



UNIVERSIDAD DE GUADALAJARA

Diagnóstico FACIL Empresarial, Finanzas, Auditoría, Contabilidad, Impuestos, Legal

REVISTA

Análisis de la Acción 1 BEPS en la legislación fiscal federal mexicana a partir de 2020: Aspectos legislativos pendientes.

Marco para la evaluación de la planeación y presupuestación del estado de Jalisco para promover el mínimo vital para una vida digna.

Sostenibilidad de las finanzas públicas en México 2012 a 2018.

Las pymes y la banca privada: efectos pos pandémicos.

El presupuesto maestro y los indicadores de control en el plan estratégico.



UNIVERSIDAD DE GUADALAJARA

DIVISIÓN DE CONTADURÍA
CENTRO UNIVERSITARIO DE CIENCIAS
ECONÓMICO ADMINISTRATIVAS

Directorio

Dr. Ricardo Villanueva Lomelí
Rector General de la Universidad de Guadalajara

Dr. Héctor Raúl Solís Gadea
Vicerrector de la Universidad de Guadalajara

Mtro. Guillermo Arturo Gómez Mata
Secretario General de la Universidad de Guadalajara

Mtro. Luis Gustavo Padilla Montes
Rector del CUCEA

Dr. José María Nava Preciado
Secretario Académico del CUCEA

Dr. Gerardo Flores Ortega
Secretario Administrativo del CUCEA

Dr. Marco Antonio Daza Mercado
Director de la División de Contaduría

Dr. Cristian Omar Alcantar López
Secretario de la División de Contaduría

Dr. Alejandro Campos Sánchez
Jefe del Departamento de Auditoría

Dr. Javier Ramírez Chávez
Jefe del Departamento de Contabilidad

Dr. José Trinidad Ponce Godínez
Jefe del Departamento de Finanzas

Dr. Sergio Sánchez Enríquez
Jefe del Departamento de Impuestos

Miguel Ángel Serrano Núñez
Jefe de la Unidad de Producción Editorial

Consejo editorial

Internos

Dr. Francisco de Jesús Mata Gómez
Dr. Javier Ramírez Chávez
Dr. Alejandro Campos Sánchez
Dr. Sergio Sánchez Enríquez
Dr. José Trinidad Ponce Godínez
Dr. José Asunción Corona Dueñas

Externos

Universidad de Buenos Aires (Argentina)
Dr. Ricardo Pahlen Acuña
Universidad de La Habana (Cuba)
Dr. Francisco Borrás Atiénzar
Universidad de Burgos (España)
Dra. Begoña Prieto Moreno
Universidad de Camagüey, (Cuba)
Dra. Ana de Dios Martínez
Universidad Autónoma Gabriel René Moreno (Bolivia)
Dra. Leticia Ortiz Torricos
Universidad Nacional de Río Cuarto (Argentina)
Dra. Cecilia Rita Ficco
Universidad Católica de Murcia (España)
Dr. Gonzalo Wandosell Fernández de Bobadilla
Universidad Estatal de Sonora (México)
Dr. Jesús María Martín Terán Gastelúm
Universidad Estatal de Sonora (México)
Dr. José Manuel Osorio Atondo
Universidad Veracruzana (México)
Dr. Oscar González Muñoz
Universidad Autónoma de Morelos (México)
Dr. Juan Manuel Ortega Maldonado
Universidad de Colima (México)
Dr. Oscar Bernardo Reyes Real
Universidad Veracruzana (México)
Dr. Jerónimo Ricárdez Jiménez

Dr. Cristian Omar Alcantar López
Director de la Revista

Dr. Marco Antonio Daza Mercado
Editor Responsable

Mirka Susanna Sarajärvi
Diseño de Portada

Miguel Ángel Serrano Núñez
Revisión y formación

Análisis de la Acción 1 BEPS en la legislación fiscal federal mexicana a partir de 2020: Aspectos legislativos pendientes

Hiram Zambrano Brambila*
María Verónica Arana Galán**
Perla Verónica Rodríguez Arana***

Fecha de recepción: 12/12/2019
Fecha de aceptación: 10/02/2020

Resumen

Como resultado de las acciones propuestas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (ocde) en materia de “erosión de la base imponible y traslado de beneficios”, o identificadas en inglés como *Base erosion and profit shifting*, conocidas también por sus siglas como BEPS, México, y otros países de Europa han integrado a su legislación fiscal diversas disposiciones jurídicas.

Las acciones BEPS son 15 y están enfocadas en proporcionar a los países instrumentos nacionales e internacionales que alineen mejor la potestad tributaria de los países miembros de la OCDE y del G-20 con las actividades económicas que realizan las empresas a fin de garantizar que los beneficios, empresariales principalmente, se graven donde se realizan las actividades económicas que les generan y crean valor. Del mismo modo señalan plazos para implementar estas acciones y establecen los recursos y la metodología inherente.

