Reformas al IVA en servicios digitales para 2021

NATERA

El régimen del impuesto al valor agregado (IVA) aplicable a los residentes en el extranjero sin establecimiento en México que prestan servicios digitales para ser disfrutados por usuarios y consumidores ubicados en territorio nacional, es materia de algunos ajustes y modificaciones que se exponen en este documento. Algunas modificaciones parecen atinadas y convenientes; otras, como la sanción de bloqueo temporal al acceso a los servicios digitales prestados por estos contribuyentes resultan cuestionables

C.P. y Lic. Christian R. Natera Niño de Rivera, Socio de Natera Consultores

INTRODUCCIÓN

Sin haber cumplido un año de vigencia, en el paquete de Reformas Fiscales para 2021 se realizaron algunos ajustes y modificaciones al régimen fiscal para gravar con el IVA ciertos servicios digitales prestados por personas residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en México. En esta colaboración se presentan brevemente las reformas que entraron en vigor este año.

SERVICIOS DIGITALES GRAVADOS

El artículo 18-B de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA) enumera en forma estricta aquellos servicios digitales gravados con el IVA.

En relación con estos servicios, se hace una precisión importante. Se deroga el segundo párrafo de la fracción II del artículo 18-B de la LIVA, que excluía del gravamen a los servicios de intermediación que tuviesen por objeto la enajenación de bienes muebles usados. Con motivo de esta derogación, esos servicios digitales quedan gravados con el IVA.

Cabe aclarar que solamente se eliminó la exclusión de los servicios digitales de intermediación que tengan por objeto la enajenación de bienes muebles usados. La exención prevista en el artículo 9, fracción IV, de la LIVA, sigue siendo aplicable para la enajenación de bienes muebles usados, a excepción de los enajenados por empresas.

Considero que la reforma es técnicamente acertada, pues nada justificaba la exención del impuesto en estos servicios.

OBLIGACIONES FORMALES: PUBLICACIÓN DE PRECIOS E IVA

Desde la entrada en vigor del régimen, los residentes en el extranjero sin establecimiento en México que proporcionen los servicios digitales de intermediación a que se refiere la fracción II del artículo 18-B de la LIVA, que operen como intermediarios en actividades realizadas por terceros, afectas al pago del impuesto, están obligados a publicar en su página de Internet, aplicación, plataforma o cualquier otro medio similar, en forma expresa y por separado, el IVA correspondiente al precio en que se ofertan los bienes o servicios por los enajenantes, prestadores de servicios u otorgantes del uso o goce temporal de bienes, en los que operan como intermediarios.

A partir del 1 de enero de 2021, la propia LIVA les otorga la opción de publicar en su página de Internet, aplicación, plataforma o cualquier otro medio similar, el precio en que se oferten los bienes o servicios por los enajenantes, prestadores de servicios u otorgantes del uso o goce temporal de bienes, en los que operan como intermediarios, sin manifestar el IVA en forma expresa y por separado, siempre y cuando esos precios incluyan el impuesto y los publiquen con la leyenda "IVA incluido".

Considero atinada la reforma, pues resultaba excesivo pretender que los prestadores residentes en el extranjero de estos servicios tuvieran que alterar sus páginas, plataformas o aplicaciones, para cumplir con un requisito formal de esta índole.

NUEVA RETENCIÓN DEL IVA

Cuando los prestadores de los servicios de intermediación cobren por cuenta del enajenante de bienes, prestador del servicio u otorgante del uso o goce temporal de bienes, el precio y el IVA correspondiente a las operaciones en las que participaron como intermediarios, deberán efectuar la retención y entero del IVA, además de emitir Comprobantes Fiscales Digitales por Internet o Facturas Electrónicas (CFDI) por esas retenciones.

Se amplía la obligación de efectuar la retención y entero del impuesto a residentes en el extranjero sin establecimiento en México, ya sea personas físicas o morales, que presten los servicios digitales previstos en el artículo 18-B, fracciones I, III y IV, de la LIVA.

En estos casos, cuando los prestadores de los servicios de intermediación cobren por cuenta de los prestadores extranjeros de servicios digitales el precio y el IVA correspondiente a las operaciones en las que participaron como intermediarios, deberán retener y enterar el 100% del IVA cobrado.

En este supuesto, además, cuando el receptor de los servicios lo solicite, deberán emitir y enviar vía electrónica a los receptores de los mencionados servicios digitales en territorio nacional los comprobantes fiscales a que se refiere la fracción V del

> Cuando el contribuyente cumpla con las obligaciones que dieron lugar al bloqueo temporal del acceso al servicio digital, el SAT ordenará el desbloqueo al concesionario de una red pública de telecomunicaciones en México que corresponda...

artículo 18-D de la LIVA, ya sea a nombre de la persona a quien le hagan la retención o a nombre propio.

Se aclara que los prestadores de servicios digitales de intermediación no tendrán la obligación de proporcionar al Servicio de Administración Tributaria (SAT) la información a que se refiere la fracción III del artículo 18-J de la LIVA, en relación con los residentes en el extranjero sin establecimiento en México que presten los servicios digitales previstos en el artículo 18-B, fracciones I, III y IV, de esta ley, a las que se les efectúe la retención.

Finalmente, se aclara que aquellos extranjeros prestadores de servicios digitales previstos en el artículo 18-B, fracciones I, III y IV, de la LIVA, a quienes se les haya efectuado la retención de la totalidad del IVA en los términos aquí descritos, no estarán obligados a cumplir las obligaciones previstas en el artículo 18-D de la LIVA, por lo que sus obligaciones fiscales en materia del IVA concluyen con la aceptación de la retención de la totalidad de ese impuesto.

