

# Impuesto global para plataformas digitales y su contexto en México

## Global tax for digital platforms and its context in Mexico

**Alma Karina Baizabal Leal <sup>1</sup>, Eira López Fernández <sup>2</sup>, Flor Lucila Delfin Pozos <sup>3</sup>, María Pilar Acosta Márquez <sup>4</sup>**

<sup>1</sup> Doctora en Alta Dirección, Maestra en Administración Fiscal, Licenciada en Contaduría. Investigadora del Instituto de Investigaciones en Contaduría de la Universidad Veracruzana (UV).  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9704-1068>  
Email: [abaizabal@uv.mx](mailto:abaizabal@uv.mx)

<sup>2</sup> PhD in Management Sciences por ESADE, Barcelona, España. MBA in Public Policies por The University of Birmingham, UK. Investigador de Tiempo Completo en la Universidad Veracruzana. Autora de diferentes Libros, Capítulos de libro, Artículos a nivel nacional e internacional. Integrante del cuerpo académico Estudios entidades económicas. Miembro del comité científico de la Revista electrónica Horizontes de la Contaduría en las Ciencias Sociales.  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-3604-2870>  
Email: [eilopez@uv.mx](mailto:eilopez@uv.mx)

<sup>3</sup> Contador Público y Auditor, Maestra en Administración y Doctora en Gestión y Control.  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-2198-4654>  
Email: [fdelfin@uv.mx](mailto:fdelfin@uv.mx)

<sup>4</sup> Investigadora de Tiempo Completo en el Instituto de Investigaciones en Contaduría de la Universidad Veracruzana. Doctora en Ingeniería Multimedia por la Universidad Politécnica de Catalunya, Barcelona, España. Licenciada en Informática por la Universidad Veracruzana en Xalapa, Veracruz, México.  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9791-2094>  
Email: [pacosta@uv.mx](mailto:pacosta@uv.mx)

Recepción: 31/10/2022. Aceptación: 01/11/2022. Publicación: 29/12/2022

## RESUMEN

La nueva era digital ha tenido un efecto contundente en el comercio electrónico eliminando fronteras a nivel mundial, lo que implica un exponencial crecimiento en este tipo de negocios innovadores, de igual manera es imperante la necesidad de actualizar la norma fiscal que los regula con el fin de contar con herramientas eficientes y eficaces que apoyen a combatir la evasión y elusión fiscal. Los principios tributarios constitucionales de equidad y proporcionalidad son una directriz fehaciente para la determinación de tasas impositivas mundiales o nacionales, por lo tanto, se aborda una revisión del acuerdo del 15% de impuesto global a la economía digital designado por la OCDE (Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos). En este artículo el objetivo es comprender el avance en la aplicación de dicho impuesto, mediante el estudio de la transición del proyecto BEPS (Erosión de la Base Imponible y Traslado de beneficios) y su contexto en México. La metodología es bajo una investigación documental, con enfoque cualitativo y bajo el método deductivo. Finalmente se

enuncia la reflexión de la complejidad que representa la aplicación de las reglas del impuesto global en análisis, vislumbrando un ambiente de incertidumbre en la respuesta de los contribuyentes y difícil para la legislación mexicana.

**Palabras clave:** Plataformas digitales, impuesto global, BEPS, GloBE, economía digital.

## ABSTRACT

The new digital era has had a strong effect on e-commerce, eliminating borders worldwide, which implies an exponential growth in this type of innovative business, likewise it is imperative the need to update the tax rules that regulate them to have efficient and effective tools to support the fight against tax evasion and tax avoidance. The constitutional tax principles of equity and proportionality are a reliable

guideline for the determination of global or national tax rates, therefore, a review is addressed in the 15% global digital economy tax initiative designated by the OECD. The objective of this article is to understand the progress to the

application of this tax, through the study of the transition and context of the BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) project and its context in México. The methodology is based on documentary research, with a qualitative approach and a deductive method. Finally, a reflection on the complexity of the application of the global tax rules under analysis is enunciated, envisioning an environment of uncertainty in the response of taxpayers and difficult for the Mexican legislation.

**Keywords:** Digital platforms, global tax, BEPS, GloBE, digital economy.

## INTRODUCCIÓN

En la actualidad el avance de la tecnología ha sido muy acelerado, teniendo un gran impacto en todas las actividades que diariamente realiza el ser humano creando una sinergia de competitividad entre gran variedad de productos y servicios, por lo tanto la digitalización de las actividades económicas, como el e-commerce, se han vuelto parte fundamental en los indicadores de calidad, esta adaptación tecnológica, es decir, la creación y aplicación de las plataformas

tecnológicas, es parte de la evolución que han sufrido las transacciones económicas, dando origen a lo que hoy conocemos como economía digital, entendiendo esta según Tapscott (1997) citado por Santos (2021) como una economía basada en la tecnología digital y aprovechando las TIC (Tecnologías de la Información y Comunicación).

Estos nuevos modelos de negocios han creado un sin fin de oportunidades en la relación de oferta-demanda de productos o servicios a escala mundial y, las empresas multinacionales (EMN) han tenido un crecimiento exponencial, como son los marketplaces online, los cuales reflejan una gran cifra de adquisiciones realizadas internacionalmente, tales como Amazon, eBay, Mercado Libre, Rakutan, AliExpress, etc., las cuales se encuentran en el ranking en función del número de visitas vía internet a nivel mundial (Orús, 2022).

Aunado a esto se generan desafíos importantes en todas las áreas de normatividad de las transacciones económicas tanto internacionales como nacionales, tal es la legislación tributaria, misma que de igual manera debe adaptarse a las nuevas formas de realizar

operaciones monetarias a través de plataformas digitales; la tributación tradicional debe evolucionar y proponer alternativas que garanticen una recaudación apegada a los principios de equidad y proporcionalidad que en materia tributaria son un deber ser, en México con base en lo estipulado en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM, 2022).