Entre las acciones que sugiere la ocde se encuentra la referente a cómo abordar los retos de la imposición de la economía digital. Precisamente, la Acción 1 beps se ocupa de esta cuestión.

El presente artículo analiza cómo se ha cumplido la Acción 1 beps en la legislación fiscal federal mexicana a partir de 2020, y muestra los aspectos que aún deben legislarse para considerarla debidamente cumplida.

Palabras clave: Economía digital, Impuestos a actividades digitales, Acción 1 BEPS.

* hiram.zambrano@alfadir.com.mx Universidad de Guadalajara.

** aranagalan@gmail.com Universidad de Guadalajara.

*** rodriguezperla81@gmail.com Universidad de Guadalajara.

Abstract

As a result of the actions proposed by the Organization for Economic Cooperation and Development (oecd) related to base erosion and profit shifting, also known as beps, Mexico and other countries in Europe have incorporated various legal provisions into their tax legislation.

beps actions are 15 and are focused on providing countries with national and international instruments in order to align tax power of countries members of oecd and G-20 with economic activities of enterprises in order to guarantee that taxpayer's benefits, mainly from corporate profits, are taxed where economic activities that generate and create value are carried out. Likewise, they set deadlines for implementing these actions and they also establish resources and inherent methodology.

Among actions suggested by the oecd, there is one associated to deal with taxation of digital economy. beps Action 1 takes on this issue.

This article analyses how beps Action 1 is been implemented on Mexican federal fiscal law since 2020, and shows aspects pending of been legislated about to consider it properly achieved.

Keywords: Digital Economy, Taxes on Digital Activities, beps Action 1.

Introducción

Marulanda Otálvaro (2016, p. 10) refiere que los representantes de los países miembros de la OCDE y del G-20 han mostrado una creciente preocupación por los desafíos económicos que han enfrentado en años recientes debido a que empre-

sas multinacionales (EMN) aprovechan inconsistencias entre las legislaciones tributarias existentes y las reglas tributarias internacionales, es decir, llevan una planeación fiscal agresiva, lo que obligó a muchos países a concretar recortes en el gasto público e incrementar impuestos.

A la par manifiestan que parte de este problema se debe a la erosión de la base gravable por la transmisión y reubicación de utilidades o beneficios a jurisdicciones con menor o nula tributación a la que le corresponde en las sedes de sus oficinas centrales. Como bien afirman Haddad & Rincón (2015), otro desafío es la creciente economía digital (ed) y los retos de tributación que supone.

Ante esta problemática, los representantes de los países miembro solicitaron a la Organización desarrollar medidas para armonizar una política impositiva a nivel mundial que establezca reglas claras de tributación a estas prácticas (G-20, 2013, pp.12 y 13).

En respuesta a estas inquietudes, en el 2013 la ocde puso en marcha una iniciativa para combatir la elusión y evasión fiscal a nivel internacional que se concretó en un par de reportes conocidos como *Base Erosion and Profit Shifting* (por sus siglas BEPS), en los que se aborda la problemática que surge de la planeación fiscal que se acostumbra en las grandes emn y que permite que las mismas tengan una baja tasa efectiva de impuestos en deterioro de las compañías nacionales, los gobiernos locales y de la sociedad misma.

En estos reportes se sugieren 15 planes de acción a fin de que los países miembro modifiquen sus sistemas tributarios y los estándares internacionales para alinearlos con la realidad de los negocios actuales. Precisamente, en la Acción 1 del proyecto BEPS se sugiere abordar los retos de la ed en la imposición (OCDE, 2013, p. 33).

El presente trabajo muestra cómo se ha materializado la Acción 1 BEPS en la legislación fiscal federal de México a partir del año 2020, y expone las razones por las cuales se considera que la normatividad vigente aún no cumple por completo con las sugerencias de esa Acción.

II. Planteamiento del problema

En el documento denominado “Marco Inclusivo sobre BEPS” se citan los resultados obtenidos sobre el trabajo referente a la evasión fiscal (OCDE, 2018, pp. 1-2). En este folleto se plasma el paquete de medidas beps, el cual trata de establecer acciones o estrategias para combatir la evasión fiscal, mejorar la coherencia de la normativa fiscal internacional y garantizar una fiscalidad más transparente con el fin

de mitigar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. En otras palabras, en este paquete de acciones propuesto por la Organización se procura armonizar los sistemas tributarios de los países miembros y del G-20, a fin de que se garantice que los beneficios que generan las actividades económicas se gravan donde se realizan, es decir, se busca combatir la aplicación de estrategias fiscales que erosionan la base impositiva de una jurisdicción, sin beneficiar a otra.

Las acciones BEPS, entre ellas la Acción 1, establecen directivas generales para abordar los desafíos fiscales que plantea la economía digital (ED), entre éstos destaca la creación del concepto de presencia fiscal significativa y la implantación de una retención a cuenta en transacciones digitales, retos que los países miembros de la OCDE y del G-20 deben cumplir, pero no establecen si deben cumplirse todas o solo algunas.

