

# Constitucionalidad del impuesto a plataformas que enajenan bienes o prestan servicios digitales

*Brandon Alejandro Salazar Rodríguez<sup>1</sup>*

*Rubén Macías Acosta<sup>2</sup>*

*María del Carmen Bautista Sánchez<sup>3</sup>*

## Resumen

El medio digital ha sido poco observado para efectos jurídicos y tributarios, al día de hoy, su regulación se encuentra en auge y son pocos los estudios que indican hacia dónde se debe dirigir la normatividad en este ámbito, sin duda, esta innovación deberá seguir la línea de respeto a los derechos humanos y garantías individuales que se consagran en el Derecho nacional e interna-

- 
- 1 Lic. Brandon Alejandro Salazar Rodríguez, Universidad Autónoma de Aguascalientes, Centro de Ciencias Económicas y Administrativas, estudiante de la Maestría en Impuestos. E-mail: asaro1994@gmail.com
  - 2 Dr. Rubén Macías Acosta, Universidad Autónoma de Aguascalientes, Centro de Ciencias Económicas y Administrativas, Departamento de Economía. E-mail: ruben.macias@edu.uaa.mx
  - 3 Dra. María del Carmen Bautista Sánchez, Universidad Autónoma de Aguascalientes, Centro de Ciencias Económicas y Administrativas, Departamento de Contaduría. E-mail: carmen.bautista@edu.uaa.mx

cional. El objetivo de este estudio es analizar si la regulación tributaria del impuesto digital atiende al proteccionismo que la Constitución Mexicana brinda al contribuyente. La metodología de investigación empleada fue predominantemente cualitativa, no obstante, contiene elementos de carácter cuantitativo que brindan soporte a la justificación del estudio. Las aportaciones del análisis radican en apreciar los excesos y lagunas legislativas que norman el impuesto digital y la lesividad que éstos implican para el contribuyente, dejando abierta la posibilidad de que se interpongan medios de defensa para quienes se consideren afectados por los resultados de su aplicación.

Palabras clave: *Servicios digitales, plataformas digitales, impuesto a las plataformas digitales.*

## Introducción

El 8 de septiembre de 2019 se presentó ante el Congreso de la Unión la Iniciativa de reforma que adicionaba y derogaba el contenido de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), de forma conjunta con la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA) en materia de medidas tributarias a plataformas que prestaran servicios digitales o que enajenaran bienes. El contenido esencial de esta reforma consistía en gravar la utilidad percibida por personas físicas que prestaran servicios o enajenaran bienes mediante plataformas intermediarias de naturaleza digital, y por otra parte hacer que el consumidor final pagara el impuesto al consumo por el uso de dichas plataformas. Sin embargo, de forma adicional, la reforma en cuestión también contenía sanciones al incumplimiento de las contribuciones planteadas y, para el caso del Impuesto al Valor Agregado (IVA), planteó que los extranjeros que no tuvieran establecimiento en México y que no cumplieran con las obligaciones tributarias planteadas en esta reforma, fueran suspendidos de la conexión de telecomunicaciones para que el receptor en México no recibiera señal alguna relacionada con el proveedor incumplido.

Por lo anterior, México debió considerar la trascendencia que ha tenido en el marco internacional, ello a grandes rasgos, y tan sólo de forma cualitativa es prudente observar que, si bien es cierto, no existe una homologación en cuanto a las tasas de imposición y tampoco uniformidad de criterio en cuanto a la naturaleza del impuesto (directo o indirecto); no obstante, existen países cuya

antigüedad en la recaudación del impuesto demuestra que han sido más las bondades que las afectaciones, tal como lo es el caso de Islandia y Noruega, pioneros en la recaudación del impuesto al consumo de servicios digitales, y que efectúan la recaudación del impuesto digital en materia de IVA desde el año 2011; la India regula actividades de comercio electrónico y sus impuestos desde 2016 a través de la Ley del impuesto integrado sobre bienes y servicios (IGST, por sus siglas en inglés); Rusia y Serbia continúan con la línea de recaudación a extranjeros que comercien digitalmente a clientes de sus países, desde 2017, únicamente en materia de IVA; o como ya se ha mencionado, el caso de Chile y Colombia, pioneros en Latinoamérica en la implementación de este esquema recaudatorio.

Así, se extiende a lo largo y ancho del orbe terráqueo la recaudación del impuesto digital bajo las consideraciones de cada uno de los países en la defensa de sus productores, creadores, consumidores, economía y sociedad, y en todos se observa la misma directriz derivada de este proteccionismo y que consiste en impedir que se fuguen capitales, que se exima de los impuestos al extranjero que genera riquezas en el país, y que se logre la equidad en el comercio tradicional y el electrónico. De forma inmediata, es perceptible a la vista que, además, en los diarios de circulación digital, blogs y redes sociales, todos los países que ahora forman parte de esta economía reportan el crecimiento de sus economías en porcentajes positivos.