En una economía digital globalizada, fortalecida por las facilidades que brindan las plataformas digitales, es un problema definir la ubicación en la que se debe realizar la recaudación de impuestos, es difícil determinar si es en el lugar en donde se realizó la transacción económica o en el lugar en donde se obtiene el ingreso, por lo que dicha situación genera incertidumbre legal y tributaria, misma que da origen a malas prácticas corporativas impactando a la economía de las naciones. En el ámbito internacional han surgido algunas iniciativas de acciones en materia impositiva, así como acuerdos multilaterales en búsqueda de minimizar la evasión fiscal y la fuga de capitales a territorios con regímenes fiscales preferentes, es decir, a paraísos fiscales;

para ello la OCDE ha logrado un acuerdo histórico entre todos los países.

La justificación de esta investigación se ubica en la importancia del análisis documental realizado a la evolución y al proceso de avance en las normas tributarias para las empresas que participan en la economía digital a nivel mundial y en México, tema actual y de gran relevancia para todas las economías del mundo.

El objetivo es comprender el avance en la aplicación del impuesto global a plataformas digitales del 15% a las EMN, siendo su origen el proyecto BEPS (por sus siglas en inglés Base Erosion and Profit Shifting) y su transición hacia los impuestos GAFA (Google, Apple, Facebook y Amazon), a las reglas GloBE (Global Anti-Base Erosion) y, en el contexto actual de México en este ámbito tributario.

Retomando lo antes descrito tenemos tres objetivos específicos en el desarrollo de este artículo de revisión. El proyecto BEPS, transición y contexto para el impuesto global a plataformas digitales; BEPS versión 2.0 diseñando las reglas GloBE; y, normatividad tributaria actual

en México por dicha economía digital.

La metodología aplicada es una investigación documental con un enfoque cualitativo, recopilando las primeras y más actuales interpretaciones de la nueva normatividad para plataformas tecnológicas, siendo la unidad de estudio el proyecto BEPS y su evolución; el método es deductivo, realizando una revisión bibliográfica del contexto mundial para posteriormente delimitar lo correspondiente a México.

La conclusión será de utilidad como una reflexión acerca de la regulación fiscal y su inclusión en la legislación actual, con base en una interpretación derivada de la revisión ante las disposiciones de la OCDE para la aplicación del impuesto global del 15% a plataformas digitales y, a la distribución de la recaudación resultante, de esta manera contar con más elementos en el entendimiento de la toma de decisiones por parte de las autoridades pertinentes en México por este tipo de transacciones económicas y, ante las indicaciones de dicho organismo internacional.

## **El proyecto BEPS, transición para el impuesto mínimo global**

La Organización de las Naciones Unidas (ONU), señaló que la doble tributación internacional complicaba los procesos del comercio internacional y por lo tanto su efecto económico. El objetivo era evitar el problema de doble tributación internacional derivada de transacciones entre distintos regímenes fiscales originarios de distintos países. Sin embargo, esto también podía generar ausencia o reducción de la tributación, situación que no estaba dentro del objetivo preliminar, y tampoco estaba alineado con los principios base del diseño del marco internacional. Bajo estas premisas, las EMN requerían un marco internacional que evitara la doble tributación, pero al mismo tiempo buscaban cualquier oportunidad legalmente permitida para lograr la disminución de su tributación. El problema ha permanecido hasta alcanzar los avances tecnológicos que actualmente impactan a la economía digital mundial (Natera, 2017).

La adaptación de las tecnologías digitales para la creación y comercio de bienes y/o servicios han cambiado las actividades económicas, a este nuevo

patrón económico se le nombra “economía digital”, la cual es constituida por las infraestructuras de telecomunicaciones, las industrias de las TIC, red de actividades económicas y las redes sociales que son facilitadas por internet, siendo un proceso que involucra cambios en la organización social y económica de orden mundial (Centro de Estudios de Servicio a la Ciudadanía, 2020). Las medidas regulatorias, a dicho nuevo patrón económico, más importantes que se han llevado a cabo de manera internacional han sido originadas por los integrantes de la ONU, el Grupo de los 7 (G7), el Grupo de los 20 (G20) y de la OCDE, estas iniciativas han sido a lo largo del tiempo y, han realizado esfuerzos para la adaptación de acuerdos normativos en beneficio de una legislación aplicada a una correcta tributación de la economía digital a través de las plataformas tecnológicas, sin embargo un reto esencial es que las disposiciones

generadas cumplan con los principios legales de los países.

La OCDE ha preparado diversas reformas en los sistemas tributarios con el fin de prevenir y disminuir la evasión fiscal de diversas empresas internacionales, diseñando el proyecto OCDE/G20, luchando contra la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, llamado BEPS, en otras palabras, evitar la erosión de bases y traslado de utilidades de las empresas que lleven a cabo las transacciones. Este proyecto fue publicado en octubre 2015, en el que se encuentran adheridos el G7, el G20 y más países, haciendo un total de 139 (OCDE, 2018), y ha tenido que adaptarse a todas aquellas operaciones que desarrollan las EMN con base en los avances y cambios de la economía digital, aquí radica la importancia y relevancia de la transición del BEPS, que se puede segmentar en 3 fases. Ver figura 1.

**Figura 1**

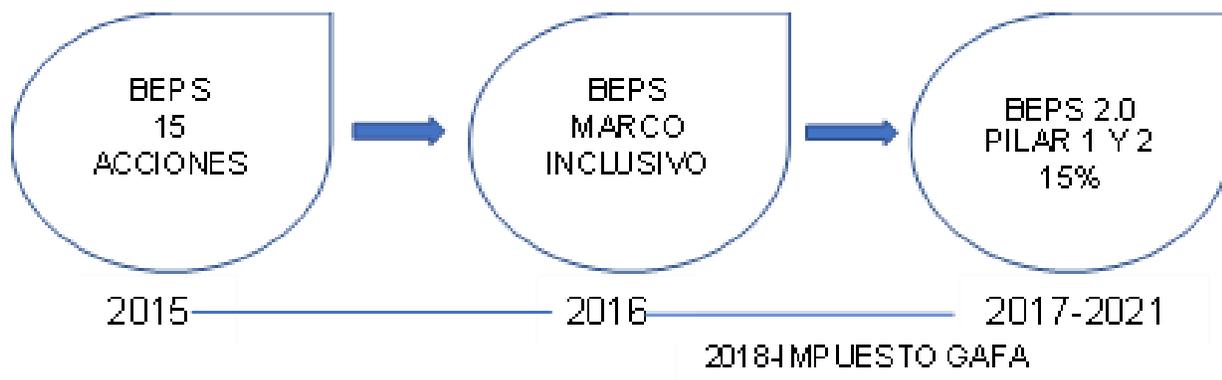


Figura 1. Avance BEPS (OCDE, 2018). Elaboración propia.

