



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

FACULTAD DE DERECHO

CON RVOE DE LA SEP NÚM. 974181, DE FECHA 15/07/1997

**“Impuesto al Valor Agregado. Procedencia de su retención en la
utilización de pedimentos virtuales”**

TESIS QUE PARA OBTENER EL GRADO DE

MAESTRO EN DERECHO FISCAL

PRESENTA EL

LIC. RODRIGO FARÍAS GARCÍA

DIRECTOR DE TESIS DR. FERNANDO BATISTA JIMÉNEZ

CIUDAD DE MÉXICO, 2026

Impuesto al Valor Agregado. Procedencia de su retención en la utilización de pedimentos virtuales.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN

CAPÍTULO I

CONCEPTOS GENERALES DE LAS CONTRIBUCIONES

- 1.1.1 Definición de contribuciones
- 1.1.2 Clasificación de las contribuciones en México
- 1.1.3 Impuestos
 - 1.1.3.1 Clasificación general de los impuestos

CAPÍTULO II

GENERALIDADES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

- 2.1 Generalidades del impuesto al valor agregado
 - 2.1.1 Antecedentes sobre la implementación y recaudación del impuesto al valor agregado en México
- 2.2 Principio de Neutralidad a la luz del impuesto al valor agregado
- 2.3 Elementos del impuesto al valor agregado
 - 2.3.1 Objeto
 - 2.3.2 Sujeto
 - 2.3.3 Base
 - 2.3.4 Tasa
 - 2.3.5 Traslado y Acreditamiento
 - 2.3.6 Época de pago

CAPÍTULO III

TRATAMIENTO FISCAL RELACIONADO CON LA ENAJENACIÓN DE MERCANCÍAS CUANDO LA ENAJENANTE SEA UNA EMPRESA EXTRANJERA SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL PAÍS, CONFORME A LA REGLA 3.8.9 DE LAS REGLAS DE CARÁCTER GENERAL EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR 2012 A 2015, CON MOTIVO DE QUE LA ENAJENACIÓN SE REALIZA FUERA DEL PAÍS DERIVADO DE LA FICCIÓN JURÍDICA DE RETORNO VIRTUAL DE MERCANCÍAS.

- 3.1 Generalidades del Programa IMMEX
- 3.2 Regla 3.8.9 de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior 2012 a 2015.
- 3.3 Conceptos generales necesarios para analizar el tratamiento fiscal en estudio.
 - 3.3.1 Enajenación de bienes en territorio nacional

3.3.2 Importación de bienes para efectos del IVA

3.3.3 Obligación de retención

3.3.4 Proceso de importación mediante el procedimiento previsto por la Regla de pedimentos V5.

3.3.5 La ficción jurídica de exportación virtual en transferencias con pedimentos clave V5 consiste en el retorno virtual de bienes y su posterior importación definitiva virtual.

CAPÍTULO IV

ANÁLISIS DE LOS CRITERIOS QUE DIERON LUGAR A LA CONTRADICCIÓN DE TESIS QUE SE ANALIZA Y DEL CRITERIO QUE PREVALECIÓ COMO JURISPRUDENCIA.

4.1 Criterios que sostienen que, sí debe existir retención del impuesto al valor agregado con motivo de la enajenación de mercancías que se importan temporalmente, por una empresa extranjera sin establecimiento permanente en el país, conforme a la Regla 3.8.9 de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior 2012 a 2015, con motivo de la ficción jurídica de retorno virtual de mercancías.

4.2 Criterio que sostiene que no debe existir retención del impuesto al valor agregado con motivo de la enajenación de mercancías que se importan temporalmente, por una empresa extranjera sin establecimiento permanente en el país, conforme a la Regla 3.8.9 de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior 2012 a 2015, con motivo de la ficción jurídica de retorno virtual de mercancías.

4.3 Razones que sustentaron el criterio que prevaleció como jurisprudencia.

4.4 Comentarios particulares sobre el criterio que prevaleció.

4.4.1 Impuesto al valor agregado. Su objetivo, excepción en importación a la luz del Principio de Proporcionalidad Tributaria.

4.4.2 Tributación del impuesto al valor agregado en importaciones virtuales con Pedimentos V5. Su Problemática.

4.4.3 Efectos legales de la Ficción Jurídica de exportación virtual.

4.4.4 Reglas Generales en materia de Comercio Exterior establecen un supuesto adicional no previsto en la Ley del impuesto al valor agregado.

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFÍA

INTRODUCCIÓN

De conformidad con lo dispuesto en los artículos 106 y 108 de la Ley Aduanera, las empresas que lleven a cabo importaciones temporales de mercancías se encuentran obligadas a retornarlas (exportarlas) en los plazos legalmente definidos para tales efectos.

Al respecto, la Ley Aduanera prevé un régimen especial para las empresas con programa IMMEX que realizan importaciones temporales a fin de que puedan llevar a cabo los procesos de transformación, elaboración o reparación, para posteriormente realizar la exportación de las mercancías, siendo que podrán efectuar su retorno al llevar a cabo la transferencia de la mercancía a otra empresa IMMEX.

Sobre este punto, de conformidad con las Reglas Generales de Comercio Exterior, es posible retornar al extranjero, virtualmente, las mercancías que fueron importadas temporalmente a México (pedimento V5), para que posteriormente sean importadas definitivamente por una diversa empresa en nuestro país que recibe dicha mercancía.

Así, las Reglas Generales de Comercio Exterior establecen que las operaciones virtuales que nos ocupan son para el efecto de que la mercancía importada temporalmente se considere retornada al extranjero (exportada) sin la necesidad de salir físicamente del país; es decir, que se consideren exportadas mediante una ficción jurídica, que considera que las mercancías abandonaron el territorio nacional.

En este sentido, surge una problemática jurídica sobre si debe entenderse que el procedimiento tramitado conforme a la facilidad de retorno virtual implica, para todos los efectos legales, que la mercancía legalmente sale de territorio nacional, y en específico, para los efectos del impuesto al valor agregado que, al momento de realizarse el acto de enajenación, la mercancía se encuentra en el extranjero, por lo que dicho impuesto no se causa.

Así, la problemática radica en determinar si en los casos en los que se efectúe una operación virtual de retorno de mercancías mediante pedimentos con clave V5 que previamente habían sido importadas temporalmente por una empresa IMMEX, jurídicamente se deben considerar retornadas al extranjero (es decir, que abandonaron el país), de manera que la enajenación realizada entre la empresa mexicana y la empresa extranjera sin Establecimiento Permanente en el país, no

debe considerarse realizada en territorio nacional y así determinar si se actualiza la obligación de retener el IVA (determinar si se causa o no se causa), bajo la base de si la mercancía se encontraba jurídicamente o no en el país.

En ese sentido, la problemática implica determinar si la referida ficción jurídica del “*retorno virtual al extranjero*” supone la conclusión del régimen temporal de importación al que fueron destinadas las mercancías; siendo que la adquisición de los bienes a través de las operaciones efectuadas al amparo de las Reglas de Comercio Exterior se realizó con motivo de una importación definitiva, lo cual implicaría la introducción al país de dichas mercancías, porque se entiende que se encontraban en el extranjero por virtud del retorno virtual.

Si bien se prevé una facilidad administrativa con la finalidad de que la mercancía importada temporalmente se considere retornada al extranjero sin salir físicamente del país, lo que representa la agilización de la operación y una disminución en los gastos logísticos que realiza el importador, lo cierto es que la consecuencia jurídica del “retorno virtual al extranjero” genera cuestionamientos jurídicos sobre si la obligación de pagar el impuesto al valor agregado es únicamente con motivo de la importación definitiva de las mercancías, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1, fracción IV, de la Ley del IVA (“LIVA”) o si también debe considerarse que la mercancía permanece en territorio nacional, generando la obligación de retener el tributo al enajenante extranjero sin establecimiento permanente en el país, con motivo de la enajenación que actualiza el hecho imponible en términos del artículo 10 de la LIVA.

Como se expondrá, se sostendrá que lo que debe prevalecer es que la ficción jurídica establecida en las Reglas de Comercio Exterior no solo tiene efectos administrativos y logísticos, sino también fiscales, siendo que derivado de aquélla, debe considerarse que la enajenación de las mercancías exportadas virtualmente se realiza en el extranjero, pues justamente ese es el fin de la facilidad; a saber, que se entienda que las mercancías salen de territorio nacional y posteriormente son importadas de manera definitiva, para todos los efectos legales, incluidos los fiscales, siendo que de ninguna forma el adquirente está obligado a retener el IVA al enajenante.

CAPÍTULO I

CONCEPTOS GENERALES DE LAS CONTRIBUCIONES

En primer lugar, a efecto de analizar las diversas características de las contribuciones, resulta necesario determinar las principales fuentes de financiamiento a las que el Estado Mexicano recurre a fin de procurarse los ingresos necesarios para la integración del Presupuesto a través del cual se sufraga el gasto público.

En términos del Derecho Fiscal, las percepciones del Estado se dividen en ingresos tributarios e ingresos financieros, entendiéndose por los primeros, los que provienen de aportes económicos que la ciudadanía hace a favor del Fisco Federal y, por los segundos, los que no deriven de créditos fiscales, que pueden ser muy diversos y pueden incluir las utilidades de las empresas del Estado, instrumentos crediticios y hasta la renegociación de la deuda pública.

En este sentido, de acuerdo con el Diccionario Jurídico Mexicano¹, el Derecho Fiscal es “El conjunto de normas jurídicas que sistematizan y regulan los ingresos fiscales del Estado”, cuyo objeto está constituido por el conjunto de normas jurídicas y principios de Derecho Público que regulan la determinación, recaudación y administración por parte del Estado de los cuatro ingresos tributarios, a saber, impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

De esta manera, en el presente capítulo se analizará brevemente la clasificación de los ingresos que percibe el Estado para sufragar el gasto público, partiendo de la definición de contribución, para de ahí analizar la clasificación de los impuestos. Cabe señalar que no se analizarán las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejora ni los derechos, pues aun y cuando son contribuciones, para el presente trabajo no resulta relevante su análisis.

1.1.1 Definición de contribuciones

El maestro Adolfo Arrijo Vizcaíno², citando a Emilio Margain Manautou, señala que contribución es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, actuando como sujeto activo, exige a un particular, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie.

Partiendo de la anterior definición, se pueden advertir distintos elementos de las contribuciones:

¹ Diccionario Jurídico Mexicano, tomo I, pág. 93.

² ARRIJOA Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Editorial Themis, 16 edición, México, 2002, pág. 125 y 126.

a) La existencia de un vínculo jurídico.

Para que una contribución sea válida y eficaz, necesariamente deberá encontrarse prevista en una norma jurídica expedida con anterioridad al hecho aplicable. De esta manera, se advierte, que todos los elementos de una contribución (sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago) deben estar previstos en ley.

Esa norma jurídica establecerá el vínculo jurídico entre el gobernado, quien deberá efectuar el pago del tributo y el Estado, quien está facultado para exigir (de manera coactiva) el pago de la contribución.

b) El Estado como sujeto activo.

En la relación jurídico-tributaria que nos ocupa, el sujeto activo en todos los casos es el Estado. De esta manera, el Estado es a quien se le entregan las aportaciones económicas para sufragar el gasto público.

c) Los particulares como sujetos pasivos.

El sujeto pasivo en la relación jurídico-tributaria, es aquél a cuyo cargo se encuentra el cumplimiento de la obligación prevista en ley para el sostenimiento del gasto público. De esta manera, los gobernados o contribuyentes son los sujetos pasivos que deben sacrificar una parte proporcional de sus ingresos, rendimientos o ganancias para sostener las necesidades de la colectividad.

d) El cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie.

El propósito fundamental de la relación jurídico-tributaria es de dotar al Estado de los medios y recursos para sufragar las necesidades de la colectividad. Así las cosas, las contribuciones que derivan de dicha relación jurídico-tributaria son de un contenido eminentemente económico, ya que provienen de los ingresos de los particulares. Dicho contenido económico, por regla general, se ve reflejado de forma pecuniaria, esto es, en cantidades determinadas y liquidas en moneda nacional, sin embargo, en ocasiones excepcionales, se admite la prestación en especie, es decir, la entrega de bienes que poseen un valor económico como forma de pago de la prestación.

En estos términos podemos concluir que una contribución es la manifestación económica de la relación jurídica-tributaria, representada por el derecho de cobro a favor del Estado y la correlativa obligación de pago a cargo de los contribuyentes.

1.1.2 Clasificación de las contribuciones en México

En términos de lo establecido por el artículo 2° del Código Fiscal de la Federación, las contribuciones en México se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejora y derechos.

Para efectos del presente trabajo, únicamente se profundizará en la contribución materia de estudio, es decir, en los que corresponde a los impuestos.

1.1.3 Impuestos

Existen múltiples definiciones de lo que debe entenderse por “impuestos”, una de ellas es la establecida en la fracción I del artículo 2° del Código Fiscal de la Federación, artículo que establece textualmente lo siguiente:

I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.

Sin embargo, como lo señala el maestro Adolfo Arrijo Vizcaíno³, la definición más completa y adecuada es la que establecía el artículo 2° del Código Fiscal de la Federación de 30 de diciembre de 1966 (vigente hasta el 31 de diciembre de 1982), la cual definía a los impuestos en los siguientes términos:

Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la Ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos.

Del análisis de la definición anteriormente transcrita se concluye lo siguiente:

a) Que todo impuesto implica una prestación. De esta manera y tomando en cuenta lo establecido por el Derecho Civil, por prestación debemos entender toda obligación de dar o de hacer. En el caso de los impuestos, dicha obligación consiste fundamentalmente en el deber jurídico que todo contribuyente tiene de desprenderse de una parte proporcional de sus ingresos, utilidades o rendimientos para entregársela al Estado a efecto de que este cubra el gasto público.

De esta manera, al tener los impuestos el carácter jurídico esencial de prestación se genera entre el Estado y los contribuyentes una relación unilateral, esto es, un vínculo jurídico que faculta al Estado para exigir la entrega de la prestación

³ Adolfo Arrijo Vizcaíno, *Derecho Fiscal*, Editorial Themis, 20ª edic., México, 2008, pág. 361.

correspondiente sin dar algo a cambio, ya que a cambio de su pago el sujeto pasivo, al menos en forma directa e inmediata, no recibe nada a cambio.

