



Régimen fiscal del IVA para las plataformas de servicios digitales de intermediación

120

En las ediciones pasadas de mayo, junio y septiembre de 2023, analicé los diversos aspectos del ISR y del IVA aplicables a los servicios digitales que son proporcionados por las plataformas digitales extranjeras sin establecimiento en México. En esta edición, abordaré las obligaciones fiscales del IVA vigentes para 2024 y que son aplicables a los servicios digitales de intermediación entre terceros. Recuerde, **#HagamosQueLasCosasSucedan** con la lectura y análisis del documento que tiene en sus manos

Contáctame



C.P.C. Ramiro Ávalos
Martínez, Socio de Impuestos
Corporativos de Baker Tilly



DISPOSICIONES FISCALES PARA LOS SERVICIOS DIGITALES DE INTERMEDIACIÓN ENTRE TERCEROS

En México, los servicios digitales de intermediación entre terceros por operaciones de enajenación de bienes, prestación de servicios, uso o goce temporal de bienes que proporcionen los contribuyentes residentes en México y las plataformas

digitales extranjeras sin establecimiento en el país desde el 1 de junio de 2020 se encuentran regulados en los artículos 1-A BIS y 18-B, fracción II, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA); por tanto, están sujetos a la tasa del 16% del impuesto al valor agregado (IVA).

Además, como lo explicaré más adelante, las plataformas digitales residentes en México y las extranjeras sin establecimiento en el país serán retenedoras de impuestos y deberán descontar el 50 o el 100% del IVA, según sea el caso, a las personas físicas oferentes de bienes y servicios que sean usuarias de los servicios digitales de intermediación.

En las modificaciones fiscales que iniciaron su aplicación a partir del 1 de enero de 2021, se destaca un nuevo supuesto de retención del IVA, señalado en el artículo 18-J, fracciones II, inciso a), segundo párrafo, y III, cuarto párrafo, de la LIVA para aquellas plataformas digitales extranjeras sin establecimiento en México que no tengan la infraestructura y personal en el país, y que brinden los servicios digitales previstos en el artículo 18-B, fracciones I, III y IV, de la LIVA, a través de plataformas digitales de servicios de intermediación de procesamiento de pagos, con el propósito de que cumplan con sus obligaciones fiscales en México, siempre que les sea retenido el 100% del IVA.

Además, el artículo 18-D, tercer párrafo, de la LIVA las exime del cumplimiento de las obligaciones fiscales señaladas en el numeral en comento, entre otras, la de inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC), designar un representante legal, proporcionar un domicilio fiscal en territorio nacional y tramitar su Firma Electrónica Avanzada (*e.firma*). También se incorporaron al texto de la LIVA varios numerales que imponen las causales de incumplimiento que podrían

generar las sanciones y el bloqueo temporal a los servicios de la plataforma digital extranjera.¹

Durante 2022, 2023 y hasta el mes de abril de 2024, no se han realizado modificaciones al Capítulo III BIS denominado “De la prestación de servicios digitales por residentes en el extranjero sin establecimiento en México” de la LIVA.

En lo que se refiere a las reglas de carácter general aplicables a los servicios digitales, el 28 de diciembre de 2019,² el Servicio de Administración Tributaria (SAT) expidió la Resolución Miscelánea Fiscal (RM) para 2020, con un nuevo Título 12 denominado “De la prestación de servicios digitales”, con reglas descritas en tres capítulos: 12.1. “De los residentes en el extranjero que proporcionen servicios digitales a receptores ubicados en territorio nacional”; 12.2. “De los servicios digitales de intermediación entre terceros”; y 12.3. “De las personas físicas que enajenan bienes, prestan servicios, concedan hospedaje o el uso o goce temporal de bienes mediante el uso de plataformas tecnológicas”.

Después, se realizaron dos modificaciones relevantes en la Primera Resolución de Modificaciones a la RM para 2020³ de fecha 12 de mayo de 2020 y en la Segunda Resolución de Modificaciones a la RM para 2020⁴ del 24 de julio de 2020, con reformas y adiciones a las reglas de carácter general que forman parte de los capítulos citados en el párrafo anterior.