El G20 y la OCDE al observar el considerable importe que representan las transacciones de la economía digital y la prioridad en la creación de normatividad impositiva, dieron origen a este proyecto gestionando un sistema tributario internacional. Sistema que a palabras de Natera (2017) fue desarrollado a partir de conceptos y principios en un contexto globalizado, en el que las fronteras de los países pierden importancia ante el desarrollo de los negocios creados en las

nuevas tecnologías de comunicación, que permiten a las empresas tener presencia global inmediata.

El BEPS para abordar la evasión fiscal a fin de mejorar la coherencia de la normativa fiscal internacional y garantizar una fiscalidad más transparente, se encuentra integrado por 15 acciones, que interpretamos como primera fase, ver la Tabla 1:

**Tabla 1. Acciones BEPS**

No.	Acción
1	Abordar los retos de la economía digital.
2	Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos.
3	Refuerzo de la normatividad fiscal sobre Compañías Forzadas Controladas.
4	Deducciones por intereses y otros pagos financieros.
5	Combatir las prácticas fiscales perjudiciales, considerándola transparencia y la sustancia.
6	Impedir la utilización abusiva de tratados.
7	Impedir la elusión artificial de la figura de Establecimiento Permanente (EP).
8-10	Alinear los resultados de precios de transferencia con la creación de valor.
11	Evaluación y seguimiento BEPS.
12	Planificación fiscal agresiva. Reglas de revelación obligatoria.
13	Documentación de precios de transferencia.
14	Mecanismos de resolución de controversias.
15	Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales.

Fuente: OCDE (2018). Elaboración propia.

La segunda fase del BEPS es el Marco Inclusivo (MI), el cual se diseñó en 2016 para garantizar que los países interesados pudieran participar en igualdad de condiciones en el desarrollo de medidas relacionadas con la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, revisando y fiscalizando la implementación del Proyecto BEPS de la OCDE y el G-20 (OCDE, 2018).

Una tercera fase, en 2018, inició su desarrollo en un plan de trabajo BEPS, contemplando

dos pilares, el primer pilar para explorar alternativas para determinar la reasignación de derechos fiscales; y el segundo pilar, el diseño de normas

tributarias que garanticen que los grupos multinacionales queden sujetos a un nivel de tributación mínima (OCDE, 2018), esto es el 15% global aplicable al e commerce, por lo tanto, etapa prioritaria en este artículo.

Moren (2019) comenta que, los servicios digitales realizados a través de internet y utilizados mediante dispositivos digitales, son inherentes al comercio electrónico, el cual se refiere al proceso que utilizan las redes virtuales para facilitar transacciones económicas internacionales que deben ser reguladas en materia impositiva por su elevado volumen de operaciones y valor monetario que generan.

Actualmente las empresas más importantes del mundo por capitalización de mercado, vinculadas a la economía digital y al e commerce son: Google, Apple, Facebook, Amazon y Microsoft, denominadas GAFA, entre otras. Dichas EMN operan a través de plataformas digitales creciendo velozmente, derivando una competencia continua, motivo por el cual optan por el aprovechamiento de lagunas fiscales en la generación de ingresos y utilidades; razón de la importancia de una fiscalidad oportuna y eficiente en beneficio de las economías mundiales.

Debido al crecimiento de dichas EMN existen estadísticas del ranking de empresas líderes por el valor de la marca a nivel mundial (en millones de dólares), los cuatro grandes del internet en 2022 son Apple, 947,062, Google, 819,573, Amazon, 705,646 y Microsoft, 611,460 (Orus,2022). Por lo cuantioso que es el valor de estas compañías digitales es muy común que se vuelvan vulnerables para agregar prácticas fiscales agresivas a sus operaciones financieras y/o trasladar sus sedes a paraísos fiscales, dejando en claro la relevancia de todos los esfuerzos de la OCDE mediante el BEPS y su

evolución al BEPS 2.0, diseñando finalmente un impuesto a nivel global.

Europa fue el pionero en emitir propuestas para el cobro de impuestos a plataformas digitales, por distintas razones no había equidad en la recaudación y no tributaban con relación a la totalidad de los ingresos obtenidos en este continente o, los capitales radicaban en territorios con regímenes fiscales preferentes. Este fenómeno es conocido como competencia fiscal, ya que algunos países fijan impuestos muy bajos, con el objetivo de atraer inversión sin importar el impacto negativo en las bases imponibles de los demás países (Reyes, S/F).

En 2018 Francia, España, Italia, entre otros, tomaron la iniciativa de exponer la importancia de la tributación a plataformas digitales y que la economía digital gravara favorablemente al crecimiento económico de las naciones, dicha iniciativa contenía posibles reformas en las tasas impositivas aplicadas a las empresas en función de sus ingresos, en lugar de las ganancias y contempló a las grandes compañías GAFA. Sin embargo, Estados Unidos (EU), expresó algunas disposiciones arancelarias opresivas a dichos países en caso de que siguieran

incursionando en aplicar medidas de materia impositiva a sus consorcios americanos, lo que implicó una pausa en la creación de dichas reformas tributarias (Herranz, 2018).

A finales del 2018, Francia anuncia la creación del impuesto GAFI, con el cual se especulaba recaudar más de 500 millones de euros en 2019 y, después de que aprobara un impuesto del 3% a los grandes del internet se generó controversia a nivel mundial (Pastor, 2018). Ante esta disposición el gobierno estadounidense declaró una amenaza de subir aranceles a los productos franceses (Rojon, 2019), de esta manera se decidió suspender temporalmente la tributación. Sin embargo, en julio del 2020, la Unión Europea, expuso públicamente su disposición de seguir adelante con este impuesto (Ayuso y Delle, 2020).

