países en desarrollo.

Lo anterior, es fruto de las obligaciones adquiridas por México, como miembro de la OCDE y del G20; así como participante activo del Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (*BEPS* por sus siglas en inglés) publicado en julio de 2013. Este se integra por 15 áreas estratégicas destinadas a mejorar la coherencia de la normativa tributaria internacional, garantizar una fiscalidad más transparente y más importante, para abordar la evasión fiscal, cuya práctica se ha visto favorecida gracias a los efectos de la globalización y la economía digital. Como medio de combate para cada área o acción, la OCDE realiza recomendaciones técnicas para que, en su caso, se realicen las adecuaciones necesarias en las legislaciones domésticas de los países miembros, y es la Acción 1 que se ocupa del tema de economía digital.

De suerte que, bajo el argumento de mayor recaudación, fomento de la formalidad y proporcionar un campo de igualdad entre proveedores extranjeros y nacionales, el 09 de diciembre de 2019 se publicó en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el "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"³. Mediante ese decreto México introdujo al plano nacional un número significativo de Acciones, entre ellas la Acción 1, por lo que en materia del Impuesto al Valor Agregado -IVA, a partir de ahora-, se destaca la actualización de la legislación para abordar los desafíos que plantea la economía digital, con la inclusión de los servicios digitales prestados por residentes extranjeros y los mecanismos de recaudo para estos.

En tal sentido, este trabajo pretende responder la siguiente pregunta: ¿las modificaciones a la Ley de IVA, en relación a servicios digitales están en concordancia con las recomendaciones de la Acción 1 del Plan *BEPS*? La respuesta se basa principalmente en la revisión de los informes

³ Disponible en: https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5581292&fecha=09/12/2019

realizados por la OCDE para la Acción 1 del proyecto BEPS, así como los referentes a la recaudación del IVA, fundamentales para la recopilación de las medidas recomendadas; y en torno a las modificaciones realizadas a Ley del Impuesto al Valor Agregado introducidos en la Reforma Tributaria de 2020.

A partir de la observación de los documentos mencionados, se pretende generar una aproximación para futuros análisis, al mismo tiempo que se proporciona un panorama general que nos permitirá identificar los aciertos y desaciertos de las modificaciones realizadas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado al margen de las medidas propuestas por la OCDE, dado que tienen el objetivo de minimizar los riesgos que acarrea el implementar medidas unilaterales para regular actividades propias de la economía digital, cuando estas actividades ocasionan repercusiones mundiales por la interacción de los regímenes tributarios. Es de suma importancia que en el ámbito nacional se reflexione en el sentido de observar si la Reforma en cuestión, es una incorporación acertada a fin de cumplir con los estándares internacionales y obligaciones de nuestro país como miembro del Plan de Acción *BEPS*.

I. EL PLAN DE ACCION BEPS

La globalización, en conjunto con sus ingredientes principales: el comercio internacional, la migración y las finanzas globalizadas⁴, han transformado la economía mundial al integrar los mercados nacionales, generando el auge de las empresas multinacionales quienes, a su vez, buscan formas de operar de manera que logren esquivar o minimizar sus obligaciones tributarias en los distintos países en los que realizan sus actividades. A esas tácticas se les conoce como prácticas *BEPS* y concretamente se refieren a la planificación fiscal agresiva que esas empresas realizan, en las que aprovechan los vacíos en la interacción de regímenes fiscales nacionales, producto de una economía globalizada. Aunado a la rápida evolución de las Tecnologías de la Información y Comunicación (TICs), se facilitó y, en consecuencia, se incrementó su uso ocasionando la erosión de la base imponible de algunos países, mientras que otros se ven beneficiados por la reubicación de las ganancias y operaciones de esas empresas.

Ante ese contexto y de la mano de una fuerte crisis económica que comenzó en 2007, los países desarrollados se preocuparon al percatarse de que empresas multinacionales no tributaban en sus haciendas públicas, puesto que en ese momento la recaudación de impuestos tomo mayor importancia. Sin embargo, estos países no contaban con las

⁴ Huwart, Jean-Yves & Verdier, Loïc, "Globalización económica. Orígenes y consecuencias, Esenciales OCDE". *OECD Publishing*, París, 2015, DOI: <https://doi.org/10.1787/9789264226272-es>

disposiciones legales internacionales para someterlas a tributación a causa de que las operaciones de ese tipo de empresas se efectúan en una multitud de jurisdicciones, haciendo difícil identificar con exactitud donde se genera la fuente de riqueza como el país con derecho a imposición. Entonces, el causante BEPS entonces no solo surge por las prácticas artificiales de empresas multinacionales, sino por diversos factores como: la descoordinación de las normas internas de alcance transfronterizo, los estándares internacionales que no siempre siguen el ritmo de evolución del entorno empresarial y, por último, una escasez de datos e información⁵.

Es así que, en 2012 los miembros de G20 al considerar que el multilateralismo era el mejor recurso para resolver los problemas de la actual economía mundial, solicitaron a la OCDE que abordara la problemática, con el objetivo de encontrar soluciones coordinadas entre los países. El trabajo culminó con la publicación del "Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios" en julio de 2013, el cual tiene por objetivo "actualizar las normas para alinearlas con el avance de la economía global, garantizando que los beneficios sean gravados allá donde se realicen las actividades económicas y en donde se esté creando valor"⁶.

Como lo expresa Bonilla Montoya, el Plan de Acción BEPS es un proyecto de reconstrucción del sistema tributario internacional, que inició debido a que "la normativa actual ha revelado debilidades que crean oportunidades para la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, situación que se relaciona con aquellas normas fiscales que producen, o bien una doble exención, o bien una imposición inferior a la ordinaria"⁷. En gran parte porque las normas internacionales en materia tributaria se crearon en una época en la que no se vislumbraban los avances tecnológicos actuales que repercuten en la economía y en las formas de comercio.

En suma, para llevar a cabo una reforma integral, coherente y coordinada de la normativa tributaria internacional⁸ y solucionar los problemas actuales, en las 15 Acciones⁹ identificadas

⁵ OCDE, *Resumen Informativo, Informes Finales 2015, Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumen-informativo.pdf>, p. 3.

⁶ *Idem*

⁷ Bonilla Montoya, Lisbeth E. "Análisis de las acciones BEPS, su aplicación en Colombia y su inclusión al sistema tributario". *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, Colombia, núm. 76, mayo 2017, pp. 157-198, <https://revistaicdt.icdt.co/revista-76/>

⁸ Garrigues (coord.). *Plan de Acción BEPS: una reflexión obligada*. Madrid, Fundación Impuestos y Competitividad, 2017, <http://www.fundacionic.com/wp-content/uploads/2017/06/LIBRO-PLAN-DE-ACCION-BEPS.pdf>, p. 13.

