

Retos de la potestad tributaria en México respecto al impuesto sobre la renta en la economía digital

Tax Power Challenges in Mexico Regarding Income Tax in the Digital Economy

[Artículos]

Miguel Ángel Haro Ruiz*

Lizette Rivera Lima**

Armando Gerardo Cruz Magallanes***

Recibido: 07 noviembre de 2022.

Aprobado: 20 de febrero de 2023.

Citar como:

Haro Ruiz, M. Á., Rivera Lima, L. y Cruz Magallanes, A. G. (2022). Retos de la potestad tributaria en México respecto al impuesto sobre la renta en la economía digital. *Revista Activos*, 20(2), 109-126.
<https://doi.org/10.15332/25005278.8624>



Resumen

La economía digital ha tenido un profundo impacto en la tributación, pues la deslocalización de los establecimientos y la rapidez de su evolución han propiciado la erosión de las bases y traslado de beneficios de las grandes multinacionales, siendo esta una de las cuestiones más relevantes en la fiscalidad internacional. El presente artículo analiza el proyecto de “erosión de la base imponible y traslado de beneficios” o bien identificadas en inglés como “Base Erosion and Profit Shifting” (BEPS), en consideración a su alcance en la acción 1 BEPS, que concierne a la economía digital en su implementación respecto al Impuesto Sobre la Renta en México de 2020 a 2022. La investigación fue cualitativa, con enfoque descriptivo, para lo cual se utilizó la metodología jurídica

* Universidad de Guadalajara, México. Correo electrónico: miguel.haro@valles.udg.mx; ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-8884-6240>

** Universidad de Guadalajara, México. Correo electrónico: lizette.lima@cucea.udg.mx; ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-5397-4066>

*** Colegio de Contadores Públicos de Guadalajara Jalisco, A. C. Correo electrónico: gxmagallanes@hotmail.com; ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9167-9033>

a través de los métodos analítico sintético, histórico, comparativo y deductivo, a través de la técnica de investigación documental. Se concluye el establecimiento de un criterio sobre los retos de la potestad tributaria doméstica en el cual los negocios virtuales deben estar sujetos a la tributación de algún tipo y deben pagarlos impuestos en el país en donde se genera valor con el objetivo de tener una tributación justa y razonable.

Palabras clave: potestad tributaria, economía digital, BEPS acción 1, impuestos, actividades digitales, impuesto sobre la renta, plataformas digitales.

Clasificación JEL: H87, K34.

Abstract

Digital economy has had a profound impact on taxation, since the relocation of establishments and the speed of their evolution have led to the erosion of tax bases and benefits transfer of large multinationals companies, this being one of the most relevant issues in the international taxation. This article analyzes the “Base Erosion and Profit Shifting” (BEPS) regarding its scope in Action 1 that concerns the digital economy in its implementation regarding the Income Tax in Mexico from 2020 to 2022. The research was qualitative using a legal methodology through the analytic-synthetic, historical, comparative and deductive methods through the technique of documentary research. It is conclude that setting a criterion on the challenges of the domestic tax power in which virtual business must be subject to taxation of some type and must pay taxes where the value is generated, leading to fair and equitable taxation.

Keywords: tax power, digital economy, BEPS action 1, digital activities tax, income tax, digital platforms.

JEL Classification: H87, K34.

Introducción

La digitalización y la globalización han impulsado el cambio en la forma de hacer negocios; paulatinamente, se han cambiado los tradicionales establecimientos físicos por las plataformas en línea como lugares de compra y venta de mercancías y servicios. Esta situación, por un lado, presenta grandes ventajas, como mayor competitividad, pero, por otra parte, también origina algunos desequilibrios a nivel impositivo en el momento de gravar los ingresos empresariales en la jurisdicción donde se perciben, lo anterior debido a que los criterios clásicos de tributación se han visto superados por la velocidad, con la cual ha cambiado la forma de hacer negocios; en consecuencia, presenta cierto grado de obsolescencia respecto a los nuevos hechos generadores en materia impositiva.

El objetivo de este artículo es analizar el proyecto de “erosión de la base imponible y traslado de beneficios”, o bien identificadas en inglés como “Base Erosion and Profit Shifting” (BEPS), sobre a su alcance en la acción 1 BEPS, que concierne a la economía digital en su implementación respecto al impuesto sobre la renta en México de 2020 a 2022, por lo cual se abordan los retos en materia fiscal a la luz del impuesto sobre la renta (ISR) en México en relación con las actividades empresariales que se desarrollan por medios electrónicos a través de plataformas digitales.

En este contexto, los representantes de los países miembros de la Organización para el Desarrollo Económicos (OCDE) y G20 han abordado iniciativas para reducir la elusión y combatir la evasión fiscal a nivel internacional, de forma que los países y jurisdicciones que tuvieran interés en el proyecto contaran con bases comunes para el desarrollo de estándares sobre BEPS, proyecto que dio origen al Marco Inclusivo de la OCDE y G20. Tales iniciativas se han dedicado a encontrar una solución integral basada en el consenso para los desafíos que surgen de la digitalización. Su compromiso es ofrecer soluciones con la finalidad de establecer directrices con miras a entregar resultados a través de un programa de trabajo con promesa de entregable para el año de 2023 (OCDE, 2022a; 2022b; 2022c).