Los esfuerzos no fueron suficientes, las EMN GAFI han sido señaladas por tener sus oficinas en donde gozan de tasas impositivas muy bajas, como prototipo representativo es el caso de Google, el cual declaró en España en 2019 cerca de 9 millones de euros correspondientes a ventas por más de 130 millones, facturando casi todos los

servicios desde una filial Irlandesa, “moviendo” a este país más de 44 millones de euros; por lo tanto mantuvo menores ingresos en el país español en relación al volumen real de su negocio, de esta manera enterar impuestos por debajo de lo que realmente hubiera sido (Martínez:2021); se trata de hacer frente a este tipo de prácticas, situación efecto de la competencia fiscal que se mencionó anteriormente, la evasión de impuestos aún persiste, terreno existente para el perfeccionamiento e implementación del BEPS.

### **El proyecto BEPS 2.0 y las reglas GloBE.**

Debido a los distintos escenarios en los que la tributación de plataformas digitales se ve limitada es que la ONU, OCDE, G20 y, G7 han continuado los trabajos para determinar el régimen fiscal al que deben adherirse dichas plataformas digitales. La evolución del BEPS avanza, ahora con el BEPS a su versión 2.0; mismo que se divide en dos pilares (Reyes, S/F). Después de seis años de negociaciones el G20 acordó el 01 de julio de 2021 una tasa global del 15% sobre las EMN las cuales realizan sus actividades comerciales en otros países distintos a su

ubicación física (OCDE,2021), el reto es, la aplicación y distribución de este impuesto global para cada país involucrado.

Con base en el acuerdo de este impuesto global del 15% la OCDE calcula que la recaudación generada sea de 150,000 millones de dólares anuales más de los ingresos fiscales mundiales; este organismo internacional indicó en 2021 que este acuerdo se convirtiera en ley en 2022 para entrar en vigor en el 2023 y, adicionalmente también mencionó que los países que han creado en los últimos años impuestos nacionales sobre los servicios digitales tendrían que derogarlos, por lo que poner en marcha tal disposición en 2023 implica un proceso de adaptación ambicioso que hasta mediados del año

2022 no se ha podido concretar en todos los países involucrados (Reyes, S/F).

El Primer Pilar del BEPS 2.0 emite una base para la determinación y asignación de impuestos sobre los ingresos obtenidos por las EMN, incluyendo los derechos tributarios a los países en los cuales se realizan las actividades del e commerce o en donde nacen las utilidades y no en la jurisdicción de residencia. Las EMN incluidas son las que tienen un volumen de negocios superior a 20,000 millones de euros. Para este pilar se indican tres tipos de ganancias (Tabla 2) que podrán contemplarse para tributación por jurisdicciones que se consideren dentro de alguno de ellos:

**Tabla 2. Tipos de ganancias del Primer Pilar**

Ganancia	Definición
Monto A	EMN con más de 1 millón de euros de ingresos o, 250,000 euros para los países que su PIB es menor a 400,000 millones de euros.
Monto B	Considera la remuneración para la jurisdicción en la que se gestiona la comercialización y distribución de la EMN, tomando en cuenta a las que adquieren mercancías de partes relacionadas para su reventa.
Monto C	Consiste en reconocer a las utilidades adicionales por las actividades nuevamente de comercialización y distribución. Los montos serán con base a disputas entre el país de residencia de la EMN y el país de la empresa distribuidora.

Fuente: Lara (S/F). Elaboración propia.

Aunque los montos B y C se aplicarían similarmente a las actuales normas de precios de transferencia, la implementación de los tres montos requiere de modificaciones en las legislaciones de las distintas jurisdicciones y en tratados multilaterales, para lo cual la OCDE propone la creación de uno solo que incluya todas estas reglas, mismo que exigiría a los países contemplados a eliminar la normatividad que actualmente hayan creado y se encuentren aplicando para los servicios digitales.

La OCDE, el pasado 20 de diciembre de 2021, publicó las normas que delimitan el alcance y establecen el mecanismo de las reglas GloBE con base al Segundo Pilar que, establece el 15% mínimo mundial a las EMN cuyos ingresos superen los 750 millones de euros; con estas normas la OCDE busca, en este 2022, apoyar a los países a adoptar las reglas GloBE clasificando la información de la siguiente manera:

Definir a las EMN que se encuentran dentro del ámbito de aplicación del impuesto mínimo. Establecer un mecanismo para calcular el tipo impositivo efectivo de las EMN por

cada jurisdicción y fijan el monto del impuesto complementario a pagar de acuerdo con dichas reglas. Indicar el impuesto complementario a un miembro del grupo multinacional de acuerdo con un orden establecido por las reglas acordadas. (OCDE, 2021, p.5).

Mediante el MI, el Segundo Pilar contempla el tratamiento de las adquisiciones y enajenaciones de los miembros del grupo y aborda prácticas de holding y regímenes de neutralidad fiscal (OCDE, 2021).

Van't, Aguilar y Del Rio (2022), mencionan que en el diseño de las reglas GloBE el objetivo del impuesto mínimo global es establecer el menor nivel de tributación posible sobre los ingresos de las EMN e, incluir a imposición el déficit o Top-up Tax (TT) de aquellos ingresos que no estén gravados con el impuesto mínimo global. El gravamen se determina mediante dos reglas:

I. Regla de Inclusión de Rentas (Income Inclusion Rule o IIR). Norma del país donde reside el accionista cuya empresa está sujeta a baja imposición.

II. Regla sobre Pagos Insuficientemente Gravados (Under Payment Rule o UTPR). Norma que limita la deducibilidad de pagos o habilita un ajuste equivalente en caso de ingresos sujetos a imposición menor al 15% ante ausencia o posible no aplicación del IIR. Asimismo, se establece la posibilidad de que la jurisdicción de baja imposición aplique reglas similares para que sea ahí

en donde primero se pague el impuesto (Qualified Domestic Minimum Top-up Tax o QDMTT).

Dentro de los análisis pioneros de las reglas GloBE el Colegio de Contadores Públicos de México (CCPM) (Van't et al, 2022. p.7) interpretó su diseño enunciando brevemente cinco pasos en la aplicación correspondiente. Ver tabla 3.