Por otro lado, resulta interesante la cuestión que radica en saber si: ¿además de los beneficios, efectivamente percibidos, existe alguna afectación en la ejecución recaudatoria de estos países?, y sería falso responder a ella en sentido negativo, puesto que existen perjuicios en todos y cada uno de los ámbitos, en primer lugar, la actividad recaudatoria es más vista como un “mal necesario”, bien aceptado en algunas sociedades, pero bastante criticado en otras, y es que las cosas que son objeto de recaudación incrementan de precio para el consumidor, el proveedor deberá ajustar sus costos de producción para que, al incluir el IVA en su costo de venta, el producto siga siendo competitivo en el mercado sin ser excesivamente costoso o incompetente; por otro lado en materia de ISR, resulta incoherente para el gobernado tener que dar parte de sus ganancias al estado como tributo, y bueno, a mayor escala en el marco internacional, las afectaciones son directamente percibidas por las transnacionales que exportan sus productos y cuyas ganancias han mermado a causa de la regulación del impuesto digital en virtud de la residencia del cliente, esto no ha

implicado la fricción diplomática entre jefes de estado, ni mucho menos, sin embargo, la presión social y el descontento del sector empresarial son factores de amplio valor en los sistemas económicos actuales.

## Principios de constitucionalidad del derecho tributario

El principio de legalidad tiene un ámbito de aplicación bastante amplio, en México dicho principio se encuentra establecido en el cuerpo de los artículos 14 y 16 de la Constitución Política Mexicana. Este principio es el encargado de limitar la actuación de la autoridad para evitar que el desempeño de sus actividades se lleve a cabo de forma arbitraria o ilegal, por considerar que se trata de una facultad discrecional; no obstante, la doctrina se ha encargado de estudiar a fondo este principio, concluyendo que es un principio complejo, al estar compuesto de dos elementos: el primer elemento (material) es la Legalidad Administrativa; y el segundo elemento (formal) es la Reserva de Ley.

Respecto al artículo 14 Constitucional, éste establece que antes de alguna privación y afectación jurídica del gobernado deben preexistir tribunales y leyes que regulen la actividad jurisdiccional de los órganos facultados para ello, con el afán de evitar que se creen sanciones o delitos específicamente atinentes a la calidad particular de cada persona y de la misma manera para evitar que la autoridad ejerza ilegalmente su coacción respecto de cierto grupo de gobernados, lo anterior a razón de lo establecido en el artículo 1º Constitucional establece prohibición a toda clase de discriminación por características inherentes a cada individuo.

Aunado a lo anterior, el artículo 16 Constitucional en su primer párrafo establece que: “Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento” (Congreso de la Unión, 2020). En ese sentido, todo acto de molestia debe contener ciertos requisitos indispensables para considerar que el acto de autoridad fue legalmente emitido o efectuado, tan es así, que uno de los requisitos es la debida fundamentación y motivación de la causa legal del procedimiento. De lo anterior se colige entonces que para que exista presunción de legalidad en todo acto de autoridad, en primera instancia debe existir un órgano facultado para emitir el acto, a su vez, el acto debe estar fundado y motivado en una ley pre-

existente, y por último esa fundamentación y motivación deben ser aplicables de forma exacta y precisa al hecho que se pretende sancionar.

En su sentido amplio y unido de forma directa al principio de legalidad, la reserva de ley contempla la limitante consistente en que hay facultades de creación y aplicación de leyes que se encuentran concedidas exclusivamente a determinados órganos, poderes o autoridades. En virtud de lo anterior, se plantea una frontera formal en sentido de que, para que exista una norma, de forma previa el órgano que la emita deberá estar debidamente facultado por la Constitución Mexicana; y de la misma manera, la Constitución debe contemplar la creación del órgano emisor y de la ley que pretende sea emitida. En ese sentido, la reserva de ley da pauta a las premisas que estatuyen “*nulla poena sine lege*” (no hay pena sin ley), por lo que, previo al ejercicio de las actividades jurisdiccionales y administrativas, debe existir la presunción de que todas aquellas emanan de una ley creada por un órgano que ha observado el acto social y considera, bajo el esquema de justicia que se es acreedor a una regulación.

Si retomamos lo establecido en el artículo 14 Constitucional, éste menciona que todo acto de molestia se llevará ante tribunales *previamente establecidos*, y se deberán seguir las formalidades para cada procedimiento de acuerdo a *leyes expedidas con anterioridad* al hecho. De acuerdo con lo ya planteado, para ser sujeto pasivo del impuesto digital y específicamente del impuesto sobre servicios digitales, este gravamen debe estar estrictamente regulado en una legislación de creación previa donde se establezcan los elementos de la contribución, tales como el sujeto, el objeto, base, tasa y época de pago del impuesto; en este caso, las legislaciones que conforme al artículo 14 Constitucional prevén el tributo a los servicios a través de internet lo son la Ley del Impuesto Sobre la Renta y la Ley del Impuesto al Valor Agregado, mismas que tuvieron que ser reformadas para adaptarse a la realidad de economía tecnológica que hoy nos ocupa.