⁹ Acción 1. Abordar los retos de la economía digital para la imposición, Acción 2. Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos, Acción 3. Refuerzo de la normatividad sobre CFC, Acción 4. Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros, Acción 5. Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia, Acción 6. Impedir la utilización abusiva de convenio, Acción 7. Impedir la elusión artificiosa del estatuto de EP, Acciones 8, 9 y 10. Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor, Acción 11. Establecer metodologías para la recopilación y el análisis de datos sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y sobre las acciones para enfrentarse a ella, Acción 12. Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva, Acción 13. Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia, Acción 14. Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias y Acción 15. Desarrollar un instrumento multilateral.

en el Plan, se establecen medidas y recomendaciones técnicas para que los países ajusten sus legislaciones tributarias. Mismas que son discutidas por todos los países miembros y no miembros¹⁰ en el seno de la OCDE y que, una vez aprobadas, son publicadas a través de informes dirigidos para cada una de las Acciones, el primer paquete definitivo se presentó el 5 de octubre de 2015.

II. ACCIÓN 1: LOS DESAFÍOS FISCALES DE LA ECONOMÍA DIGITAL

El primer trabajo definitivo elaborado por la OCDE para la Acción 1 del Plan de Acción *BEPS*, es el Informe Final de 2015 en el que identifica uno de los principales escenarios que erosionan la base gravable de los países: el progreso de la digitalización en la economía, que tiene como efecto la desterritorialización y desmaterialización de las actividades comerciales que se realiza a través del *internet*; y que acarrea nuevos modelos de negocios, así como nuevos desafíos fiscales internacionales. Tal situación ha dado paso a un fenómeno conocido como *Economía Digital*, entiéndase esta, según la OCDE como el resultado de un proceso transformador llevado por la tecnología de la información y la comunicación (TIC), cuya revolución ha abaratado y potenciado las tecnologías, al tiempo que las ha estandarizado ampliamente, mejorando así los procesos comerciales e impulsando la innovación en todos los sectores de la economía¹¹.

Ahora bien, el comercio electrónico, como uno de los nuevos modelos originados a partir del desarrollo de la economía digital (además de las tiendas de aplicaciones, publicidad en línea, computación en la nube, plataformas participativas en red, entre otras), cuenta con una variedad de transacciones, las cuales se pueden clasificar de acuerdo a las partes que interactúan. Conforme a los criterios de ese Organismo Internacional¹², estos son los siguientes:

- a) *Business-to-Business (B2B)* es aquel que se da cuando una empresa vende productos y servicios a otra empresa, el cual representa la mayoría de las transacciones que se realizan e incluyen: servicios logísticos, proveedores de servicios de aplicaciones, funciones de soporte para comercio electrónico, servicios de gestión de contenido, entre otros;
- b) *Business-to-Consumer (B2C)* es el comercio entre empresa y consumidor final, cuando este último actúa en un contexto ajeno a su profesión. Los bienes o servicios

¹⁰ Siempre que formen parte del Marco Inclusivo sobre la Implementación de las Medidas *BEPS*.

¹¹ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, "Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project", *OECD Publishing*, Paris, 2015, DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>, Párr. 363.

¹² *Ibidem*, pp. 55 y 56

comercializados pueden ser tangibles (cuando tienen un soporte material o físico) o intangibles (cuando su existencia se limita a un formato electrónico) y por último,

c) *Consumer-to-Consumer (C2C)* hace referencia al intercambio entre consumidores a través de plataformas en las que empresas actúan como intermediarios.

Cabe mencionar que, en el Informe Final de 2015 la OCDE, por un lado, realiza la distinción de los desafíos fiscales concernientes a prácticas *BEPS* y que provienen de transacciones *B2B*, atendidos como problemas *BEPS* en el contexto de la economía digital, ya que "si bien la economía digital o sus modelos de negocio no generan problemas *BEPS* exclusivos y aislados, algunas de sus características principales exacerban los riesgos de prácticas elusivas en este ámbito"¹³. Por otro lado, plantea una serie de desafíos más amplios de la economía digital en materia de política fiscal en los que aborda lo referente a las transacciones *B2C*, sin realizar alguna mención sobre las transacciones *C2C*, que por el momento no afronta.

Pese a que en las tres modalidades surgen desafíos fiscales, la mayor problemática en la recaudación del IVA en el contexto de la economía digital se ubica en la modalidad *B2C* y es esta cuestión que las modificaciones a la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA) giran en torno.

Primeramente, el IVA tiene por objetivo aplicar un impuesto general sobre el consumo, entendido como el gasto en consumo final de los hogares¹⁴. Se considera como un impuesto indirecto, justamente porque los contribuyentes (el vendedor de los bienes o servicios objeto del impuesto), como sujeto pasivo del impuesto no lo paga directamente, sino que es trasladado, hasta llegar al consumidor final (el comprador o adquiriente), quien soporta la carga tributaria como parte del precio de mercado de los bienes o servicios adquiridos. Este proceso de traslación se le conoce como procedimiento plurifásico y unido al principio fundamental de que la carga tributaria no debería recaer en las empresas, representan la característica esencial del IVA¹⁵. Acto seguido, con el incremento de las transacciones del comercio electrónico transfronterizo entre países surgieron puntos conflictivos en la aplicación de este impuesto, principalmente si el impuesto debía ser recaudado en la jurisdicción de origen, donde se ubica la empresa que como sujeto pasivo se encarga de retener y enterar el impuesto, por lo que se procedería a aplicar el impuesto en las distintas jurisdicciones en las que se crea valor¹⁶ (principio de origen); o en la jurisdicción de destino, lugar en donde se

¹³ OCDE, *Resúmenes Informes Finales 2015, Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>, p. 6.

¹⁴ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, "Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015...", *cit.*, parr. 44

¹⁵ *Ibidem*, parr. 46 y 47

¹⁶ *Ibidem*, parr. 49

ubica el comprador, gravándose tan sólo el consumo final que tiene lugar dentro del Estado de que se trate (principio de destino)¹⁷, que tiene como efecto el desgravamen de las exportaciones y sometiendo a gravamen las importaciones.

Con la celebración de la Conferencia de Ottawa en 1998 que resultó en la publicación del documento denominado "*Taxation and Electronic Commerce: Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions*", se pactó la aplicación del principio de destino, así como se acordó considerar como prestación de servicios a las operaciones sobre bienes y servicios que se encuentren en la red y que los productos digitales no sean tratados como bienes¹⁸, pero aun cuando es aceptado como un principio internacional, su aplicación acarrea dificultades. En ese tenor, la OCDE identifica dos desafíos en la recaudación del IVA en el comercio electrónico transfronterizo en transacciones B2C, tales como:

- (i) Exenciones de IVA en la importación de escaso valor a título de operaciones de venta en línea.
- (ii) Gravamen excesivamente reducido o totalmente exentos de IVA a suministros de intangibles y servicios digitales a distancia, debido a la dificultad para aplicarles dicho impuesto.