Ahora bien, el Estado al establecer, determinar, recaudar y administrar los impuestos, actúa en ejercicio de su poder soberano o poder supremo. En estos términos, el impuesto, es un acto de autoridad que el Estado impone a los ciudadanos para solventar el gasto público.

De esta manera, al analizar la definición que nos ocupa, se concluye que dicha definición al establecer que los impuestos constituyen “una prestación”, hace referencia al carácter jurídico esencial de este tributo, el que, al encontrar su origen en un acto de soberanía del Estado, genera una relación unilateral que obliga a los contribuyentes a desprenderse de una parte proporcional de su patrimonio sin obtener ningún tipo de beneficio directo e inmediato.

b) La prestación debe ser cubierta en dinero o en especie, según lo establecido en la ley respectiva.

En primer término, es oportuno señalar que por pago en dinero debemos entender todo aquél que se efectúa en moneda del curso legal en el territorio de la República Mexicana, esto es en “pesos”, que es la unidad del sistema monetario de los Estados Unidos Mexicanos, en términos de lo establecido por el artículo 1° de la Ley Monetaria de los Estados Unidos Mexicanos vigente.

Ahora bien, el pago en especie se efectúa mediante la entrega de bienes distintos de la moneda de curso legal, pero que poseen un indudable valor económico.

Con base en lo anterior, podemos concluir que el pago de los impuestos por regla general debe hacerse en efectivo con la moneda de curso legal, sin embargo, podrá hacerse en especie en aquellos casos en los que sea la única forma para cumplir con la obligación tributaria.

c) Un elemento adicional de la definición que nos ocupa, lo constituye el principio de legalidad tributaria, que implica que ningún impuesto puede tener validez si previa y expresamente no ha sido establecido en una ley expedida cumpliendo los requisitos del proceso legislativo que en materia fiscal contempla nuestra Carta Magna.

d) Una característica adicional de la definición sujeta a análisis, la constituye el principio de obligatoriedad. Dicho principio establece que cuando una persona se coloca dentro del hecho generador de la norma, en el caso concreto, dentro de la hipótesis normativa o hecho generador del tributo, queda obligado al pago del impuesto respectivo con base en las disposiciones legales que regulen dicho impuesto.

Así las cosas, las normas impositivas (como lo son los impuestos) se caracterizan por ser obligatorias y coercibles para todos los sujetos que se encuentren dentro del supuesto normativo, apercibidos que, de no cumplir con las mismas, el Estado ejercitará los mecanismos previstos en Ley para vigilar el cumplimiento de las normas tributarias.

e) Asimismo, la definición analizada establece que los impuestos son a cargo de personas físicas o morales, lo que significa que toda persona (nacional o extranjera) está obligada a pagar impuestos cuando como consecuencia de la actividad que realice, se coloque dentro del hecho generador del tributo.

f) Finalmente, el último elemento de la definición lo encontramos en la vinculación entre los impuestos y el gasto público.

En primer término, resulta oportuno criticar que el Código Fiscal de la Federación vigente, en su artículo 2° fracción I, incurre en una grave omisión al definir lo que debe entenderse por “impuestos”, sin establecer el propósito o el fin de la recaudación impositiva.

Lo anterior, ya que en la medida en que el Estado destine el producto de los impuestos a la prestación eficiente de servicios públicos, a la realización de obras de interés general y a velar por los intereses de la colectividad, en esa medida, se justifica la existencia de la relación jurídico-tributaria y la posibilidad de exigir de la ciudadanía el pago oportuno de los impuestos.

De esta manera, resulta indispensable dicho elemento en la definición que analizamos (vinculación entre los impuestos y el gasto público) ya que dicha vinculación constituye la justificación para la existencia de la relación jurídico-tributaria.

1.1.3.1 Clasificación general de los impuestos

El tratadista Adolfo Arrijo Vizcaíno señala en su libro “Derecho Fiscal”⁴, que han sido múltiples y variadas las clasificaciones que de los impuestos se han llevado a cabo. En términos generales existe un consenso entre los más destacados autores, en el sentido de considerar como clasificación tradicional de los impuestos en: directos e indirectos; reales y personales; y generales y especiales.

Señala el mismo autor, que hasta hace unos años se había considerado que los tributos directos son aquellos que no son susceptibles de repercutirse o trasladarse a terceras personas; en tanto que los indirectos sí poseen esa posibilidad traslativa. Sin embargo, citando a Margain Manautou, Arrijo menciona lo siguiente: “En la actualidad hay dos corrientes sobre lo que debe entenderse por un impuesto directo

⁴ Adolfo Arrijo Vizcaíno, *Derecho Fiscal*, Editorial Themis, 21ª edic., México, 2008, págs. 527 a 530.

y un impuesto indirecto. La primera que todavía predomina, sobre todo en la enseñanza, considera que el impuesto directo es aquél que no es repercutible y el indirecto el que sí lo es. La corriente moderna que está respaldada por tratadistas como Einaudi, Sommers, Hugh Dalton, Giannini, etc., estima que es inexacto que haya impuestos que no sean repercutibles, pues todos los gravámenes pueden ser repercutidos por el contribuyente: *que lo correcto es considerar como impuestos directos aquellos que gravan rendimientos y como indirectos los que gravan los consumos...*. Así, mientras los tributos directos tienen por objeto gravar ganancias, utilidades o rendimientos; los indirectos inciden sobre operaciones de consumo.

En el mismo sentido, por lo que hace a los impuestos directos e indirectos, el Maestro Raúl Rodríguez Lobato, en su obra “Derecho Fiscal”⁵, en relación con la capacidad contributiva de los contribuyentes, señala que son impuestos “directos” los que recaen sobre manifestaciones directas de la capacidad contributiva en las que la riqueza se evidencia por sus elementos ciertos, que son la renta, aspecto dinámico de la riqueza o el patrimonio, aspecto estático de la riqueza; y son impuestos “indirectos” los que recaen sobre manifestaciones indirectas de la capacidad contributiva, ya que no gravan la riqueza en sí misma, ya sea en su aspecto dinámico o estático, sino una riqueza presunta a que se llega por otras manifestaciones como los consumos o transferencias, evidenciando la real capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Bajo la misma línea, con la finalidad de subrayar la diferencia entre los impuestos directos e indirectos, resulta conveniente citar a otros autores que desarrollan la distinción entre impuestos directos e indirectos:

El Maestro José de Jesús Sánchez Piña, en su obra “Nociones de Derecho Fiscal”⁶, señala que impuestos “directos” son aquéllos que no permiten que el sujeto pasivo pueda trasladarse a terceras personas, sino que producen su efecto en el patrimonio propio del sujeto que lo cubre. De igual manera, el autor que nos ocupa señala que son impuestos “indirectos”, todos aquellos que permiten que el sujeto pasivo pueda trasladar a terceras personas la carga tributaria, trayendo como consecuencia que no se vea afectado su patrimonio.

Asimismo, el Maestro Raúl Rodríguez Lobato, en su obra “Derecho Fiscal”⁷, señala que tradicionalmente se ha sostenido que son impuestos directos aquellos que no pueden ser trasladados o repercutidos y son impuestos “indirectos” los que sí pueden trasladarse. Además, sostiene que quienes critican las características de distinción basada en la posibilidad de repercusión señalan que lo correcto es hablar de impuestos “indirectos” como aquellos que gravan consumos, distinguiéndose unos de otros en que los “directos” no gravan un hecho real sino una situación

⁵ Raúl Rodríguez Lobato, *Derecho Fiscal*, Editorial Harla, México, 1986, págs. 67 a 69.

⁶ José de Jesús Sánchez Piña, *Nociones de Derecho Fiscal*, Editorial Pac, 5ª edic., México, 1991, pág. 62.

⁷ Cfr. R. RODRÍGUEZ, *op. cit.*, págs. 62 y 63.

hipotética como es la utilidad fiscal y, en cambio, los “indirectos” recaen sobre hechos ciertos, reales, como la producción, el consumo, la explotación, la enajenación, etc.

Por otro lado, Adolfo Arrijo Vizcaíno⁸, señala que por impuestos “reales” se entiende aquéllos que están destinados a gravar valores económicos que tienen su origen en la relación jurídica que se establece entre una persona, física o moral, y una cosa o un bien. En la obra que nos ocupa, se establece que se les llama “reales” debido a que generalmente los correspondientes sujetos pasivos son titulares de algún derecho real, en especial el de propiedad. Así, el ejemplo clásico lo encontramos en el impuesto predial que todos los propietarios de bienes inmuebles están obligados a pagar, ante la Tesorería Municipal correspondiente.

De igual manera, Adolfo Arrijo Vizcaíno⁹ señala que por tributos “personales” se entiende a todos aquellos que gravan los ingresos, utilidades, ganancias o rendimientos obtenidos por personas físicas o morales, como consecuencia del desarrollo de los diversos tipos de actividades productivas (industria, comercio, agricultura, ganadería, pesca, ejercicio de profesiones liberales, etc.) a los que se encuentren dedicados, e independientemente o al margen de su vinculación jurídica con cosas, bienes o derechos reales. Subraya que la gran mayoría de los tributos establecidos por nuestro Derecho Fiscal tienen el carácter de personales, ya que, salvo verdaderas excepciones, como es el caso del impuesto predial o el de las contribuciones especiales o de mejoras, el propósito de cada contribución es, precisamente, el de incidir sobre los ingresos, utilidades, ganancias o rendimientos de las personas.

Además, por lo que hace a la distinción entre impuestos reales y personales, Rodríguez Lobato establece que los impuestos “reales” son los que se establecen atendiendo, exclusivamente, a los bienes o cosas que gravan, es decir, se desentienden de las personas, o mejor dicho prescinden de consideraciones sobre las condiciones personales del sujeto pasivo y sólo toman en cuenta una manifestación objetiva y aislada de riqueza; en cambio, los impuestos “personales” son los que se establecen en atención a las personas, esto es, en atención a los contribuyentes o a quienes se prevé que serán los pagadores del gravamen, sin importar los bienes o las cosas que posean o de dónde deriva el ingreso gravado, por tanto, toman en cuenta la situación y cargas de familia del sujeto pasivo.

Por otro lado, otra clasificación a la que alude el tratadista Arrijo Vizcaíno¹⁰ es aquella que sostiene que por tributos “generales” entendemos aquellos que gravan diversas actividades económicas, las que, sin embargo, tienen en común el ser de

⁸ Adolfo Arrijo Vizcaíno, *Derecho Fiscal*, Editorial Themis, 20ª edic., México, 2008, pág. 529.

⁹ Adolfo Arrijo Vizcaíno, *Derecho Fiscal*, Editorial Themis, 21ª edic., México, 2008, pág. 529.

¹⁰ Adolfo Arrijo Vizcaíno, *Derecho Fiscal*, Editorial Themis, 21ª edic., México, 2008, págs. 529 y 530.

la misma naturaleza, en tanto que los tributos “especiales” son los que exclusivamente inciden sobre una determinada actividad económica.

Ahora bien, resulta oportuno señalar que el Estado, al establecer impuestos, grava la riqueza que detentan los particulares, la que conforme a la técnica fiscal puede manifestarse a través de la obtención de ingresos, la propiedad de un patrimonio o capital, o la realización de gastos o erogaciones destinados a adquirir bienes o servicios.

De esta manera, la imposición sobre los ingresos se origina en el momento en que se forma la riqueza; en el caso de las personas físicas, cuando éstas obtienen ingresos, ya sea en efectivo, bienes o crédito, en el caso de las personas morales constituidas con fines lucrativos, cuando éstas obtienen ingresos.

En los impuestos que gravan los ingresos, el objeto es el hecho o acto consistente en obtener aquéllos, ya sea en dinero o en especie; la base, son los ingresos percibidos menos las deducciones permitidas por la ley; y los sujetos pasivos son las personas que obtienen dichos ingresos.

Por otra parte, la imposición sobre el patrimonio o capital grava la riqueza ya adquirida por los contribuyentes; como ejemplos de éstos se pueden citar el impuesto predial y el impuesto sobre adquisición de bienes inmuebles.

Respecto a los impuestos al capital o patrimonio, el objeto gravado consiste en el hecho de ser poseedor o propietario de bienes muebles o inmuebles; la base es el valor que tienen el capital o el patrimonio; y, los sujetos pasivos son las personas poseedoras o propietarias de tales bienes.

Por último, la imposición al gasto o erogaciones se produce en forma diferente pues ésta acontece una vez que las personas obtienen, poseen la riqueza y hacen uso de ella para adquirir los bienes y los servicios que le son necesarios para su subsistencia y pleno desarrollo como seres humanos (personas físicas), o en su caso, utilizarlos como satisfactores que requieren para producir nuevos bienes y servicios (personas físicas y morales).

En tratándose de la imposición al gasto, el objeto es la realización de erogaciones; la base, se conforma por la totalidad de los gastos gravados; y, el sujeto pasivo, es la persona que efectúa esos gastos o erogaciones.

Resulta importante mencionar, que las consideraciones anteriores tienen como finalidad aclarar el sistema que tienen las tres categorías impositivas para gravar la riqueza, puesto que no es lo mismo gravar los ingresos o la propiedad de un patrimonio o un capital, o los gastos o erogaciones de los particulares, por virtud de los diversos elementos tributarios propios de cada forma de imposición.

En el caso concreto del impuesto al valor agregado, dicho impuesto puede clasificarse dentro de la categoría de los impuestos al gasto, en los que la medición de la riqueza gravada es indirecta, es un impuesto real pues grava actos o actividades sin importar las características de los contribuyentes y es un impuesto general pues grava todos los actos o actividades objeto del impuesto.

CAPÍTULO II

GENERALIDADES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

En el presente capítulo se realizará un estudio sobre los antecedentes y elementos del impuesto al valor agregado en México.

2.1 GENERALIDADES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

El impuesto al valor agregado es un impuesto de origen francés, a través del cual se superó la imposición a las ventas tipo cascada.

La imposición a las ventas tipo cascada, básicamente implicaba una imposición en todas las fases de las operaciones industriales y comerciales, lo que implica a su vez un impuesto acumulativo. Dicha manera de tributar, en México la encontrábamos en lo que se conocía como el impuesto sobre ingresos mercantiles, el cual como veremos más adelante, desapareció con la entrada en vigor de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en 1980.