El centro de controversia está en si las reglas de tributación y fiscalización sobre los ingresos empresariales desarrolladas en un entorno económico tradicional siguen cumpliendo con su propósito en una economía mundial digital cuando los elementos clásicos de los sistemas de fiscalización que determinaban dónde debían pagarse los impuestos basados en presencia física se han visto superados por las operaciones en línea que permiten percibir ingresos en una jurisdicción, trasladar los beneficios a otra y tributar en países con menores tasas impositivas.

Este trabajo surge de la importancia de la movilidad de la economía digital impulsada por el uso de internet y la tecnología derivada del avance en las últimas décadas, y surge también de la transformación en la manera de hacer negocios y de los efectos causados en materia impositiva. Actualmente, la oferta y la demanda de bienes y servicios tiene lugar en las plataformas digitales o sitios por internet; esta nueva forma de entender la economía presenta puntos positivos, como un mercado competitivo y global, pero causa también asimetrías en la tributación, pues la relativa facilidad para trasladar los beneficios plantea interrogantes sobre si las normas fiscales clásicas continúan siendo idóneas para una adecuada distribución y aplicación de la potestad tributaria.

Así, la investigación comprendió la identificación y análisis de las reformas tributarias en México vigentes a partir de 2020 y relacionadas con la acción 1 BEPS referente a economía digital. El estudio se delimitó al impuesto sobre la renta (ISR), los desafíos internacionales y las propuestas para el diseño de la legislación fiscal, y los cambios que se estiman necesarios en el país de 2020 a 2022.

El reto de legislar en materia fiscal y gravar la economía digital en México asume que los negocios virtuales puedan resultar en una reubicación de las funciones comerciales y en el replanteamiento del poder tributario a nivel nacional e internacional.

El artículo se estructuró en siete apartados incluyendo esta sección introductoria, que busca situar al lector en el contexto del problema, la pertinencia de la investigación y su objeto. Posteriormente, la sección metodológica presenta los métodos usados así como la estructura empleada para el análisis. La revisión de la literatura contiene los conceptos y teorías principales de la potestad tributaria y economía digital, así como los retos de la regulación de esta última a la luz del tratado BEPS. La parte de análisis aborda el estudio del objeto descomponiendo y comparando la legislación mexicana a la luz del plan BEPS para en el apartado siguiente presentar los resultados y deducción a los cuáles se llegó. Por último, el trabajo finaliza con las conclusiones, que incluyen también una parte propositiva respecto a cómo debe ser la tributación de la economía digital en México.

Metodología

Se empleó la metodología jurídica, entendida esta como una forma lógica de razonamiento que involucra las reglas de interpretación de la norma a la par de su aplicación y que recoge también principios de derecho en su interpretación (Petzold-Pernía, 2008).

La investigación fue de tipo cualitativa, en el entendido de que se pretende llevar al lector a la comprensión del entorno fiscal originado por la economía digital desde las propuestas internacionales y la internalización a México de las recomendaciones, así como la situación en país en 2022 (Villabella, 2009), mientras que el enfoque fue descriptivo, pues se detallan los pormenores del fenómeno.

El modelo metodológico se aplicó a través de los métodos analítico sintético, al incluir en este estudio el análisis integral del nacimiento y trayectoria a la fecha de investigación, el comportamiento de la legislación fiscal doméstica derivada de la economía digital y con el principal interés de cómo se debe abordar la fiscalidad y proponer el establecimiento de políticas fiscales justas y equilibradas; el modelo

también se aplicó mediante el método histórico, con la finalidad de observar la evolución en la economía digital en un entorno internacional y los cambios significativos que representa una política fiscal doméstica de forma progresiva; comparativo, porque este análisis pretende hacer una comparación de los diferentes regímenes fiscales adoptados en México en 2022 y observar las tasas de aplicación del impuesto sobre la renta y ver dónde está el gravamen y deductivo, realizando inferencias y deducciones lógicas a partir de la información analizada.

Conforme a lo anterior, se analizó la implementación del plan BEPS en México en tres categorías: la primera respecto a si los cambios normativos incluyen la tributación de las multinacionales no residentes en el país, pero que generan riqueza en este; la segunda categoría conforme a las tasas de aplicación del ISR que rigen a la economía digital y, por último, respecto a la eficacia de los cambios normativos para combatir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

La técnica de investigación fue documental y comprendió la recolección de información por medio de documentos, informes, reportes, programas de trabajo, oficiales e internacionales que abordan temas respecto a la fiscalización de la economía digital, así como leyes, informes locales, estudios doctrinales, entre otros.

