

# Servicios digitales: Nuevas obligaciones en materia del IVA

Las reformas realizadas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA) en materia de servicios digitales han representado un avance significativo en la fiscalización y gravamen de un nicho de la actividad comercial que durante mucho tiempo se vio beneficiado por la falta de regulación tributaria en la materia. Sin embargo, algunas de las medidas sustantivas y procedimentales que entrarán en vigor en 2021, en relación con los servicios de referencia, pudieren trastocar los Derechos Humanos de los contribuyentes, y generar problemas de orden pragmático que resulta pertinente tomar en cuenta



Autor: Jorge Arturo Rodríguez  
Ruiz, Asociado de SMPS Legal



Autor: Alfonso Pagaza Orozco,  
Asociado de SMPS Legal

## INTRODUCCIÓN

Uno de los retos más grandes que tienen los gobiernos de distintos países en la actualidad tributaria es la determinación de criterios de imposición racionales y herramientas de fiscalización eficientes y efectivas, para afrontar la economía digital.

Al respecto, no es ninguna coincidencia que dentro del Plan *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) –Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios– presentado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), en julio de 2013, se haya optado por apuntalar como acción prioritaria (Acción 1) el diseño de un plan de trabajo que permita abordar los desafíos fiscales que plantea la economía digital.

Respondiendo a ese desafío, a partir de la Reforma Fiscal que entró en vigor en 2020, se introdujeron reglas específicas en nuestra legislación doméstica para gravar los servicios que se prestan a través de plataformas tecnológicas y aplicaciones informáticas.<sup>1</sup>

En ese sentido, en materia del ISR se adicionó una sección al Capítulo II del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), con el objetivo de regular los ingresos que obtengan las personas físicas a través de Internet mediante plataformas tecnológicas o aplicaciones informáticas.

En esa sección se establece que el impuesto correlativo se pagará mediante retención que efectuará la persona moral o la figura o entidad jurídica que proporcione la plataforma tecnológica. Esa retención podrá considerarse como un pago definitivo cuando se reúnan los requisitos establecidos en el artículo 113-B de la LISR (por ejemplo, que solamente se hayan recibido ingresos por la prestación de servicios o enajenación de bienes a través de Internet que no excedan de \$300,000 en el ejercicio inmediato anterior).

Por otro lado, en materia del IVA se estableció un nuevo criterio de vinculación para servicios prestados a través de plataformas digitales, al señalarse en el artículo 16 de la LIVA que, tratándose de servicios prestados por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en México, se considerará que el mismo se presta en territorio nacional cuando el receptor del servicio se encuentre en ese territorio. Lo anterior, rompiendo con el principio general del precepto que exige que el servicio se preste total o parcialmente en el país por un residente fiscal del mismo.<sup>2</sup>

Asimismo, se incluyó un nuevo capítulo en la LIVA, para precisar cuáles serán los servicios digitales regulados por la ley; los supuestos que darán lugar a considerar que el receptor del servicio se encuentra en México, y las obligaciones particulares que tendrán los residentes en el extranjero sin establecimiento en el país que proporcionen servicios digitales.<sup>3</sup>

En esa tesitura, a través de estas primeras modificaciones legislativas, nuestra normatividad fiscal ha empezado a mostrar avances en la regulación de los servicios digitales y los ingresos que se obtienen a través de plataformas y aplicaciones informáticas.

Ahora bien, en la reforma publicada en el DOF el 8 de diciembre de 2020, que entró en vigor el 1 de enero de 2021, se busca continuar robusteciendo la regulación tributaria en torno a los servicios digitales.

En ese orden de ideas, entre otras cosas, se establece una tasa de retención del 100% en materia del IVA cuando los servicios digitales se presten por un residente en el extranjero sin establecimiento en México a través de un intermediario digital, en cuyo caso se eliminarán las obligaciones de proporcionar la información relativa al residente en el extranjero al Servicio de Administración Tributaria (SAT).

Asimismo, se señala como sanción para los prestadores extranjeros de servicios digitales que no cumplan con ciertas obligaciones, el bloqueo del acceso a Internet respecto de los servicios que ofertan.