Por otra parte, como ya se mencionó, el artículo 16 Constitucional establece que todo acto de molestia debe ser emitido por autoridad competente y que debe estar conformado de fundamentación y motivación. En relación con lo anterior, cuando la autoridad fiscal decida emitir un acto de molestia para los que, bajo el esquema de la ley sean sujetos del impuesto digital, éste deberá ir en primer lugar acorde a lo establecido en el artículo 14; es decir, emitido conforme a una ley de existencia previa y además contener el fundamento jurídico

preciso y la motivación que demuestre las razones que llevaron a la autoridad a efectuar sus actividades o cualquiera de las facultades de comprobación.

El artículo 31 Constitucional en su fracción IV establece:

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes (Congreso de la Unión, 2020).

El principio de *proporcionalidad tributaria* tiene su respaldo en lo que se denomina “capacidad de económica”, misma que en teoría da origen a la denominada “capacidad contributiva”, en tanto que lo proporcional de un tributo recae en la regla aritmética que señala que a mayor ingreso, mayor capacidad contributiva y de forma inversamente proporcional, a menor ingreso, menor capacidad contributiva. La capacidad económica se refiere a la aptitud en la que se encuentra el gobernado a cumplir con sus obligaciones tributarias, con base en la riqueza efectivamente percibida. Por su parte, la capacidad contributiva es el elemento de la proporcionalidad que, en función de la capacidad económica, establece la posibilidad y los límites para que el contribuyente realice sus aportaciones al gasto público tal como lo marca la Constitución Mexicana, de tal manera que atribuye al sujeto activo de la relación tributaria la facultad de imponer de forma legítima gravámenes que no trasgreden la esfera jurídica del gobernado por excesividad u obsolescencia.

Prevista en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política Mexicana que establece:

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes (Congreso de la Unión, 2020).

La *equidad tributaria* previene agravar a los gobernados a través de la imposición desigual de contribuciones a ciudadanos de características semejantes, esto es, de forma tácita y equiparable al principio de igualdad, dicho artículo establece que tributariamente habrá que conceder un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales. En esencia, con este principio se busca que aquellos gobernados que se encuentren en una misma situación económica y, de hecho, contribuyan de la misma manera al gasto público, sin que medie distinción discriminatoria o particular aplicable a cada uno de ellos.

## Principios generales de política fiscal para el comercio electrónico

Con amplia similitud y relación a los *principios de proporcionalidad y equidad*, el *principio de Neutralidad fiscal* de aplicación directa al comercio electrónico que fue acuñado por el Comité de Asuntos Fiscales (CAF) de la OCDE, establece:

Neutralidad: Los sistemas tributarios deben tratar de ser neutrales y equitativos entre las distintas formas de comercio electrónico y entre éste y el comercio convencional o tradicional. Las decisiones comerciales deben estar motivadas por consideraciones económicas y no ya tributarias. Aquellos contribuyentes en situaciones análogas, que efectúen operaciones similares, deben estar sometidos a niveles impositivos parejos (CAF, 1998).

Este principio de neutralidad guarda su relación directa con el principio de equidad en tanto que, como se observa en los últimos renglones de su concepto, establece que quienes efectúen actividades similares deberán encontrarse en el mismo nivel de obligación tributaria, y además ofrece trato igual a los iguales y desigual con los desiguales, tal como lo marca la doctrina. La proporcionalidad en inclinación a neutralidad se conserva en que los objetivos de transacción deben atender a las riquezas percibidas, en tanto que la percepción de utilidad económica sea superior y no tenga que verse mermada en función del tributo para beneficio de los intervinientes.

Además de lo anterior, cabe resaltar el plano de igualdad en el que se pone a los gobernados, al postular que los sistemas tributarios ejercerán su neutralidad sin distinguir entre la diversidad de actividades a través de las que

podiera efectuarse el comercio, tanto en su modalidad electrónica como en la forma tradicional.

Es imprescindible la utilidad del principio de neutralidad por resultar de especial aplicación al comercio electrónico, ya que procura equilibrar la situación para quienes realizan actividades de comercio digital y comercio convencional, sin dejar de lado los principios constitucionales que coadyuvan a su cumplimiento, y que observan la legalidad tributaria justificando la naturaleza del impuesto que no resulta ser nuevo, sino adaptado conforme a la evolución de las relaciones comerciales.

Para considerar la viabilidad impositiva de un tributo al comercio electrónico, resulta necesario que cada gobierno, en la medida de sus capacidades, efectúe una ecuación costo-beneficio en la que alcance a determinar la utilidad tomando en cuenta las condiciones del sujeto pasivo de la actividad recaudatoria. Las condiciones bajo las cuales se conceptualizó este principio son las siguientes:

Eficiencia: Deben reducirse, en la medida de lo posible, los costes de cumplimiento soportados por los contribuyentes y los gastos administrativos que pesan sobre las administraciones tributarias (CAF, 1998).