Revisión de la literatura

Potestad tributaria y economía digital

La potestad tributaria, también denominada “poder tributario”, se refiere a “la facultad de éste para establecer, recaudar y controlar las contribuciones forzadas para destinarlas a expensas los gastos públicos” (Rodríguez, 2014, p. 6), lo cual entraña como elementos, en primer lugar, una facultad para crear impuestos o contribuciones, seguido del poder de ejecutarlas y vigilarlas través de la recaudación y, por último, deberán de tener como destino el gasto público, siendo esta una atribución constitucional del poder Ejecutivo, que administra la hacienda pública dentro del derecho tributario.

Esta facultad tiene su origen en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (García, 2020), específicamente en el artículo 31 fracción IV que establece la obligatoriedad de contribuir al gasto público de manera proporcional y equitativa como los establezcan las leyes fiscales específicas.

Ahora bien, la potestad tributaria que tiene el enfoque particular en cada país obliga a su replanteamiento a partir de la fiscalidad internacional que presenta “la dificultad para aplicar impuestos a personas y entidades económicas extranjeras,

que generan riqueza en territorios distintos al suyo" (Mendoza, 2016, p. 27); es en este contexto que podemos situar la economía digital.

La OCDE (2014a) define la economía digital como "el resultado de un proceso de transformación desencadenado por las tecnologías de la información y la comunicación" (p. 15), de lo cual se puede inferir el cambio de la economía física tradicional a un ambiente de negocios por medio del uso de las tecnologías de la información y comunicación como medio de enlace. Castillo (2013) amplía esta definición y menciona que la economía digital hace alusión a "la red de actividades económicas y sociales facilitadas por Internet, la computación en la nube y las redes móviles, las sociales y de sensores remotos" (p. 9), por lo cual el elemento de virtualidad es el componente principal para que ocurra.

Las características de esta economía del siglo XXI son la movilidad, la intangibilidad, la presencia de usuarios y el establecimiento de relaciones comerciales por medio del uso de datos y redes (OCDE, 2014a); por eso, al presentar la economía digital elementos fácilmente móviles y no fungibles, la ley tributaria nacional se ve limitada en su aplicación.

Con el uso de internet se han desarrollado nuevos modelos de negocio donde se están usando plataformas tecnológicas o digitales ofrecidas a nivel mundial, mismas que han sido creadas por compañías innovadoras de tecnología de la información, diseñando aplicaciones creativas, únicas y cada vez más accesibles al usuario; así, las plataformas digitales se refieren "al sistema o conjunto de sistemas que permite recolectar, procesar, analizar y distribuir información para un propósito específico con el objeto de proveer información correcta, a la gente indicada, en el momento requerido con el formato y detalle adecuado, o bien, espacios en internet, que a través de diversos programas o sistemas permiten a las personas satisfacer distintas necesidades" (Medina, 2020), de lo cual se obtiene que es un espacio virtual cuyo objetivo se basa en proveer información para un propósito o para la satisfacción de una necesidad.

La tributación y los tratados internacionales

Ahora bien, con la idea de explicar cómo el derecho internacional ha adquirido protagonismo jurídico ayudando a la comprensión del quehacer del comercio digital y la conexión con las regulaciones tributarias, hemos de tener en cuenta que cuando se habla de los efectos del derecho internacional en el derecho nacional, no se habla de ordenamientos que se copian y pegan las reglas del ámbito global al ámbito local, sino de cómo las reglas locales adoptan los cambios internacionales de forma

armónica; sin embargo, a pesar de que esta afirmación funciona como regla general, hay ciertos matices y excepciones que a la hora de aplicar el derecho extranjero dentro del orden normativo vigente deben analizarse respecto al orden jerárquico normativo, por ejemplo, antes de su aceptación debe analizarse si se contraponen a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) o tratados internacionales de la materia.

La CPEUM explica la aplicación jerárquica de los tratados internacionales en su artículo 133, que dispone la aplicabilidad, en primer lugar, de la Constitución, seguida de los tratados internacionales y posteriormente las leyes nacionales, resaltando que en materia de derechos humanos existen reglas diferentes de conformidad con el artículo 1 de la CPEUM.

Así mismo, para la interpretación y aplicación de los tratados se puede recurrir a la Convención de Viena sobre el derecho de los tratados celebrados entre Estados. Firmado por México el 18 de abril de 1961, este tratado provee las reglas básicas en derecho internacional al firmar un instrumento internacional. Se debe observar que los tratados en materia tributaria son también instrumentos internacionales que permiten a los Estados que lo suscriben establecer acuerdos y mecanismos para evitar la doble tributación, por lo cual hay tratados sobre cómo celebrar e interpretar tratados y existen tratados que disponen normas comunes de tributación; no se mencionan otros instrumentos, como los relacionados con los derechos humanos o con la formación de mercados económicos comunes, por no ser objeto de este estudio.