El impuesto al valor agregado es un tributo al consumo cuya base está constituida por el valor agregado de los productos y servicios. Al ser un impuesto indirecto, el impuesto al valor agregado es un impuesto que grava la utilización de la riqueza que presume capacidad contributiva.

Como lo señala Alil Álvarez Alcalá en su obra *Lecciones de Derecho Fiscal*, “Hay quienes consideran preferible que el peso de la tributación recaiga sobre los impuestos indirectos, ya que de esta manera se castiga al que consume bienes y no al que produce; además, se premia el ahorro. Sin embargo, otros señalan que el problema de los impuestos indirectos es su regresividad, esto es, que las personas de menores ingresos gastan un porcentaje mayor de sus ingresos en consumo (su capacidad de ahorro es muy baja o nula), por lo que esta forma de tributación resulta inequitativa.”¹¹, por ello la crítica que recibe el impuesto al valor agregado es que se trata de un impuesto regresivo.

A efecto de sopesar los efectos regresivos del impuesto al valor agregado, los sistemas que regulan este tipo de tributos han establecido exenciones buscando no incidir en los sectores más vulnerables. Al respecto, se considera que a efecto de calificar si un impuesto es regresivo o no es necesario analizar el sistema tributario aplicable en general y no sólo un impuesto de manera aislada.

Así, el impuesto al valor agregado grava el valor agregado a los productos y servicios, situación que implica que los productos y servicios objeto del tributo, se

¹¹ Alil Álvarez Alcalá, *Lecciones de Derecho Fiscal*, 1ª ed., Oxford Univesity Press, México, 2010, p.197.

graven de manera parcial en cada etapa de la cadena de producción, hasta llegar al consumidor final, quien es el que resiente la carga económica del impuesto.

En estos términos, cuando el producto o servicio llega al consumidor final, ha sido gravado por la adición del valor agregado en cada una de las etapas del proceso de producción, siendo como se dijo, el consumidor final el que resiente económicamente el impuesto.

Esto es, la carga económica del tributo la resiente el consumidor final dado el fenómeno del acreditamiento, que no es más que restar al impuesto a cargo, el impuesto que fue trasladado en la etapa anterior, lo que a su vez implica que el tributo sólo se cause por el valor que se agrega en cada etapa de la producción.

Así, el impuesto al valor agregado superó las distorsiones que implicaban los tributos tipo cascada, siendo un impuesto neutro cuya aplicación no modifica la situación de los agentes económicos. La neutralidad del impuesto hace que el tributo grave una sola vez a todos los productos objeto del impuesto.¹² Por ello, el impuesto al valor agregado se ha convertido en una fuente importante de ingresos públicos no sólo en México, sino en las distintas economías del mundo.

2.1.1 ANTECEDENTES SOBRE LA IMPLEMENTACIÓN Y RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN MÉXICO.

La implementación del impuesto al valor agregado en México sustituyó al impuesto sobre ingresos mercantiles que desde 1948 gravaba las ventas en el país¹³.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado fue aprobada por el Congreso de la Unión en diciembre de 1978, entrando en vigor hasta el 1° de enero de 1980¹⁴.

Así, una de las principales cuestiones que se pretendieron con el impuesto al valor agregado vigente a partir de 1980, fue eliminar los efectos de la imposición tipo cascada, pero también se buscó la simplificación del sistema tributario vigente en esa época, al eliminar diversos impuestos especiales.¹⁵

¹² Eduardo Reséndez Muñoz, *El impuesto al valor agregado en Francia y su implementación en México*, Universidad Autónoma de Nuevo León, México, p. 4.

¹³ El impuesto sobre ingresos mercantiles implicaba un efecto acumulativo, es decir, se pagaba el impuesto en cada etapa de la producción, elevando los precios de los productos finales. Es decir, el impuesto sobre ingresos mercantiles no permitía el traslado en todas las etapas del proceso de producción o comercialización, lo que impactaba en los consumidores finales.

¹⁴ La Ley del Impuesto al Valor Agregado fue publicada en el Diario Oficial de la Federación, el 29 de diciembre de 1978.

¹⁵ Véase el artículo Segundo Transitorio de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en vigor a partir del 1° de enero de 1980.

Según lo plasmado por Eduardo Reséndez Muñoz en su obra *“El impuesto al valor agregado en Francia y su implementación en México”* las ventajas del impuesto al valor agregado son: a) no favorecer la concentración vertical de las empresas, pues grava claramente cada una de las etapas de la producción, b) disminuye la carga fiscal del costo final del producto, pues elimina la formación piramidal del impuesto, c) el impuesto estimula eficazmente el desarrollo de las exportaciones, pues se les exenta del pago del impuesto, d) las personas morales y las físicas son retenedoras del impuesto, ejerciendo así un auto control que obliga a cuidarse unos a otros, pagando así cada uno la tasa del valor agregado y, e) aumenta los ingresos fiscales, y no en razón del monto de la tasa sino a causa de un mejor control.¹⁶

Sin embargo, a pesar de las ventajas anteriormente señaladas, la implementación del impuesto al valor agregado implicó una serie de problemas tanto para el Estado Mexicano como para la población.

En primer lugar, para el Estado Mexicano, encontramos la problemática relacionada con la administración del impuesto por parte de los pequeños contribuyentes, al no contar con la contabilidad adecuada para su control. Para estos contribuyentes, la problemática en la administración se presentó en la implementación del nuevo impuesto en los inventarios y la manera de incorporarlo en los precios de los productos.

Un problema adicional a enfrentar con la implementación del impuesto al valor agregado fue el aumento en los precios, ya que al ser un impuesto inflacionario, necesariamente implicaría un aumento en los precios. A la entrada en vigor del impuesto al valor agregado en 1980, la tasa general del impuesto se fijó en un 10%¹⁷, a través de la cual se buscaría recaudar los ingresos que se venían recaudando con los impuestos que se encontraban vigentes hasta la entrada en vigor de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, aunado a que el impuesto se vería reflejado en la cadena de producción hasta llegar al consumidor final quien será el que económicamente resienta el impuesto.

Es importante señalar que según Eduardo Reséndez Muñoz en su obra *“El impuesto al valor agregado en Francia y su implementación en México”*, históricamente el alza de precios apareció en las economías que implementaron en sus sistemas tributarios impuesto al valor agregado, por lo que para afrontar dicha situación, el Estado Mexicano debía informar a la población sobre los efectos inflacionarios del nuevo impuesto para solventar los efectos del aumento en los precios frente a la

¹⁶ Eduardo Reséndez Muñoz, *El impuesto al valor agregado en Francia y su implementación en México*, Universidad Autónoma de Nuevo León, México, p. 36 y 37.

¹⁷ Se preveía una tasa del 6% aplicable en la franja fronteriza del país.

sociedad, además de establecer mecanismos que permitieran la adaptabilidad de los contribuyentes al nuevo impuesto.¹⁸

Como fue señalado, en 1980 la tasa general del impuesto al valor agregado fue del 10%, después en 1983 la tasa se incrementó al 15%, para regresar al 10% en 1991 y hasta 1995 cuando de nueva cuenta se incrementó la tasa a un 15%. A partir de 2010 la tasa del impuesto aumento a 16%.¹⁹

Así, el impuesto al valor agregado en México pareciera que llegó para quedarse por un buen tiempo, pues a pesar de las críticas sobre el hecho de que es un impuesto regresivo, se ha discutido si el impuesto debe generalizarse sin que ello signifique una pérdida de bienestar para las personas de menores ingresos. Inclusive, la determinación del impuesto al valor agregado desde su publicación en el Diario Oficial de la Federación a la fecha no ha sufrido cambios sustanciales.

Aunado a lo anterior, el impuesto al valor agregado en México es una de las fuentes de ingresos tributarios más importantes. Según una nota informativa del Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de enero de 2013, el impuesto al valor agregado representa una quinta parte de los ingresos tributarios de México²⁰.

Según el informe en cuestión, la recaudación proveniente del impuesto al valor agregado para México en el ejercicio 2010 representó el 20.5% de los ingresos tributarios, siendo que la recaudación del impuesto al valor agregado representó alrededor del 19.8% de los ingresos tributarios entre los países de la OCDE.²¹

La recaudación del impuesto que nos ocupa varía según la tasa impositiva aplicable en cada caso, así como los bienes y servicios gravados por el tributo.

Aun y cuando el impuesto al valor agregado es una fuente de ingresos tributarios para el país, los ingresos recaudados no han alcanzado los niveles esperados dado el factor de la informalidad.²²

En efecto, el alto grado de informalidad en México, ha impedido alcanzar los niveles de recaudación esperados, por lo que, para mejorar los niveles de recaudación del impuesto al valor agregado, es necesario bajar los niveles de informalidad en el País. El Estado Mexicano a efecto de combatir la informalidad ha intentado

¹⁸ Eduardo Reséndez Muñoz, *El impuesto al valor agregado en Francia y su implementación en México*, Universidad Autónoma de Nuevo León, México, __, p. 49 y 50.

¹⁹ Hinojosa, A., Mendoza, S. (2010) Pertinencia del incremento de las tasas del IVA en México en el 2010: ¿Reforma suficiente? México: Memorias Congreso ACACIA.

²⁰ Nota informativa notacefp/003/2013, Cámara de Diputados LXII Legislatura, Centro de Estudios de las Finanzas Públicas, México, enero 2013.

²¹ *Ibíd.*

²² *Ibíd.*

implementar impuestos adicionales, como lo fue el impuesto a los depósitos en efectivo, el cual, hoy en día se encuentra derogado.

Así, del análisis histórico podemos advertir que el impuesto al valor agregado se ha convertido en una fuente importante de ingresos tributarios para el país, siendo necesario implementar políticas públicas efectivas que busquen disminuir la informalidad para alcanzar los niveles de recaudación que de este impuesto se espera.

2.2 PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD A LA LUZ DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

El principio de neutralidad consiste en evitar las distorsiones que pueden producirse tratándose de mecanismos de impuestos a las ventas que den lugar a múltiple imposición en los consumos.

En efecto, resulta conveniente traer a colación que el impuesto al valor agregado fue establecido para sustituir el antiguo Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, con el objeto de evitar lo que se conoce como “efecto cascada” que se generaba con dicho impuesto, *“es decir, evitar que deba pagarse en cada una de las etapas de producción y comercialización y que, en todas ellas, aumenten los costos y los precios, produciendo efectos acumulativos muy desiguales que, en definitiva, afectan a los consumidores finales”*²³, esto mediante una mecánica que permitiera el traslado del impuesto al consumidor, sin generar efectos acumulativos.

Así, la creación de la ley del impuesto al valor agregado obedeció al hecho de que el legislador se percató que derivado de la mecánica del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, se generaba un efecto acumulativo que aumentaba los costos de producción y comercialización, porque gravaba más veces las mismas etapas de la cadena de producción y distribución.

Así, el impuesto al valor agregado como impuesto indirecto, está regido por el principio de neutralidad, que implica que el gravamen se genera de manera equivalente en cada una de las etapas de la cadena, sin que, dentro de la misma, por particularidades de la operación, se dieran efectos acumulativos o se grave varias veces el mismo eslabón de la cadena productiva.

²³ Cita textual de la exposición de motivos de la iniciativa de Ley del Impuesto al Valor Agregado, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978.

Lo anterior se ve soportado con lo resuelto por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa en la tesis VI-TASR-IX-17, que para pronta referencia se transcribe a continuación:

“LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. - OBJETO DEL IMPUESTO EN LA OPERACIÓN JURÍDICA DE IMPORTACIÓN. LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2003 Y 2004.-

La intención del legislador al crear el impuesto al valor agregado fue la de abolir el impuesto en cascada que se derogó con su promulgación (Impuesto sobre Ingresos Mercantiles) y, además a la naturaleza o ventajas que implicó la introducción de este nuevo impuesto a las ventas, es decir, **su neutralidad interior y exterior**. Principio de neutralidad que como es de explorado derecho se traduce en evitar las distorsiones que pueden producirse en tratándose de mecanismos de impuestos a las ventas que den lugar a múltiple imposición en los consumos, tal como se operaba en el antiguo impuesto sobre ingresos mercantiles, cuando un bien o un producto pagaba varias veces el impuesto con motivo de la transferencia sucesiva. Por ello, **el impuesto al valor agregado constituyó una fórmula para privilegiar la neutralidad y la equidad tributaria, porque iguala la carga fiscal de bienes o productos, independientemente del número de etapas por las que haya pasado en su proceso de producción, distribución o comercialización. En el mismo sentido, desde el punto de vista al comercio internacional (importaciones y exportaciones) el impuesto al valor agregado igualmente elimina los efectos de distorsión en la carga fiscal de los bienes y servicios, ya que por un lado se permite liberar totalmente de carga fiscal las exportaciones aplicando la tasa del 0% y, en contrapartida, someter las importaciones a la misma carga que los productos o servicios nacionales, obteniéndose de esta manera una neutralidad en el ámbito de los impuestos indirectos aceptable tanto en el ámbito internacional, como dentro del mercado nacional, entre los productos extranjeros y nacionales. Por ello, si en una operación internacional de importación la autoridad pretende que la importadora retenga el impuesto al valor agregado por la enajenación de la mercancía que se importa, tal determinación resulta ilegal**. Lo anterior es así, porque el enajenante-exportador y adquirente-importador, son dos aspectos de un mismo acto jurídico, esto es, por un lado el

vendedor o enajenante consistente en el proveedor extranjero de la mercancía (con domicilio en los Estados Unidos de América), y, por otro lado, el comprador o adquiriente, (actora en el juicio), **por lo que únicamente debe pagarse el impuesto al valor agregado por la importación de la mercancía.** (12)”

Énfasis añadido.

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 3229/08-06-01-7.- Resuelto por la Primera Sala Regional del Noreste del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 2 de abril de 2009, por unanimidad de votos. - Magistrado Instructor: Francisco Cárdenas Elizondo. - Secretaria: Lic. Daniela Méndez Chávez.

R.T.F.J.F.A. Sexta Época. Año II. No. 20. Agosto 2009. p. 291

De la anterior transcripción se desprende con claridad que el Tribunal Federal de Justicia Administrativa reconoce que la creación del impuesto al valor agregado obedeció al principio de neutralidad de la contribución al consumo, mediante una fórmula que iguala la carga fiscal de bienes o productos, independientemente del número de etapas por las que haya pasado en su proceso de producción, distribución o comercialización.