El 29 de diciembre de 2020, se publicó en el DOF la RM para 2021⁵ sin cambios relevantes en el mencionado Título 12 “De la prestación de servicios digitales”.

La normatividad regulatoria continuó ajustándose a las operaciones realizadas mediante las plataformas digitales. En lo subsecuente, en el DOF se publicaron la Primera Resolución de Modificaciones a la RM

¹ Secretaría de Gobernación (Segob). DOF. “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 y del Código Fiscal de la Federación”. 2020. Véase en: https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5606951&fecha=08/12/2020

² Segob. DOF. *Resolución Miscelánea Fiscal para 2020 y sus anexos 1 y 19*. 2019. Véase en: https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5583033&fecha=28/12/2019

³ Segob. DOF. *Primera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2020*. 2020. Véase en: https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5593149&fecha=12/05/2020

⁴ Segob. DOF. *Segunda Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2020 y su Anexo 1*. 2020. Véase en: https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5597260&fecha=24/07/2020

⁵ Segob. DOF. *Resolución Miscelánea Fiscal para 2021*. 2020. Véase en: https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5609047&fecha=29/12/2020#gsc.tab=0

para 2021⁶ y la Tercera Resolución de Modificaciones a la RM para 2021⁷ del 3 de mayo de 2021 y del 18 de noviembre de 2021, respectivamente, con diversas modificaciones a las reglas de carácter general contenidas en el Título 12 “De la prestación de servicios digitales”.

Actualmente, se encuentra vigente la RM para 2024,⁸ publicada el 29 de diciembre de 2023 en el DOF, que comprende todas las reformas, derogaciones y adiciones a las reglas de carácter general del Título 12 “De la prestación de servicios digitales” que le precedieron en los años de 2020, 2021, 2022 y 2023.

OBLIGACIONES FISCALES

Uno de los servicios que frecuentemente se utilizan en el comercio mundial electrónico son las plataformas digitales que brindan la intermediación, ya sea para la prestación de servicios, enajenación de bienes o que conceden el uso o goce temporal de bienes. En las redes sociales, se denominan comúnmente como *marketplace*, algunas de ellas son Amazon, Airbnb, Wish, Etsy, eBay y Apple Store. En este apartado, hablaré sobre las disposiciones fiscales que resultan aplicables a estas empresas que van acaparando una mayor participación de mercado.

Como hemos visto en los apartados anteriores, las plataformas digitales, inicialmente poco a poco y ahora a un ritmo más acelerado, van acaparando una mayor participación de mercado, por lo que algunos países con prisa y otros como resultado de una evolución consciente, en un ejercicio de equidad con las empresas de la economía tradicional y las digitales, están incorporando diversas obligaciones fiscales que ya muestran su aportación en los registros tributarios. Por esa razón, en esta colaboración se abordarán las disposiciones fiscales que les resultan aplicables a las compañías de la nueva economía.

La Sección II “De los servicios digitales de intermediación entre terceros” del Capítulo III BIS de la LIVA denominado “De la prestación de servicios digitales por residentes en el extranjero sin establecimiento en México” comprende los artículos 18-J, 18-K, 18-L y 18-M.

Los artículos 1-A BIS y 18-J de la LIVA señalan que cuando las plataformas digitales que sean personas físicas y personas morales residentes en México, así como las extranjeras sin establecimiento en el país, proporcionen servicios digitales de intermediación entre terceros, que sean oferentes de bienes o servicios y los demandantes de estos –además de las obligaciones dispuestas en la Sección I “Disposiciones generales” del Capítulo III BIS “De la prestación de servicios digitales por residentes en el extranjero sin establecimiento en México” de la LIVA– deberán cumplir con las siguientes obligaciones:

1. Publicar en la plataforma digital en forma expresa y por separado el valor del IVA de los servicios digitales. Al respecto, a partir del 1 de enero de 2021, existe la opción de que se manifiesten los precios incluyendo el IVA con la leyenda: “IVA incluido”.