En atención a este principio se protege la capacidad económica del contribuyente, para poder llevar a cabo la labor recaudatoria debidamente sin erosionar la fuente del impuesto; por ello, el legislador mexicano al efectuar las debidas adaptaciones a la ley de renta y a la ley de valor agregado para regular el impuesto digital, tomó en cuenta que las actividades gravadas, así como los sujetos del mismo, tuvieran relación conforme a los contribuyentes que en el ámbito tradicional llevaban a cabo las mismas actividades, en el sentido de que los costes de cumplimiento soportados serían los mismos, evitando ser más lesivos con unos y menos con otros.

Cuando se efectúa la debida ponderación entre el costo-beneficio de crear un impuesto, o como es el caso de México, adaptar un impuesto preexistente a las actividades en constante progreso evolutivo, implica que el legislador debe ser claro y conciso para no caer en contradicciones, vaguedades o ambivalencias que puedan perjudicar la aplicación de la ley. Derivado de lo anterior, el *principio de certeza y simplicidad* se conceptualizó como a continuación se transcribe:



Certeza y simplicidad: Las normas tributarias han de ser claras y fáciles de entender, de forma que los obligados tributarios puedan anticiparse a las consecuencias fiscales antes incluso de realizar cualquier operación, lo que implica saber cuándo, dónde y cómo satisfacer sus obligaciones fiscales (CAF, 1998).

De tal manera que con los elementos que conforman el principio de certeza y simplicidad, se da lugar como consecuencia al principio de legalidad constitucional y se protege la esfera jurídica y fiscal del gobernado.

Este principio fue creado con la finalidad de obtener el mayor beneficio recaudatorio y disminuir a su máxima expresión el perjuicio al contribuyente, de tal manera que este último considerara una imposición justa, evitando ejercer acciones para omitir el cumplimiento de obligaciones fiscales y se conceptualizó de la siguiente manera:

Efectividad y justicia: Los sistemas tributarios han de generar la cuantía idónea de impuestos en tiempo y forma, debiendo reducir al máximo las posibilidades de evasión y fraude fiscal al tiempo que se combaten mediante la adopción de medidas proporcionales a los riesgos enfrentados (CAF, 1998).

La evidente relación que guarda el principio de efectividad y justicia con la proporcionalidad tributaria para efectos de respetar el mínimo vital y la capacidad económica-contributiva es el verdadero fondo de creación de este principio; es decir, si se aprecia de forma crítica, el gobernado procura contribuir al gasto público en función de sus percepciones económicas y, siempre que la contribución al gasto público que se fije sea justa, el contribuyente (en teoría) estará de acuerdo en llevar a cabo el pago de las contribuciones.

El *principio de flexibilidad* es tan trascendental y necesario como el *principio de neutralidad*, se considera ello en virtud de que además de ser un antecedente, marca pauta evolutiva que se deberá seguir a partir de su concepción.

Flexibilidad: Los sistemas tributarios han de ser flexibles y dinámicos para garantizar que siguen el ritmo de y se adaptan a los avances tecnológicos y comerciales (CAF, 1998).

Este principio enmarca la conciencia de que las tecnologías, a la par de la forma de hacer negocios y relaciones, se encuentran en constante cambio

y lo mejor será adaptarse a esas transformaciones al grado de prever las situaciones futuras, causas y orígenes. Sin duda, los sistemas tributarios, como lo dice el concepto, se verán influenciados a evolucionar, por lo que deberán establecerse bajo flexibilidad constante a fin de cubrir los distintos aspectos que pudieran tener los ingresos o el consumo generacional. Esta flexibilidad se reflejará en los criterios de legisladores, magistrados, jueces, servidores públicos y contribuyentes involucrados en la actividad impositiva del estado. En la actualidad, ya se observa que el legislador mexicano al llevar a cabo la modificación correspondiente a las leyes tributarias y contemplando los ingresos percibidos a través de plataformas de internet, tomó en cuenta este principio, por lo que de este punto histórico en adelante deberá continuar apeándose a él para llevar a cabo sus actividades.

## Legislaciones y normatividad involucradas en el impuesto digital

**LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA:** No se debe dejar de lado que los sujetos pasivos darán fomento a la actividad recaudatoria con la que el gobierno fondeará los gastos públicos, por ello, los participantes de la actividad económica que se pretenda gravar deberán cubrir los requisitos necesarios para dar conveniencia a su regulación y de forma inversa, la contribución que se vaya a establecer, deberá ir de acuerdo a las características de esos individuos; por lo anterior, el impuesto digital resultó ser una adaptación regulatoria que, en atención a los sujetos involucrados, ofrece equidad en cuanto a que las actividades económicas que se gravan son equiparables del comercio electrónico al comercio tradicional.

Así, el artículo 113-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en su primer párrafo dispone que serán sujetos obligados al pago de dicho impuesto los siguientes:

- Personas físicas con actividades empresariales que, a través de internet, mediante plataformas tecnológicas o aplicaciones informáticas, enajenen bienes o presten servicios.