Los retos de la regulación de la economía digital y el tratado BEPS

En relación con la investigación, Azam (2007) expone como retos de la fiscalización del comercio electrónico internacional —el cual podemos situar como parte de la economía digital— los siguientes:

- La constante innovación respecto a los servicios que no encuadra dentro de los supuestos clásicos de la tributación.
- La aplicación territorial de las normas, ya que en los servicios digitales no tienen límites físicos y, por ende, territoriales.
- La exención de establecimiento permanente para llevar a cabo sus operaciones, pues estas se basan en operaciones virtuales y con intangibles.
- La residencia, pues no se necesita residir en un espacio físico para llevar cabo el negocio dentro de la economía digital.
- La ejecución de normas, pues las operaciones involucran generalmente a más de un país, por lo que es debatible qué norma jurídica tributaria debe aplicarse.

Para dar respuesta a la problemática antes expuesta, en 2013, los líderes del G20 aprobaron en su totalidad el plan de acción BEPS y crearon un Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital (GEFED), como órgano auxiliar del Comité de Asuntos Fiscales (CAF), con la finalidad de elaborar un informe antes de septiembre de 2014, y en dicho análisis pretendió transportar y configurar la tributación de las multinacionales digitales sobre hechos imponibles alternativos al beneficio empresarial, identificando los problemas planteados por la economía digital y las posibles medidas o acciones para resolverlos (OCDE, 2014b).

La OCDE en 2014 determinó que los nuevos modelos de negocio que se encuadran dentro de la economía digital son comercio electrónico, servicios de pago y tiendas de aplicación, publicidad en línea, entre otros. Esos nuevos modelos de negocio se centran en que los intangibles son los principales generadores de riqueza (OCDE, 2014b).

En el 2015, se trató el informe provisional sobre la acción 1 el proyecto BEPS, el cual contenía las características, consecuencias y los efectos para la economía y la tributación que estaban trayendo en consecuencia la economía digital y los nuevos modelos de negocios (OCDE, 2015).

En ese sentido, en 2015 la OCDE publicó el informe final de la acción 1 “Abordar los retos de la economía digital para la imposición”, en donde se indican los principales desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía y se concluye que no es posible delimitar con precisión la economía digital, puesto que la digitalización ha permeado en toda la economía mundial. El informe mencionado espera que las acciones del proyecto BEPS sirvan para mitigar los riesgos, pero se cree necesario realizar trabajos de seguimiento adicional (Haddad y Rincón, 2022).

Dentro de los resultados del análisis del informe provisional efectuado en 2015 por parte de la OCDE, se desarrollaron los efectos de planeación fiscal provenientes de la economía digital, reducción de la carga impositiva en el Estado donde se origina el ingreso, escasa o nula tributación en el país fuente, escasa o nula recaudación de rentas industriales a nivel del receptor de las rentas. Esto ha conllevado que en el informe provisional efectuado por la OCDE se estudien los criterios de determinación de la existencia del “nexo causal” o “criterio de sujeción”, y las reglas de atribución de los beneficios, conceptos fundamentales para determinar el reparto de la potestad tributaria entre jurisdicciones y la determinación de la parte de los beneficios de las empresas multinacionales que estarán sujetas a los impuestos en la jurisdicción determinada (OCDE, 2015).

Además, también se propuso como medida provisional la aplicación de un impuesto especial a la prestación de ciertos servicios digitales efectuados bajo su jurisdicción que se aplicaran al importe bruto satisfecho en contraprestación a dichos servicios digitales (OCDE, 2015). Para esto, es necesario que los estados hagan uso de los datos masivos y los macrodatos que se encuentran sujetos al beneficio de la economía digital, creando así una “economía colaborativa” y un sistema tributario más participativo entre todos los estados.

En 2017, los ministros de finanzas del G20 encomendaron a la OCDE que el mismo informe provisional se efectuara bajo los lineamientos de marco inclusivo el cual había sido creado para garantizar que los países, incluidas las economías en desarrollo, pudieran participar en condiciones de igualdad en el desarrollo de estándares sobre cuestiones relacionadas con la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, incluyendo además la fiscalización de esos nuevos estándares (OCDE, 2018).

Como consecuencia de lo dicho, la OCDE dio a conocer en 2018 el informe provisional *Desafíos fiscales derivados de la digitalización*, mismo que incluye un análisis exhaustivo de los modelos económicos y de creación de valor derivados de la digitalización e identifica las características que se observan con frecuencia en ciertos modelos económicos digitalizados (OCDE, 2018).

El informe cuenta con la aprobación de más de 110 miembros del marco inclusivo y desarrolla las tres posiciones existentes dentro de los Estados miembros respecto al control de la economía digital, siendo la primera aquellos países que consideran que no es necesario adoptar medidas, la segunda, aquellos países que consideran que efectivamente es necesario acudir a algún mecanismo para controlar la economía digital y aquellos Estados que consideran que todo cambio debe ser aplicado con carácter generalizado a toda actividad económica (OCDE, 2018).

El informe provisional señala que algunas jurisdicciones estiman necesario cambiar las reglas de fiscalidad internacional, posturas que adoptan diferentes países, mientras que otros consideran que no se requiere acción alguna. De cualquier manera, se acordó revisar los criterios para determinar un “nexo” y las reglas de atribución de beneficios, conceptos fundamentales a la potestad tributaria de las jurisdicciones (criterio de sujeción).