Asimismo, que dicho principio de neutralidad en relación con el comercio internacional (importaciones y exportaciones), aplicado mediante el impuesto al valor agregado, igualmente elimina los efectos de distorsión en la carga fiscal de los bienes y servicios, ya que por un lado se permite liberar totalmente de carga fiscal las exportaciones aplicando la tasa del 0% y, en contrapartida, someter las importaciones a la misma carga que soportan los productos o servicios nacionales cuando se adquieren en México, obteniéndose de esta manera una neutralidad en el ámbito de los impuestos indirectos, aceptable tanto en el ámbito internacional, como dentro del mercado nacional, entre los productos extranjeros y nacionales.

Así, el impuesto al valor agregado debe obedecer a este principio de neutralidad, que, en materia de comercio exterior, se traduce como una fórmula para corregir la asimetría existente entre el mercado nacional, que paga el impuesto por la enajenación, y los bienes importados que pagan el impuesto por la importación,

privilegiando no gravar un mismo acto u operación comercial dentro de la misma etapa de la cadena productiva, con dos hipótesis de causación.

Ello, de conformidad con el principio de proporcionalidad tributaria aplicado a los impuestos indirectos, pues la idea de la contribución es utilizar como base el valor agregado que se genera en cada etapa de la cadena de producción y distribución.

En efecto, el objetivo del impuesto al valor agregado es gravar manifestaciones indirectas de riqueza, es decir, atiende al patrimonio del consumidor que es el contribuyente *de facto*, por medio de una mecánica que, sin conocer la dimensión exacta o cuantificar dicho patrimonio, considera que, si el contribuyente puede soportar el consumo, también puede pagar el impuesto.

En ese sentido, la base del impuesto al valor agregado será este valor adicional que se genera en cada etapa a lo largo de la cadena de producción y distribución, por lo que el gravamen a lo largo de la cadena debe obedecer al principio de proporcionalidad.

Así, resulta claro que, desde su génesis, el impuesto al valor agregado obedece a los principios de neutralidad y proporcionalidad que buscan que, a lo largo de la cadena de producción, no se generen efectos acumulativos, y que los actos susceptibles del impuesto sean gravados de manera equivalente independientemente de las particularidades que conlleve la operación. Ello, pues al evitar que se graven en diversas ocasiones los mismos actos a lo largo de la cadena, se genera una base neutral y proporcional del tributo, que finalmente repercutirá en el consumidor.

2.3 ELEMENTOS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

En el presente apartado analizaremos los elementos esenciales del impuesto al valor agregado, objeto, sujeto, base y tasa del impuesto.

Adicionalmente, realizaremos un breve estudio de dos figuras importantes en la determinación y pago del impuesto al valor agregado, la traslación jurídica del impuesto y el acreditamiento del impuesto.

El estudio de la traslación jurídica del impuesto y del acreditamiento del impuesto resulta relevante, ya que la mecánica del impuesto al valor agregado no se reduce

a los elementos esenciales del impuesto, pues el diseño del tributo se apoya en las figuras señaladas.

2.3.1 OBJETO DEL IMPUESTO.

Es objeto del impuesto al valor agregado la realización, en territorio nacional, de los actos o actividades siguientes²⁴:

a) Enajenación de bienes.

Se entiende por enajenación de bienes, además de lo señalado en el Código Fiscal de la Federación,²⁵ el faltante de bienes en los inventarios de las empresas, este último admite prueba en contrario.²⁶

Ahora bien, se entiende que la enajenación se efectúa en territorio nacional, si en él se encuentra el bien al efectuarse el envío al adquirente y cuando, no habiendo envío, en el país se realiza la entrega material del bien por el enajenante. La enajenación de bienes sujetos a matrícula o registro mexicanos se considera en territorio nacional aun cuando al llevarse a cabo se encuentre materialmente fuera del territorio del país y siempre que el enajenante sea residente en México o se tenga un establecimiento permanente. Tratándose de bienes intangibles, se considera enajenación en territorio nacional cuando el adquirente y el enajenante residan en México.²⁷

b) Prestación de servicios independientes.

Para los efectos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se considera prestación de servicios independientes:

I.- La prestación de obligaciones de hacer que realice una persona a favor de otra, cualquiera que sea el acto que le dé origen y el nombre o clasificación que a dicho acto le den otras leyes.

II.- El transporte de personas o bienes.

III.- El seguro, el afianzamiento y el reafianzamiento.

IV.- El mandato, la comisión, la mediación, la agencia, la representación, la correduría, la consignación y la distribución.

²⁴ Art. 1 LIVA.

²⁵ Véase artículo 14 del CFF.

²⁶ Art. 8 LIVA.

²⁷ Art. 10 LIVA

V.- La asistencia técnica y la transferencia de tecnología.

VI.- Toda otra obligación de dar, de no hacer o de permitir, asumida por una persona en beneficio de otra, siempre que no esté considerada por la Ley del Impuesto al Valor Agregado como enajenación o uso o goce temporal de bienes.²⁸

Es importante señalar que, en términos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, no se considera prestación de servicios independientes la que se realiza de manera subordinada mediante el pago de una remuneración, ni los servicios por los que se perciban ingresos que la Ley del impuesto sobre la renta asimile a dicha remuneración.

Asimismo, en términos de lo establecido por la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se entenderá que la prestación de servicios independientes tiene la característica de personal, cuando se trate de las actividades anteriormente señaladas que no tengan la naturaleza de actividad empresarial.

Se entiende que se presta el servicio en territorio nacional cuando en el mismo se lleve a cabo, total o parcialmente, por un residente en el país.²⁹

En el caso del transporte internacional, se considera que el servicio se presta en territorio nacional, independientemente de la residencia del porteador, cuando en el mismo se inicie el viaje, incluso si este es de ida y vuelta.³⁰

En el caso de intereses y demás contraprestaciones que paguen residentes en México a los residentes en el extranjero que otorguen crédito a través de tarjetas, se entiende que se presta el servicio en territorio nacional cuando en el mismo se utilice la tarjeta.³¹

c) Otorguen el uso o goce temporal de bienes.

Se entiende uso o goce temporal de bienes, el arrendamiento, el usufructo y cualquier otro acto, independientemente de la forma jurídica que al efecto se utilice, por el que una persona permita a otra usar o gozar temporalmente bienes tangibles, a cambio de una contraprestación.³²

Se concede el uso o goce temporal de un bien tangible en territorio nacional, cuando en éste se encuentre el bien en el momento de su entrega material a quien va a realizar su uso o goce.³³

²⁸ Listado encontrado en el Art. 14 LIVA.

²⁹ Art. 16 LIVA.

³⁰ Ibíd.

³¹ Ibíd.

³² Art. 19 LIVA.

³³ Art. 21 LIVA.

d) Importen bienes o servicios.

Para los efectos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se considera importación de bienes o de servicios:

I.- La introducción al país de bienes.

II.- La adquisición por personas residentes en el país de bienes intangibles enajenados por personas no residentes en él.

III.- El uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes intangibles proporcionados por personas no residentes en el país.

IV.- El uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes tangibles cuya entrega material se hubiera efectuado en el extranjero.

V.- El aprovechamiento en territorio nacional de los servicios a que se refiere el artículo 14 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado³⁴, cuando se presten por no residentes en el país. Esta fracción no es aplicable al transporte internacional.³⁵

2.3.2 SUJETOS DEL IMPUESTO.

Las personas físicas y morales que realicen, en territorio nacional, los actos o actividades objeto del impuesto.

2.3.3 BASE DEL IMPUESTO.

La base del impuesto al valor agregado es la contraprestación pactada por los actos o actividades que son objeto del tributo, incluyendo cualquier cantidad que se adicione por concepto de seguros, gastos de toda clase, intereses, otros impuestos y cualquier otro concepto.

2.3.4 TASA DEL IMPUESTO.

La tasa aplicable al impuesto al valor agregado es del 16% o del 0% según sea el caso.

La tasa 0% que prevé la Ley del Impuesto al Valor Agregado es un régimen especial previsto en dicha Ley.

³⁴ El artículo 14 de la LIVA se refiere a la prestación de servicios independientes.

³⁵ Listado encontrado en el artículo 24 de la LIVA.

El artículo 2-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece que se calculará el impuesto a la tasa del 0% cuando se realicen los actos o actividades que se enlistan de forma expresa en dicho artículo.³⁶

Es importante señalar que los actos o actividades a los que se les aplica la tasa del 0%, producirán los mismos efectos legales que aquellos por los que se deba pagar el impuesto al valor agregado a la tasa general, esto es, al 16%.

Así las cosas, los actos o actividades gravadas a la tasa del 0%, según lo establecido por el último párrafo del artículo 2-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, *“Los actos o actividades a los que se les aplica la tasa del 0%, producirán los mismos efectos legales que aquéllos por los que se deba pagar el impuesto conforme a esta Ley.”*³⁷, lo que debe interpretarse en el sentido de que los actos o actividades sujetas a dicha tasa tienen las mismas consecuencias jurídicas con los gravados a la tasa del 16%, esto es, los actos o actividades gravados a la tasa del 0% utilizan el sistema general para la determinación del impuesto al valor agregado, pero como se ha señalado, se trata de un régimen especial que busca favorecer a sectores vulnerables y fomentar actividades como la exportación de bienes y servicios.

Un régimen especial adicional previsto en la Ley del Impuesto al Valor Agregado son las exenciones previstas en la citada ley.

Los actos o actividades exentas del impuesto al valor agregado no generan la obligación de pago del impuesto y, por lo tanto, no podrán efectuar el traslado ni el acreditamiento del impuesto.

Esto es, los actos o actividades gravadas a la tasa del 0% sí causan el impuesto al valor agregado, no obstante que el cálculo del impuesto sea 0, a diferencia de los actos o actividades exentos, los cuales no generan la obligación de pago del impuesto.

En efecto, el establecimiento de la tasa 0% garantiza la redistribución del ingreso y el equilibrio de las relaciones entre costos y precios, lo que coadyuva a promover la producción de los productos y servicios gravados a dicha tasa preferencial. Aunado a ello, la tasa del 0% al producir los mismos efectos que los actos o actividades gravadas a la tasa del 16% beneficia a los consumidores finales en el sentido de que no provoca un impacto negativo en su economía con la incidencia del gravamen, pues aun cuando jurídicamente se les traslada el impuesto, éste arrojará como monto a pagar, cero; otorgando además la posibilidad de acreditar el impuesto

³⁶ Listado encontrado en el artículo 2 A de la LIVA.

³⁷ Último párrafo artículo 2 A de la LIVA.

que les haya sido trasladado, así como solicitar la devolución que resulte procedente.

Finalmente, es importante advertir que existe una diferencia importante entre el régimen de exenciones del impuesto que nos ocupa y los actos o actividades gravadas a la tasa del 0%. Así, los actos o actividades exentas se refieren a sujetos que se ubican en el hecho imponible, pero se les exime de la obligación de pago. Tal situación implica que a diferencia de los efectos de estar gravado a la tasa del 0%, los sujetos exentos no puedan efectuar el traslado del tributo, no pueden acreditar el impuesto que a su vez les hubiere sido trasladado, ni podrán solicitar su devolución.

2.3.5 TRASLADO Y ACREDITAMIENTO.

La figura de la traslación jurídica y el acreditamiento del impuesto al valor agregado son figuras que permiten que el tributo en cuestión grave exclusivamente el valor agregado de los actos o actividades materia del impuesto que nos ocupa.

Así, la determinación y pago del impuesto al valor agregado no sólo implica la interacción de los elementos esenciales del impuesto a que ya se ha hecho referencia (sujetos, objeto, base y tasa), sino que los elementos del tributo interactúan con las figuras del traslado y acreditamiento del impuesto.

La figura de la traslación jurídica se prevé expresamente en el artículo 1° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que establece que *“El contribuyente trasladará dicho impuesto, en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios. Se entenderá por traslado del impuesto el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente al impuesto establecido en esta Ley, inclusive cuando se retenga en los términos de los artículos 1o.-A o 3o., tercer párrafo de la misma.”*³⁸, así el traslado del impuesto es el cobro o cargo que el causante debe hacer a quienes adquieran bienes, usen o gocen temporalmente o reciban servicios de un monto equivalente al impuesto al valor agregado.

Ahora bien, el acreditamiento consiste en *“El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley la tasa que corresponda según sea el caso. Para los efectos del párrafo anterior, se entiende por impuesto acreditable el impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes de que se trate.”*³⁹. Así, como lo señala Alil Álvarez Alcalá en su obra *Lecciones de Derecho Fiscal*, el

³⁸ Art. 1 LIVA.

³⁹ Art. 4 LIVA.

acreditamiento consiste en restar al impuesto a cargo del contribuyente, el impuesto que le fue trasladado en la etapa anterior⁴⁰.

Las figuras que hemos señalado permiten que el impuesto al valor agregado que se pague al fisco federal sea sólo sobre la diferencia que resulta del acreditamiento, esto es, sólo se pagara el impuesto sobre el valor agregado en cada etapa de producción.

De esta forma, en un inicio podría pensarse que el impuesto al valor agregado corresponde a la tasa aplicable al precio del bien o servicio materia del tributo, pero dicha operación es el impuesto causado más no el impuesto que se paga al fisco federal, dicho monto se determinará aplicando la figura del acreditamiento.

Por ello, como se manifestó con anterioridad, la determinación y pago del impuesto al valor agregado no sólo depende de los elementos esenciales del impuesto, sino de las figuras de la translación y acreditamiento del impuesto en cuestión.

2.3.6 ÉPOCA DE PAGO

El impuesto se calculará, por regla general, por cada mes de calendario. Los contribuyentes del impuesto al valor agregado efectuarán el pago del impuesto mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas a más tardar el día 17 del mes siguiente al que corresponda el pago.

⁴⁰ Alil Álvarez Alcalá, *Lecciones de Derecho Fiscal*, 1ª ed., Oxford Univesity Press, México, 2010, p. 283.