**Tabla 3. Aplicación reglas GloBE**

No.	Contenido
1. Alcance del régimen	Un grupo de EMN estará sujeto al régimen GloBE si sus ingresos anuales reflejados en los estados financieros consolidados de la entidad matriz última (Ultimate Parent Entity o UPE) alcanzan los 750 millones de euros en dos de los últimos cuatro ejercicios fiscales.
2. Ingresos base GloBE	El TT se calcula aplicando la Effective Tax Rate (ETR) a los ingresos base GloBE, considerando la información financiera del grupo de EMN utilizada en la preparación de los estados financieros consolidados de la UPE, conciliando así a aquellos conceptos con tratamiento fiscal y contable distinto (dividendos, revaluaciones, fluctuaciones cambiarias, utilidad o pérdida por la transferencia de ciertos activos o pasivos, gastos no deducibles, entre otros).
3. Impuestos cubiertos	Se determinarán partiendo del impuesto corriente devengado conforme al estado de resultados y tomando en cuenta algunos ajustes como impuestos diferidos, impuestos reportados en distintas partes de los estados financieros, impuestos relacionados con ingresos no incluidos en la base GloBE, retenciones y reglas similares al del Régimen fiscal preferente (Refipres) y de entidades y figuras transparentes de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR). Las reglas incluyen mecanismos específicos para neutralizar distintas diferencias temporales y pérdidas GloBE.
4. Cálculo de la ETR y TT	La ETR se determinará por jurisdicción y considerará la suma total de los impuestos cubiertos de cada empresa en cada país, dividida entre el total de la base neta GloBE obtenida en un ejercicio fiscal.
5. Mecanismo de aplicación	Se incluyen varias normas específicas para evitar la doble aplicación de la IIR y regular estructuras de múltiples niveles, empresas con más de un accionista y participaciones accionarias menores. Se abordan reglas de operación de la UTPR, su interacción con la IIR y el mecanismo de asignación del TT en las distintas jurisdicciones. La aplicación de la UTPR

en una jurisdicción se da por medio de la negación parcial de las deducciones de la empresa o de un “ajuste equivalente”, lo cual sugiere que no es necesario pagarle a una jurisdicción de baja tributación.

---

Fuente: Van't et al. (2022). Elaboración propia.

Adicionalmente a esta interpretación del Pilar 2 el CCPM menciona que el MI está diseñando un elemento adicional en este pilar, integrado por las Reglas Complementarias de Sujeción Fiscal (Subject To Tax Rule o STTR) y Switch over Rule (SoR) para establecimientos permanentes y su aplicación será a través de un instrumento multilateral que se integrará a los tratados tributarios.

Para la integración y aplicación de los pasos anteriores se requiere de un análisis profundo desarrollando los procedimientos específicos, además de contemplar a las normas tributarias de cada jurisdicción.

En el caso de México la participación de las EMN que ofrecen productos o servicios a través de plataformas digitales ha crecido considerablemente, por lo que las autoridades hacendarias han establecido algunas directrices en búsqueda de una normatividad que rijan una justa recaudación de impuestos, en este tenor

es un desafío importante cubrir con la tasa adecuada todos los ingresos que correspondan tributar en México cumpliendo con los principios tributarios constitucionales de proporcionalidad y equidad con base en la CPEUM. Arce (2022), define proporcionalidad como una correcta proporción entre las cuotas, tasas o tarifas indicadas en la legislación tributaria y la capacidad económica y contributiva del sujeto obligado, así mismo, expresa que equidad se refiere a que los tributos deberán tener el mismo impacto para todos los sujetos que se encuentren en una situación similar incluida en las leyes impositivas.

### **Normatividad tributaria en México por transacciones financieras a través de plataformas digitales.**

La prioridad al acceso a internet cada vez es mayor, así como también lo es el número de personas que interaccionan mediante las plataformas digitales en México; en 2019 se registró 88.6 millones de usuarios conectados a internet, esto es, más del 75.6% de la

población tiene oportunidad de conectarse a la red (INEGI, 2022). México ha realizado esfuerzos para incursionar en materia tecnológica, el e commerce ha evolucionado de tal manera que desde 2004 ha reportado incremento en las ventas realizadas bajo este esquema digital, pero fue en 2008 el crecimiento exponencial en un 85% en comparación a 2007. Para 2020 el comercio electrónico de bienes y servicios participaba en México en un 5.9 % del PIB, esto representa que el Valor Agregado Bruto generado fue de 1,360,827 millones de pesos (INEGI, 2022).

Existen diferentes tipos de mercado para las plataformas digitales, entre ellos podemos considerar, la publicidad, transporte, hospedaje, enajenación de bienes y prestación de servicios. Según The Competitive Intelligence Unit (CIU), se destacan las aplicaciones de transporte, ocupan un 16.2%, tan sólo debajo del pago a las plataformas de contenido audiovisual con un 22.1% y a la compraventa de productos electrónicos con 17.8% (CIU, 2020). Por otro lado, las plataformas que prestan servicios de hospedaje, una de las más populares en México es Airbnb, según estudios de

Oxford Economics (2022), México en 2021 ocupó el 9º puesto a nivel mundial por el gran impacto económico directo de 4 mil 700 millones de dólares, aportando al PIB nacional 2 mil 900 millones de dólares, importes cuantiosos en la actividad turística.

CIU (2020) menciona que en México el volumen de las transacciones realizadas a través de estas plataformas sigue en ascenso desde su lanzamiento, el 71% de las personas que navegan a través de internet en México han realizado alguna transacción de compra o pagos de servicios a través de páginas web o aplicaciones, prioritaria la normatividad del e commerce en México.

En materia tributaria se establece en la CPEUM en su artículo 31 fracción IV (2022) que: “Es obligación de los mexicanos, contribuir con los gastos públicos, de la federación como los estados y municipio que residan de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.” Y, existen ciertas leyes que hacen alusión a la contribución del gasto público, tales como: Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (LIEPS), Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), Ley del Impuesto

al Valor Agregado (LIVA), por mencionar tres de las más importantes.

Las leyes citadas ya han sido modificadas por el esfuerzo legislativo interno del país con el fin de alcanzar el avance de la economía digital, respetar los acuerdos multilaterales a nivel internacional es de las principales razones por las cuales el gobierno mexicano se encuentra desfasado en la aplicación tributaria; cabe mencionar que el sistema impositivo mexicano es robusto y se califica dentro de los diez países más complejos para pagar impuestos (Jasso, 2018), sin embargo por la obligatoriedad de establecer las leyes pertinentes es que, aun cuando la OCDE y el G20 se encontraban en estudio de los sujetos obligados y la mecánica de tributación, México inició de manera cautelosa la generación y aplicación normativa correspondiente.