Por otra parte, el artículo 113-C de la Ley del ISR establece que serán sujetos del impuesto como retenedores:

- Personas jurídicas residentes en México.
- Personas jurídicas residentes en el extranjero con o sin establecimiento permanente en el país.
- Las entidades o figuras jurídicas extranjeras que proporcionen de manera directa o indirecta el uso de las plataformas tecnológicas (LISR, 2020).

Y como se aprecia de ello, los ya mencionados son sujetos del impuesto, en virtud de ser enajenantes de bienes o prestadores de servicios, de forma análoga a los del Capítulo I, del Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; sin embargo, los del artículo 113-A y C correspondientes a la Sección III del Capítulo II del Título IV, son específicamente los que obtienen sus ingresos por enajenar esos bienes o prestar sus servicios a través de plataformas digitales.

El objeto del ISR para los sujetos ya mencionados y, establecido en el artículo 113-A de la LISR, consiste en gravar la obtención de ingresos por enajenar bienes o prestar servicios a través de plataformas tecnológicas (LISR, 2020). No se debe dejar de lado que el motivo para adaptar la imposición a quienes obtienen ingresos a través de plataformas digitales e internet, lo fue con la intención de evitar la fuga de capital por residentes en el extranjero y cumplir con la equidad constitucional de contribución al gasto público entre los sujetos del impuesto.

Los elementos materiales de la imposición a la riqueza, en este caso se fijaron en función de los ingresos que se consideran hipotéticamente promedio respecto de las actividades que los determinaban, las consideraciones fácticas que observaron quienes se dedicaron a la adaptación del impuesto de tal manera que no resultara excesivo para los sujetos, además de verificarse el apego a los principios constitucionales que dan validez al tributo y que anteriormente se expusieron, en virtud de que los límites de las bases para fijar la tasa de tributación son cantidades acordes a la realidad, que permiten el respeto del mínimo vital y la capacidad económica de los contribuyentes sujetos.

**LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO:** En la iniciativa de reforma a la Ley del IVA, se estableció que el responsable de sostener la carga fiscal del IVA en los servicios digitales que se gravarían sería el consumidor final (Congreso de la Unión, 2019). En ese sentido, y con el objeto de formalizar y asegurar la actividad recaudatoria, se propuso que el pago de dicho impuesto se efectúe mediante retención en la que actúen como obligados solidarios los siguientes:

- El artículo 1º-A BIS establece como contribuyentes retenedores del IVA para efectos del impuesto digital a las personas físicas o morales, residentes en México que actúen como intermediarios de oferentes de productos o servicios a través de plataformas digitales a receptores en territorio nacional (LIVA, 2020).
- El artículo 18-D de la Ley del IVA contempla también como contribuyentes en su carácter de retenedores y para los efectos respectivos a los residentes en el extranjero sin establecimiento en México, que presten servicios digitales a receptores ubicados en territorio nacional (LIVA, 2020).

Con todo lo anterior, se aprecia que a pesar de que los sujetos del impuesto digital en la Ley del IVA serán los consumidores finales de los servicios digitales, existirán terceros encargados de apoyar al fisco en su actividad recaudatoria, con el afán de garantizar la obtención de los ingresos previstos para el gravamen.

Para efectos de la Ley del IVA, conviene traer a líneas el artículo 18-B que establece como objeto del impuesto los siguientes servicios digitales, siempre que se presten mediante aplicaciones o contenidos en formato digital a través de internet u otra red, fundamentalmente automatizados, pudiendo o no requerir una intervención humana mínima, siempre que por los servicios mencionados se cobre una contraprestación:

- 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.
- II. Los de intermediación entre terceros que sean oferentes de bienes o servicios y los demandantes de los mismos.
- III. Clubes en línea y páginas de citas.
- IV. La enseñanza a distancia o de test o ejercicios (LIVA, 2020).

Para fijar la base y la tasa del impuesto digital en materia de valor agregado, en virtud de la disparidad tributaria existente entre los sujetos del comercio tradicional con el digital, se fijaron tasas, atendiendo a las siguientes circunstancias:

- Si se trata de residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en México que de forma directa (sin intermediarios) presten servicios a través de plataformas digitales a los residentes en territorio nacional ya mencionados; el propio prestador de servicios deberá calcular mediante la aplicación de una tasa de 16% (dieciséis por ciento), tomando como base las riquezas percibidas como contraprestación por los servicios prestados y enterar mensualmente el resultado del porcentaje mencionado aplicado a sus ganancias (LIVA, 2020).
- Tratándose de residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en México, y también en el caso de residentes en México y que presten servicios de intermediación entre emisor y receptor, oferente y demandante, comprador y vendedor, etc.; deberán efectuar una retención a las personas físicas que ocupen el lugar de sujeto activo en los actos de negocio, equivalente a 50% (cincuenta por ciento) de la tasa de 16% (dieciséis por ciento) que por concepto de IVA este último haya cobrado, cabe resaltar que la retención de 50% del IVA se efectuará siempre que se cumpla con el requisito de que el proveedor del servicio haya proporcionado su clave de Registro Federal de Contribuyentes (RFC), de lo contrario, esta retención se efectuará a 100% (cien por ciento) del valor del IVA que se cause en la operación y deberá enterarse al fisco por el retenedor (LIVA, 2020).

**RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL:** La RMF para 2020 proyecta mecanismos factibles para el cumplimiento administrativo de las obligaciones fiscales. Resulta de importancia señalar que esta Regla de Carácter General al encontrarse emitida bajo la consideración de Leyes Federales, supone que su elaboración se efectuará en la misma tesitura de legalidad, en absoluto apego a los principios constitucionales que se han expuesto, ya que considerar lo anterior podría exhibir la ilegalidad de la norma sustantiva que le haya dado origen, y por ende, concedería su inaplicación adjetiva.

## Comercio electrónico y sus elementos

La globalización, la búsqueda de nuevos productos o la transformación de los servicios tradicionales, aunado a la reducción de costos y la diversificación, trajeron consigo la expansión de las relaciones comerciales, y con ello la búsqueda de nuevos medios que además de ofrecer mejores alternativas, asumían nuevas responsabilidades, riesgos o garantías que permiten llevar a cabo los intercambios de forma más rápida y segura. El comercio electrónico es la punta de lanza en la economía digital del mundo actual, pues reúne personas de distintas partes del mundo con diversas necesidades y con diferentes características, se ha ido adaptando a la conveniencia propia de los constantes y nuevos creadores de formas de comercio electrónico, y esta adaptación se aprecia en gran medida en el consumo colaborativo, ¿de qué manera?, como se dijo anteriormente, el consumo colaborativo tiene la particular participación de un intermediario, y este intermediario observará las condiciones económicas, regionales, burocráticas y las necesidades objetivas que hagan eficiente su participación en la relación comercial.

**ECONOMÍA COLABORATIVA:** La economía colaborativa implica que las actividades de intercambio se lleven a cabo mediante plataformas, aplicaciones o análogos; además añadió importancia al concepto al establecer los sujetos para que ésta sea considerada como tal. En la práctica, la economía colaborativa también puede adquirir el nombre de “consumo colaborativo” en virtud de que el fin último de que existan las transacciones consiste en que las personas consuman o adquieran bienes o servicios. Así, lo colaborativo de estos conceptos radica en la congregación de los participantes que, se sostiene, son consumidores o proveedores e intermediarios, sin embargo, hay que destacar que en estas actividades los consumidores y proveedores pueden intercambiar sus roles indistintamente, bajo la única dependencia de que sus necesidades se vean satisfechas.

**PRESTADORES DE SERVICIOS O ENAJENANTES DE BIENES:** El prestador de servicios u oferente de productos es quien incentiva el consumo colaborativo, porque en muchas de las ocasiones bastará con la creación o mejora de un producto para que surja la necesidad del usuario o compra-

dor. Estos sujetos efectúan inversiones para la adquisición de recursos y su transformación con la intención de ser competitivos en el esquema territorial al que pertenezcan, y a los clientes potenciales a quienes se desee llegar. Los modelos de negocios pueden ser infinitos, y para alimentar la competitividad buscarán ofrecer características de valor agregado para los usuarios y pueden ir desde el servicio de hotelería, transporte y alimentos hasta carpintería, plomería y educación.

**USUARIOS O CONSUMIDORES DE BIENES O SERVICIOS:** El consumidor o usuario que desee adquirir los productos o servicios ofertados, debe cumplir con perfiles específicos que dependerán tanto del proveedor como del intermediario. Esto es, deberá contar con un medio de acceso a la red (teléfono celular, tableta, computadora, etc.), también requiere acceso a la red para poder conocer los oferentes; asimismo, habrá de contar con los medios de pago que exija el intermediario o el proveedor, ya sea tarjeta de crédito, dinero virtual, tarjeta de prepago, etc., además de lo anterior, probablemente tenga que llenar un formulario donde conceda sus datos personales y probablemente su uso bajo consentimiento, puesto que, si se trata de un envío, deberá otorgar su domicilio y características del mismo para que la mercancía o servicio se pueda recibir en óptimas condiciones.

**PROSUMIDORES:** La doctrina ha señalado sin formalizar la existencia de un denominado “prosumidor”, el concepto se ha acuñado de la combinación de proveedores y consumidores aunada a la versatilidad de los roles que se pueden ver invertidos en el desarrollo del consumo colaborativo. Para nada resulta erróneo considerar que, en efecto, una persona puede ser proveedor y consumidor al mismo tiempo y en el mismo espacio dentro de una plataforma digital o estando en el ciberespacio. No obstante, hay que delimitar que esta figura existe únicamente en el espacio genérico, puesto que cuando se realiza la actividad específica, cada uno de los participantes del consumo colaborativo debe asumir su rol y hacerse responsable por las obligaciones correspondientes.