Así las cosas, la reforma que entró en vigor en 2021 contiene avances importantes para el gravamen de los servicios digitales cuando son prestados por residentes en el extranjero sin establecimiento en México, y también entraña un endurecimiento de las medidas sancionatorias que resultarán aplicables a ese tipo de contribuyentes.

## ANÁLISIS DEL CRITERIO

Ante el contenido de las reformas que entraron en vigor para 2020 y de las que iniciaron su vigencia en 2021, existen muchas preguntas que es importante señalar.

La primera de ellas sería determinar si el nuevo criterio de vinculación introducido en el artículo 16 de la LIVA a partir de la Reforma Fiscal 2020 respeta la lógica territorial del impuesto y los principios de destino, neutralidad y consumo, asociados generalmente con la mecánica de funcionamiento de este.

<sup>1</sup>Hasta antes de la citada reforma, los servicios prestados a través de plataformas tecnológicas únicamente habían figurado dentro de las opciones de retención establecidas en la Resolución Miscelánea Fiscal (RM) para efectos del impuesto sobre la renta (ISR) y del impuesto al valor agregado (IVA) –confrontar las reglas 3.11.12. de la Cuarta Resolución de modificaciones a la RM para 2018, y 3.11.12. a 3.11.17. de la RM para 2019–

<sup>2</sup>Es importante mencionar que, pese al nuevo criterio de vinculación, técnicamente los servicios digitales prestados por extranjeros ya se encontraban sujetos a gravamen como importación de servicios en términos del artículo 24, fracción V, de la LIVA. Sin embargo, dado que en la importación de servicios el sujeto pasivo de la obligación tributaria es el receptor del servicio, resultaba imposible mantener una fiscalización efectiva y eficiente sobre el entero del tributo. No obstante lo anterior, la obligación de considerar el acto o actividad como una importación de servicios subsiste en el artículo 18-I de la LIVA, cuando los contribuyentes extranjeros no se encuentren inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC)

<sup>3</sup>Es importante mencionar que las reformas mencionadas entraron en vigor hasta junio de 2020, de conformidad con los artículos segundo, fracción III, de las Disposiciones Transitorias (DT) de la LISR, y cuarto, fracción I, de las DT de la LIVA

Desde nuestro punto de vista, la respuesta es afirmativa, pues al estar ante un impuesto al consumo, cuyo contribuyente *de facto* es el consumidor de los servicios digitales, resulta respetuoso de la lógica del impuesto sujetar a la potestad tributaria del Estado al contribuyente formal en función de la ubicación del beneficiario del servicio; máxime considerando que la imposibilidad de ubicar en el espacio los servicios digitales dificulta cualquier otro criterio de imposición objetivo y racional.

Adicionalmente, el adoptar ese criterio de sujeción como regla general de gravamen, guarda congruencia con las guías internacionales en materia del IVA/impuesto sobre los bienes y servicios, emitidas por la OCDE en el mes de noviembre de 2015,<sup>4</sup> en las cuales se estableció que es la jurisdicción en la que se ubica el consumidor la que guarda la potestad tributaria respecto de los servicios o intangibles proporcionados.

En esa tesitura, la nueva regla de vinculación establecida en el artículo 16 de la LIVA hace sentido con los lineamientos internacionales que ha emitido la OCDE, y con la noción de que el gravamen debe de ser efectivo en la jurisdicción en la que se efectúa el consumo de los bienes o servicios; máxime si se considera que, como se ha señalado, los servicios digitales provenientes del extranjero ya detonaban el supuesto de importación de servicios establecido en el numeral 24, fracción V, de la LIVA, por lo cual virtualmente se está ante una mera sustitución del sujeto pasivo de la obligación tributaria, y no ante un nuevo gravamen impositivo.

Por otro lado, si bien el nuevo criterio de vinculación introducido por el legislador en materia del IVA hace un sentido teórico conforme a la mecánica del impuesto, no deja de ser desafiante y complicado controlar a los contribuyentes que presten servicios digitales en nuestro país sin ningún otro punto de conexión con México, más allá de la ubicación del consumidor que disfruta de los servicios digitales.