Hasta el 2020 México ha legislado lo relativo a algunas acciones BEPS, en lo que se refiere a la Acción 1, ha legislado en materia de Impuesto al Valor Agregado (IVA), pero en ISR solo se grava a las personas físicas que utilizan plataformas digitales para obtener ingresos, por lo que se analizará si esta situación cumple o no por completo con la Acción 1 BEPS.

III. Metodología

La metodología es de tipo documental y jurídico, a partir del análisis de las razones que sustentan las acciones BEPS, en particular la Acción 1, y su comparación con la normatividad legal vigente a partir del año 2020 a nivel federal en México. El análisis jurídico es de tipo lógico a partir de las intenciones presentadas en la exposición de motivos que dio origen a la modificación de la normatividad vigente, y teleológico considerando las intenciones plasmadas en las propias disposiciones normativas.

No se analizan las disposiciones legales federales vigentes a partir de 2020 relacionados con la Acción 1 BEPS desde una perspectiva de constitucionalidad, sino de su contenido en relación con esa Acción en particular.

Desarrollo

Origen y desarrollo del proyecto BEPS

En la actualidad los países cuentan con normas tributarias internas y con normas internacionales en materia fiscal debidamente aprobadas. Sin embargo, éstas se refieren a un

entorno económico diferente al que se vive en la actualidad, el cual se caracteriza por la globalización y la evolución de las tecnologías de la información y comunicación.

La falta de actualización de las normas internacionales en materia fiscal ha dado como resultado que algunas EMN aprovechen las divergencias existentes para suprimir o reducir su tributación, teniendo como resultado la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios a otros países con menores gravámenes, originando problemas de tributación y de equidad (OCDE, 2014), esto último porque empresas que no pueden trasladar sus beneficios empresariales a otro país terminan por soportar una mayor carga tributaria.

Por tal motivo, según consta en los resúmenes de los informes finales de la OCDE, en septiembre del 2013 se crea el Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital (GEFED), órgano auxiliar del Comité de Asuntos Fiscales (CAF), en el que participan los países del G-20 no pertenecientes a la OCDE en su condición de asociados en igualdad de condiciones con los países de la OCDE. A este grupo se le encomienda elaborar un informe en el que se afronten los problemas planteados por la ed y que a la vez proponga soluciones detalladas para abordarlos (OCDE, 2015, pp. 5 a 8).

Al respecto, el GEFED elaboró un plan de acción que fija el programa de trabajo para los siguientes tres años en colaboración con las administraciones fiscales de los países miembro. Las acciones que prevé el plan consisten en una serie de recomendaciones tendientes a abordar la evasión fiscal, mejorar la coherencia de la normativa fiscal internacional y garantizar una fiscalidad más transparente mediante el proyecto conocido como BEPS (OCDE, 2014).

El plan de acción que presentó el GEFED es el resultado de la consulta que se hizo a las partes interesadas y el análisis de las observaciones enviadas por escrito por parte de empresas, organizaciones de la sociedad civil, miembros del sector académico y países en desarrollo. En julio del 2013 la OCDE presentó un plan de acción para desarrollar el proyecto BEPS. Este plan comprendía 15 acciones que estaban diseñadas en torno a tres pilares fundamentales (OCDE, 2013):

- a) La coherencia que debe tener el impuesto sobre la renta en el plano internacional.
- b) La realineación de la tributación con la sustancia de los negocios que dan origen a la imposición.
- c) El fortalecimiento de la transparencia en el contexto fiscal internacional, aparejada con la certeza y la predictibilidad que deben tener tanto el contribuyente como la autoridad fiscal.

Comentarios acerca de las acciones BEPS de otros autores

Sobre el Plan de Acción BEPS no se ha escrito mucho, sin embargo, a continuación referimos algunos autores que detallan, entre otros, el concepto de erosión de la base imponible y traslado de beneficios, el significado de ed y su relación con beps y cuestiones vinculadas a la Acción 1 BEPS, para entender así las situaciones mínimas que deben ser reconocidas en el marco legal tributario.

Ramos Ángeles (2015, p. 376) explica que el traslado de beneficios (*Profit shifting*) es una de las formas de elusión fiscal internacional que ha liderado durante décadas las prácticas de planificación fiscal agresiva por parte de las EMN.

Consiste en la recolocación o migración artificiosa de las utilidades generadas por una empresa en una jurisdicción fiscal, hacia otra con un tratamiento tributario más favorable. La traslación de beneficios, practicada principalmente por las EMN, genera una pérdida de recaudación en los Estados que se conoce como erosión de la base imponible.