El primer caso hace referencia al umbral de exención para bienes de escaso valor que se creó antes del rápido aumento de importaciones de bienes tangibles gracias al comercio electrónico (modalidad conocida como *offline* o directo). La problemática surge porque la finalidad de la aplicación de un umbral de exención en ese tipo de bienes es reducir el riesgo de que los gastos administrativos asociados a la recaudación excedan la carga del IVA y al establecerse dicho umbral por debajo del cual, los bienes importados quedarían libres del IVA, con el aumento significativo de este tipo de importaciones, las empresas se han beneficiado de dicha exención y, al mismo tiempo las ha incentivado a reubicar sus actividades en el extranjero.

Por su parte, el segundo supuesto al tratarse del comercio electrónico de bienes y servicios intangibles (*online* o indirecto), la tecnología digital juega un rol muy importante en el aumento vertiginoso de este tipo de suministros transnacionales, pues ha provocado que el número de consumidores privados y proveedores extranjeros que interactúan alrededor del mundo haya crecido con rapidez. Asimismo, facilitó que las empresas puedan proporcionar servicios

¹⁷ *Idem.*

¹⁸ Pons y García, Jorge V., *Los impuestos indirectos en las operaciones de comercio electrónico*, Editorial Academia Española, Salamanca, 2011, pp. 103 y 106

digitales y entregar bienes intangibles mediante el *internet* de manera remota en varios países a la vez, sin que sea necesaria la presencia física directa e indirecta (mediante intermediarios) en la jurisdicción del mercado, requisito esencial para que se encuentren sujetas a imposición en el estado de la fuente, permitiéndoles eliminar o reducir cargas tributarias respecto del IVA.

Lo anterior es así, dado que como cualquier otro impuesto, está condicionado a la territorialidad al gravar únicamente los actos realizados dentro del territorio nacional, pues las leyes que los rigen están sometidas a límites espaciales de acuerdo a la soberanía de cada nación y al ubicarse una de las partes obligadas al impuesto en el extranjero, sin presencia física en la jurisdicción de la fuente o en el que obtiene sus ganancias, este quedaría obligado solamente por las leyes de la jurisdicción de su residencia, por ende se deben buscar otros medios efectivos aparte de los tradicionales para lograr la recaudación, y al no existir tributos internacionales es necesario tomar como referencia el ámbito espacial de validez de las leyes¹⁹. Más aun, como lo explica Guiachetti Torres:

“la venta de bienes intangibles en la web se vuelve prácticamente invisible para la administración, ya que la red es un espacio sin límites, por lo que no se distinguen territorios, pero además, los sujetos gozan de anonimato, lo que se traduce en un desconocimiento respecto de la territorialidad del acto y los sujetos participantes, y más aún, del acto en sí mismo y el objeto ya que el bien, objeto de la transacción, se encuentra en la misma red, imperceptible para los agentes fiscalizadores.”²⁰

En conjunto con la implementación del principio de destino -por el cual el IVA se cobrará en el lugar que se lleva a cabo el consumo- “al momento de determinar cuál es el lugar de destino, en el caso de la Economía Digital, se vuelve muy confuso”²¹.

Especialmente, es este último desafío materia de las modificaciones a la LIVA y por lo tanto objeto de este trabajo, debido a que el umbral de exención que refiere el inciso (i) no se establece mediante dicha Ley, por lo tanto, solo se mencionarán las recomendaciones y medidas dirigidas al desafío del inciso (ii).

III. LAS MEDIDAS PROPUESTAS POR LA OCDE Y SU TRASCENDENCIA PARA MÉXICO

¹⁹ Priego Álvarez, Freddy A., “Los tratados internacionales en materia tributaria”, en Vautravers Tosca y Rebolledo Herrera (Coords.), *Tratados Internacionales. Aplicaciones prácticas*, México, Universidad Juárez Autónoma de Tabasco, 2016, p. 210.

²⁰ Guiachetti Torres, Belén B. “Desafíos tributarios de la economía digital: análisis comparado y situación nacional”, Santiago, Universidad de Chile, <http://repositorio.uchile.cl/handle/2250/173092>, p. 32.

²¹ *Ibidem*, p. 32 y 33

La OCDE realizó una serie de propuestas dirigidas a abordar específicamente el desafío de suministros de intangibles y servicios digitales a distancia del inciso (ii), que se identificó anteriormente. Así, para proporcionar condiciones equilibradas entre los proveedores extranjeros y los nacionales, que comercializan de la manera tradicional y quienes tributan sobre las ganancias locales, primeramente en el Informe Final de 2015 ese Organismo recomendó el seguimiento del conjunto de principios y mecanismos acordados en las Directrices Internacionales de IVA/IBS (en adelante las Directrices) al diseñar e implementar una legislación nacional en la materia, en específico, de las directrices que tratan con B2C, debido a que, como se mencionó anteriormente, presentan una solución separada para el comercio B2B y B2C. La trascendencia de ese trabajo queda pactada en el instrumento legal adoptado en septiembre de 2016 denominado “*The Recommendation on the Application of Value Added Tax/Goods and Services Tax to the International Trade in Services and Intangibles*”, reconocido como el primer marco internacionalmente acordado para la aplicación del IVA al comercio transfronterizo que aspira a una cobertura global²².

Por consiguiente, las reglas establecidas en las Directrices con aplicación a transacciones B2C se resumen de la siguiente manera:

a. *Principios básicos de neutralidad*

- Directriz 2.1 La carga de los impuestos sobre el valor agregado en sí no deberían recaer en las empresas sujetas al impuesto, excepto cuando así lo disponga explícitamente la legislación.
- Directriz 2.2 Las empresas en situaciones similares que realicen transacciones similares deberían estar sujetas a niveles similares de impuestos.
- Directriz 2.3 Las reglas del IVA deben enmarcarse de tal manera que no sean la influencia principal en las decisiones comerciales.

b. *Neutralidad en el comercio internacional*

- Directriz 2.4 Con respecto al nivel de impuestos, las empresas extranjeras no deben estar en desventaja o en ventaja en comparación con las empresas nacionales en la jurisdicción donde el impuesto puede ser adeudado o pagado.
- Directriz 2.5 Para garantizar que las empresas extranjeras no incurran en IVA irre recuperable, las jurisdicciones pueden elegir entre varios enfoques.

²² Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, “*Recommendation of the Council on OECD Legal Instruments the Application of Value Added Tax/Goods and Services Tax to the International Trade in Services and Intangibles*”, OECD/LEGAL/0430

- Directriz 2.6 Cuando los requisitos administrativos específicos para empresas extranjeras se consideren necesarios, no deben crear una carga de cumplimiento desproporcionada o inadecuada para las empresas.
- c. *Determinar el lugar de imposición para suministros transfronterizos de servicios e intangibles*
- Directriz 3.1 Para efectos del impuesto al consumo, los servicios e intangibles comercializados internacionalmente deben gravarse de acuerdo con las reglas de la jurisdicción de consumo.
- d. *Reglas generales para los suministros B2C*
- Directriz 3.5 Para la aplicación de la Directriz 3.1, la jurisdicción en la que se realiza físicamente el suministro tiene los derechos impositivos sobre los suministros de servicios e intangibles de empresa a consumidor (por ejemplo, alojamiento y servicios de restaurante).
 - Directriz 3.6 Para la aplicación de la Directriz 3.1, la jurisdicción en la que el cliente tiene su residencia habitual tiene los derechos impositivos sobre las prestaciones de servicios e intangibles de empresa a consumidor distintos de los cubiertos por Directriz 3.5 (por ejemplo, descargas de contenido digital).
- e. *Reglas específicas*
- Directriz 3.7 Los derechos impositivos sobre las prestaciones de servicios o intangibles comercializados internacionalmente entre empresas y consumidores pueden asignarse por referencia a una representación distinta del lugar de ejecución establecido en la directriz 3.5 y la residencia habitual del cliente según lo establecido en la directriz 3.6, cuando se cumplen las dos condiciones establecidas en el apartado A. (principio de destino) y apartado B. (regla general para suministros B2B) de las Directrices.
 - Directriz 3.8 Para las prestaciones de servicios e intangibles comercializados internacionalmente directamente relacionados con bienes inmuebles, los derechos impositivos pueden asignarse a la jurisdicción donde se encuentra el bien inmueble.

Con tales reglas se busca la aplicación homogénea del principio de destino para determinar el lugar de consumo y así erradicar las discrepancias entre sistemas fiscales nacionales a la hora de establecer el país que ostenta el derecho impositivo. Una vez claras las reglas de imposición, se propone un mecanismo para lograr la recaudación del IVA en el

suministro de intangibles y servicios en el comercio internacional. Sin menosprecio a lo contenido en las Directrices, se destaca que no apuntan a prescripciones detalladas para las legislaciones nacionales. Más bien, buscan identificar objetivos y sugerir medios para alcanzarlos.²³

En seguida, para apoyar a los gobiernos en su implementación, el Reporte Provisional de 2018 para la Acción 1 recomendó a los países tener en cuenta el trabajo denominado Mecanismos para la Recaudación Efectiva del IVA/IBS donde el proveedor no se encuentra en la jurisdicción fiscal (en adelante los Mecanismos) que contienen medidas adicionales sobre el diseño y la operación práctica de los regímenes de recolección del IVA en servicios transfronterizos.

Asimismo, en el Reporte Provisional se establecen orientaciones que deben tenerse en cuenta al considerar la introducción de medidas provisionales introducidas por los países en espera de una solución consensuada en el tema, tales como: (i) cumplir con las obligaciones internacionales del país; (ii) ser temporal; (iii) ser objetivo; (iv) minimizar los impuestos excesivos; (v) minimizar el impacto en las nuevas empresas, en la creación de empresas y en las pequeñas empresas en general y (vi) minimizar el costo y la complejidad.²⁴ Ya que de otra manera, se podrían generar riesgos y consecuencias adversas en el impacto del crecimiento, incidencia económica potencial de los impuestos sobre los consumidores y las empresas, posibilidad de sobreimpuestos, dificultades de implementación, cumplimiento y costos administrativos²⁵.

En ese sentido, aun cuando las recomendaciones y medidas contenidas en los trabajos mencionados son de carácter opcional para los países miembros, es importante que no se pasen por alto a fin de generar una coherencia internacional, elemento trascendental para impedir la evasión tributaria que erosiona la base imponible de los países, así como la doble imposición que "se caracteriza por la existencia de un supuesto que origina el nacimiento de más de una obligación tributaria por el mismo hecho imponible"²⁶ y la no imposición involuntaria cuyo efecto es contrario a la doble imposición, es decir, una doble exención; estas figuras resultan de la aplicación descoordinada del IVA en el contexto transfronterizo.

²³ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, "International VAT/GST Guidelines", *OECD Publishing*, París, 2017, DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en>, parr. 6

²⁴ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, "Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project", *OECD Publishing*, París, 2018, DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en>, parr. 412

²⁵ *Ibidem*, parr. 407

²⁶ Priego Álvarez, Freddy A., *op.cit.*, p.225

México, como miembro de la OCDE desde 1994 y del Marco Inclusivo sobre la Implementación de las Medidas BEPS desde 2016²⁷, se ha comprometido a implementar el Plan de Acción a su legislación doméstica, impulsado por el importante papel que juega la cooperación internacional en este tema y, particularmente a seguir las medidas para hacer frente a los desafíos en materia de imposición indirecta para lograr la coordinación y consistencia en la aplicación del IVA.

A su vez, es importante mencionar que de acuerdo al artículo 133 de nuestra Constitución, se establece que únicamente los Tratados internacionales ratificados por el Presidente de la República y aprobados por el Congreso de la Unión, se constituirán como leyes nacionales, aplicables al derecho interno. Sin embargo, en concordancia con Mendoza López “aun cuando la disposición no hace referencia expresa a normas consuetudinarias y actos normativos de organizaciones internacionales, los dos forman parte del derecho internacional e influyen en el ordenamiento jurídico nacional”²⁸, pues como lo explica, la adhesión de un país a una institución internacional supone la obligación de cumplir las acciones jurídicamente vinculantes fijadas en el seno del organismo. Como resultado, no hay duda que, “la celebración de distintos instrumentos internacionales por parte de nuestro país han tenido un impacto importante en las Finanzas públicas en general y en el Ordenamiento tributario en particular.”²⁹

Precisamente, México ya ha realizado modificaciones a su ordenamiento tributario con el fin de adecuarlo a los estándares internacionales marcados por la OCDE a través del Plan BEPS, y que una vez más pretende hacerlo mediante la Reforma Fiscal de 2020.

IV. MODIFICACIONES A LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Con el objetivo de adaptar la ley a los estándares internacionales mencionados, se adiciona el párrafo tercero al artículo 16 de la LIVA, en el que se extiende el nexo o criterio de vinculación de la norma siguiendo el principio de destino descrito bajo la Directriz 3.1 que los servicios internacionales y los intangibles deben tributar de acuerdo con las reglas de la jurisdicción del consumo³⁰, por lo que ahora se establece que: tratándose de los servicios digitales prestados por residentes en el extranjero sin establecimiento en México, se considera

²⁷ Dicho Marco tiene por objetivo incluir a todos los países y jurisdicciones, tanto miembros como no miembros de la OCDE a la implementación del paquete de medidas globales, y a participar en igualdad de condiciones en su debate.