CAPÍTULO III

TRATAMIENTO FISCAL RELACIONADO CON LA ENAJENACIÓN DE MERCANCÍAS CUANDO LA ENAJENANTE SEA UNA EMPRESA EXTRANJERA SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL PAÍS, CONFORME A LA REGLA 3.8.9 DE LAS REGLAS DE CARÁCTER GENERAL EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR 2012 A 2015, CON MOTIVO DE QUE LA ENAJENACIÓN SE REALIZA FUERA DEL PAÍS DERIVADO DE LA FICCIÓN JURÍDICA DE RETORNO VIRTUAL DE MERCANCÍAS.

En el presente capítulo se realiza el análisis de los conceptos generales que son necesarios para determinar si debe existir retención del impuesto al valor agregado en la enajenación de mercancías cuando la enajenante sea una persona moral extranjera sin establecimiento permanente en México, conforme a las normas que regulan la ficción jurídica de retorno virtual de mercancías.

3.1 Generalidades del Programa IMMEX

Antecedentes y beneficios

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 108 de la Ley Aduanera, se permite la importación temporal de mercancías por parte de las empresas con Programa IMMEX autorizado, a efecto de que dichas mercancías permanezcan en territorio nacional por un plazo y con un fin determinado.

Estas importaciones temporales se encuentran reguladas a través del Decreto para el Fomento de la Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de Exportación (en lo sucesivo, el *Decreto IMMEX*).

El objetivo principal del Programa IMMEX es permitir a las empresas importar, de manera temporal, materias primas, insumos, componentes, maquinaria y equipo, que posteriormente serán destinados a la exportación o bien a que parte de la producción se destine al mercado interno.

En términos del Decreto, las entidades con Programa IMMEX autorizado pueden importar temporalmente materias primas, componentes, maquinaria y equipo, entre otros bienes, sin quedar sujetas al pago del impuesto al valor agregado al momento de la importación. En consecuencia, puede afirmarse que el beneficio principal del Programa IMMEX, además de otros incentivos en materia de impuesto sobre la

renta, consiste en la exención del pago de impuesto al valor agregado en la importación temporal de mercancías.

Respecto de los aranceles de importación, estos dependerán del tipo de mercancía, de las actividades a realizar bajo el Programa IMMEX y del destino final del producto terminado (las exenciones arancelarias pueden estar limitadas en ciertos tratados comerciales, como el entonces denominado TLCAN). La importación de maquinaria y equipo bajo el Programa IMMEX no se encuentra exenta de aranceles; sin embargo, cuando se combinan ciertos programas de desgravación arancelaria, puede obtenerse la exención total en la importación de mercancías que serán utilizadas al amparo del Programa IMMEX.

Una vez autorizado el Programa IMMEX por la Secretaría de Economía, las empresas pueden acceder, entre otros, a los siguientes beneficios aduaneros y fiscales:

- Las materias primas, partes y componentes importados temporalmente pueden permanecer en México hasta por 18 meses sin el pago de impuesto al valor agregado.
- Régimen preferencial en materia de impuesto sobre la renta.
- Cuota reducida en derechos de trámite aduanero respecto de las mercancías importadas bajo el Programa IMMEX.
- Devolución expedita de saldos a favor de impuesto al valor agregado para las empresas certificadas.
- Posibilidad de importar maquinaria, equipo, instrumentos, herramientas y refacciones destinadas al proceso productivo o de ensamble, los cuales podrán permanecer en el país mientras el Programa IMMEX de la empresa se encuentre vigente.
- Los servicios de manufactura prestados en México a una empresa extranjera bajo el Decreto IMMEX se consideran exportación y, en consecuencia, se sujetan a la tasa del 0% de impuesto al valor agregado conforme al artículo 29 de la Ley del impuesto al valor agregado.

Requisitos

De acuerdo con el artículo 3, fracción II, del Decreto IMMEX la Secretaría de Economía puede autorizar un Programa IMMEX para actividades de manufactura o ensamble a las empresas que realicen alguna de las actividades permitidas por dicho ordenamiento.

Para obtener la autorización, la empresa deberá proporcionar información general sobre sus operaciones, una descripción de las mercancías a importar temporalmente y acreditar anualmente exportaciones superiores a 500,000 dólares de los Estados Unidos de América o, en su caso, exportaciones equivalentes al 10% de la facturación total de la compañía (requisito no aplicable durante el primer año de operaciones).

Adicionalmente, la empresa deberá presentar información relativa a los contratos vinculados a la operación maquiladora, el acta constitutiva y estatutos sociales, documentos que acrediten la legítima posesión del inmueble (normalmente la planta de producción), así como fotografías del lugar donde se llevará a cabo el proceso industrial.

Asimismo, la empresa deberá presentar ante la Secretaría de Economía un escrito de solicitud de autorización del Programa IMMEX, junto con su Registro Federal de Contribuyentes (RFC) y la Firma Electrónica Avanzada emitida por el Servicio de Administración Tributaria.

Los requisitos específicos que deben cumplirse son los siguientes:

- Denominación o razón social de la empresa, domicilio fiscal y sector de manufactura al que pertenece, o bien la actividad a desarrollar bajo el Programa.
- Nombre de los socios y/o accionistas y del representante legal de la empresa (nombre, relación con la sociedad, domicilio, teléfono, fax y correo electrónico).
- Documento público en el que conste la constitución de la sociedad, así como los datos de inscripción en el Registro Público de la Propiedad y del Comercio correspondiente.
- Poder notarial (original, copia certificada y copia simple) o, en su caso, constancia de inscripción en el Registro Único de Personas Acreditadas (RUPA).
- Certificado de Firma Electrónica Avanzada vigente.
- Registro Federal de Contribuyentes (RFC).
- Registro y activación, en el RFC, del domicilio fiscal y de los domicilios donde se llevarán a cabo las actividades autorizadas en el Programa.
- Descripción del proceso productivo o de los servicios, que incluya la capacidad instalada de manufactura para cada producto, así como:

- Fracción arancelaria de las mercancías a importar y de los productos a exportar.
 - Capacidad instalada (volumen, unidad de medida) de la planta para procesar las mercancías o prestar los servicios autorizados en el Decreto.
 - Porcentaje de utilización actual de dicha capacidad.
- En relación con las mercancías comprendidas en los Anexos I BIS, I TER, II y III del Decreto IMMEX:
 - Clasificación arancelaria de las mercancías a importar temporalmente conforme al artículo 4, fracción I del Decreto, y de los productos finales a exportar.
 - Descripción de los productos a importar temporalmente conforme a lo previsto en las fracciones II y III del mismo artículo.
- Sector de manufactura al que pertenece la empresa.
- Compromiso de realizar ventas al extranjero por más de 500,000 dólares anuales o el equivalente en moneda nacional, o bien exportaciones por al menos el 10% de la facturación total de la compañía.
- Documento que acredite la legítima posesión o propiedad del inmueble donde se realizarán las actividades, incluyendo domicilio y fotografías del mismo.
- Programa de Inversión, que deberá incluir: información sobre las plantas en que se realizarán las operaciones autorizadas, descripción de inversiones en inmuebles, maquinaria y equipo, planos de localización, fotografías de las instalaciones, número de empleados contratados (directos o indirectos), valor estimado o total de las importaciones y volumen anual estimado de los servicios.
- Contrato de maquila, contrato de compraventa, órdenes de compra o pedidos en firme que acrediten la existencia del proyecto de importación.

3.2 Regla 3.8.9 de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior 2012 a 2015.

Para efectos del presente estudio, en el presente apartado se identificará lo establecido por la Regla 3.8.9 de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior 2012 a 2015 que motivó el análisis de la contradicción que nos ocupa, siendo que solo nos referiremos al texto de la Regla por un ejercicio pues su contenido es idéntico.

“3.8.9. Para los efectos del artículo 100-B de la Ley, las empresas que cuenten con la autorización a que se refiere la regla 3.8.1., apartado

L, además de lo dispuesto en las reglas 3.8.7., y 3.8.8., tendrán las siguientes facilidades:

[...]

X. Podrán transferir a empresas residentes en México, las mercancías importadas temporalmente conforme al artículo 108 de la Ley o las resultantes del proceso de elaboración, transformación o reparación, para su importación definitiva, siempre que se cumpla con lo siguiente:

- a) Se deberán presentar ante el mecanismo de selección automatizado, los pedimentos con las claves que correspondan conforme al Apéndice 2 del Anexo 22, que amparen el retorno a nombre de la empresa que efectúa la transferencia y la importación definitiva a nombre de la empresa residente en territorio nacional que las recibe, sin la presentación física de las mismas. Ambos pedimentos podrán ser presentados en aduanas distintas.

En el pedimento de importación definitiva se deberá efectuar la determinación y pago de las contribuciones y aprovechamientos que correspondan, así como cumplir con las regulaciones y restricciones no arancelarias, que apliquen al régimen de importación definitiva, considerando como base gravable el valor de transacción en territorio nacional de las mercancías, aplicando la tasa y tipo de cambio vigentes en la fecha en que se tramite el pedimento de importación definitiva, pudiendo optar por aplicar la tasa arancelaria preferencial prevista en los acuerdos comerciales o en los tratados de libre comercio suscritos por México, siempre que las mercancías califiquen como originarias y se cuente con el certificado o prueba de origen vigente y válido que ampare el origen de las mismas, de conformidad con el acuerdo o tratado correspondiente.

Para los efectos de los párrafos anteriores el pedimento de importación definitiva deberá presentarse ante el mecanismo de selección automatizado el día en que se efectúe la transferencia de las mercancías y el pedimento que ampare el retorno podrá ser presentado ante el mecanismo de selección automatizado a más tardar al día siguiente a aquél al que se haya presentado ante el mecanismo de selección automatizado, el pedimento de importación definitiva. En el caso de que el pedimento que ampara el retorno virtual de las mercancías no se presente en el plazo señalado, dicho pedimento podrá ser presentado ante la aduana correspondiente dentro del mes siguiente a aquél en que se hubiera tramitado el pedimento de importación definitiva, siempre que se efectúe el pago de la multa por presentación extemporánea a que se refiere el artículo 185, fracción I de la Ley.

En el pedimento que ampare el retorno se deberá asentar el RFC de la empresa que recibe las mercancías, y en el campo "bloque de descargos" conforme al Anexo 22, se deberá transmitir el número, fecha y clave del pedimento pagado y modulado que ampare la importación definitiva de las mercancías transferidas, en el de importación definitiva, se asentará el número de registro del programa que corresponda a la empresa que transfiere las mercancías.

Asimismo, en ambos pedimentos se deberá anotar el identificador que corresponda conforme al Apéndice 8 del Anexo 22.

Asimismo, para efectos de la presente regla, la empresa residente en territorio nacional que recibe las mercancías, deberá efectuar la retención del IVA al residente en el extranjero, de conformidad con lo señalado en el artículo 1-A, fracción III de la LIVA, toda vez que la enajenación de la mercancía se realiza en territorio nacional, en términos de lo establecido en el artículo 10 de la citada Ley.

Las operaciones virtuales que se realizan conforme a la presente regla son para el efecto de que la mercancía importada temporalmente se considere retornada al extranjero sin salir físicamente del país.

Cuando se efectúen transferencias de empresas que se encuentren ubicadas en la franja o región fronteriza a empresas ubicadas en el resto del territorio nacional, se deberán presentar físicamente las mercancías ante la sección aduanera o punto de revisión correspondiente, acompañadas con la copia del pedimento que ampare la importación definitiva a nombre de la empresa que recibirá las mercancías.

Cuando las empresas efectúen la transferencia de mercancías conforme a la presente regla a empresas residentes en México que cuenten con autorización de empresa certificada, podrán tramitar en forma semanal un pedimento consolidado que ampare el retorno de las mercancías transferidas y un pedimento consolidado que ampare la importación definitiva de las mercancías a nombre de la empresa residente en territorio nacional que las recibe, siempre que se tramiten en la misma fecha, utilizando el procedimiento establecido en la regla 4.3.22., y en la factura o aviso consolidado, adicionalmente a lo señalado en la fracción II de la citada regla, se asiente el código de barras a que se refiere el Apéndice 17 del Anexo 22.

Independientemente de la realización de pedimentos consolidados, la empresa residente en territorio nacional que recibe las mercancías, deberá efectuar la retención del IVA al residente en el extranjero, de conformidad con lo señalado en el artículo 1-A, fracción III de la LIVA.

Cuando los pedimentos no se presenten en el plazo establecido en el presente inciso, no se transmitan los datos correspondientes o existan diferencias entre las mercancías manifestadas en el pedimento que ampara el retorno y el que ampara la importación definitiva, se tendrán por no retornadas las mercancías descritas en el pedimento de retorno y la empresa que haya efectuado la transferencia será responsable por el pago de las contribuciones y sus accesorios. Para estos efectos, podrá existir discrepancia entre el valor declarado en el pedimento de importación definitiva y el de retorno, siempre y cuando el valor declarado en el pedimento de importación definitiva sea mayor al que se declare en el pedimento de retorno.

- b) Para los efectos de los artículos 97 de la Ley y 150 del Reglamento, la devolución de mercancías de empresas residentes en México a empresas que les hubieren transferido en los términos del inciso a) de la presente fracción, por haber resultado defectuosas o de especificaciones distintas a las convenidas, deberán presentar ante el mecanismo de selección automatizado, los pedimentos con las claves que correspondan conforme a los Apéndices 2 y 8 del Anexo 22, que amparen el retorno a nombre de la empresa residente en México que realiza la devolución de las mercancías y de importación temporal a nombre de la empresa que recibe en devolución dichas mercancías, sin que se requiera la presentación física de las mismas. **(Se modificó el 28 de agosto de 2015).**

Para tal efecto, el pedimento de importación temporal deberá presentarse ante el mecanismo de selección automatizado el día en que se efectúe la devolución de las mercancías y el pedimento que ampare el retorno podrá ser presentado ante el mecanismo de selección automatizado a más tardar al día siguiente al que se haya presentado al mecanismo de selección automatizado el pedimento de importación temporal, debiendo anexarse a los pedimentos una declaración bajo protesta de decir verdad, firmada por el representante legal de la empresa residente en México, en la que se señalen los motivos por los que efectúa la devolución. En el caso de que el pedimento que ampara el retorno virtual de las mercancías no se presente en el plazo señalado, dicho pedimento podrá ser presentado ante la aduana correspondiente dentro del mes siguiente a aquél en que se hubiera tramitado el pedimento de importación temporal, siempre que se efectúe el pago de la multa por presentación extemporánea a que se refiere el artículo 185, fracción I de la Ley.