En cuanto a la ED, Haddad & Rincón (2015, pp. 43 y 44) manifiestan que ésta se caracteriza por basarse, como ninguna otra, en activos intangibles, por la adopción general de modelos comerciales poliédricos que aprovechan el valor de las externalidades generadas por los servicios gratuitos, y por la dificultad de determinar la jurisdicción bajo la que tiene lugar la creación de valor. Esta realidad plantea dos desafíos importantes para las administraciones tributarias, el primero de ellos, la identificación acertada de la fuente y residencia de las rentas generadas por las compañías en las actividades digitales; el segundo, la reestructuración de las funciones en las compañías multinacionales que se deriva del nuevo modelo de negocios que podría generar una menor tributación.

El problema radica en que una parte importante del valor agregado generado por la ed ha sido trasladada a compañías establecidas en paraísos fiscales (a través de pagos por activos intangibles a estos países), reduciendo o anulando el pago de impuestos de estas compañías. Por lo tanto, la productividad y el crecimiento exponencial de la ed no ha significado un aumento en la base imponible para los países que más la generan sino una reducción en sí misma.

Dado que la coyuntura planteada corresponde a un desarrollo reciente derivado de los avances en tecnología, la ocde ha planteado la necesidad de adaptar las normas de tributación internacional teniendo en cuenta el funcionamiento y crecimiento de la ED para evitar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

En este sentido, Padial (2016, p. 8) expone que puede considerarse que el origen real de BEPS está en la presión social en torno a este supuesto pago reducido de impuestos, de forma muy especial, por parte de determinadas multinacionales.

Todo ello ha supuesto un motivo o excusa para que se propugnara un cambio en la estrategia global contra lo que se ha dado en denominar planificación fiscal agresiva. Es por ello que la OCDE elaboró el Plan de Acción publicado el 19 de julio de 2013, que fija un programa de trabajo para tres años, en colaboración con las administraciones tributarias de los Estados miembro (OCDE, 2013).

En cuanto a la Acción 1 del Proyecto BEPS, Serrano Antón (2014, p. 63) explica que ésta trata de identificar las principales dificultades que plantea la ED a la aplicación de las actuales normas impositivas internacionales y desarrollar opciones detalladas para abordar estas dificultades, con un enfoque holístico y considerando tanto la imposición directa como la indirecta. Los temas a examinar incluyen, entre otros, la capacidad de una compañía de tener una presencia digital significativa en la economía de otro país sin estar sujeta a imposición debido a la falta de un nexo de acuerdo con las normas internacionales actuales, la atribución de valor creado a partir de la generación de datos comercializables de ubicación relevante mediante el uso de productos y servicios digitales, la caracterización de los ingresos procedentes de nuevos modelos comerciales, la aplicación de normas relativas a la fuente y el modo de asegurar la recaudación efectiva del IVA o de los impuestos al consumo, u otros indirectos relativos al suministro transfronterizo de bienes y servicios digitales.

Análisis de la Acción 1 BEPS

El propósito principal de la Acción 1 BEPS es abordar los retos de la ED para la imposición, entre ellos la fácil deslocalización de la realización de los negocios que dan origen a la tributación, la omisión de informar sobre actividades que dan origen al pago de impuestos en otros países, su indebida clasificación por el contribuyente por falta de información coordinada entre Estados, y el goce indebido de beneficios fiscales de otros países por este tipo de negocios que no exigen presencia física ni un establecimiento permanente en los lugares en los que se llevan a cabo.

Para afrontar lo anterior, en la Acción 1 BEPS se reconoce que las EMN pagan el impuesto sobre la renta de sus beneficios empresariales considerando su residencia, pero reconoce también la importancia de alinear la tributación de esos beneficios también ahí donde se producen.

El informe publicado por la OCDE en septiembre de 2014

en relación a la Acción 1 BEPS, a decir de Padial (2016, p. 10) se estructuró en tres bloques:

- a) Se analizan cuáles son los modelos de negocio típicos y las principales características de la ED.
- b) Se identifican los problemas considerados en BEPS que ocurren en ED y se exponen posibles formas de abordarlos.
- c) Se identifican problemas específicos que ocurren en ED por su especial configuración.

Palacín Sotillos (2017, p. 24) refiere que el GEFED encontró que los problemas BEPS que ocurren en la ED son los siguientes:

- a) La obtención de ingresos en la jurisdicción de la fuente.
- b) La posibilidad de que las actividades realizadas en la jurisdicción de la fuente escapen de la definición de establecimiento permanente.
- c) La atribución de beneficios a los activos intangibles inherentes al modelo de negocio, de modo que la titularidad de la citada jurisdicción intermedia sobre los ingresos derivados del intangible pudiese ponerse en cuestión (beneficiario efectivo) en el Estado de la fuente de la renta.
- d) La atribución de riesgos específicos de la cadena de valor, en especial el propiamente tecnológico, y su papel en la atribución de beneficios.