**PLATAFORMAS INTERMEDIARIAS:** De este elemento del consumo colaborativo sobrevienen distintos aspectos, tales como la gestión de riesgos, regulación de costos, factores tributarios como ya se ha visto, requisitos de participación, relaciones entre proveedores y consumidores de carácter mercantil,

laboral o fiscal, recaudación y mantenimiento de datos, uso de la privacidad, gestiones y mecanismos de pago, entre otros. Así, la plataforma intermediaria es la figura que en teoría ocupa un lugar jerárquico superior frente a los denominados “prosumidores”, ya que de alguna manera deberán rendírsele cuentas y mantendrá bajo observación las actividades efectuadas.

## Contratos en el comercio electrónico y la economía colaborativa

La necesidad de un contrato no sólo implica demostrar el consentimiento de las partes o las obligaciones de las mismas en un documento, sino que, para efectos de comercio electrónico y economía digital cuyas actividades se encuentran basadas en intangibles, esta formalidad será de amplia utilidad para surtir efectos frente a terceros en caso de ser necesario y para evitar que los usuarios hagan uso de vacíos legales para excluirse del cumplimiento de sus obligaciones, por ello, disposiciones mexicanas se han visto reformadas para cubrir aquellos aspectos que se consideran imprescindibles al momento de contratar por vía electrónica. Entre estas disposiciones se encuentran:

**SUJETOS:** Invariablemente los sujetos de los contratos serán los participantes del consumo colaborativo anteriormente señalados por la Comisión Europea, es decir: i) prestadores de servicios o enajenantes de bienes, ii) usuarios o consumidores de productos o servicios, y iii) intermediarios de plataformas digitales; sin embargo, estos roles serán ocupados atendiendo a la clasificación del comercio electrónico en la que el prestador de servicios puede ser un particular o una empresa o el gobierno y, por otra parte, el usuario podrá ser también cualquiera de estos sujetos.

**OBJETO:** En materia de contratos se fija como objeto una obligación que puede consistir en dar algo, hacer algo o no hacer algo. En materia de comercio electrónico y consumo colaborativo, no será la excepción que el objeto se manifieste de la misma manera en los contratos, pero, para ser más específicos, en este caso el objeto se puede expresar, como ya se dijo, material tangible o intangible.



**ELEMENTOS DE VALIDEZ:** Para que un contrato pueda surtir debidamente sus efectos jurídicos entre las partes y frente a terceros, tiene que ser válido. La validez de los contratos se da mediante el cumplimiento de elementos que la doctrina ha considerado necesarios, y que son equiparables a la formalidad que provoca su existencia. Bajo una consideración del Código de Comercio, se establece:

Artículo 89 bis. No se negarán efectos jurídicos, validez o fuerza obligatoria a cualquier tipo de información por la sola razón de que esté contenida en un Mensaje de Datos. Por tanto, dichos mensajes podrán ser utilizados como medio probatorio en cualquier diligencia ante autoridad legalmente reconocida, y surtirán los mismos efectos jurídicos que la documentación impresa, siempre y cuando los mensajes de datos se ajusten a las disposiciones de este Código y a los lineamientos normativos correspondientes (Código de Comercio, 2019).

En sentido de lo transcrito, señala que los mensajes de datos tendrán los mismos efectos jurídicos que la documentación impresa, es decir, si un contrato se plasma bajo lo que se considera un mensaje de datos y cumple los elementos establecidos por el Código de Comercio, además de los requisitos de validez del derecho común, entonces éste tendrá los mismos efectos jurídicos que tendría si estuviese impreso.

**CAPACIDAD LEGAL:** En lo que se refiere a la capacidad legal, ésta se adquiere como capacidad de ejercicio al darse la mayoría de edad, es decir, a los dieciocho años, siempre y cuando no exista impedimento o limitante establecido por ley para considerar que una persona no puede ejercer sus derechos. Para que se considere que el objeto del contrato es lícito, éste debe apegarse a derecho, conforme a la moral y las buenas costumbres y, por ende, no debe encontrarse prohibido por la ley de forma expresa, hay que recordar que en apego a la Constitución y al principio de legalidad, lo que no se encuentra prohibido entonces está permitido.

El consentimiento es el elemento de validez de los contratos de comercio electrónico y consumo colaborativo que más se ha visto afectado por el desarrollo evolutivo de estas actividades, ya que, como se dijo en los antecedentes,

concederle validez a un documento que no se encuentra estrictamente firmado de forma manuscrita resulta confuso e incluso inseguro. Por lo anterior, se llevó a cabo el desarrollo de la firma electrónica avanzada que tiene caracteres electrónicos específicos, únicos e inherentes a cada persona, mismos que hacen su empleo equiparable a plasmar una huella digital o a efectuar la firma manuscrita.

**MODIFICACIONES EN LOS CONTRATOS:** Como se ha estado mencionando, el desarrollo tecnológico y las nuevas formas de contratar se encuentran correlacionadas para la efectividad de su ejecución. Además de los elementos indispensables que conforman cada contrato, se deben tomar en cuenta nuevas cuestiones en los contratos para que los hagan aplicables a la realidad tecnológica actual. Habrá conceptos nuevos que deban incorporarse o conceptos que sólo deban reformarse y adaptarse a los contratos de comercio electrónico. Bajo el esquema ya mencionado, se considera que el concepto de los denominados “activos intangibles” y el uso de datos personales, son los dos conceptos más novedosos y relevantes que deben integrarse a la nueva realidad contractual.