En el pedimento que ampare el retorno, se asentará el RFC y el número de registro del programa que corresponda a la empresa que recibe las mercancías en devolución y en el campo "bloque de descargos" conforme al Anexo 22, se deberá transmitir el número, fecha y clave del pedimento pagado y modulado que ampare la importación temporal de dichas mercancías. Asimismo, en ambos pedimentos se deberá anotar el identificador que corresponda conforme al Apéndice 8 del Anexo 22.

La presentación de los pedimentos a que refieren los párrafos anteriores deberá realizarse, dentro de un plazo máximo de 3 meses contados a partir del día siguiente a aquél en que se hubiera realizado la transferencia de las mercancías en los términos del inciso a) de la presente fracción o de 6 meses en el caso de maquinaria y equipo.

Cuando los pedimentos no se presenten en los plazos establecidos en la presente fracción, no se transmitan los datos correspondientes o existan diferencias entre las mercancías manifestadas en el pedimento que ampara el retorno y el que ampara la importación temporal, se tendrán

por no retornadas las mercancías descritas en el pedimento de retorno.

Cuando se efectúen devoluciones de empresas que se encuentren ubicadas en la franja o región fronteriza a empresas ubicadas en el resto del territorio nacional, se deberán presentar físicamente las mercancías ante la sección aduanera o punto de revisión correspondiente, acompañada del pedimento pagado y validado que ampare la importación temporal.

El pedimento de retorno a nombre de la empresa que efectúa la devolución de las mercancías, tendrá por objeto la sustitución de las mercancías por otras de la misma clase y las mercancías sustituidas se deberán transferir por las empresas con Programa IMMEX, conforme al procedimiento señalado en el inciso a) de la presente fracción, en un plazo de 6 meses, sin que deba pagarse el IGI en el pedimento de importación definitiva, siempre que en el campo “bloque de descargos” conforme al Anexo 22 del pedimento de importación definitiva, se transmita el número, fecha y clave del pedimento de retorno pagado y modulado que se hubiese tramitado conforme a la presente fracción por la empresa residente en México.

[...]

Entre otras cosas, la Regla en cuestión establece los requisitos para transferir a empresas residentes en México, las mercancías importadas temporalmente o las resultantes del proceso de elaboración, transformación o reparación, para su importación definitiva.

A partir del análisis de la citada Regla (ejercicio 2012 a 2015) es que como se analizará en el presente trabajo, existió un punto de controversia entre Tribunales Colegiados de Circuito, porque el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito dejó establecido que la enajenación no se efectuó en territorio nacional, por lo que no había obligación de retener el impuesto; mientras que el Sexto Tribunal Colegiado de idéntica materia y circunscripción determinó que el acto de enajenación que fue realizado por la empresa residente en el extranjero, se efectuó en territorio nacional, por lo que se actualizaba la obligación para retener el impuesto al valor agregado causado por dicha enajenación.

3.3 Conceptos generales necesarios para analizar el tratamiento fiscal en estudio.

3.3.1 Enajenación de bienes en territorio nacional.

En el presente apartado tocaremos cuestiones relativas al concepto de enajenación para efectos del impuesto al valor agregado y puntualizaremos los alcances de este concepto en territorio nacional.

Así, en relación con el concepto de enajenación de bienes, el artículo 8 de la Ley del impuesto al valor agregado se remite a lo señalado en el Código Fiscal de la Federación, que en su artículo 14 establece que por enajenación de bienes se entenderá toda transmisión de propiedad, aún en la que el enajenante se reserve el dominio del bien enajenado.

Ahora bien, en relación con el concepto de adquisición, en el Diccionario de la Real Academia Española, éste es definido como la acción de adquirir, siendo dicho verbo conceptualizado como:

“adquirir.

(Del lat. *adquirĕre*).

1. tr. Ganar, conseguir con el propio trabajo o industria.

2. tr. comprar (obtener por un precio).

3. tr. Coger, lograr o conseguir.

4. tr. Der. Hacer propio un derecho o cosa que a nadie pertenece o que se transmite a título lucrativo u oneroso, o por prescripción.”

Así, en términos del artículo citado y de la definición referida, debe entenderse que la adquisición de bienes consiste en hacer propio un derecho o una cosa, por lo que, si la enajenación es la transmisión de la propiedad de un bien, es claro que quien la recibe efectúa una adquisición, tal y como se desprende del último párrafo del artículo 14 del Código Fiscal de la Federación, en tanto dispone que el adquirente se considerará propietario de los bienes para efectos fiscales.

Por otro lado, en relación con el concepto de territorio nacional, éste debe entenderse en materia fiscal como aquel que conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos integra el territorio nacional y la zona económica

exclusiva situada fuera del mar territorial, tal como lo señala el artículo 8 del Código Fiscal de la Federación.⁴¹

Una vez precisado lo anterior, es importante atender a lo dispuesto por el artículo 10 de la Ley del impuesto al valor agregado, el cual señala lo siguiente:

“Artículo 10.- Para los efectos de esta Ley, se entiende que la enajenación se efectúa en territorio nacional, si en él se encuentra el bien al efectuarse el envío al adquirente y cuando, no habiendo envío, en el país se realiza la entrega material del bien por el enajenante.
(...)”

Énfasis añadido.

De lo antes transcrito se desprende que, para efectos de la Ley del impuesto al valor agregado, se entenderá que la enajenación se efectúa en territorio siempre que el bien se encuentre en el país al efectuarse el envío al adquirente y cuando no habiendo envío, en él se realice la entrega material del bien por parte del enajenante.

Por el contrario, cuando no se cumpla alguna las condiciones que establece el artículo de la 10 de la Ley del impuesto al valor agregado, se entenderá que la enajenación ocurre fuera del territorio nacional y, por lo tanto, la misma no es objeto de la Ley del impuesto al valor agregado, siendo que no existe obligación alguna de pago de dicho impuesto.

Ahora bien, una vez establecido el marco jurídico que regula la territorialidad del impuesto al valor agregado por la enajenación, resulta importante analizar su contraparte, el impuesto al valor agregado por importación de mercancías.

⁴¹ **Artículo 8.-** Para los efectos fiscales se entenderá por México, país y territorio nacional, lo que conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos integra el territorio nacional y la zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial.

3.3.2 Importación de bienes para efectos del IVA

Respecto al impuesto al valor agregado a la importación, el artículo 24 de la Ley del impuesto al valor agregado, en la parte que interesa para efectos del análisis que nos ocupa, indica que se considera importación de bienes o servicios la introducción al país de bienes:

“Artículo 24.- Para los efectos de esta Ley, se considera importación de bienes o de servicios:

I.- La introducción al país de bienes.
(...)”

Énfasis añadido.

Así, deberá pagarse impuesto al valor agregado por los actos que impliquen la introducción de bienes a territorio nacional, definido como en términos de los párrafos anteriores, por lo que para que cualquier mercancía ingrese a territorio nacional, deberá en primer lugar, ser gravada por el impuesto al valor agregado.

Ahora bien, como se mencionó, el impuesto al valor agregado representa un mecanismo neutral de imposición que impacta a los consumidores, pero que no tiene por objeto o efecto generar una carga mayor a contribuyentes en particular a lo largo de la cadena de traslación, sino trasladar el impuesto en las mismas circunstancias reconociendo el valor agregado en cada eslabón de la cadena, hasta el usuario o consumidor final.

En ese sentido, el impuesto al valor agregado a la importación fue establecido, entre otras cosas, para no generar una distorsión económica por la asimetría entre la circunstancia de que la enajenación de bienes situados en el extranjero no causa impuesto al valor agregado, mientras que la enajenación en territorio nacional si genera el impuesto. Es decir, el objeto de dicha imposición fue que, al no pagar impuesto al valor agregado por enajenación, la mercancía que se incorporara (importa) al mercado nacional debe sujetarse al pago del impuesto como si hubiera una primera enajenación en el país.

Así, el impuesto al valor agregado a la importación fue establecido con el objeto de nivelar la diferencia *de facto* que existía en la carga impositiva sobre los productores nacionales, con los vendedores de mercancía extranjeros, pues los primeros siempre actualizan el supuesto de enajenación, mientras que los segundos, no causan el tributo por enajenación, ya que la venta no es en territorio nacional.

Por ello, el impuesto al valor agregado a la importación representa una medida económica correctiva de la asimetría mencionada que pretende preservar el principio de neutralidad de la contribución, siendo que asemeja esa primera causación que se daría como efecto de la primera enajenación en territorio nacional, nivelando el entorno impositivo de los productores nacionales y extranjeros, para que ambos se encuentren en igualdad de circunstancias.

Dicho lo anterior, en atención al principio de neutralidad bajo el cual fue creado el impuesto al valor agregado, no pueden subsistir en el mismo acto o eslabón de la cadena, el impuesto a la enajenación y el impuesto a la importación.

Tan es así, que incluso el segundo párrafo del artículo 1-A de la Ley del impuesto al valor agregado reconoce que cuando se realice el pago del impuesto por la importación, debe exceptuarse la retención que pudiere en cualquier caso causarse por el impuesto a la enajenación.

Así es claro que, si en un acto existe impuesto al valor agregado por concepto de importación, no puede existir en el mismo acto este impuesto por concepto de enajenación, pues de lo contrario se violarían los principios de neutralidad y proporcionalidad que sirvieron de base para la creación de dicho tributo.

A fin de ejemplificar lo anterior, a continuación, se inserta un breve ejercicio gráfico que refleja el citado principio de neutralidad.

 Fabricante Fabrica producto "X" y lo enajena en México. Precio de venta: \$100.00 IVA traslado: <u>\$ 16.00</u> Total: <u>\$116.00</u>	 Distribuidor Adquiere producto "X" y lo enajena en México al consumidor final. Precio de adquisición: \$116.00 IVA traslado: <u>\$ 18.56</u> Total: <u>\$134.56</u> IVA acreditable: <u>\$16.00</u> IVA a cargo: <u>\$2.56</u>	 Consumidor Final Adquiere producto "X". Precio total adquisición: \$134.56 IVA trasladado total: <u>\$ 34.56</u> <i>(a cargo del consumidor)</i>
 Fabricante Fabrica producto "X", lo enajena y exporta a México. Precio de venta: \$100.00 IVA traslado: <u>\$ 00.00</u> Total: <u>\$100.00</u>	 Importador / Distribuidor Adquiere producto "X", lo importa a México y lo enajena al consumidor final. Precio de adquisición: \$100.00 IVA importación: <u>\$ 16.00</u> Subtotal: <u>\$116.00</u> IVA traslado: <u>\$ 18.56</u> Total: <u>\$134.56</u> IVA acreditable: <u>\$16.00</u> IVA a cargo: <u>\$2.56</u>	 Consumidor Final Adquiere producto "X". Precio total adquisición: \$134.56 IVA trasladado total: <u>\$ 34.56</u> <i>(a cargo del consumidor)</i>

3.3.3 Obligación de retención

A efecto facilitar el control y cumplimiento de pago del impuesto en cuestión, el artículo 1-A fracción III de la Ley del impuesto al valor agregado establece la obligación a cargo de ciertos contribuyentes de retener la contribución en caso de actualizar alguno de sus supuestos de causación. Para pronta referencia se transcribe a continuación:

“**Artículo 1-A.-** Están obligados a efectuar la retención del impuesto que se les traslade, los contribuyentes que se ubiquen en alguno de los siguientes supuestos:
(...)

**III. Sean personas físicas o morales que adquieran bienes tangibles, o los usen o gocen temporalmente, que enajenen u otorguen residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país.
(...)”**

Énfasis añadido.

De la porción normativa antes transcritas se desprende que estarán obligados a efectuar la retención del impuesto al valor agregado que se les traslade, los contribuyentes que adquieran bienes tangibles, o los usen o gocen temporalmente, que enajenen u otorguen residentes en el extranjero sin establecimiento permanente (EP) en el país.

No obstante, el segundo párrafo de dicho dispositivo legal establece expresamente una excepción que refiere a aquellos casos en los que los contribuyentes mexicanos no estarán obligados a retener el impuesto al valor agregado cuando adquieran bienes de residentes en el extranjero sin EP en el país.

Para pronta referencia, a continuación, se transcribe el segundo párrafo del artículo 1-A que prevé la excepción en comento.

“(…) **No efectuarán la retención a que se refiere este artículo las personas físicas o morales que estén obligadas al pago del impuesto exclusivamente por la importación de bienes.**
(...)”

Énfasis añadido.

De esta manera es dable concluir que no efectuarán la retención a que se refiere dicho artículo, las personas físicas o morales que estén obligadas al pago del impuesto por la importación de bienes.

Sobre el particular, incluso el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa a plasmado criterios como el que cuyo rubro señala **“IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. LA OBLIGACIÓN DE RETENERLO, DE CONFORMIDAD CON EL ARTÍCULO 1-A, FRACCIÓN III DE LA LEY DE LA MATERIA, NO ES EXIGIBLE**

EN AQUELLOS CASOS EN QUE LOS BIENES ADQUIRIDOS HAYAN SIDO IMPORTADOS Y SE HUBIERE PAGADO EL IMPUESTO CORRESPONDIENTE POR DICHA OPERACIÓN”.

Así, incluso el Tribunal Federal de Justicia Administrativa ha sostenido que en los casos en que un particular adquiera bienes de un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en México, y efectúe la importación de los mismos, está obligado a enterar el impuesto al valor agregado de conformidad con lo dispuesto por el artículo 1º, fracción IV, de la Ley del impuesto al valor agregado, sin que se encuentre obligado a retenerlo en términos de lo previsto por la fracción III del mismo numeral, pues considerar lo contrario tendría como consecuencia que un mismo acto jurídico constituya dos hechos gravables para la Ley del impuesto que nos ocupa, transgrediendo con ello el principio de neutralidad y proporcionalidad del citado impuesto.

Ahora bien, una vez explicada la naturaleza del impuesto al valor agregado conforme los principios de neutralidad y proporcionalidad, así como la mecánica de causación en la importación y enajenación en territorio nacional, para el caso en concreto que nos ocupa resulta importante analizar también las particularidades que representa el proceso de importación mediante el procedimiento previsto por la Regla de pedimentos V5.