2. Deberán cobrar el IVA a los usuarios que sean los enajenantes de los bienes, prestadores de los servicios u otorgantes del uso o goce temporal de bienes. Además, será necesario que:

- a) En el caso de que los usuarios sean personas físicas enajenantes de los bienes, prestadores de los servicios u otorgantes del uso o goce temporal de bienes, deberán retenerles el 50% de la tasa del IVA cobrado, pero cuando no proporcionen la clave en el RFC la retención será del 100%; es decir, se le aplicará un castigo, que representará a esos usuarios una disminución de recursos. Por tanto, esa situación debería incentivar a las personas físicas a registrarse ante el SAT y, por ende, a regularizar su situación fiscal.

⁶ Segob. DOF. Primera Resolución de modificaciones a la *Resolución Miscelánea Fiscal para 2021*. 2021. Véase en: https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5617389&fecha=03/05/2021

⁷ Segob. DOF. *Tercera Resolución de modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2021 y sus anexos 1 y 1-A*. 2021. Véase en: https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5635649&fecha=18/11/2021

⁸ Segob. DOF. *Resolución Miscelánea Fiscal para 2024 y sus anexos 1, 5, 8, 15, 19 y 27*. 2023. Véase en: https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5713259&fecha=29/12/2023

En el supuesto de que las personas físicas no les proporcionen el RFC, podrán utilizar la clave del RFC genérica para la retención del IVA y emisión del Comprobante Fiscal Digital por Internet o Factura Electrónica (CFDI) de retenciones e información de pagos.⁹

Conforme a la regla 2.7.1.23. de la RM para 2024, cuando no se cuente con la clave del RFC, se consignará la clave genérica en el RFC: XAXX010101000; asimismo, cuando se trate de operaciones efectuadas con residentes en el extranjero, que no se encuentren inscritos en el RFC, se señalará la clave genérica en el RFC: XEXX010101000.

b) Se deberá pagar la retención del IVA a más tardar el día 17 del mes siguiente del que se trate mediante la “Declaración de pago del IVA retenciones por el uso de plataformas tecnológicas”.¹⁰

c) Expedir el CFDI de retenciones e información de pagos a cada persona física a la que se le hubiera efectuado la retención del IVA, a más tardar dentro de los cinco días siguientes al mes en que fue realizada. En el CFDI, se deberá incorporar el complemento “Servicios plataformas tecnológicas”, conforme a la regla 12.2.2. de la RM para 2024.

d) También deberán inscribirse en el RFC ante el SAT con la clave fiscal de retenedores de impuestos, utilizando la Ficha de trámite 3/PLT “Solicitud de inscripción en el RFC de residentes en el extranjero que presten servicios digitales de intermediación”, según lo señala la regla 12.2.1. de la RM para 2024.

3. El artículo en comento establece que las plataformas digitales que hubieran participado como intermediarias en las operaciones de enajenación de bienes, prestadores de servicios u otorgantes del uso o goce temporal de bienes, aun cuando no hayan efectuado el cobro de la contraprestación y el IVA a través de la “Declaración informativa de retenciones por el uso de plataformas tecnológicas”,¹¹ entregarán al SAT, a más tardar el día 10 del mes siguiente

Han transcurrido más de tres años desde que entraron en vigor las disposiciones fiscales del impuesto sobre la renta (ISR) y del IVA aplicables a las plataformas digitales extranjeras sin establecimiento en México. Los cambios a esas leyes han sido mínimos y la economía digital no para de crecer.

del que se trate, la información de sus clientes que a continuación se indica:

- a)** Nombre completo o razón social.
- b)** Clave en el RFC.
- c)** Clave Única de Registro de Población (CURP).
- d)** Domicilio fiscal.
- e)** Institución financiera y Clave Bancaria Estandarizada a 18 dígitos (CLABE) en la cual se reciben los depósitos de los pagos.
- f)** Monto de las operaciones celebradas con su intermediación durante el periodo del que se trate, por cada enajenante de bienes, prestador de servicios u otorgante del uso o goce temporal de bienes.
- g)** Tratándose de servicios de hospedaje, la dirección del inmueble.