Además, señala que los miembros del Marco inclusivo de BEPS (más de 125 países y jurisdicciones, incluido México, que colaboran para la implementación del proyecto BEPS trabajan para lograr soluciones consensuadas. Sin embargo,

también se indica que existen algunos países que consideran medidas provisionales y no evitan que esto genere riesgos y consecuencias adversas (OCDE, 2018).

A finales de enero de 2019, la OCDE divulgó una declaración política de los últimos avances logrados para la resolución de los desafíos fiscales que supone la digitalización de la economía, señalando que los miembros del marco inclusivo de BEPS establecieron dos pilares centrales de discusión internacional (Deloitte, 2019).

El primer pilar está centrado en la posibilidad de modificar las reglas existentes que aluden a la potestad o jurisdicción tributaria interna y entre diversos países; esto implica una revisión a las reglas que establecen el “nexo o criterio de sujeción” con una jurisdicción y a las reglas de atribución de beneficios o utilidades, situación que impactará a las reglas en materia de precios de transferencia y al principio de plena competencia. Este pilar pretende abordar las cuestiones de ¿dónde deben pagarse los impuestos? y ¿sobre qué base?, poniendo especial atención en el “nexo” y la distribución de la potestad tributaria.

Como elementos clave del enfoque del pilar 1 se encuentran los derechos de gravar el 25 % de los beneficios residuales de las empresas multinacionales más grandes y con mayor rentabilidad correspondería a los países donde se ubican los clientes y usuarios de estas.

Se prevé también el fortalecimiento de la seguridad jurídica en materia tributaria mediante la disposición de procedimientos de resolución de controversias de carácter obligatorio y vinculante, al igual que un régimen optativo dirigido a los países con menor capacidad de recaudación; la supresión y paralización de los impuestos sobre los servicios digitales y otras medidas similares relevantes y la aplicación simplificada y ágil del principio de plena competencia en circunstancias específicas, con especial atención a las necesidades de los países de menor capacidad (OCDE, 2022a; 2022b; 2022c).

En lo que respecta al segundo pilar, se busca atacar la erosión de la base mediante reglas comunes que permitan a las diferentes jurisdicciones gravar los beneficios o utilidades que no se gravan, o bien que aún cuando son gravados; estas se someten a tasas impositivas muy bajas en otros países. Así mismo, este pilar aborda la posibilidad de un impuesto mínimo dirigido a las empresas multinacionales de grandes ingresos para corregir las asimetrías que permiten la desviación o relocalización de utilidades a países de baja o nula renta, empleando así una propuesta global de antierosión de la base gravable (GloBE, por sus siglas en inglés); y segmenta dicha propuesta en dos componentes interrelacionados:

1. Una regla de inclusión que permita gravar el ingreso de una entidad controlada (o sucursal extranjera) si dicho ingreso se encuentra gravado por debajo de la tasa efectiva mínima estipulada.
2. Un gravamen sobre pagos que erosionen la base fiscal, mediante reglas que no permitan la deducción de estos o que impongan el pago del impuesto vía retención en el país fuente.

Los elementos clave del enfoque del pilar 2 comprenden las reglas GloBE aplicadas mediante la creación de un impuesto mínimo global del 15 % dirigido a gravar todas las empresas multinacionales cuyos ingresos anuales sean superiores a 750 millones de euros; la imposición colectiva de esta tasa global busca combatir el traslado de beneficios a jurisdicciones con tributación preferente, aunque este pilar supone evitar el abuso del uso de tratados fiscales y la implementación de la “cláusula de sujeción a imposición” (OCDE, 2022a; 2022b; 2022c).

En lo que respecta al plazo previsto para ambos pilares, se llegó al acuerdo de un plan de acción detallado que entrará en vigor en 2023 para completar los trabajos legislativos sobre las normas e instrumentos necesarios; es decir, a partir de 2023 se empezaría a solidificar la puesta en práctica de ambos pilares (OCDE, 2022a; 2022b; 2022c).

Acciones legislativas implementadas en México con la tendencia al cumplimiento de la acción 1 BEPS de 2020 a 2022

En la legislación fiscal mexicana, el 8 de septiembre de 2019, el Ejecutivo Federal presentó ante el Congreso de la Unión el paquete económico para el ejercicio 2020, conformado por los criterios generales de política económica, las iniciativas de Ley de Ingresos de la Federación, el presupuesto de egresos de la federación y las reformas de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y del Código Fiscal de la Federación (CFF), aprobados por el pleno de la Cámara de Diputados el 30 de octubre de 2019 (Cámara de Diputados, 2019), como lo establece la Constitución mexicana, y entraron en vigor el 1.º de junio de 2020, en la que contempla la incorporación de un importante número de disposiciones fiscales que alinearan a México en las acciones derivadas de la acción 1 del proyecto BEPS, así como nuevas normas en materia de actividades digitales, siendo estas en las que se realiza la investigación.