BLOQUEO TEMPORAL DEL ACCESO AL SERVICIO DIGITAL

La modificación que considero más grave corresponde a la inclusión de una sanción consistente en el bloqueo temporal del acceso al servicio digital del prestador extranjero de los servicios digitales que incumpla con ciertas obligaciones fiscales establecidas en la LIVA. El bloqueo se realizará por conducto de los concesionarios de una red pública de telecomunicaciones en México.

En efecto, el incumplimiento a las siguientes obligaciones podrá dar lugar al bloqueo temporal:

1. Inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC) (artículo 18-D, fracción I, de la LIVA).

2. Designar ante el SAT un representante legal y proporcionar un domicilio en territorio nacional para efectos de notificación y vigilancia del cumplimiento de las obligaciones fiscales que les corresponden, en términos del Capítulo III BIS de la LIVA (artículo 18-D, fracción VI, de la LIVA).

3. Tramitar su Firma Electrónica Avanzada (Fiel, actualmente *e.firma*) (artículo 18-D, fracción VII, de la LIVA).

El bloqueo temporal también será aplicable cuando el residente en el extranjero omita realizar el pago del impuesto o el entero de las retenciones que, en su caso, deba realizar, así como la presentación de las declaraciones de pago e informativas a que se refieren los artículos 18-D, fracción IV, y 18-J, fracciones II, inciso b), y III, de la LIVA, durante tres meses consecutivos o durante dos periodos trimestrales consecutivos, tratándose de la declaración informativa a que se refiere la fracción III, del artículo 18-D, de esa ley.

En estos casos, además se cancelará la inscripción en el RFC y se dará de baja al residente en el extranjero de la lista de plataformas registradas.

Las sanciones a que se refiere el presente artículo son independientes de las correspondientes a la omisión en el pago del impuesto; en el entero de las retenciones, y en la presentación de las declaraciones de pago e informativas, de conformidad con lo establecido en la propia ley o en el Código Fiscal de la Federación (CFF).

PROCEDIMIENTO PARA EL BLOQUEO TEMPORAL

En forma previa al bloqueo, el SAT dará a conocer al contribuyente la resolución en la cual determine el incumplimiento de las obligaciones de que se trate, con el objetivo de que este pueda manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que considere pertinente para desvirtuar los hechos que dieron lugar a la determinación mencionada, en un plazo de 15 días.

El contribuyente deberá señalar un domicilio para recibir notificaciones dentro del territorio nacional o un correo electrónico para el mismo fin.

Los contribuyentes podrán solicitar, por única ocasión, una prórroga de cinco días al plazo, siempre y cuando la solicitud de prórroga se presente dentro del plazo original de 15 días.

La prórroga solicitada se entenderá concedida sin necesidad de que exista pronunciamiento por parte de la autoridad y se comenzará a computar a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo original de 15 días.

Por su parte, la autoridad, en un plazo que no excederá de 15 días, valorará la documentación, información o manifestaciones que hayan hecho valer los contribuyentes, y les notificará su resolución en el domicilio o correo electrónico que hayan señalado al presentar su escrito de aclaraciones.

En su defecto, la notificación se realizará mediante publicación en el DOF. Dentro de los primeros cinco días del plazo con que cuenta la autoridad para emitir su resolución, podrá requerir documentación e información adicional al contribuyente, misma que deberá proporcionarse dentro del plazo de cinco días posteriores al en que surta efectos la notificación del requerimiento.

En este caso, el referido plazo de 15 días se suspenderá a partir de que surta efectos la notificación del requerimiento y se reanudará el día siguiente al en que venza el referido plazo de cinco días para proporcionar la información.

Transcurrido el plazo con que cuenta la autoridad para emitir su resolución, sin que el contribuyente haya acreditado el cumplimiento de las obligaciones fiscales, se ordenará el bloqueo temporal del acceso al servicio digital. Este se levantará una vez que se cumpla con las obligaciones omitidas.

El bloqueo temporal deberá ser ordenado a los concesionarios de una red pública de telecomunicaciones en México, mediante resolución debidamente fundada y motivada, emitida por funcionario público con cargo de administrador general, de conformidad con lo previsto en el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria (RISAT).

Con independencia de lo anterior, el SAT podrá solicitar el auxilio de cualquier autoridad competente para realizar el bloqueo temporal.

El concesionario de la red pública de telecomunicaciones en México de que se trate, contará con un plazo de cinco días a partir del día siguiente a aquel en que haya surtido efectos la notificación de la resolución en la que se ordene el bloqueo temporal del acceso al servicio digital, para realizar el bloqueo temporal correspondiente.

Ese concesionario deberá informar del cumplimiento del bloqueo temporal a la autoridad fiscal a más tardar al quinto día siguiente a aquel en que lo haya realizado.

El SAT dará a conocer en su página de Internet y en el DOF, el nombre del proveedor y la fecha a partir de la cual se deberá realizar el bloqueo temporal del acceso al servicio digital, a efecto de que los receptores de los servicios en territorio nacional se abstengan de contratar servicios futuros.

Cuando el contribuyente cumpla con las obligaciones que dieron lugar al bloqueo temporal del acceso al servicio digital, el SAT ordenará el desbloqueo al concesionario de una red pública de telecomunicaciones en México que corresponda, para que en un plazo máximo de cinco días se cumplimente.

Esa orden deberá ser emitida por el administrador general que haya ordenado el bloqueo temporal. Asimismo, el SAT deberá reincorporar al contribuyente en el RFC, e incluirlo en la lista de residentes en el extranjero prestadores de servicios digitales contribuyentes del impuesto. •