Asimismo, las personas físicas y morales enajenantes de bienes, prestadores de servicios u otorgantes del uso o goce temporal de bienes deberán entregar la información que se indica en los incisos a), b), c), d), e) y g). Cuando de forma posterior al pago mensual del IVA surjan devoluciones de

⁹ Segob. DOF. *Resolución Miscelánea Fiscal para 2024*. Regla 12.2.3. 2023. Véase en: https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5713259&fecha=29/12/2023#gsc.tab=0

¹⁰ Segob. DOF. *Resolución Miscelánea Fiscal para 2024*. Regla 12.2.6. 2023. Véase en: https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5713259&fecha=29/12/2023#gsc.tab=0

¹¹ *Ibidem*, regla 12.1.4.

bienes o cancelación de servicios o del uso o goce temporal de bienes, en donde se restituyan las contraprestaciones respectivas, se podrán deducir de los ingresos que se cobren en los meses siguientes hasta agotarlo, siempre que:

- Se encuentren inscritos en el RFC.
- Se expida a las personas a las que se les hizo la restitución un comprobante de pago en formato PDF en apego a la regla 12.1.4. de la RM para 2024.¹²

Es necesario que las operaciones de devoluciones de bienes o cancelación de servicios o del uso o goce temporal de bienes sean reflejadas en los papeles de trabajo para la determinación mensual del IVA, debido a que en la declaración solo debe manifestarse la base gravable de ingresos para el IVA, descontando las deducciones antes citadas.¹³

Es importante mencionar que las personas físicas y morales enajenantes de bienes, prestadores de los servicios u otorgantes del uso o goce temporal de bienes, así como usuarias de los servicios digitales de intermediación de las plataformas digitales, deberán ofertar el valor de los bienes y servicios, señalando en forma expresa y por separado el IVA, en apego al artículo 18-K de la LIVA.

Cabe destacar que, desde el 1 de enero de 2021, en el artículo 18-J, fracciones II, inciso a), segundo párrafo, y III, cuarto párrafo, de la LIVA, se definió un supuesto adicional para el cumplimiento de las obligaciones fiscales de aquellas plataformas digitales extranjeras sin establecimiento en México, ya sean personas físicas o morales, que brinden los servicios digitales siguientes:

Artículo 18-B. ...

...

I. La descarga o acceso a imágenes, películas, texto, información, video, audio, música, juegos, incluyendo los juegos de azar, así como otros contenidos multimedia, ambientes multijugador, la obtención de tonos de móviles, la visualización de noticias en línea, información sobre el tráfico, pronósticos meteorológicos y estadísticas.

No se aplicará lo dispuesto en esta fracción a la descarga o acceso a libros, periódicos y revistas electrónicos.

II. Clubes en línea y páginas de citas.

III. La enseñanza a distancia o de test o ejercicios.

...

En este caso, las plataformas digitales que sean personas físicas y personas morales residentes en México y las extranjeras sin establecimiento en el país, que les brinden el servicio digital de intermediación para el procesamiento de pagos, deberán retenerles el 100% del IVA cobrado; por tanto, debido a que se retuvo la totalidad del IVA a la retenedora por las operaciones en comento, se le libera de proporcionar al SAT la información de sus clientes enajenantes de bienes, prestadores de servicios u otorgantes del uso o goce temporal de bienes que a continuación se enlistan:

a) Nombre completo o razón social.

b) Clave en el RFC.

c) CURP.

d) Domicilio fiscal.

e) Institución financiera y CLABE en la cual se reciben los depósitos de los pagos.

f) Monto de las operaciones celebradas con su intermediación durante el periodo del que se trate por cada enajenante de bienes, prestador de servicios u otorgante del uso o goce temporal de bienes.

g) Tratándose de servicios de hospedaje, la dirección del inmueble.