Como se ha visto antes, la respuesta que ha encontrado el legislador ante ese desafío ha sido institucionalizar como sanción ante el incumplimiento de ciertas obligaciones el bloqueo temporal del acceso al servicio digital del prestador de los servicios digitales; bloqueo que se realizará por conducto de los concesionarios de redes públicas de telecomunicaciones en México hasta el momento en que el prestador cumpla con sus obligaciones.<sup>5</sup>

Como se desprende de los preceptos antes mencionados, dentro de las obligaciones cuyo incumplimiento se sanciona con el bloqueo temporal de referencia se encuentran obligaciones indispensables para controlar y fiscalizar a los prestadores extranjeros de servicios digitales –inscribirse en el RFC, designar un representante legal y señalar un domicilio en territorio nacional, tramitar la Firma Electrónica

Avanzada (Fiel, en la actualidad *e.firma*) y presentar las declaraciones de pago e informativas–, así como obligaciones de índole sustantivo relativas al entero del impuesto o las retenciones adeudadas.

No deja de llamar la atención que el Ejecutivo Federal, por un lado, enfatice en su iniciativa la baja participación en el mercado de muchos desarrolladores, o su falta de capacidad económica o administrativa, para justificar la tasa de retención del 100%, y la eliminación de diversas obligaciones cuando los servicios digitales se prestan a través de un intermediario digital, para después establecer sanciones tan inusitadas para los prestadores de servicios digitales que no presten sus servicios a través de un intermediario y, por tanto, no sean objeto de la retención del 100% del IVA.

En ese sentido, cabe preguntarnos qué tan realista es pensar que un desarrollador extranjero, cuyos servicios digitales sean aprovechados en México, podrá monitorear eficientemente esa situación para acudir a cumplir con sus obligaciones de registro cuando sus servicios no sean prestados a través de un intermediario digital, o bien el intermediario digital no cumpla con su obligación de efectuar la retención del IVA.

De tal suerte, no deja de ser contradictorio que el legislador fiscal note por un lado que los prestadores extranjeros de servicios digitales pudieran carecer de los medios para cumplir con las obligaciones formales que establece la LIVA, para después establecer que cuando estos carezcan de un intermediario digital que retenga el IVA, sus servicios serán bloqueados salvo que cumplan con las citadas obligaciones formales.

Lo anterior nos lleva a pensar que podríamos estar ante una sanción desproporcional e inusitada en términos del artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), que además viola la libertad de comercio de los prestadores de servicios digitales en términos del numeral 5 de la citada Carta Magna; máxime considerando que en la propia iniciativa se reconocen las enormes dificultades que pudiere tener un prestador de servicios digitales para cumplir con las obligaciones formales establecidas en la norma o inclusive para enterarse de que sus servicios se encuentran siendo consumidos en México.

Las problemáticas antes precisadas no se ven matizadas por el procedimiento de audiencia establecido en el artículo 18-H Ter de la LIVA conforme a la reforma para 2021, pues como se desprende de ese precepto legal, cuando el incumplimiento consista en la no inscripción del contribuyente extranjero en el RFC, en la no designación de un representante legal o un domicilio en territorio nacional o en la no tramitación de la *e.firma*, la notificación del potencial

<sup>4</sup> Confrontar las guías 3.1 y 3.2

<sup>5</sup> Confrontar los artículos 18-H Bis, 18-H Ter, 18-H Quáter y 18-H Quintus de la LIVA

incumplimiento que puede llevar al bloqueo temporal de los servicios digitales se realizará a través del DOF.

En ese orden de ideas, evidentemente un contribuyente extranjero que carece de medios para cumplir con sus obligaciones formales en México o de la presencia significativa que le permita enterarse de que sus servicios están siendo consumidos en territorio nacional, difícilmente podrá estar pendiente de lo publicado en el DOF.

En ese sentido, la notificación realizada a través del DOF pudiere ser potencialmente violatoria del derecho de audiencia de los contribuyentes que no cuentan con los medios o la presencia en el mercado mexicano suficientes para estar al pendiente de lo publicado por el Gobierno Federal en medios de difusión oficial, máxime existiendo alternativas más complicadas pero a la vez más respetuosas de los derechos de los contribuyentes extranjeros (como podría ser la notificación del potencial incumplimiento mediante la utilización del Convenio sobre Asistencia Mutua en Materia Fiscal).