En México, a diferencia de Francia, el impuesto estaría dirigido a plataformas que ofrezcan compras en línea y no por un criterio de ingresos. El 1 de junio de 2020 entró en vigor un nuevo esquema en el que las empresas extranjeras que prestan servicios digitales en México por medio de plataformas tecnológicas son sujetas del

16% de IVA. Del mismo modo, si las plataformas tecnológicas nacionales o extranjeras, además de prestar servicios digitales prestan servicios de intermediación, tendrán la obligación de retener tanto el ISR como el IVA a las personas físicas que enajenen bienes o presten servicios incluidos los de hospedaje, así como enterar estas retenciones al Servicio de Administración Tributaria (SAT). En diciembre de 2019, fueron publicadas en el Diario Oficial de la Federación (DOF), las adiciones aplicables para 2020 a la LIVA y a la LISR respecto a las plataformas digitales.

García (2020), mencionó que en México se contaba con un bajo cumplimiento fiscal relacionado al IVA que corresponde a prestaciones de servicios digitales concedidos por proveedores no residentes del país. Así mismo existe incumplimiento fiscal en el pago de impuestos que se causan a través de plataformas digitales de intermediación, tal es el caso de servicios de transporte y alojamiento temporal.

De esta forma el DOF desde 2019 menciona la adición del art. 1º.-A BIS LIVA en el cual ya incorpora a los sujetos que operan como intermediarios en

actividades realizadas por terceros. La

**Tabla 4 recopila las reformas en la LIVA:**

Artículo	Contenido
18-J	
18-K	
18-L	De los servicios digitales de intermediación entre terceros. Cumplimiento de obligaciones.
18-M	

Fuente: LIVA (2022). Elaboración propia.

Posteriormente en 2020 se incorporan el bloqueo del servicio digital del prestador del servicio que omitió la obligación de inscripción al Registro Federal de Contribuyentes (RFC) así como el trámite de su firma electrónica avanzada dispuesta por el SAT. Del mismo modo, en el mismo año, se añade el Capítulo III BIS (LIVA, 2022), ver Tabla

5, llamado “De la prestación de servicios digitales por residentes en el extranjero sin establecimiento en México”, estableciendo distintas obligaciones a dichos sujetos que proporcionen servicios digitales a los beneficiarios en territorio nacional, precisando exactamente qué actos o actividades son objeto de gravamen.

**Tabla 5. Capítulo III BIS LIVA 2022**

Artículo	Contenido
18-B	Indica qué se considera la prestación de servicios a través de aplicaciones o contenidos en formato digital a través de internet.
18-C	Manifiesta en qué momento es considerado que el receptor del servicio se encuentra en México
18-D	Presenta las obligaciones que deben de cumplir los residentes en el extranjero sin establecimiento en México.
18-G	Sanción por omisión en el pago del impuesto, en el entero de las retenciones.
18-H BIS	Bloqueo temporalmente el acceso al servicio digital del prestador de los servicios digitales que incumplió con las obligaciones.

Fuente: LIVA (2022). Elaboración propia.

Se destaca la importancia de la correcta interpretación en este ordenamiento, entendiendo como

intermediarios de los servicios digitales a los residentes que proporcionan servicios entre terceros que sean oferentes de

bienes o servicios y demandantes por los mismos, sus elementos se definen en la

Tabla 6:

**Tabla 6. Sujetos de intermediación de los servicios digitales**

Artículo	Contenido
Prestador de servicio	Considera plataforma digital que contrata al vendedor o prestador del servicio para ofertar su trabajo o artículos en su página de internet o aplicación móvil y cobra por su cuenta el precio correspondiente a quien adquiere el bien o contrata el servicio, obteniendo una comisión.
Ofertante	Persona física o moral residente en México que lleva a cabo la entrega del bien o presta el servicio mediante el uso de una aplicación, el cobro lo recibe el prestador de servicio de intermediación.
Demandante	Empresa o individuo que recibe el bien o adquiere el servicio a través de una plataforma digital.

Fuente: García (2020). Elaboración propia.

A la LISR se incorporaron artículos normativos, mismos que gravan los ingresos generados por economía digital, el reto, en dónde se generan esas ganancias, en cuál jurisdicción se debe de enterar el impuesto, en dónde pagarlo, prioritariamente cuál país se ve beneficiado en su economía por la recaudación de estos impuestos, el desafío paralelo, cumplir con los principios de proporcionalidad y equidad respetando los tratados internacionales para evitar la doble tributación. Herrera (2020) expresó, “hay una razón por la cual es muy

importante encontrar una forma adecuada de gravar a la economía digital y es una razón de equidad ... no puede ser que algunas de las empresas más ricas del mundo no estén pagando impuestos...”

La LISR (2022) diseñó desde 2020 la Sección III en el Título IV, nombrada “De los ingresos por la enajenación de bienes o la prestación de servicios a través de Internet, mediante plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares”, ver Tabla 7:

**Tabla 7. Sección III del Título IV LISR 2022**

Artículo	Contenido
113-A	Considera la prestación de servicios a través de aplicaciones o contenidos en formato digital a través de internet, así mismo se menciona la mecánica de retención, la obligatoriedad de información y de expedición de comprobantes fiscales y, de las sanciones también previstas en la LIVA.
113-B	
113-C	
113-D	

Fuente: LISR (2022). Elaboración propia.

México tiene avances importantes en la legislación para plataformas digitales desde el 2020, ha invertido en la emisión de la norma impactando a los contribuyentes y a los profesionales en materia de seguimiento y aplicación de las leyes tributarias; pero las medidas hoy obligatorias gestionadas en el país tendrán que adoptar las indicadas por la OCDE.

### DISCUSION Y CONCLUSIONES

El desarrollo del artículo ha alcanzado el objetivo propuesto, esta revisión bibliográfica de la transición del proyecto BEPS permite comprender su avance y la necesidad de este, proponiendo erradicar la evasión fiscal en un mundo que se encuentra inmerso en la tecnología hasta, los instrumentos necesarios para la aplicación de la legislación tributaria que logre las metas

de este proyecto, el beneficio económico de los países.