Cuando los receptores de los servicios digitales soliciten el comprobante de pago de las contraprestaciones, deberán expedirlo a nombre de la plataforma digital extranjera a la que le retuvieron el 100% del IVA o a nombre propio. En apego a la fracción V del artículo 18-D de la LIVA y de la regla 12.1.4. de la RM para 2024, esos documentos serán formulados en archivos electrónicos en formato PDF con los requisitos que le resulten aplicables, según la legislación tributaria de los países en donde sean residentes.

¹² Ibídem, regla 12.1.4.

¹³ Ibídem, regla 12.2.8.

Por otra parte, la regla 12.2.9. de la RM para 2024¹⁴ señala que, en el caso de que la plataforma digital retenedora del IVA sea residente en México, podrá expedir el CFDI a nombre de la plataforma digital extranjera a la que le retuvo el 100% del IVA, incorporando el nodo “AcuentaTerceros”, que sea publicado por el SAT.

Además, a la plataforma digital extranjera sin establecimiento en México que le retuvieron el 100% del IVA, se le otorga el beneficio de no sujetarse al cumplimiento de las obligaciones fiscales del artículo 18-D de la LIVA que de forma enunciativa indica:

1. Inscribirse en el RFC ante el SAT.
2. Ofertar y cobrar el IVA conjuntamente con el precio de sus servicios digitales.
3. Proporcionar al SAT la información sobre el número de servicios u operaciones realizadas en cada mes de calendario con los receptores ubicados en territorio nacional que reciban sus servicios clasificados por tipo de servicios u operaciones y su precio, así como el número de los receptores mencionados y mantener los registros base de la información presentada.
4. Calcular en cada mes de calendario el IVA correspondiente, aplicando la tasa del 16% a las contraprestaciones efectivamente cobradas en dicho mes.
5. Emitir y enviar vía electrónica, a los receptores de los servicios digitales en territorio nacional, los comprobantes correspondientes al pago de las contraprestaciones con el impuesto trasladado en forma expresa y por separado.
6. Designar ante el SAT un representante legal y proporcionar un domicilio en territorio nacional.
7. Tramitar su *e.firma*.

CONCLUSIONES

Sin cambios. Han transcurrido más de tres años desde que entraron en vigor las disposiciones fiscales del impuesto sobre la renta (ISR) y del IVA aplicables a las plataformas digitales extranjeras sin establecimiento en México. Los cambios a esas leyes han sido mínimos y la economía digital no para de crecer. De acuerdo con los resultados preliminares del Valor Agregado Bruto del Comercio Electrónico 2022, programa realizado por el Instituto Nacional de Estadística y Geografía para medir la evolución del comercio digital y abordar los cambios

¹⁴ *Ibidem*, regla 12.2.9.

En México, la normatividad tributaria debe recaudar los impuestos por los servicios digitales que brindan las plataformas digitales. El reto de la autoridad tributaria es que las leyes fiscales alcancen el mayor número de ellas.

en las mediciones económicas del comercio electrónico, en ese año el Valor Agregado Bruto que generó el comercio electrónico fue de 5.9% del Producto Interno Bruto nacional, es decir, 1'749,091 millones de pesos a precios corrientes, lo que representa un crecimiento anual del 36.9% en términos reales.

Alcance. En México, la normatividad tributaria debe recaudar los impuestos por los servicios digitales que brindan las plataformas digitales. El reto de la autoridad tributaria es que las leyes fiscales alcancen el mayor número de ellas. Al 18 de enero de 2024, el listado de los residentes en el extranjero sin establecimiento en el país que proporcionan servicios digitales a receptores ubicados en México solo sumaba 201 plataformas digitales. Mi percepción, al ver las aplicaciones de mi celular, es que falta por inscribirse un número importante.

Hasta la siguiente edición del “Termómetro tributario”. Si tiene comentarios o sugerencias, con gusto las recibiré en mi correo electrónico ravalos@bakertilly.mx o en el siguiente código QR de Slido. •