3.3.4 Proceso de importación mediante el procedimiento previsto por la Regla de pedimentos V5.

De conformidad con el artículo 106 de la Ley Aduanera, se entiende que existe una importación temporal al país cuando la mercancía ingresa con el objeto de permanecer en México por tiempo limitado y con una finalidad específica, existiendo la obligación de ser retornada al exterior al cumplir su propósito y de forma previa a que fenezca su plazo de temporalidad en el país para ello.

De conformidad con el artículo 108 de la Ley Aduanera⁴², las empresas con Programa IMMEX podrán efectuar la importación temporal de mercancía para

⁴² **Artículo 108.** Las maquiladoras y las empresas con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Economía, podrán efectuar la importación temporal de mercancías para retornar al extranjero después de haberse destinado a un proceso de elaboración, transformación o reparación,

retornarla al extranjero después de haberse destinado a un proceso de elaboración, transformación o reparación.

Así, es claro que para todas las empresas que lleven a cabo importaciones temporales de mercancía existe la obligación de retorno (exportación) dentro de los plazos previstos por la Ley, por lo que, cuando una empresa con un Programa IMMEX autorizado lleve a cabo una importación temporal, de igual forma se encontrará obligada a retornar al extranjero la mercancía objeto de elaboración o transformación, que fue parte de su proceso de maquila.

En conjunción con lo anterior, el artículo 112 de la Ley Aduanera, establece que, en específico, las empresas con Programa IMMEX podrán transferir las mercancías que hubieran importado temporalmente al amparo de su programa a otras empresas, de acuerdo con lo dispuesto por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas, siempre que conjuntamente se tramite un pedimento de exportación y uno de importación; asimismo se efectúe la determinación y pago correspondientes a los impuestos al comercio exterior, incluido el impuesto al valor agregado correspondiente.

Así, la propia Ley Aduanera prevé un régimen especial para las empresas con Programa IMMEX que realizan importaciones temporales de mercancías al amparo del artículo 108 de la misma Ley, a fin de que puedan llevar a cabo los procesos de transformación, elaboración o reparación, para posteriormente realizar el retorno (exportación) de dichas mercancías al extranjero.

En efecto, el artículo 112 de la Ley Aduanera establece que las empresas IMMEX podrán retornar (exportar) las mercancías que hubieran importado temporalmente, siempre que se tramite un pedimento de exportación a nombre de la persona que realice la transferencia de los bienes, en el que se efectúe la determinación y pago del impuesto general de importación correspondiente a las mercancías de procedencia extranjera cumpliendo con los procedimientos que señale la Secretaría

así como las mercancías para retornar en el mismo estado, en los términos del programa autorizado, siempre que cumplan con los requisitos de control que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas.

(...)

de Hacienda y Crédito Público, a través del Servicio de Administración Tributaria (SAT), mediante reglas.

A mayor abundamiento, el artículo 166 del Reglamento de la Ley Aduanera establece que las empresas IMMEX podrán considerar como cumplida la obligación de retorno (exportación) de las mercancías importadas temporalmente que se transfieran a otras empresas en México, siempre que tramiten los pedimentos conforme al artículo 112 de la misma Ley y cumplan con el procedimiento que el SAT establezca mediante reglas para documentar y tramitar dichos pedimentos virtuales.

En ese sentido, vale la pena mencionar que de conformidad con la Regla 4.3.19. de las Reglas Generales de Comercio Exterior vigente en 2014, 2015 y 2016, es posible retornar virtualmente (exportar) mercancía que fue importada temporalmente a territorio nacional, para que posteriormente sea importada temporalmente por una diversa empresa en México que recibe dicha mercancía. Sin embargo, tratándose de mercancías que sean transferidas para ser cambiadas al régimen de importación definitiva, deberá cumplirse con lo dispuesto por las reglas 1.6.9. y 1.6.10. de las Reglas Generales de Comercio Exterior, a través de las cuales se dispone medularmente que para efectuar la importación definitiva de mercancías deberán cumplirse los requisitos de una importación definitiva habitual (cumplimiento con el pago de las contribuciones al comercio exterior y de regulaciones y restricciones no arancelarias).

De este modo, la mecánica de importación mediante el procedimiento previsto por la Regla de pedimentos V5, a través de la cual se permite que empresas en México adquieran mercancía que se encuentra importada temporalmente a territorio nacional al amparo de un Programa IMMEX, para importarse al mismo de manera definitiva, crea una ficción legal que tiene implicaciones para todos los efectos legales que conlleva la exportación (retorno) virtual e importación definitiva virtual de una mercancía a nuestro país.

3.3.5 La ficción jurídica de exportación virtual en transferencias con pedimentos clave V5 consiste en el retorno virtual de bienes y su posterior importación definitiva virtual.

En este contexto y para efectos del presente análisis es importante analizar y atender a la citada ficción jurídica que se genera al efectuar operaciones de transferencias virtuales con pedimentos clave V5 y su importación definitiva a territorio nacional.

Al respecto, la regla 4.3.19. de las Reglas Generales de Comercio Exterior vigentes durante los periodos de 2012 a 2015, regula el procedimiento que se debe de seguir para la transferencia de bienes resultantes de insumos importados temporalmente.

“4.3.19. Procedimiento para la transferencia de mercancías temporales

Para los efectos de los artículos 112, primer párrafo, de la Ley, 166 del Reglamento y 8 del Decreto IMMEX, las empresas con Programa IMMEX que transfieran las mercancías importadas temporalmente a otras empresas con Programa IMMEX, a empresas de la industria automotriz terminal o manufacturera de vehículos de autotransporte, o a personas que cuenten con la autorización para destinar mercancías al recinto fiscalizado estratégico, estarán a lo siguiente:

I. Llevar a cabo el siguiente procedimiento:

a) Transmitir al SAAI y pagar mediante el servicio de PECA el pedimento de importación temporal, de introducción a depósito fiscal o a recinto fiscalizado estratégico el día en que se efectúe la transferencia de las mercancías, a nombre de la empresa que las recibe; y el pedimento que ampare el retorno, deberá transmitirse al SAAI y pagarse mediante el servicio de PECA a más tardar al día siguiente a aquél en que las mercancías se hubieren transferido, a nombre de la empresa que las transfiera, utilizando la clave que corresponda conforme a lo señalado en el Apéndice 2 del Anexo 22.

(...)

Las empresas podrán tramitar pedimentos consolidados semanales o mensuales que amparen las mercancías

transferidas a una sola empresa y recibidas de un solo proveedor.

Al efectuar la primera transferencia de mercancías en la semana o en el mes calendario de que se trate, o en cualquier momento previo a dicha transferencia, dentro de la semana o mes de que se trate, según la opción ejercida, el agente aduanal, apoderado aduanal, el importador o exportador, deberá transmitir al SAAI, la información correspondiente a los pedimentos que amparen el retorno; o la importación temporal, introducción a depósito fiscal o a recinto fiscalizado estratégico, indicando el número de la patente o autorización de agentes aduanales, o apoderados aduanales, o del importador o exportador, número y clave de pedimento, RFC del importador y exportador, respectivamente, número de programa o autorización, clave que identifica el tipo de operación y destino u origen de las mercancías.

(...)

En los pedimentos se deberá indicar en el bloque de identificadores, la clave que corresponda conforme al Apéndice 8 del Anexo 22, anotando el número de Programa IMMEX o el número de autorización, según corresponda. Tratándose de enajenaciones de proveedores nacionales se anotará el RFC del proveedor.

(...)”

Así, de la regla 4.3.19. de las Reglas Generales de Comercio Exterior vigentes durante los periodos de 2012 a 2015 se desprende que el procedimiento para la transferencia de mercancías temporales consiste medularmente en transmitir al Sistema Automatizado Aduanero Integral (SAAI) y pagar un pedimento de importación temporal el día en que se efectúe la transferencia de las mercancías, a nombre de la empresa que las recibe; y el pedimento que ampare el retorno (exportación de las mercancías), deberá transmitirse al SAAI y pagarse a más tardar al día siguiente a aquél en que las mercancías se hubieren transferido.

Ahora bien, para determinar si las operaciones mediante las cuales se adquiere mercancía para posteriormente importar a México dichas mercancías sin sujetarse a la retención del impuesto al valor agregado, se considera indispensable analizar la ficción jurídica que permite considerar para todos los efectos legales que dichas mercancías fueron objeto de una exportación previo a su importación a México y, en consecuencia, debe entenderse que la operación de enajenación correspondiente ocurrió cuando los bienes se encontraban fuera del territorio nacional.

En efecto, la ficción jurídica de exportación de mercancías a través de la cual empresas adquieren ciertos bienes de proveedores en el extranjero y dichos bienes posteriormente se introducen al país para su importación definitiva a través de los pedimentos virtuales con clave V5. Dichos pedimentos encuentran su amparo en la Regla de pedimentos V5, que por su importancia para efectos del presente trabajo se transcribe a continuación:

“(...) Podrán transferir a empresas residentes en territorio nacional, las mercancías importadas temporalmente conforme al artículo 108 de la Ley o las resultantes del proceso de elaboración, transformación o reparación, para su importación definitiva, siempre que se cumpla con lo siguiente:

En el pedimento de importación definitiva se deberá efectuar la determinación y pago de las contribuciones y aprovechamientos que correspondan, así como cumplir con las regulaciones y restricciones no arancelarias, que apliquen al régimen de importación definitiva, considerando como base gravable el valor de transacción en territorio nacional de las mercancías, aplicando la tasa y tipo de cambio vigentes en la fecha en que se tramite el pedimento de importación definitiva, pudiendo optar por aplicar la tasa arancelaria preferencial prevista en los acuerdos comerciales o en los tratados de libre comercio de los que el Estado mexicano sea Parte y se encuentren en vigor, siempre que las mercancías califiquen como originarias y se cuente con el certificado o prueba de origen vigente y válido que ampare el origen de las mismas, de conformidad con el acuerdo o tratado correspondiente.

Para los efectos de los párrafos anteriores, **el pedimento de importación definitiva deberá presentarse** ante el mecanismo de selección automatizado **el día en que se efectúe la transferencia de las mercancías y el pedimento que ampare el retorno podrá ser presentado ante el mecanismo de selección automatizado a más tardar al día siguiente** a aquél al que se haya presentado ante el mecanismo de selección automatizado, el pedimento de importación definitiva. En el caso de que el pedimento que ampara el retorno virtual de las mercancías no se presente en el plazo señalado, dicho pedimento podrá ser presentado ante la aduana correspondiente dentro del mes siguiente a aquél en que se hubiera tramitado el pedimento de importación definitiva, siempre que se efectúe el pago de la multa por presentación extemporánea a que se refiere el artículo 185, fracción I de la Ley.

(...)

Asimismo, para efectos del presente inciso, la empresa residente en territorio nacional que recibe las mercancías deberá efectuar la retención del IVA al residente en el extranjero, de conformidad con lo señalado en el artículo 1-A, fracción III de la Ley del IVA, **toda vez que la enajenación de la mercancía se realiza en territorio nacional, en términos de lo establecido en el artículo 10 de la citada Ley.**

Las operaciones virtuales que se realizan conforme al presente inciso son para el efecto de que la mercancía importada temporalmente se considere retornada al extranjero sin salir físicamente del país.

(...)

Cuando las empresas efectúen la transferencia de mercancías conforme al presente inciso, a empresas residentes en territorio nacional que cuenten con Registro en el Esquema de Certificación de Empresas, modalidad IVA e IEPS y/o modalidad de Operador Económico Autorizado, podrán tramitar **en forma semanal un pedimento consolidado que ampare el retorno de las mercancías transferidas y un pedimento consolidado que ampare la importación definitiva de las mercancías** a nombre de la empresa residente en territorio nacional que las recibe, siempre que se tramiten en la misma fecha, **utilizando el procedimiento**

establecido en la regla 4.3.19 y en la factura o aviso consolidado, adicionalmente a lo señalado en la fracción II, de la citada regla, se asiente el código de barras a que se refiere el Apéndice 17 del Anexo 22.

Independientemente de la realización de pedimentos consolidados, la empresa residente en territorio nacional que recibe las mercancías, **deberá efectuar la retención del IVA al residente en el extranjero, de conformidad con lo señalado en el artículo 1-A, fracción III, de la Ley del IVA.**

(...)”

Énfasis añadido.

De lo antes transcrito se desprende el beneficio con el que cuentan las empresas con Registro en el Esquema de Certificación de Empresas en la modalidad de IVA e IEPS, rubro AAA, consistente en la posibilidad de transferir a empresas residentes en territorio nacional, las mercancías importadas temporalmente conforme al artículo 108 de la Ley o las resultantes del proceso de elaboración, transformación o reparación, para su importación definitiva, siempre que se cumpla con ciertas condiciones.

Al respecto, se desprende que, para poder aplicar este beneficio, se deberá efectuar la determinación y pago de las contribuciones y aprovechamientos correspondientes en el pedimento de importación definitiva, es decir, pagar los impuestos al comercio exterior y el impuesto al valor agregado de importación que resulten aplicables.

Así, las propias reglas establecen que las operaciones virtuales en comento son para el efecto de que la mercancía importada temporalmente se considere retornada al extranjero sin salir físicamente del país, es decir, que se consideren exportadas mediante una ficción jurídica.

Dicha ficción jurídica establecida en las Reglas Generales de Comercio Exterior previamente mencionadas tiene como objeto evitar lo que se conoce en el medio logístico como *vuelta en “U”* (*u-turn en inglés*); esto es, prescindir del traslado físico al exterior de bienes que fueron sometidos un proceso de manufactura al amparo

de un Programa IMMEX; para posteriormente trasladarlos desde el extranjero a México a fin de ser importados de manera definitiva.

Asimismo, la Regla de pedimentos V5 establece un beneficio adicional, consistente en la posibilidad de tramitar en forma semanal un pedimento consolidado que ampare el retorno de las mercancías transferidas y un pedimento consolidado que ampare la importación definitiva de las mercancías a nombre de la empresa residente en territorio nacional que las recibe, siempre que se tramiten en la misma fecha, utilizando el procedimiento establecido en la regla 4.3.19 y en la factura o aviso consolidado, adicionalmente a lo señalado en la fracción II, de la citada regla, se asiente el código de barras a que se refiere el Apéndice 17 del Anexo 22.