²⁸ Mendoza López, Doris T. Incorporación del derecho internacional tributario al derecho nacional; las medidas del plan de acción OCDE/G20 para corregir asimetrías entre legislaciones fiscales. *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, México, nueva serie, año XLX, Num. 149, Mayo-Agosto de 2017, pp. 807-835, DOI:<http://dx.doi.org/10.22201/ijj.24484873e.2017.149.11358>

²⁹ Priego Álvarez, Freddy A., *op.cit.*, p. 213.

³⁰ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, “International VAT/GST...”, *cit.*, parr. 3.1

que el servicio se presta en territorio nacional cuando el receptor del servicio se encuentre en dicho territorio³¹, haciéndose extensible la retención en la fuente.

De igual manera, se adiciona el Capítulo III BIS “De la prestación de servicios digitales por residentes en el extranjero sin establecimiento en México” en el que se dispone un tratamiento diferente para los servicios considerados dentro de este capítulo, por lo que en el artículo 18-B, se delimita su concepto y contempla como tales los siguientes:

- I. La descarga o acceso de contenido multimedia (películas, texto, información, juegos, ambientes multijugador, la obtención de tonos de móviles, la visualización de noticias en línea, información sobre el tráfico, pronósticos meteorológicos y estadísticas);
- II. los servicios de intermediación entre terceros que sean oferentes de bienes o servicios y los demandantes de los mismos;
- III. cubles en línea y páginas de citas y,
- IV. la enseñanza a distancia.

En atención a la Directriz 3.6 se establece que el vendedor extranjero deberá registrarse para el IVA en esa jurisdicción de mercado bajo un régimen simplificado de registro y cumplimiento; y deberá cobrar y recolectar el IVA en esa jurisdicción a la misma tasa que para los suministros nacionales³². Este nuevo tratamiento funciona por separado del régimen tradicional de registro y cobro, sin los mismos derechos y obligaciones. Por ello resulta necesario que se identifique la categoría de servicios a aplicarse y así determinar el alcance del nuevo régimen.

En ese sentido, en la Iniciativa del Decreto mencionado al inicio, se declara que tal disposición “no es aplicable a todos los servicios digitales sino exclusivamente a aquellos que son de consumo final en los hogares o utilizados por las personas para su **consumo individual**”³³. Lo anterior, debido a que el incumplimiento en consumidores privados es mayor a diferencia del caso de personas morales que importan estos servicios y bienes intangibles, pues estas últimas tienen el interés de declarar y pagar el IVA al resultarles acreditables. Por ese motivo, no se sujeta a este tratamiento los servicios digitales que generalmente son proporcionados a empresas.

Para comprender la categoría de servicios que se contemplaron en el artículo 18-B, el reporte de los Mecanismos la OCDE identifica dos enfoques: enfoque amplio y enfoque

³¹ H. Cámara de Diputados, *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, México, 2020.

³² Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report...”, *cit.*, parr. 139

³³ Gaceta Parlamentaria de la Cámara de Diputados, Año XXII, Núm. 5361-D, de 08 de septiembre de 2019, <http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/64/2019/sep/20190908-D.pdf>

específico. El primero no se limita a ningún tipo suministros B2C siempre que se realice por parte de proveedores que no se encuentran en la jurisdicción que ha adquirido los derechos tributarios con base en las reglas para determinar el lugar de imposición recomendadas en las Directrices 3.5, 3.6, 3.7 y 3.8³⁴. Entre tanto, el segundo enfoque limita su alcance a lo que se puede describir ampliamente como suministros digitales de B2C, incluyendo las siguientes categorías: compras de contenido digital, suministros de contenido basados en suscripción, suministros de servicios de software y mantenimiento, licencia de contenido y servicios de telecomunicaciones y radiodifusión³⁵, considerados bajo la directriz 3.6 como suministros sujetos a impuestos en la jurisdicción donde el cliente tiene su residencia habitual.

Como se puede observar, el legislador optó por el enfoque dirigido, no obstante que ese Organismo sugirió la aplicación del enfoque amplio, toda vez que ofrece la ventaja de minimizar la incertidumbre con respecto al alcance de un régimen simplificado y minimizar los riesgos de tratamiento desigual entre los suministros que entran y salen de alcance; reduce la necesidad de revisar las reglas cada vez que surgen nuevos tipos de suministros y, por lo tanto, es probable que sea una prueba más futura que un enfoque limitado³⁶.

Por otro lado, el legislador en la fracción II del artículo 18-B, adicionó únicamente los servicios de intermediación, que se incorpora siguiendo las consideraciones del Informe Provisional de 2018, relativo al objeto de las medidas provisionales que implementen los países, mismo que podrá centrarse en los servicios digitales de intermediación y publicidad, este último fue mencionado en la Iniciativa del decreto sin que haya sido incluido finalmente. Entretanto, sobre los servicios de intermediación, la OCDE manifiesta que un impuesto sobre esos servicios puede tener un impacto en las medianas y pequeñas empresas que hacen uso de los mismos y de los cuales dependen sus actividades comerciales. De igual manera, puede ser complicado para las empresas extranjeras que ofrecer la intermediación mediante plataformas digitales, determinar si los servicios de intermediación se han prestado en una jurisdicción particular cuando un cliente (quien hace uso de la intermediación para realizar la venta de bienes y servicios) puede estar establecido en más de una jurisdicción y para ello, recomienda a los países considerar adaptarse a lo establecido en las Directrices IVA para suministros B2B³⁷.

³⁴ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, "Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST when the supplier is not located in the jurisdiction of taxation". *OECD Publishing*, 2017, <https://www.oecd.org/tax/consumption/mechanisms-for-the-effective-collection-of-vat-gst.htm>, parr. 96

³⁵ *Ibidem*, parr. 100

³⁶ *Ibidem*, parr. 98

³⁷ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, "Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018...", *cit.*, parr.463.

Lo anterior pone en contradicción el motivo mismo de la categoría de servicios sujetos al nuevo tratamiento del IVA para importaciones, puesto que como se aludió anteriormente, el legislador expresa que esa categoría se establece con base en aquellos servicios que son de consumo individual o consumo final de los hogares, es decir, transacciones *B2C*. Pero al incorporar los servicios de intermediación se omite especificar si estos se limitan a los prestados a personas físicas que actúan como los terceros que ofrecen bienes y servicios mediante las plataformas digitales, aunque estos también realicen su uso como actividad comercial principal y no solo como una fuente de ingresos adicional y esporádica, se presume que recaerían dentro de transacciones *B2C* al no ser considerados como negocio o empresa. Entonces, se advierte que las modificaciones en este apartado no atienden lo contenido en las Directrices *B2B* para las empresas que también usan de ese tipo de servicios pues no ha sido intención del legislador incluirlas, de acuerdo a lo expresado en la exposición de motivos arriba mencionado; y, al mismo tiempo, se ajustan parcialmente a la categoría de servicios que recaerían dentro de transacciones *B2C* al no excluir a las personas jurídicas ni realizar una especificación sobre este apartado.