De acuerdo con la exposición de motivos de 2019 (Cámara de Diputados, 2019), la adición de esta sección a la ley de ISR pretendió que los contribuyentes en situaciones análogas que efectuasen operaciones similares o análogas se pudieran

ubicar en niveles impositivos simétricos. Esto es, no se crearon nuevos impuestos, tampoco se establecieron otros gravámenes a las personas físicas, sino que se buscó la modificación legislativa para facilitar la recaudación y la fiscalización de los participantes en la economía digital, como también se hizo notar en la Primera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2020 (RMF, 2020).

Como una medida que permite tener un control sobre la recaudación de ISR de los participantes de la economía colaborativa a través de medios digitales, el Sistema de Administración Tributaria (SAT) emitió reglas en la RMF, capítulos 12.1, 12.2 y 12.3, del título 12, “De la Prestación de servicios digitales”, con el objeto de simplificar el cumplimiento de obligaciones fiscales y recaudar los impuestos de los cuales —por causa de la prestación de servicios, como el transporte terrestre de pasajeros y la entrega de bienes, servicios de hospedaje y enajenación de bienes y la prestación de servicios, realizados por las personas físicas a través de internet mediante plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares— no se obtenían ingresos tributarios, de tal forma que estas plataformas digitales, sean de residentes en México y residentes en el extranjero con y sin establecimiento permanente en el país, adquieran la obligación de retener y entregar el impuesto para de esta manera asegurar el pago de una contribución.

Por lo anterior, conscientes de que las medidas adoptadas, se requirió de solidez y permanencia, se adicionó a la LISR, la sección III, “De los ingresos por la enajenación de bienes o la prestación de servicios a través de internet, mediante plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares” (LISR, 2013), al capítulo II, “De los ingresos por actividades empresariales y profesionales”, del título IV de la Ley de ISR (personas físicas), con la intención de regular a los sujetos que obtienen ingresos a través de medios electrónicos independientemente de su residencia fiscal, siempre y cuando el ingreso se origine en territorio nacional.

A pesar de que estos cambios legislativos buscaron materializar en 2020 las propuestas de la acción 1 del proyecto BEPS en México, se puede observar que aún queda a deber el cumplimiento por completo de las sugerencias de esta acción.

Los sujetos del impuesto son las personas físicas con actividad empresarial que participen en la oferta y demanda de bienes y servicios proporcionados por terceros, por los ingresos que perciban por la realización de actividades mencionadas a través de los citados medios, incluidos aquellos pagos que reciban por cualquier concepto adicional a través de los mismos (pagos fuera de plataforma).

Tabla 1. Tasas de retención del Impuesto Sobre la Renta de 2020 a 2022

	Operaciones a través de métodos informáticos	Monto de ingreso mensual	Tasa de retención 2020 a 2021	Tasa de retención 2022
1	Tratándose de prestación de servicios de transporte de pasajeros y de entrega de bienes	Hasta \$5000,00	2.0	
		Hasta \$15 000,00	3.0	
		Hasta \$21,000,00	4.0	
		Más de \$21 000,00	8.0	
		Total de ingresos		2.1
2	Tratándose de prestación de servicios de hospedaje	Hasta \$5000,00	2.0	
		Hasta \$15 000,00	3.0	
		Hasta \$35 000,00	5.0	
		Más de \$35 000,00	10.0	
		Total de ingresos		4.0
3	Tratándose de enajenación de bienes y prestación de servicios	Hasta \$1500,00	0.4	
		Hasta \$5000,00	0.5	
		Hasta \$10 000,00	0.9	
		Hasta \$25 000,00	1.1	
		Hasta \$100 000,00	2.0	
		Más de \$100 000,00	5.4	
		Total de ingresos		1.0

Fuente: elaboración propia con datos de la LISR (2013).

Análisis

Como se estableció en la parte metodológica de este artículo en análisis, se dividió en tres categorías que se mencionan a continuación:

1. Categoría 1: tributación de multinacionales. Se advirtió que los destinatarios de los cambios normativos fueron las personas físicas que ofertaran o demandaran servicios a través de plataformas, y no las multinacionales extranjeras que operan en la economía digital.
2. Categoría 2: tasas de ISR en la economía digital. Se observó que las tasas son únicamente de retención que hace el ente propietario de la plataforma digital para la persona física que realiza operaciones por medio de esta; es decir, la tasa no grava a la multinacional dueña de la plataforma digital, solo establece una obligación solidaria de retención, pero el obligado principal continúa siendo el contribuyente nacional persona física.
3. Categoría 3: combate a la erosión de la base y traslado de beneficios. Las reformas normativas se enfocan en la persona física, no en las multinacionales; por lo cual la norma no cumple con el objetivo del plan BEPS, dado que las tales compañías continúan sin tributar por los ingresos que perciben en el país.

En relación con las categorías 1 y 2, se observó que las personas físicas que obtienen ingresos por enajenar bienes o prestar servicios en plataformas digitales a través de

internet en el ejercicio 2022 pudieran encontrarse en un rango de menor contribución, en relación con las mismas actividades que se realizaron en 2021 tributando en el mismo régimen fiscal.