**INTANGIBLES:** Basar los conceptos de negocio en activos intangibles acarrea múltiples beneficios, entre ellos la movilidad; es decir, estos activos se pueden llevar prácticamente a cualquier lugar, siempre que se tenga un dispositivo con las características necesarias para reproducir el contenido. Asimismo, la constante actualización y adaptación del contenido atendiendo a las necesidades de los usuarios hace prácticamente nula la pérdida de valor. La facilidad de adquirir productos sin necesidad de salir de casa o al simple alcance de un movimiento de dedos es una comodidad que el comercio tradicional no ofrece del todo. El uso de este tipo de bienes debe ser regulado para caer de nueva cuenta en la erosión de la base gravable que ha traído la discusión a los alcances planteados.

**DATOS PERSONALES:** La protección al “prosumidor” y a sus derechos de consumo abarca más allá del uso de los denominados intangibles, involucra también las consecuencias de posesión de información ajena que se queda en poder de las partes. Las plataformas intermediarias o los proveedores en el desempeño de sus actividades efectúan la recopilación de datos personales ya sea de pago (bancarios), domicilio, caracteres faciales o digitales, ubica-

ciones, pasatiempos y otra información relativa a las preferencias del usuario, esto con el fin de proporcionar un mejor servicio y economizar sus tiempos para fomentar la competitividad. Estas disposiciones y los datos que señalan deberán añadirse a los contratos celebrados, además de ofrecer confianza a los intervinientes contratantes, servirán para delimitar los alcances de la relación contractual, inclusive después de haber concluido la relación.

## Conclusiones

Derivado de la información analizada se pudieron conocer los antecedentes históricos del comercio electrónico y las percepciones que se tenían de éste, el cambio de ideología respecto al cambio de la forma de llevar a cabo los contratos de comercio electrónico y el surgimiento de la economía colaborativa. Esta información permitió observar un panorama más amplio que a su vez concede y sugiere nuevas percepciones de cambio, no sólo respecto a las relaciones contractuales, sino al uso de nuevas tecnologías para nuevas aplicaciones que no sólo se ven interesadas en el desarrollo informático, sino en obtener un lucro a partir de actividades que se llevan a cabo cotidianamente.

Aunado al desarrollo tecnológico ya mencionado, se exhibe la necesidad de que el legislador mexicano se actualice respecto de la nueva ideología de las relaciones sociales. Resulta ampliamente criticable y cuestionable la visión del legislador y de los gobernantes en tanto que se rehúsan a ver los parámetros de la realidad que hoy nos ocupa, es decir, si no fuera por la presión internacional y la exposición a la crítica, dichos criterios no serían hoy objeto de análisis. El mundo se encuentra actualmente ante una realidad intangible, el ser humano se ha trasladado a un segundo plano virtual y a partir de él lleva a cabo una buena parte de las actividades tradicionales, a tal grado que al día de hoy se postula que el internet sea una fuente de riqueza para nacionales y extranjeros; a la fecha, México ha tratado de regular los ingresos obtenidos a través de dichos medios, sin embargo, es únicamente la punta del iceberg en lo que al desarrollo tecnológico de actividades se refiere, por lo que se deberá de ir un paso adelante, si es que se quiere lograr una relación armónica entre el estado y el mundo digital.

Se observa que la Constitución Política Mexicana cuenta con vacíos legales que podrían permitir, en este caso, la desigualdad tributaria, dichas lagunas

se sugiere que sean sujeto de estudio para prevenir el riesgo de que México sea considerado de alguna manera paraíso fiscal para este tipo de empresas. Cabe destacar que, de cualquier manera, la labor regulatoria que han efectuado los legisladores mexicanos merece un amplio reconocimiento, ya que se ha logrado un avance que marca un hito en materia tributaria y, por otra parte, fomentará la recaudación, puntos que sin duda alguna son de carácter favorable para México y que en armonía con el ámbito internacional traerá repercusiones positivas tanto a nivel interno como externo.

## Referencias

- CAF. (1998). *Comercio electrónico: Condiciones tributarias marco*. Ottawa: OCDE.
- Código Civil Federal. (03 de junio de 2019). *Cámara de Diputados*. Obtenido de [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/2\\_030619.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/2_030619.pdf)
- Código de Comercio. (28 de marzo de 2019). *Cámara de Diputados*. Obtenido de [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/3\\_301219.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/3_301219.pdf)
- Congreso de la Unión. (8 de septiembre de 2019). *Gaceta Parlamentaria*. Obtenido de <http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/64/2019/sep/20190908-D.pdf>
- LISR. (09 de diciembre de 2020). *Ley del Impuesto Sobre la Renta*. Obtenido de [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR\\_091219.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR_091219.pdf)
- LIVA. (09 de diciembre de 2020). *Cámara de Diputados*. Obtenido de [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/77\\_091219.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/77_091219.pdf)