Por otra parte, en el artículo 18-C se indican cuatro criterios de localización del cliente para determinar que los servicios son prestados en México y sujetos a causación del IVA, estos son:

- I. Que el receptor del servicio manifieste un domicilio ubicado en el país
- II. Que el receptor realice el pago mediante un intermediario ubicado en México
- III. Que la dirección IP del receptor corresponda al rango asignado a México y
- IV. Que el receptor manifieste un número de teléfono cuyo código corresponda al país.

Estos criterios siguen en línea con los indicios para designar la residencia habitual del cliente dentro de la jurisdicción que tendría los derechos tributarios sobre los suministros de servicios e intangibles recopilados en la Directriz 3.6, y que pueden identificarse en los procesos comerciales, como son la dirección, país de la cuenta bancaria, número de teléfono y dirección IP³⁸, todos incluidos en el artículo.

Ahora bien, es mediante el artículo 18-D, en el que se procura subsanar la falta de normas de procedimiento, ya que bien como lo explica Calderón Medina “el problema recaudatorio entonces no es por la falta de normas sustantivas, que como se vio sí existen, sino que el problema radica en la falta de normas adjetivas o de procedimiento que sean eficaces para

³⁸ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, “International VAT/GST...”, *cit.*, parr. 3.127

controlar todas las transacciones desarrolladas por consumidores mexicanos en Internet (...)”³⁹ toda vez que la norma ya establecía como objeto del impuesto la importación de bienes tangibles e intangibles y de servicios independientemente del medio donde se efectuaran, a la luz del principio de destino. Sin embargo, no se contaba con un modelo recaudatorio efectivo cuando las transacciones se llevaban a cabo enteramente por medios electrónicos, en el que las aduanas no tenían las herramientas necesarias para intervenir y efectuar la retención correspondiente, ni la cooperación internacional para obligar al proveedor de los suministros ubicado en el extranjero a realizarla, por lo que se aplicaba un mecanismo poco efectivo de autoliquidación del IVA por el consumidor privado ubicado dentro del territorio nacional adquirente de los suministros importados, conocido como mecanismo de carga inversa.

En consecuencia, en este artículo se implementa el Registro Simplificado y Régimen de Cumplimiento para proveedores no residentes, sugerido por la OCDE en la Directriz 3.6 solamente sobre los servicios digitales expuestos. Aunque los proveedores no residentes podrían optar por no cumplir, es más fácil para las administraciones tributarias identificarlos e implementar medidas para su cooperación. De modo que para permitirles operar en México deberán:

- I. inscribirse en el RFC.
- II. Ofertar y cobrar en la contraprestación el IVA correspondiente.
- III. Proporcionar un registro de los servicios y operaciones realizadas cada mes con los receptores ubicados en México de forma trimestral al SAT mediante declaración electrónica que contenga el tipo de servicio proporcionado en el mes, el número de receptores de este servicio, el número de operaciones y el importe de las operaciones.
- IV. Calcular el IVA a la tasa del 16% a las contraprestaciones efectivamente cobradas en dicho mes y efectuar su pago mediante declaración electrónica.
- V. Emitir y enviar vía electrónica a los receptores de los servicios digitales en territorio nacional los comprobantes correspondientes, mismos que deberán reunir los requisitos que permitan identificar a los prestadores de los servicios y a los receptores de los mismos.
- VI. Designar representante legal ante el SAT y proporcionar un domicilio en territorio nacional para efectos de notificación y vigilancia del cumplimiento de las obligaciones fiscales.

³⁹ Calderón Medina, David, *Comercio electrónico. Una perspectiva tributaria mexicana*, México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2010, p. 280

VII. Tramitar su firma electrónica avanzada⁴⁰

De lo anterior se desprende que, tratándose de la importación de servicios digitales por proveedores no residentes en México, se aplicará un tratamiento distinto al establecido para importaciones estipulado a partir del artículo 24 de la LIVA, por ende, se considerará a los proveedores no residentes como sujetos pasivos de la obligación tributaria y no ya, a los consumidores finales. Ante ello, la misma Ley solicita su inscripción, cobro y entero del IVA con la facilidad de realizarse mediante procesos electrónicos. Ello en armonía con los elementos recomendados por la Directriz 3.6 para la implementación de un Registro Simplificado que incentive a los proveedores extranjeros a realizar el registro para comprometerse con la autoridad tributaria de una jurisdicción donde podrían no tener otro vínculo que no sea el suministro de servicios o intangibles a los consumidores finales.⁴¹

De igual manera, en la fracción V del artículo 18-D se les autoriza a las empresas no residentes a remitir comprobantes fiscales que contengan como mínimo los requisitos que permitan identificar a los prestadores de los servicios y a los receptores de los mismos, limitando a las autoridades fiscales a requerir la información estrictamente necesaria para administrar el régimen del IVA⁴² y estableciéndoles requisitos menos rigurosos que los solicitados a empresas locales, que van de la mano con la simplicidad que se intenta.

En cuanto a la fracción III de ese artículo, en el que se solicita a empresas extranjeras la información sobre sus operaciones mediante declaraciones electrónicas de manera trimestral. En primer lugar, en los Mecanismos se retoman aspectos más específicos sobre los elementos esenciales para el Registro simplificado y Régimen de Cumplimiento, uno de ellos es sobre la frecuencia para la presentación de declaraciones indicando que, un periodo trimestral es lo apropiado para el procesamiento de los datos requeridos a los proveedores no residentes⁴³, el cual evidentemente fue considerado por el Legislador. Mientras que, en ese mismo informe se alienta a las jurisdicciones a limitar los datos que se registrarán a lo que sea necesario para asegurarse de que el impuesto para cada suministro se haya cargado y contabilizado correctamente, pudiendo limitarse la información sobre el tipo de suministro, la fecha del suministro, el IVA a pagar, y la información utilizada para determinar el lugar donde el cliente tiene su residencia habitual⁴⁴. Así, aunque en la fracción en mención se requiere alguna otra información distinta a la sugerida por la OCDE, en esencia, limita la información solicitada a lo necesario para que la Administración tributaria realice sus funciones de comprobación,

⁴⁰ Artículo 18-D, LIVA

⁴¹ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, "International VAT/GST Guidelines...", *cit.*, parr. 3.138

⁴² *Ibidem*, parr. 3.146

⁴³ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, "Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST...", *cit.*, par. 128

⁴⁴ *Ibidem*, parr. 136

implementándose las declaraciones simplificadas que se refieren en la directriz 3.6.⁴⁵ con las que se evitaría una carga de cumplimiento para aquellos contribuyentes, en razón de que las declaraciones pueden resultar en un proceso complejo dado a las obligaciones multijurisdiccionales que podría presentárseles.