A partir de lo anterior, el grupo de trabajo de la OCDE, órgano auxiliar del Comité de Asuntos Fiscales, propuso las siguientes medidas

- a) El establecimiento del concepto de presencia fiscal significativa en un determinado país. En sus artículos 5 y 7, el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE refiere que los beneficios de toda empresa tributarán en un país del que no sea residente solo cuando posea establecimiento permanente (OCDE, 2014, p. 113).

Esto origina el concepto de presencia fiscal significativa, del cual la Comisión Europea, (2018) destaca que tiene por objeto establecer un nexo imponible en una jurisdicción. Por lo tanto, debe considerarse como algo que se añade al concepto de establecimiento permanente existente.

- b) La creación de una retención a cuenta, mediante una tarifa que permita gravar en el Estado de la fuente los pagos por transacciones digitales. Este impuesto tradicional garantizaría que las actividades que actualmente no están efectivamente sujetas a tributación, emperezarían a generar ingresos tributarios para los Estados miembro de forma inmediata.

Con esto se logra gravar en el lugar dónde se producen las transacciones parte de los beneficios obtenidos por la ED.

Acciones legislativas ocurridas en México tendientes a cumplir con la Acción 1 BEPS

Con objeto de cumplir con las sugerencias emitidas por la OCDE, México, como miembro de dicho organismo y del G-20, participó en el desarrollo de las acciones beps tendientes a combatir esquemas de evasión y elusión fiscal que se utilizan para cambiar de manera artificial los beneficios económicos a lugares de escasa o nula tributación. Actualmente se han sumado más de 130 países y jurisdicciones a dicho proyecto a través del Marco Inclusivo, mismo que monitorea su implementación (Congreso de la Unión, LXIV Legislatura, 2019, pág. p. XXVII).

Igualmente, el 30 de octubre del 2019, el Congreso de la Unión aprobó modificaciones, entre otras, al Código Fiscal de la Federación (CFF), la LISR y la LIVA, mismas que fueron publicadas en el *Diario Oficial de la Federación* el 9 de diciembre del mismo año y entraron en vigor el 1 de junio del 2020.

La idea principal que se plantea en la exposición de motivos de la Ley de Ingresos de la Federación 2020, referente a la reforma a LISR, destaca que con esta iniciativa se integran diversas disposiciones destinadas a alinear a México con las acciones emanadas de la iniciativa BEPS, referidas, entre otras, a las actividades digitales y a identificar un establecimiento permanente (Congreso de la Unión, LXIV Legislatura, 2019, p. I).

En lo que respecta a la LISR, resalta el hecho de que se crea, dentro del Título IV, relativo a las personas físicas, la

sección III que tiene como objetivo regular el pago del isr de los ingresos obtenidos por la enajenación de bienes o la prestación de servicios mediante plataformas tecnológicas.

Del mismo modo, en materia del IVA se adiciona el capítulo III Bis, por el cual se define el concepto de la prestación de servicios digitales por parte de residentes en el extranjero sin establecimiento en México, y se establecen obligaciones que tienen los residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país y que proporcionen servicios digitales a receptores en territorio nacional.

Entre los actos gravados en el IVA se contempla el consumo de contenidos audiovisuales realizados mediante plataformas digitales, la contratación de servicios de hospedajes y la prestación de servicios de transporte terrestre de pasajeros y de entrega de bienes, tal y como se aprecia en los artículos 18-B al 18-M de la LIVA.

Es decir, esta modificación a la legislación contempla dos tipos de plataformas digitales, aquéllas que ofertan la enajenación de bienes, y las que sirven de intermediarios entre un cliente y un proveedor.

Es preciso señalar que las tasas de tributación de las personas físicas sujetas al régimen de los artículos 113-A al 113-C de la LISR son menores que las aplicables al régimen general de actividades empresariales y profesionales, cuya tarifa puede llegar hasta el 35% de acuerdo al artículo 96 de la LISR vigente para el año 2020, tal y como se puede apreciar en la tabla 1.

Como se advierte de la información de la tabla, las personas físicas que obtienen ingresos por enajenar bienes o prestar servicios a través de internet, mediante plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares, pueden llegar a pagar una menor tasa de isr que las personas físicas con actividades empresariales y profesionales.

TABLA 1. TABLA COMPARATIVA DE LAS TASAS DE APLICACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Fundamento legal	Sujetos	Ingreso mínimo	Tasa mínima	Ingreso máximo	Tasa máxima
Artículo 96, LISR	Personas físicas con actividad empresarial y profesional	\$0.01 hasta \$578.52	1.92%	\$291,550.01 en adelante	35%
Artículo 113-A, Frac. I LISR	Personas físicas con actividad empresarial que preste servicios de transporte terrestre a pasajeros y entrega de bienes	\$0.01 hasta \$5,500	2%	más de \$21,000	8%
Artículo 113-A, Frac. II LISR	Personas físicas con actividades empresariales que presten servicio de hospedaje	\$0.01 hasta \$5,000	2%	más de \$35,000	10%
Artículo 113-A, Frac. III LISR	Tratándose de enajenación de bienes y prestaciones de servicios	\$0.01 hasta \$1,500	0.40%	más de \$100,000	5.40%

Fuente: Elaboración propia con información de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el año 2020.