El estudio del avance al BEPS 2.0 permite entender que el proyecto ha sido perfectible en su transición, 15 acciones preliminares, el Marco Inclusivo, la influencia de los impuestos GAFA, los dos pilares y las reglas GloBE. Su aplicación es para el 2023 y su dificultad se observa más acentuada en el momento en que la OCDE indica que la normatividad de cada nación deberá ser modificada para la adaptación de este proyecto.

México como integrante del G20 ha participado activamente en los acuerdos alcanzados por la OCDE, BEPS 2.0, el interés radica en una mayor recaudación. México cuenta con un sistema impositivo para los ingresos y actividades en estudio, pero particularmente la legislación mexicana se percibe compleja en su aplicación, lo que significa que se verá aún más complicada su interpretación.

La integración al régimen GloBE prevé un proceso aún más difícil de adaptación y ejecución debido a la modificación de tratados internacionales, ajustes y reformas, que se sugieren deberían ser paulatinas y no en un año como lo plantea la OCDE, los cambios indicados tendrán un impacto muy importante en documentos y procedimientos legislativos, por lo que determinamos que para el 2023 se vislumbra una aplicación inmadura, debido a la incertidumbre en que el marco de la normatividad del BEPS 2.0 incluya todos los esquemas que puedan suceder. El experto en materia necesita ejemplificar el procedimiento para la comprensión total de las normas indicadas por la OCDE, esto se lograría al crear los distintos escenarios posibles de los sujetos obligados.

En el desarrollo del artículo se retoma la normatividad actual en México para las actividades financieras a través de plataformas digitales, condición que favorece la inmersión del proyecto a las leyes mexicanas por su compromiso como integrante del G20 para ejecutar el nuevo marco normativo, sin embargo, ha externado su prioridad en el impacto

potencial de los cambios previstos en los dos pilares.

En el primer pilar por la obligatoriedad en sus tratados fiscales. Así mismo, existen ciertas actividades ya contempladas en su normatividad fiscal, tanto en el IVA como en el ISR, las cuales al adoptar este proyecto deberán ser observadas a medida en que se desarrollen. Para el segundo pilar el mayor impacto sería la modificación de las tasas impositivas que actualmente norman sus tratados de doble tributación ya que, consideran distintos porcentajes al mínimo global aceptado del 15%, el gobierno mexicano deberá poner especial atención a sus principios fiscales para evitar efectos de controversia en el comercio internacional.

Después de compaginar la transición estudiada de dicho proyecto con los avances de la norma mexicana, se antecede un panorama lleno de retos y nuevos desafíos, por un lado en el contexto financiero del país y sus inversiones actuales o potenciales, ya que el cumplimiento de la norma no será fácil, y en otra perspectiva, será en torno a la recaudación generada por esta nueva legislación impositiva y tasa mínima

global, ambos escenarios dan la oportunidad de evaluar en futuras investigaciones el cumplimiento de los principios de proporcionalidad y equidad, para ello deberemos contar con la información de recaudación generada en el próximo año 2023, en el supuesto de que se dará el escenario en tiempo y forma como lo marca el BEPS 2.0.

Los efectos de este proyecto deberán ser evaluados por su impacto continuo en la recaudación de ingresos, la evasión fiscal y en la inversión de las EMN que ven a México como un mercado de interés para realizar negocios y generar economía, este artículo es la antesala de un largo recorrido de evaluaciones necesarias en 2024, solo hasta su aplicación se determinará si los principios de proporcionalidad y equidad se ven respetados y su complejidad de interpretación se podrá validar hasta el 2023 con las reformas y adiciones que nos indicará las leyes fiscales o, en 2024 si en el proceso de adaptación se llegan a desfazar los tiempos preliminares, podría ser hasta el año 2025 que se tengan todos los elementos requeridos para la evaluación o estimación correspondiente, y, a la vez determinar si se respetan los

acuerdos multilaterales entre los distintos países.

## BIBLIOGRAFIA

- Arce, E. (2022). Principios constitucionales en materia fiscal. ACPM S.C. 06 de abril de 2022. Recuperado de <https://acpm.com.mx/principios-constitucionales-materia-fiscal/>
- Ayuso, S. y Delle, L. (18 de junio de 2020). La UE seguirá adelante con su “tasa Google” pese a la amenaza de Trump. El País. Recuperado de <https://elpais.com/economia/2020-06-18/la-ue-seguira-adelante-con-su-tasa-google-pese-a-la-amenaza-de-trump.html>
- Cámara de Diputados. (2022). Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Art. 31. Congreso de la Unión. México. Recuperado de <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CPEUM.pdf>
- Cámara de Diputados. (2022). Ley del

- Impuesto al Valor Agregado. Congreso de la Unión. México. Recuperado de <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LIVA.pdf>
- Cámara de Diputados. (2022). Ley del Impuesto Sobre la Renta. Congreso de la Unión. México. Recuperado de <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR.pdf>
- Centro de Estudios de Servicio a la Ciudadanía.(2020). Economía digital y capitalismo de plataformas. Una visión crítica. Junio de 2020. Recuperado de <https://fsc.ccoo.es/a842fa6f5ede333d3e8199cd7b53c3d1000050.pdf>
- DECRETO por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación. Diario Oficial de la Federación. DOF. (09 de diciembre de 2019). Recuperado de [https://www.dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5581292&fecha=09/12/2019#gsc.tab=0](https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5581292&fecha=09/12/2019#gsc.tab=0)
- García, F. W. (2020). Plataformas Digitales. Ciudad de México: Ediciones Fiscales ISEF, S.A.
- Herranz, A. (04 de enero de 2018). La gran ofensiva de la Unión Europea contra las grandes empresas tecnológicas : impuestos, privacidad y transparencia. XAKATA. Recuperado de <https://www.xataka.com/empresas-y-economia/la-gran-ofensiva-de-la-union-europea-contra-las-grandes-empresas-tecnologicas-impuestos-privacidad-y-transparencia>
- Herrera, A. (Junio de 2020). Participación del Secretario de Hacienda, Arturo Herrera en la Conferencia "Créditos a la Palabra". SHCP. Video recuperado de <https://www.youtube.com/watch?v=HPiKtHDCyO8&t=369s>