En el caso de la categoría 2, se apreció que, independientemente de las posibles comparaciones con regímenes fiscales contenidos en la propia LISR (2013), que también está dirigido a las personas físicas que realizan actividades empresariales incluidas en el título IV del capítulo II, sección I “De las personas físicas con actividades empresariales y profesionales”, sección II “Régimen de incorporación fiscal” (derogado por el decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la LISR, de la LIVA, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, del Código Fiscal de la Federación y otros ordenamientos, 2021), sección IV “Régimen simplificado de confianza”, todos ellos con tasas diferentes y mecanismos de recaudación y que existe la posibilidad de que algunos de ellos hayan migrado a la sección III “De los ingresos por enajenación de bienes” o la prestación de servicios a través de internet, mediante plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares, pudiendo ocultar rentas que ya tributaban en otras secciones o régimen fiscales.

En cuanto corresponde a las categorías 2 y 3, es preciso hacer la aclaración de que parte de la tributación de las tasas de ISR para personas físicas que hayan obtenido mediante el uso de plataformas se realiza por medio de un esquema de retenciones, lo cual significa que las personas morales que proporcionan el uso de las multicitadas plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares, como lo establece el artículo 113 A segundo párrafo de LISR retienen una parte del pago a la persona física por concepto de ISR; dicho pago pudiera llegar a ser pago definitivo si así lo decide el contribuyente (persona física), siempre y cuando no superen los trescientos mil pesos de ingresos anuales por este concepto en apego a lo dispuesto en el artículo 113 A último párrafo de LISR. El esquema de la retención del ISR en cierta manera garantiza que el entero de la contribución la realice el retenedor, que de acuerdo con la reforma es el sujeto obligado a enterar el impuesto.

En cuanto a la categoría 3, las entidades que perciben los ingresos mayores y que son dueñas de las plataformas digitales son responsables solo de la retención del ISR a la persona física; dichas retenciones las efectuarán las personas morales residentes en México o residentes en el extranjero con o sin establecimiento permanente en el país, así como las entidades o figuras jurídicas extranjeras que proporcionen, de manera directa o indirecta, el uso de las multicitadas plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares, destacando nuevamente que la

obligación es solidaria solo con el contribuyente persona física como retenedor, y no como obligado principal.

Resultados

La legislación mexicana aprobada en 2020 y vigente durante el ejercicio 2022 establece que aquello que se grava de acuerdo con los artículos del 113-A al 113-C de LISR está relacionado con las personas físicas con actividades empresariales que utilizan las plataformas digitales para prestar servicios u obtener ganancias, y aún se continúa sin gravar las empresas multinacionales que son dueñas de las plataformas digitales.

Lo anterior significa que el efecto de las reformas en México no se ha enfocado en combatir la erosión de la base gravable y el traslado de beneficios, como plantea el plan BEPS, sino en ampliar la base contributiva por medio de la identificación de los sujetos que realizan actos por medio de plataformas o medios similares, obligando a la multinacional a actuar como retenedor, pero no como contribuyentes.

Se observa que las propuestas contenidas o derivadas de las recomendaciones del marco inclusivo divergen sobremanera con las reglas implementadas en el país, calificándolas como insuficientes. Las reformas fiscales se han cimentado en el plan BEPS sin realmente adoptar su modelo de tributación para la acción 1, pues no incorporan ninguno de los pilares o de las recomendaciones del marco inclusivo a la normativa y se enfocan en gravar al usuario no al generador de la riqueza.

Resulta importante destacar que la retención puede tener el carácter de provisional o de pago definitivo de acuerdo con el nivel de ingresos sin exceder de trescientos mil pesos anuales. En consecuencia, los cambios normativos solo impusieron obligaciones formales fiscales a las multinacionales, pero no obligaciones sustantivas que implicaran el pago de impuestos de estas.

En consecuencia, en tanto en México no se graven los ingresos de las multinacionales con ISR, el cumplimiento con las recomendaciones internacionales no ocurrirá en nuestro país. 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 como “renta mundial”.

Conclusiones

La potestad tributaria está limitada en México por la aplicación territorial de la ley en el país, por lo cual los cambios de la acción 1 de BEPS han tenido consecuencias limitadas y se han enfocado en regular a los contribuyentes locales, sin que realmente se haya adoptado una tributación y fiscalización dirigida a la economía digital, que tiene como característica el uso de intangibles y la falta de un establecimiento permanente en el país.

Así, las reformas tributarias del país relacionada con la acción 1 BEPS en materia de ISR solo gravan a las personas físicas por enajenar bienes o prestar servicios a través de internet mediante plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares, mientras que los ingresos de las empresas multinacionales propietarias de los medios tecnológicos y que no cuentan con un establecimiento permanente en el país no son gravados.

Conforme con lo anterior, el resultado de las reformas aprobadas en el país únicamente se limita a recaudar, sin considerar la regulación de aspectos técnicos o jurídicos de la economía digital, por lo cual no combate la erosión de la base gravable ni el traslado de beneficios.