Cabe aclarar que las tasas aplicables en ISR a personas físicas por ingresos obtenidos por Internet y similares que aquí se explican son aplicables a través de retenciones que realizan las personas morales que proporcionan el uso de las citadas plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares (Art. 113-A segundo párrafo LISR), pero pueden llegar a ser pagos definitivos si así se decide, y no se superen los trescientos mil pesos de ingresos anuales por este concepto (Art. 113-A último párrafo, LISR).

Una vez que se genere la información de este nuevo régimen de tributación de las personas físicas, será importante investigar el monto de su recaudación y analizar las consecuencias que esta medida provocó en las finanzas públicas, pues bien puede lograr un aumento sustancial en la recaudación por la inscripción de personas que obtienen este tipo de ingresos, pero también es posible que bajo este esquema se puedan ocultar rentas que ya tributaban en el régimen general de actividades empresariales y profesionales. Los estudios que se realicen permitirán obtener conclusiones para mejorar este régimen de tributación.

Para efectos del IVA, en México se establecieron medidas tributarias para la ED conforme a las recomendaciones de la OCDE, conforme a las cuales los bienes y servicios se deben gravar en el país en donde se realice el consumo final.

Entre las medidas tributarias que se implementaron referentes a la ed, en materia del IVA, se adicionó el capítulo III Bis en la ley de ese impuesto, misma que regula la tributación por la prestación de servicios digitales de residentes en el extranjero sin establecimiento en México. Cabe aclarar que los servicios de este tipo que se prestan por personas físicas o morales residentes en México se someten a las mismas reglas de causación de este impuesto que aplican para cualquier acto gravado en territorio nacional.

De este modo, la regulación vigente en iva a partir de 2020 y que se establece en el capítulo III Bis de la ley de ese impuesto, tiene las siguientes características:

De acuerdo a la sección II titulada “de los servicios digitales de intermediación entre terceros”, establece una serie de lineamientos que a continuación se explican:

El artículo 18-J LIVA establece que los residentes en el extranjero sin establecimiento en México que proporcionen los servicios de intermediación entre terceros que sean oferentes de bienes o servicios y los demandantes de los mismos de acuerdo a la fracción II del artículo 18-B, así como los que operen como intermediarios en actividades realizadas por terceros y que estén sujetas al pago del iva, tendrán además de lo ya establecido en ley las siguientes obligaciones:

a) publicar en su página de Internet, aplicación, plataforma o cualquier otro medio similar, en forma expresa y por separado, el impuesto al valor agregado correspondiente al precio en que se ofertan los bienes o servicios.

b) Cuando cobren el precio y el impuesto al valor agregado correspondiente a las operaciones de intermediación por cuenta del enajenante de bienes, prestador del servicio u otorgante del uso o goce temporal de bienes, deberán:

- i. Retener a las personas físicas el 50% del impuesto al valor agregado cobrado, si se tratara de personas físicas que no dieran su rfc, este tendrá que realizar la retención del 100% del impuesto.
- ii. El retenedor tendrá que presentar el pago del impuesto a través de la declaración electrónica del mes correspondiente en el que se haya realizado el pago en las fechas establecidas por la autoridad.
- iii. El retenedor tendrá que expedir una constancia de la retención que se le efectuó a la persona física que se le haya realizado la retención para eso tiene un plazo de 5 días después de que se haya llevado a cabo la operación.
- iv. Los retenedores tendrán que inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes del Servicio de Administración Tributaria.

c) Deberán de presentar una lista de los clientes con los que haya efectuado operaciones, ya sea por la prestación de servicios, enajenación de bienes o uso o goce temporal de bienes, ya sea que se haya realizado el cobro o no de la operación a la que se sujeta a este impuesto.

Este listado deberá de contener los datos generales de los usuarios, como el nombre o razón social, el domicilio fiscal, clave en el Registro Federal de Contribuyentes, clave única de registro de población, la cuenta bancaria o clave interbancaria y el nombre de la institución financiera donde se realiza los pagos, así como también el monto de la operación realizada.

Cuando se tratará de la renta de un bien inmueble, los retenedores adicionalmente deberán de proporcionar el domicilio del inmueble.

De acuerdo a este apartado los retenedores deberán de proporcionar la información que se les solicita a más tardar el día 10 del mes siguiente en el que se realizó la operación.