En contraste con lo propuesto mediante los Mecanismos, a pesar del potencial de representante fiscal que refiere el inciso VI para facilitar la recaudación y aplicación de impuestos, la naturaleza obligatoria de tal nombramiento puede tener consecuencias no deseadas⁴⁶, como costos excesivos por mantener tal representante, más aún cuando serían responsables conjuntamente de cualquier responsabilidad de IVA o cuando transfiere los riesgos financieros del incumplimiento de este al proveedor extranjero, quien además enfrenta obligaciones multijurisdiccionales. Esta situación afecta especialmente a las pequeñas y medianas empresas, quienes podrían optar por simplemente restringir su comercio en la jurisdicción con tales requerimientos. En cambio, se sugiere el uso de proveedores de servicios externos (*third-party service providers*), los cuales proporcionarían servicios legales a las empresas no residentes sin asumir responsabilidades solidarias, ya que este solo actuaría en su nombre para llevar a cabo ciertos procedimientos.

Adicionalmente, como principio básico de neutralidad la Directriz 2.1, refiere que la carga del IVA por sí misma no debe recaer en los impuestos a negocios, de modo que la carga tributaria finalmente recaiga en el consumidor final más que en los intermediarios en la cadena de suministro, debiéndoles otorgar derecho a la deducción del impuesto⁴⁷. Es así que en el artículo 18-F los receptores de los servicios podrán acreditar el impuesto que les sea trasladado, como se expone en la Iniciativa "cuando los servicios mencionados sean adquiridos por empresas, el efecto económico es neutral, toda vez que el IVA que les sea trasladado por el proveedor de servicios digitales es acreditable contra el IVA causado por la empresa"⁴⁸. Como contrapartida, este apartado provoca conflicto en lo relativo a los servicios de intermediación que más adelante se mencionará.

Respecto a las sanciones que se menciona en el artículo 18-G, se reconoce que son facultades concernientes al país para lograr el nivel de cumplimiento en su jurisdicción y de las cuales la OCDE es omisa.

V. DE LOS SERVICIOS DE INTERMEDIACIÓN

⁴⁵ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, "International VAT/GST Guidelines...", cit., parr. 3.141

⁴⁶ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, "Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST...", cit., parr. 79

⁴⁷ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, "International VAT/GST Guidelines...", cit., parr. 2.3

⁴⁸ Gaceta Parlamentaria de la Cámara de Diputados, *op. cit.*

El artículo 18-J de la Sección II del Capítulo en estudio, añade a los proveedores no residentes de servicios de intermediación las siguientes obligaciones:

- I. Publicar en su página web el IVA correspondiente a las contraprestaciones;
- II. Retener el 50% del IVA cobrado por personas **físicas** que enajenen bienes, presten servicios u otorguen el uso o goce temporal de bienes; o bien retener el 100% cuando no proporcionen su RFC; y a su vez:
 - a) *enterar* la retención mensualmente
 - b) *expedir* al retenido un CFDI de Retenciones e información de pagos y, finalmente,
 - c) *inscribirse* en el RFC como persona retenedora.
- III. Proporcionar al SAT diversa información de las operaciones realizadas con sus clientes de forma mensual.

En este apartado, las Directrices han omitido abordar el tema de la recolección del IVA por medio de plataformas digitales que actúan como conectores e intermediarios entre particulares y que se les define bajo el concepto de economía colaborativa. No obstante, esta cuestión sí es analizada más adelante por la OCDE, primero mediante el reporte de los Mecanismos que proporciona dos enfoques para definir el papel y las responsabilidades de los intermediarios en el proceso de cumplimiento del IVA: i) El enfoque contractual, que se basa en los acuerdos contractuales y relacionados pertinentes entre las partes y ii) el enfoque de proveedor considerado, que considera que el intermediario es el proveedor para fines de cumplimiento del IVA, basado en hechos y circunstancias prescritos⁴⁹. Aspectos no mencionados por la Ley.

Luego, por medio del Reporte Provisional de 2018 se estudian los efectos fiscales de la economía colaborativa y se proponen dos opciones para mejorar la fiscalidad de las actividades realizadas mediante plataformas digitales, a saber: mejorar la educación del contribuyente y el autoinforme; y la obtención de datos fiscales sobre transacciones facilitadas a través de plataformas. Es así que siguiendo con tales criterios se estima en la fracción I) del artículo 18-J y 18-K que las empresas no residentes, publiquen en su página de Internet o plataforma el IVA correspondiente a los bienes o servicios que se ofrecen, lo que promovería la recaudación a través de la educación del contribuyente. En tanto en la fracción III) impone la obligación a las plataformas y más adelante a los usuarios de las mismas, de proporcionar la información necesaria sobre sus operaciones para mejorar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

⁴⁹ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, "Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST...", *cit.*, parr. 63

Asimismo, la ley prevé un esquema simplificado de tributación a partir del artículo 18-L para las personas físicas que operan a través de intermediarios y que hayan obtenido ingresos hasta por la cantidad de \$300,000.00 en el ejercicio inmediato anterior. Dicho esquema consiste en que se podrá considerar la retención efectuada como definitiva y, por lo tanto, no se deberán presentar declaraciones informativas, reduciéndose así cargas de cumplimiento para los retenedores y además, se incentiva a las personas físicas para declarar las actividades realizadas sin la intermediación de las plataformas al ofrecerles la retención sobre el 50% de la tasa.

En este sentido, la OCDE no reconoce ningún tipo de medida como la implementada en la LIVA, aunque podría mejorar la educación del contribuyente e incentivar el autoinforme. Bajo la Directriz 3.6 sí se menciona un umbral de suministros por debajo del cual los proveedores no residentes quedarían exentos de la obligación de recaudar y remitir impuestos en esa jurisdicción, con miras a reducir aún más los costos de cumplimiento, simplificar el sistema tributario y apoyar el desarrollo de la economía digital. Sin embargo, esta difiere sustancialmente del umbral aplicado en la Ley.

Actualmente ese Organismo continúa analizando este tema y ha publicado al menos tres informes a partir de 2019. La dificultad se debe a la multitud de partes involucradas y a los diferentes modelos de negocios que operan las empresas de intermediación, en los que se involucran acuerdos contractuales entre las partes, además de la dificultad para verificar la información proporcionada por los usuarios que en muchas ocasiones pueden gozar del anonimato y de determinar dónde tuvo lugar el suministro subyacente de bienes o servicios.