Por tanto, queda claro que en la práctica muchos contribuyentes extranjeros no acudirán al procedimiento de audiencia que se propone para evitar el bloqueo de los servicios digitales, debido al desconocimiento de la publicación correlativa en el DOF.

Al respecto, resulta ilustrativo que, según datos del SAT, hasta el 10 de noviembre de 2020 únicamente 48 proveedores de servicios residentes en el extranjero se habían inscrito en el RFC,<sup>6</sup> lo que denota precisamente que la realidad de muchos desarrolladores extranjeros no les ha permitido enterarse de sus nuevas obligaciones en territorio nacional y, evidentemente, en su momento, no les permitirá enterarse del probable bloqueo de sus servicios digitales en el mismo.

Finalmente, es importante precisar que el bloqueo temporal de los servicios digitales pudiere no ser justificable bajo una óptica de equidad en la medida en que estaríamos ante el único caso en el que un incumplimiento tributario, sustantivo o adjetivo, provoca un bloqueo de los servicios gravados por parte del Estado.<sup>7</sup>

De tal suerte, si bien existe una marcada tendencia del legislador tributario en torno a la institucionalización de sanciones dirigidas a obstaculizar o impedir la operación del contribuyente incumplido, el bloqueo de servicios digitales pudiere no superar un *test* de equidad, respecto de otros contribuyentes, cuyo incumplimiento de obligaciones no da lugar a que se les impida prestar servicios.

## CONCLUSIONES

Si bien desde un punto de vista del Derecho Fiscal Internacional nos parece adecuado el nuevo criterio de vinculación para el pago del IVA, lo cierto es que la aplicación práctica de las nuevas obligaciones impuestas a los prestadores extranjeros de servicios digitales entraña todavía un sinnúmero de desafíos, particularmente en lo que respecta a la fiscalización de esos contribuyentes y las problemáticas prácticas y constitucionales que ello pudiere generar.

En los hechos, es muy probable que una gran parte de los desarrolladores extranjeros incumplan las nuevas disposiciones en materia del IVA ya sea por desconocimiento o por falta de medios para cumplir con sus obligaciones formales en un país distinto al de su residencia.

Tan es así que, en la iniciativa que fue enviada a la Cámara de Diputados, se reconoce que el cumplimiento de las obligaciones formales y sustantivas derivadas de las reformas acaecidas en 2019 ha sido bajo, lo que ha llevado a establecer estas medidas correctivas que estimamos pudieren resultar excesivas e inconstitucionales.

Particularmente, en lo que se refiere al bloqueo de los servicios digitales del prestador, consideramos que existen diversas objeciones de índole constitucional que, sin duda, serán ventiladas en los tribunales.<sup>8</sup>

En esa tesitura, somos de la opinión de que el cumplimiento de las obligaciones fiscales no tendría que servir de excusa para vulnerar los Derechos Humanos de los contribuyentes.

Sin embargo, corresponderá en última instancia a los Tribunales Constitucionales el determinar si la medida en comento se encuentra justificada frente a las prerrogativas constitucionales que la misma pudiere restringir o vulnerar.

<sup>6</sup> Véase en: [https://www.dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5604568&fecha=10/11/2020](https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5604568&fecha=10/11/2020)

<sup>7</sup> Si bien la medida guarda ciertas similitudes con la cancelación de Certificados de Sellos Digitales (CSD) en términos del artículo 17-H Bis del Código Fiscal de la Federación (CFF) o con la cancelación en el padrón de importadores, cuando se incumplen obligaciones aduaneras

<sup>8</sup> *Inter alia*: Potencial violación al artículo 22 de la CPEUM; vulneración a la libertad de comercio; violación a la garantía de audiencia; trato inequitativo respecto de otros prestadores de servicios o respecto de los prestadores de servicios digitales que sí cuentan con un intermediario que retenga el impuesto correlativo; etcétera