Insuficiencias de la legislación fiscal federal mexicana al adoptar las recomendaciones de la Acción 1 beps

La OCDE, en su informe titulado “Cómo abordar los desafíos fiscales de la economía digital, Acción 1, objetivo del 2014”

recomienda expresamente que en lo referente a la recaudación del IVA/IBS¹ aplicable a los suministros transfronterizos, los distintos países deberán seguir las recomendaciones de las Directrices Internacionales sobre IVA/IBS de la OCDE y plantearse la aplicación de los mecanismos de recaudación tributaria contemplados por éstas.

Al respecto, la recomendación número 2 prevé que la potestad tributaria sobre el suministro transnacional de servicios y bienes intangibles en operaciones B2B (*Business to business*) se asigne a la jurisdicción en la que el cliente haya establecido su establecimiento comercial y la obligación de las empresas cliente de autoliquidar el IVA que grava los bienes entregados y los servicios prestados a distancia y adquiridos a proveedores situados en el extranjero conforme a la normativa aplicable de la jurisdicción en la que se encuentren.

Estas directrices describen los mecanismos a los que pueden recurrir las administraciones tributarias para obtener el resultado deseado en la práctica, esto es, la atribución de la facultad de aplicar IVA al suministro de bienes intangibles y servicios B2B a la jurisdicción en que se haga uso de dichos servicios con fines comerciales, con independencia de cómo se estructuren la adquisición y la venta de estos servicios y bienes intangibles (OCDE, 2014, p.134). Es decir, la recomendación es legislar para que empresas de la ED paguen tanto IVA por los actos que celebran en otros países en los que no tengan establecimiento permanente, como ISR por los ingresos que obtengan por ese motivo, situación esta última que de momento no ocurre en México.

En efecto, de la legislación aprobada y vigente para 2020, queda claro que aquello que se grava en los artículos 113-A al 113-C LISR tiene que ver con las personas que utilizan plataformas digitales para prestar servicios u obtener ganancias, pero no se gravan con este impuesto a las empresas que son dueñas de dichas plataformas.

Es cierto que se gravan con IVA las actividades que las empresas de plataformas digitales sin establecimiento permanente en el país celebran en territorio nacional, y eso supone un cumplimiento a las recomendaciones de la Acción 1 BEPS. Sin embargo, en tanto no se gravan los ingresos con ISR el cumplimiento de esa acción no puede tenerse por cumplido

Lo anterior se desprende al considerar que el ISR grava los ingresos percibidos por el contribuyente durante un período impositivo sin importar el lugar de obtención de dichos ingresos, lo que se conoce en literatura tributa-

ria como “renta mundial”. Sin embargo, debido a la fácil deslocalización y ocultamiento de rentas por la ED, la OCDE propone aplicar una retención definitiva en la fuente sobre determinados pagos, efectuados por residentes de un país como contraprestación por bienes o servicios digitales vendidos por un proveedor extranjero (OCDE, 2014, pp. 36 y 37 y 159). Esto significaría que las empresas sin establecimiento permanente en México dedicadas a la ED se les deberían retener por los ingresos que obtengan, lo que resulta complejo si se considera que esa opción sería a cargo, en principio, del consumidor mexicano quien difícilmente cuenta con elementos para realizar esa retención, sobre todo en transacciones de montos pequeños. Aún así, el reto es que esas empresas no residentes sean sometidas directamente a imposición en México por los ingresos que obtienen por la ED, paso que se antoja natural considerando las actuales obligaciones que ya tienen por mandato de la regulación vigente en IVA.

De lo expuesto hasta aquí se aprecia que México ha establecido reglas de tributación en ISR para los ingresos de las personas físicas que utilizan internet y aplicaciones para enajenar bienes o prestar servicios, y reglas de tributación en IVA para los servicios que prestan por este medio empresas sin establecimiento permanente en México. Es decir, se gravan los ingresos de los intermediarios y los actos para efectos de IVA, pero no existe todavía una regulación para gravar ingresos de las _{em} que son propietarias o titulares de las plataformas y aplicaciones.

Precisamente, con la intención de gravar los ingresos de las EMN que son propietarias o titulares de plataformas o aplicaciones de este tipo, el 6 de septiembre del 2018 algunos diputados presentaron una iniciativa de ley para establecer un impuesto sobre los ingresos procedentes de servicios digitales, la cual se basa proyectos legislativos que la Unión Europea tiene sobre este tema (*Gaceta Parlamentaria*, año XXI, número 5108-III, 2018). A agosto de 2020, esa iniciativa continúa sin ser dictaminada y no se advierten avances ni situaciones que permitan suponer que se pueda aprobar en algún momento.

Conclusiones

Las reformas tributarias en México vigentes a partir de 2020 y relacionadas con la Acción 1 BEPS solo regulan la obligación del pago del IVA por la prestación del servicio digital por residentes en el extranjero sin establecimiento en México y lo relativo al ISR de las personas físicas por enajenar bienes o prestar servicios a través de internet mediante platafor-

¹ La literatura de la OCDE habla del “IBS” Impuesto sobre Bienes y Servicios que es similar en México al Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

mas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares. Sin embargo, los ingresos de las EMN propietarias o titulares de esos medios tecnológicos que no tienen establecimiento permanente en México aún no son gravados.