A pesar de lo anterior, México ha seguido con las tendencias internacionales de someter a IVA los servicios de intermediación y de trasladar la obligación de realizar su retención a los operadores de estos servicios, que de acuerdo con la OCDE ha proporcionado resultados positivos y que podría facilitar la integración de la economía formal, impulsar el crecimiento y aumentar los ingresos⁵⁰. Sin embargo, para fomentar la actividad económica naciente y garantizar un tratamiento fiscal adecuado se requiere que los gobiernos tengan en cuenta el impacto de las cargas administrativas en los usuarios de las plataformas en línea⁵¹, al existir un gran riesgo de exponer a esos retenedores a cargas administrativas excesivas lo que produciría un efecto contrario a lo establecido en la Directriz 2.6 Habida cuenta de que el contribuyente con la carga tributaria quien hace uso de los servicios de intermediación con motivo de una actividad comercial podría verse afectado, pues aunque se les establezca el acreditamiento

⁵⁰ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, "Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018...", *cit.*, parr. 469

⁵¹ *Idem*, parr. 475

del IVA; con la carga de retención por parte de las empresas extranjeras de intermediación, la OCDE alerta sobre el incremento de costos adicionales que podrían transferirse a las cuotas por sus servicios. Además de los riesgos de incumplimiento por parte de las empresas no residentes que debería reforzarse mediante una mayor cooperación administrativa internacional.

Por último, al no introducirse nuevos impuestos, sino adecuar los ya existentes y establecer la misma tasa que para suministros nacionales, México sigue con los principios básicos de neutralidad contenidos en las Directrices 2.2, 2.3, 2.4 y 2.5, el cual, a grandes rasgos, indica que los impuestos deben buscar ser neutrales y equitativos entre las formas de actividades comerciales, disminuyendo la discriminación entre cualquier forma de comercio⁵², particularmente importante para el comercio electrónico transfronterizo.

CONCLUSIONES

Para dar respuesta a la pregunta central del presente artículo, no hay duda que México ha tomado la iniciativa de abordar el fenómeno de la economía digital utilizando diferentes herramientas propuestas por la OCDE identificados a lo largo de este artículo, configurándose como los aciertos en las modificaciones a la LIVA en los que se respeta el principio de neutralidad y el principio de destino y de los que se espera resultados positivos como un aumento sustancial en la recaudación y el cumplimiento por parte de los proveedores no residentes, ello bajo la experiencia de los países que han aplicado el nuevo Registro Simplificado y Régimen de Cumplimiento para el comercio electrónico transfronterizo, mismo que también crearía una balanza justa en la competencia entre empresas nacionales e internacionales.

En cuanto a los desaciertos, se identificó que el gobierno mexicano optó por dejar a un lado la figura de “proveedor de servicios externos”, así como también el umbral de exención para el registro de proveedores no residentes y el enfoque amplio para el alcance de las categorías bajo el régimen simplificado, por lo que tampoco se consideraron las reglas para determinar el lugar de consumo en transacciones B2C bajo las Directrices 3.5, 3.7 y 3.8 ni se realizó una delimitación apropiada para los servicios de intermediación. En lo concerniente a la recaudación del IVA por medio de empresas extranjeras que ofrecen servicios de intermediación o plataformas digitales, al imponerles la obligación de retener y enterar el impuesto, proporcionar la información sobre las operaciones llevadas a cabo con su

⁵² Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report...”, *cit.*, parr. 10

intermediación a la administración tributaria y no basta con ello, informar las cantidades que éstos entregaran a los prestadores del servicio subyacente en México, se podrían configurar riesgos en el cumplimiento y a su vez, traducirse en una carga costosa para los retenedores que tendría como efecto un mayor costo para el uso de los servicios de intermediación, los cuales además son ahora objeto del IVA. En conjunto, podrían tener un impacto negativo en la economía de las personas físicas y jurídicas que realizan actividades comerciales por medio de las plataformas digitales.

Finalmente, con la adición de ese método de recaudación del impuesto en cuestión, México se introduce en un tema complicado el cual aún sigue siendo analizado por la OCDE y que, sin menospreciar el potencial de dicha medida, advierte de las dificultades que se podrían presentar y realiza sugerencias para evitarlas. No obstante, algunas de ellas no fueron consideradas por el legislador, ocasionando que puedan surgir situaciones negativas que perjudiquen la efectividad de las modificaciones realizadas en ese tema y que se podrá analizar una vez que se aplique el tratamiento dirigido a las plataformas digitales para la recaudación del IVA.

BIBLIOGRAFÍA

- Bonilla Montoya, Lisbeth E. "Análisis de las acciones BEPS, su aplicación en Colombia y su inclusión al sistema tributario". *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, Colombia, núm. 76, mayo 2017, pp. 157-198, <https://revistaicdt.icdt.co/revista-76>
- Calderón Medina, David, *Comercio electrónico. Una perspectiva tributaria mexicana*, México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2010.
- Gaceta Parlamentaria de la Cámara de Diputados, Año XXII, Núm. 5361-D, de 08 de septiembre de 2019, <http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/64/2019/sep/20190908-D.pdf>
- Garrigues (coord.). *Plan de Acción BEPS: una reflexión obligada*. Madrid, Fundación Impuestos y Competitividad, 2017, <http://www.fundacionic.com/wp-content/uploads/2017/06/LIBRO-PLAN-DE-ACCION-BEPS.pdf>
- Guiachetti Torres, Belén B. "Desafíos tributarios de la economía digital: análisis comparado y situación nacional", Santiago, Universidad de Chile, <http://repositorio.uchile.cl/handle/2250/173092>
- Huwart, Jean-Yves & Verdier, Loïc, "Globalización económica. Orígenes y consecuencias, Esenciales OCDE". *OEDC Publishing*, París, 2015, DOI: <https://doi.org/10.1787/9789264226272-es>
- H. Cámara de Diputados, *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, México, 2020

Mendoza López, Doris T. Incorporación del derecho internacional tributario al derecho nacional; las medidas del plan de acción OCDE/G20 para corregir asimetrías entre legislaciones fiscales. *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, México, nueva serie, año XLX, Num. 149, Mayo-Agosto de 2017, pp. 807-835, DOI:<http://dx.doi.org/10.22201/ij.24484873e.2017.149.11358>

OCDE, *Resúmenes Informes Finales 2015, Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>,

OCDE, *Resumen Informativo, Informes Finales 2015, Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumen-informativo.pdf>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, "Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project", *OECD Publishing*, París, 2015, DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, "International VAT/GST Guidelines", *OECD Publishing*, París, 2017, DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, "Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST when the supplier is not located in the jurisdiction of taxation". *OECD Publishing*, 2017, <https://www.oecd.org/tax/consumption/mechanisms-for-the-effective-collection-of-vat-gst.htm>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, "Recommendation of the Council on OECD Legal Instruments the Application of Value Added Tax/Goods and Services Tax to the International Trade in Services and Intangibles", *OECD/LEGAL/0430*

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, "Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project", *OECD Publishing*, París, 2018, DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en>

Pons y García, Jorge V., *Los impuestos indirectos en las operaciones de comercio electrónico*, Editorial Academia Española, Salamanca, 2011

Priego Álvarez, Freddy A., "Los tratados internacionales en materia tributaria", en Vautravers Tosca y Rebolledo Herrera (Coords.), *Tratados Internacionales. Aplicaciones prácticas*, México, Universidad Juárez Autónoma de Tabasco, 2016