Por lo tanto, se visualiza en el futuro a México, que como miembro del G20 y OCDE tendrá que alinearse a los acuerdos internacionales que en esta materia ya se tienen establecidos en una adecuada adopción de la potestad tributaria, tomando las directrices de los órganos internacionales para adaptarlas y adecuarlas, por lo que habrá que prepararse para los próximos cambios en la legislación doméstica aplicable precisamente a la economía digital.

La propuesta de tributación que se genera a partir de lo expuesto es transformar la responsabilidad solidaria de la multinacional a responsabilidad fiscal directa, reconociéndola, así como contribuyente. Por esta razón, se debe establecer que si la fuente de riqueza se sitúa en el país, considerando como tal el contar con personas físicas que hagan uso de plataforma o medio digital para llevar a cabo actividades empresariales, independientemente de no contar con un establecimiento permanente en el país, la multinacional está obligada a aportar el 15 % de sus ingresos por concepto de ISR dando la opción de poder tributar y, por ende, deducir como nacional por medio de un establecimiento permanente en el país para así tener una tributación justa y razonable conforme a los estándares internacionales.

A pesar de lo anterior, no existe certeza de que en materia de ISR se traduzca en un incremento en la recaudación fiscal, dado que el nuevo régimen de tributación

pudiera seguir las reglas tradicionales del ISR y compensarse conforme tratados internacionales para evitar la doble tributación..

Referencias

- Azam, R. (2007). E-Commerce Taxation and Cyberspace Law: The Integrative Adaptation Model. *Virginia Journal of Law and Technology*, 12(5). <https://ssrn.com/abstract=1406416>
- Cámara de Diputados. (2019, 30 de octubre). *Gaceta Parlamentaria*, 5398. <http://gaceta.diputados.gob.mx/Gaceta/64/2019/oct/20191030.html>
- Congreso General de los Estados de México. (2021). *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, de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, del Código Fiscal de la Federación y otros ordenamientos*. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 12 de noviembre de 2021.
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. (1917). Última reforma publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 28 de mayo de 2021.
- Convención de Viena, sobre el Derecho de los Tratados entre Estados y Organizaciones Internacionales*. (1986, 28 de abril). Publicado en el *Diario Oficial de la Federación*.
- Deloitte. (2019). Programa de Trabajo para el Desarrollo de una Solución Consensuada ante los Retos Fiscales Derivados de la Digitalización de la Economía. *Impuestos y Servicios Legales (Flash Fiscal 21)*, 11.
- García, M. C. (2020). Los tributos y sus elementos esenciales. En G. Ríos (Coord.), *Manual de derecho fiscal* (pp. 93-116). Universidad Nacional Autónoma de México.
- Haddad, S. y Rincón, A. M. (2022). *Evaluación del Plan de Acción sobre BEPS elaborado por la OCDE*. <http://hdl.handle.net/10726/837>
- Ley del Impuesto Sobre la Renta*. (2013). Última reforma publicada el 12 de noviembre de 2021.
- Medina, E. A. (2020). *Temas controversiales en materia fiscal*. CDMX: Colegio de Contadores Públicos de México A. C.
- Mendoza, D. T. (2016). La lucha del derecho internacional tributario contra la planeación fiscal agresiva, *Anuario Mexicano de Derecho Internacional*, 16, 525-548. <https://doi.org/10.22201/ijj.24487872e.2016.16.535>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2014a). *Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital*. OCDE.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2014b). *Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207813-es>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2015). *Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Informes Finales 2015*. <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2018). *Resumen de los desafíos fiscales derivados de la digitalización: informe provisional 2018.*
<https://www.oecd.org/tax/beps/resumen-desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion-informe-provisional-2018.pdf>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2022a). *Acción 1 Retos Fiscales Derivados de la Digitalización.* <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2022b). *Declaración sobre una solución de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía - 8 de octubre de 2021.* <https://www.oecd.org/tax/beps/puntos-destacados-enfoque-de-dos-pilares-para-abordar-los-desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion-de-la-economia-octubre-2021.pdf>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2022c). *Enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía. Octubre 21.* OCDE. <https://www.oecd.org/tax/beps/puntos-destacados-enfoque-de-dos-pilares-para-abordar-los-desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion-de-la-economia-octubre-2021.pdf>

Petzold-Pernía, H. (2008). Sobre la naturaleza de la metodología jurídica. *Frónesis*, 15(1), 116-140. http://ve.scielo.org/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1315-62682008000100010&lng=es&tLng=e

Primera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2020. (2020, 12 de mayo). Publicada en el *Diario Oficial de la Federación*.

Rodríguez, R. (2014). *Derecho fiscal.* Oxford.

Villabella, C. M. (2009). La investigación científica en la ciencia jurídica. Sus particularidades. *IUS. Revista del Instituto de Ciencias Jurídicas de Puebla A.C.*, 3(23), 5-37. <https://www.revistaius.com/index.php/ius/article/view/164/159>