Existe una iniciativa en la Cámara de Diputados que pretende gravar esos ingresos de las EMN referidas, pero no ha avanzado el proceso legislativo respectivo, y no se advierten señales que permitan suponer que se va a aprobar próximamente dicha iniciativa ni alguna similar.

Dado que son medidas legislativas de reciente vigencia en México, aún no existe información disponible que permita evaluar su impacto en las finanzas públicas. Sin embargo, en materia de ISR, no existe certeza de que necesariamente se vaya a traducir en un aumento en la recaudación pues bien pudiera ocurrir que el nuevo régimen de tributación de las personas físicas en este sentido pueda ser utilizado para revelar rentas que de otro modo podrían pagar un mayor impuesto.

Referencias

- Comisión Europea. (21 de 03 de 2018). Por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa. Obtenido de Comisión Europea: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:52018PC0147&from=EN>
- Congreso de la Unión. (2020). CFF. CFF.
- Congreso de la Unión. (s.f.). LISR 2020. México, México. Obtenido de http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR_091219.pdf
- Congreso de la Unión. (s.f.). LIVA 2020. México, Cdad. de México, México. Recuperado el 14 de 04 de 2020, de http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/77_091219.pdf
- Congreso de la Unión, LXIV Legislatura. (08 de 09 de 2019). Exposición de Motivos Ley de Ingresos de la Federación. Gaceta Parlamentaria(5361-D). México, México. Recuperado el 28 de 04 de 2020, de <http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/64/2019/sep/20190908-D.pdf>
- G-20. (20 de 09 de 2013). G-20. San Petesburgo, Rusia: <http://www.obela.org/node/1565>. Recuperado el 12 de 07 de 2020, de http://obela.org/system/files/Saint_Petersburg_Declaration_ENG.pdf#overlay-context=
- Gaceta Parlamentaria, año XXI, número 5108-III. (06 de 09 de 2018). Obtenido de Que expide la Ley del Impuesto sobre los Ingresos Procedentes de Servicios Digitales, suscrita por integrantes del Grupo Parlamentario del PRD: <http://gaceta.diputados.gob.mx/Gaceta/64/2018/sep/20180906-III.html#Iniciativa7>
- Haddad, S., & Rincón, A. (2015). Evaluación del Plan de Acción sobre BEPS elaborado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. Obtenido de <http://hdl.handle.net/10726/837>
- Marulanda Otálvaro, H. (15 de XI de 2016). Propuestas de Instrumentos Jurídicos Alternativos Contra la Competencia Fiscal Perniciosa entre Estados. Toledo, España. Obtenido de <https://ruidera.uclm.es/xmlui/handle/10578/8680>
- OCDE. (2013). Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. doi:<http://dx.doi.org/10.1787/9789264207813-es>
- OCDE. (2014). Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital. Paris: OCDE.
- OCDE. (2015). Proyecto OCDE/G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el traslado de beneficios. Resúmenes informes finales . doi:<https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>
- OCDE. (27 y 28 de 06 de 2018). Marco Inclusivo Sobre las BEPS de la OCDE y el G-20. Quinta reunión del Marco Inclusivo en Lima, Perú, el 27 - 28 de junio de 2018. Lima, Lima, Perú: OCDE. Recuperado el 23 de 04 de 2020, de <https://www.oecd.org/tax/folleto-marco-inclusivo-sobre-beps.pdf>
- Padial, I. C. (2016). La Economía digital en BEPS: una síntesis. Recco sll, 8. Obtenido de https://www.researchgate.net/publication/326772929_LA_ECONOMIA_DIGITAL_EN_BEPS_UNA_SINTESIS
- Palacín Sotillos, R. (2017). Acción 1: Los desafíos de la economía digital para la tributación de empresas multinacionales. En Garrigues, Plan de acción BEPS: Una reflexión obligada (p. 24). Madrid: : Fundación Impuestos y Competitividad. Obtenido de <http://www.fundacionic.com/wp-content/uploads/2017/06/LIBRO-PLAN-DE-ACCION-BEPS.pdf>
- Ramos Ángeles, J. A. (10 de 2015). El Proyecto BEPS de la OCDE y el Mito del Fin de la Planificación Fiscal Internacional: Un Enfoque Crítico a Propósito de los Final Reports 2015. Derecho & Sociedad,(45), 376 y 377. Obtenido de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechosociedad/article/view/15255/15723>
- Serrano Antón, F. (2014). El informe sobre erosión de bases imponibles y traslación de beneficios. (D. PUCP, Ed.) Derecho PUCP, 45 a 70. Recuperado el 18 de 07 de 2020, de http://revistas.pucp.edu.pe/imagenes/derechopucp/derechopucp_072.html