- Instituto Nacional de Estadística y Geografía. (04 de julio de 2022). Encuesta nacional sobre disponibilidad y uso de tecnologías de la información en los hogares (ENDUTIH) 2021. INEGI. Recuperado de [https://www.inegi.org.mx/contenidos/saladeprensa/boletines/2022/OtrTemEcon/ENDUTIH\\_21.pdf](https://www.inegi.org.mx/contenidos/saladeprensa/boletines/2022/OtrTemEcon/ENDUTIH_21.pdf)
- Jasso, M. (2018). México, en el top ten de países más complejos para pagar impuestos. Pacto mundial México. Recuperado de <https://www.pactomundial.org.mx/mexico-en-el-top-ten-de-paises-mas-complejos-para-pagar-impuestos/>
- Lara, A. (S/F). Consideraciones sobre la implementación del BEPS 2.0. KPMG. Recuperado de <https://home.kpmg/mx/es/home/tendencias/2022/05/consideraciones-sobre-implementacion-beps-2-0.html>
- Martínez, J. (05 de marzo de 2021). Google España paga apenas 8 millones de Sociedades y se mantiene en Irlanda. La información. Recuperado de <https://www.lainformacion.com/empresas/google-espana-impuesto-sociedades-irlanda/2831509/>
- Moren, M. (2019). El impuesto digital en el mundo. Centro de Estudios en Administración Tributaria. Febrero de 2019. Recuperado de <http://www.economicas.uba.ar/wp-content/uploads/2019/02/LA-ECONOMIA-DIGITAL-EN-EL-MUNDO-FINAL.pdf>
- Natera, C. (01 de marzo de 2017). ¿Qué es BEPS? Revista Contaduría Pública. IMCP | Una publicación del IMCP. Recuperado de <http://contaduriapublica.org.mx/2017/03/01/que-es-beps/>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (08 de octubre de 2021). La comunidad internacional alcanza un acuerdo pionero en materia fiscal para la era digital. OCDE. Recuperado de <https://www.oecd.org/newsroom/la-comunidad-internacional-alcanza-un-acuerdo-pionero-en-materia->

[fiscal-para-la-era-digital.htm](#)

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (20 de diciembre de 2021). La OCDE presenta las normas modelo del Segundo Pilar para facilitar la aplicación interna del impuesto mínimo global del 15%. OCDE. Recuperado de <https://www.oecd.org/tax/la-ocde-presenta-las-normas-modelo-del-segundo-pilar-para-facilitar-la-aplicacion-interna-del-impuesto-minimo-global-del-15-por-ciento.htm>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2018). Folleto: Marco Inclusivo sobre BEPS de la OCDE y el G-20. Quinta reunión del Marco Inclusivo. OCDE. Lima, Perú. Recuperado de <https://www.oecd.org/tax/beps/folleto-marco-inclusivo-sobre-beps.pdf>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2021). La OCDE presenta las normas modelo del Segundo Pilar para facilitar la aplicación interna del impuesto

mínimo global del 15%. OCDE. 20 de diciembre de 2021 párrafo 5. Recuperado de <https://www.oecd.org/tax/la-ocde-presenta-las-normas-modelo-del-segundo-pilar-para-facilitar-la-aplicacion-interna-del-impuesto-minimo-global-del-15-por-ciento.htm>

Orus, A. (2022). Ranking de las 30 empresas líderes en el mundo en 2022, por valor de marca. Statista. 1 de agosto de 2022. Recuperado de <https://es.statista.com/estadisticas/539088/ranking-de-las-25-principales-marcas-en-el-mundo-por-valor-de-marca/>

Orus, A. (2022). Ranking de los principales marketplaces online en función del número de visitas mensuales a nivel mundial en 2022. Statista. 30 de junio de 2022. Recuperado de <https://es.statista.com/estadisticas/1241490/principales-marketplaces-online-a-nivel-mundial-por-visitas/>

Oxford Economics. (Julio de 2022). Impacto económico de Airbnb en

México. Oxford Economics. Una publicación de News Airbnb. Recuperado de [https://news.airbnb.com/wp-content/uploads/sites/4/2022/09/Airbnb-LATAM-Indesign-MEXICO-SPANISH\\_NATIONAL-1-1.pdf](https://news.airbnb.com/wp-content/uploads/sites/4/2022/09/Airbnb-LATAM-Indesign-MEXICO-SPANISH_NATIONAL-1-1.pdf)

Pastor, J. (17 de diciembre de 2018). Francia se adelanta a la UE y crea el impuesto GAFA para tecnológicas con el que recaudará 500 millones de euros en 2019. XAKATA. Recuperado de <https://www.xataka.com/empresas-y-economia/francia-se-adelanta-a-ue-crea-impuesto-gafa-para-tecnologicas-que-recaudara-500-millones-euros-2019>

Reyes, A. (S/F). Acuerdo para aplicación del impuesto mínimo global. Grupo consultor EFE. Recuperado de <https://grupoconsultorefe.com/recursos/articulo/acuerdo-para-aplicacion-del-impuesto-minimo-global>

Rojon, G. (15 de julio de 2019). Impuesto GAFA. Instituto del Derecho de las Comunicaciones. Recuperado de

<https://www.idet.org.mx/opinion/columnas/impuesto-gafa/>

Santos-Assán, Arnoldo Higinio, Díaz-Pompa, Félix, Cruz-Aguilera, Nolberto, Balseira-Sanamé, Zaydelis, & Serrano-Leyva, Beatriz. (2021). Economía digital: análisis de la científica encontrada en Sciencedirect entre 2008-2018. Ingeniería Industrial, 42(2), 88-107. Epub 24 de julio de 2021. Recuperado de [http://scielo.sld.cu/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1815-59362021000200088&lng=es&tlng=es](http://scielo.sld.cu/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1815-59362021000200088&lng=es&tlng=es)

The competitive intelligence unit. (20 de enero de 2020). Plataformas de transporte y comida: adopción y preferencia. CIU. Recuperado de <https://www.theciui.com/publicaciones-2/2020/1/20/plataformas-de-transporte-y-comida-adopcin-y-preferencia>

Van't K., Aguilar R. y Del Río S. (19 de agosto de 2022). Novedades sobre la implementación de las reglas GloBE. Veritas. Una publicación del

Colegio de Contadores Públicos de México A.C. Recuperado de <https://www.veritas.org.mx/Impuestos/Internacional/novedades-sobre-la-implementacion-de-las-reglas-globe>