En relación con lo anterior, la citada regla precisa que independientemente de la tramitación de pedimentos consolidados al amparo de la regla 4.3.19., actual 4.3.21., de las Reglas Generales de Comercio Exterior, la empresa residente en territorio nacional que recibe las mercancías deberá efectuar la retención del impuesto al valor agregado al residente en el extranjero, de conformidad con lo señalado en el artículo 1-A, fracción III, de la Ley del impuesto al valor agregado.

Así, la ficción jurídica que implican las operaciones virtuales consiste en considerar como exportadas al extranjero sin salir físicamente del país (retornadas), a las mercancías que fueron objeto de un proceso de transformación por una empresa con Programa IMMEX.

En ese orden de ideas, las Reglas Generales de Comercio Exterior analizadas en el presente apartado reconocen que las mercancías fueron efectivamente retornadas al extranjero para efectos de la causación del impuesto al valor agregado en la importación definitiva de las mercancías adquiridas por el residente en México.

No es óbice para concluir lo anterior, el que las mencionadas porciones normativas de las Reglas Generales de Comercio Exterior que nos ocupan señalen que la empresa residente en territorio nacional que recibe las mercancías deberá efectuar la retención del impuesto al valor agregado al residente en el extranjero, de conformidad con lo señalado en el artículo 1-A, fracción III, de la Ley del impuesto al valor agregado.

Lo anterior, puesto que no sería legalmente válido interpretar que la citada regla de comercio exterior imponga la obligación de efectuar la retención del impuesto al valor agregado, cuando se configure un supuesto de retención no previsto en la Ley del impuesto al valor agregado. Esto se considera así, pues ello no guarda concordancia con la lógica del impuesto (principios de neutralidad y proporcionalidad), así como con la regulación establecida a nivel de Ley.

Es decir, derivado de los principios de reserva de ley y de subordinación jerárquica, la regla administrativa de comercio exterior, NO pueden establecer la obligación de retención en un supuesto no previsto en la Ley del IVA (supuesto adicional).⁴³

Así, cuando una empresa adquiere mercancías que, en términos de las Reglas Generales de Comercio Exterior, se consideraron exportadas para los efectos de la Ley del impuesto al valor agregado, es decir, bajo una ficción jurídica que permite considerar que dichas mercancías se encuentran fuera del territorio nacional, por lo que su adquisición no estaría sujeta al traslado y pago de impuesto al valor agregado y, consecuentemente, tampoco habría obligación de efectuar la retención a que se refiere el artículo 1-A, fracción III, de la Ley del IVA.

En el mismo sentido aquí expuesto, **la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, emitió el siguiente criterio sustantivo 9/2019/CTN/CS-SASEN** (Aprobado 3ra. Sesión Ordinaria 22/03/2019), con base en la sentencia firme de fecha 4 de julio de 2018 dictada dentro del expediente 564/18-EC1-01-5 del índice la Primera Sala Especializada en Materia de Comercio Exterior del TFJA:

“VALOR AGREGADO. RESULTA INDEBIDA LA RETENCIÓN DEL IMPUESTO A LA QUE OBLIGAN LAS REGLAS 7.3.1. Y 7.3.3. DE LAS RGCE POR LA ADQUISICIÓN DE MERCANCÍA ENAJENADA POR UN EXTRANJERO, CUANDO ÉSTAS RECONOCEN QUE HUBO UN RETORNO VIRTUAL DE LA MISMA QUE PRODUJO EL

⁴³ De acuerdo a la jurisprudencia 2a./J. 107/2004 emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación con el rubro “COMERCIO EXTERIOR. LAS REGLAS GENERALES ADMINISTRATIVAS EN ESA MATERIA PUEDEN REGULAR OBLIGACIONES DE LOS GOBERNADOS, SIEMPRE Y CUANDO RESPETEN LOS PRINCIPIOS DE RESERVA DE LEY Y RESERVA REGLAMENTARIA, Y SE APEGUEN AL CONTEXTO LEGAL Y REGLAMENTARIO QUE RIGE SU EMISIÓN.” Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XX, Septiembre de 2004 Página: 109. Registro: 180700

PAGO DEL IMPUESTO POR SU IMPORTACIÓN DEFINITIVA.

Las reglas 7.3.1. Y 7.3.3. De las reglas generales de comercio exterior (RGCE) para 2018 establecen que quienes cuenten con registro en el Esquema de Certificación de Empresas en la Modalidad de Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios (IEPS) rubro AAA, o en la modalidad de Operador Económico Autorizado, en lugar de cumplir con la obligación de retornar de manera física las mercancías importadas temporalmente, podrán transferirlas, previa su importación definitiva, directamente a empresas residentes en territorio nacional. Para ello, se deben tramitar dos pedimentos: **uno con clave “v5” que ampara el retorno virtual de las mercancías a nombre de la empresa que las transfiere y otro que ampara su importación definitiva a nombre de la empresa residente en el país que las adquiere y recibe.** Por otro lado, las citadas reglas disponen expresamente que las operaciones virtuales son para el efecto de que la mercancía se considere retornada al extranjero sin salir físicamente del país. No obstante, las reglas en comento señalan que la enajenación que se efectúe a residentes en México conforme a la facilidad aludida se considerará realizada en territorio nacional, por lo que los contribuyentes deberán retener el IVA al residente en el extranjero de conformidad con los artículos 1-A, fracción III y 10 de la Ley del IVA. Al respecto, en opinión de Prodecon, **si las mercancías fueron retornadas virtualmente al extranjero conforme a una ficción jurídica establecida en las propias reglas, resulta violatorio de las garantías de seguridad y certeza jurídica de los contribuyentes que dicha ficción no se respete para considerar que jurídicamente las mercancías no se encontraban en el país al efectuarse la enajenación.** En ese sentido, si bien las reglas 7.3.1. Y 7.3.3. Reconocen la ficción jurídica del retorno virtual para el pago del IVA por la importación definitiva, ignoran la misma ficción para obligar al contribuyente a retener el IVA por la enajenación de la mercancía al ubicarse en territorio nacional, **lo que ocasiona que exista un pago adicional de impuesto detonado exclusivamente por virtud de lo dispuesto en las reglas y que va más allá de lo establecido en ley, pues el artículo 1-A, párrafo segundo,** establece expresamente que no efectuarán la retención a los proveedores extranjeros las personas físicas o morales que estén obligadas al pago del impuesto exclusivamente por la importación de bienes. Es decir, esta procuraduría considera que si bien en términos de las reglas mencionadas los

contribuyentes se encuentran obligados a efectuar la retención; lo que este ombudsman critica es la transgresión directa que hacen dichas reglas a la Ley del IVA, al incluir, como se dijo, la obligación de retener el impuesto en un supuesto que, **en forma expresa, la ley excluye.**”

Énfasis añadido.

De lo antes transcrito se desprende la opinión emitida por la PRODECON en el sentido de que resulta violatorio de las garantías de seguridad y certeza jurídica de los contribuyentes, que la ficción jurídica del retorno (exportación) virtual de las mercancías para su importación definitiva realizada a través de pedimentos con clave V5, no se respete por la autoridad fiscal el hecho de que jurídicamente las mercancías se encontraban en el extranjero al efectuarse la enajenación.

Además, se desprende que la PRODECON señala que si bien las reglas, reconocen la ficción jurídica del retorno virtual de los bienes para el posterior pago del impuesto al valor agregado con motivo de su importación definitiva, ignoran la misma ficción para obligar al contribuyente a retener el impuesto al valor agregado por la enajenación de las mercancías en virtud de que supuestamente se ubica en territorio nacional, lo que ocasiona que exista un pago adicional de impuesto al valor agregado detonado exclusivamente por virtud de lo dispuesto en las citadas reglas y que va más allá de lo establecido en Ley del citado tributo, pues el artículo 1-A, párrafo segundo, establece expresamente que no efectuarán la retención prevista en dicha Ley cuando las personas físicas o morales paguen el impuesto por la importación definitiva de los bienes.

En el mismo orden de ideas, la PRODECON emitió el criterio sustantivo 7/2018/CTN/CS-SASEN (Aprobado 3ra. Sesión Ordinaria 26/03/2018) que a continuación se transcribe:

“VALOR AGREGADO. MERCANCÍAS IMPORTADAS TEMPORALMENTE AL AMPARO DE UN PROGRAMA IMMEX, SU ENAJENACIÓN EFECTUADA EN TÉRMINOS DE LO DISPUESTO POR LA FRACCIÓN III DE LA REGLA 5.2.6. DE LAS RGCE, NO DA LUGAR A LA RETENCIÓN DEL IVA. En términos de lo dispuesto por la Regla 5.2.6., fracción III, de las Reglas Generales de Comercio Exterior (RGCE) para 2017, no se sujetará al traslado y pago del impuesto al valor

agregado (IVA) la enajenación de mercancías realizada por un residente en el extranjero a una empresa con Programa de Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de Exportación (IMMEX), siempre que las mercancías hayan sido importadas temporalmente por dicha empresa y posteriormente se exporten con el pedimento a que se refiere la Regla 4.3.19. de las citadas Reglas Generales (pedimento de operaciones virtuales). En esa tesitura, únicamente se pagará el impuesto relativo en el caso que se produzca la importación definitiva por parte de la IMMEX. La exención comentada al principio del criterio resulta lógica si se toma en cuenta que al considerar exportadas las mercancías de referencia —en virtud de su retorno virtual—, **dicha operación se tiene como no efectuada en territorio nacional.** Así, en opinión de Prodecon, si esta enajenación no se encuentra sujeta al traslado y pago de la citada contribución, consecuentemente tampoco lo estará a la retención a que se refiere el artículo 1-A, fracción III, de la Ley del IVA.”

Énfasis añadido.

Del criterio antes transcrito se desprende la opinión de la PRODECON en el sentido de que, si se toma en cuenta que al considerar exportadas las mercancías en virtud de su retorno virtual con base en el procedimiento para las transferencias virtuales, la operación de enajenación de las mercancías realizada por un residente en el extranjero a una empresa IMMEX se tiene como no efectuada en territorio nacional.

En ese orden de ideas, se desprende la conclusión de la PRODECON en el sentido de que la enajenación de mercancías realizada por un residente en el extranjero no se encuentra sujeta al traslado y pago de la citada contribución, y consecuentemente, no se actualiza la obligación de retención a que se refiere el artículo 1-A, fracción III, de la Ley del IVA.

Lo anterior, ya que las mencionadas Reglas Generales de Comercio Exterior permiten que las mercancías importadas temporalmente para un proceso de elaboración, transformación o reparación por determinado tipo de contribuyentes con programa IMMEX puedan ser transferidas a otra empresa residente en territorio nacional para su importación definitiva, sin que éstas sean trasladadas físicamente al extranjero para su posterior reingreso al territorio nacional, pero entendiéndose que salen del mismo para todos los efectos jurídicos.

Es decir, las reglas en estudio establecen una facilidad a los contribuyentes mediante una excepción a la regla general contenida en el artículo 108 de la Ley Aduanera que obliga a las empresas IMMEX a retornar al extranjero la mercancía importada temporalmente para efectos legales, sin que sea necesario realizar el traslado físico.

En este sentido, el beneficio anterior descansa en la ficción jurídica de la “operación virtual” que se da conforme a lo dispuesto en las citadas Reglas, al señalar que *“Las operaciones virtuales que se realizan conforme a la presente regla son para el efecto de que la mercancía importada temporalmente se considere retornada al extranjero sin salir físicamente del país”*.

Incluso, en plena concordancia con la ficción jurídica en la que descansan las Reglas de Comercio Exterior (retorno virtual), los adquirentes de la mercancía que fue sometida a un proceso de elaboración, transformación o reparación por parte de las empresas IMMEX se ven en la posibilidad de recibir la misma directamente de dichas empresas manufactureras; para lo cual deben pagar el impuesto al valor agregado con motivo de su importación definitiva al territorio nacional, al considerarse que los bienes provienen del extranjero y se están ingresando al país, en el contexto de la citada ficción jurídica de exportación.

Así, es claro que la debida interpretación de las disposiciones legales en comento debe reconocer por completo la ficción jurídica para efectos del impuesto al valor agregado en la importación, pues todo el contexto normativo da el tratamiento a la operación “virtual” como si realmente hubiera existido un retorno real al extranjero de los bienes y, por lo tanto, se detona la obligación de pago del impuesto al valor agregado en la importación definitiva, como si efectivamente se estuvieran ingresando al territorio nacional. De no ser así, las empresas IMMEX que cuentan con la referida Certificación que las importaron temporalmente estarían incumpliendo con el mandato legal de retornarlas, previsto en el artículo 108 de la Ley Aduanera.

En este sentido, necesariamente deberá entenderse que el procedimiento tramitado conforme a la facilidad de retorno virtual implica, para todos los efectos legales, que la mercancía legalmente sale de territorio nacional, y en específico, respecto del

impuesto al valor agregado, que, al momento de realizarse el acto de enajenación, la mercancía se encuentra en el extranjero.

Ello, en atención a que, de conformidad con el principio de neutralidad, la filosofía y proporcionalidad del impuesto al valor agregado, sería incoherente que existiera una doble causación del impuesto por el mismo acto (adquisición de mercancía de una empresa extranjera, en posesión de una empresa IMMEX), pues se estaría gravando en dos ocasiones el mismo acto en la misma etapa de la cadena, perjudicando con ello al distribuidor y al consumidor final.

CAPÍTULO IV

ANÁLISIS DE LOS CRITERIOS QUE DIERON LUGAR A LA CONTRADICCIÓN DE TESIS QUE SE ANALIZA Y DEL CRITERIO QUE PARTICULAR QUE PREVALECIÓ COMO JURISPRUDENCIA.

Problemática

Determinar si se debió efectuar la retención del Impuesto al Valor Agregado al residente en el extranjero, conforme al artículo 1-A fracción III de la ley del referido impuesto, ya que la retención se genera por la enajenación de las mercancías y no así por la ficción legal de tenerlas por retornadas al extranjero sin salir físicamente del país.

4.1 Criterio que sostiene que, sí debe existir retención del impuesto al valor agregado con motivo de la enajenación de mercancías que se importan temporalmente, por una empresa extranjera sin establecimiento permanente en el país, conforme a la Regla 3.8.9 de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior 2021 a 2015, con motivo de la ficción jurídica de retorno virtual de mercancías.

Criterio sustentado por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, al resolver la Revisión Fiscal R.F. 223/2021.

1. Que se debía definir si la empresa actora se encontraba obligada a retener y enterar el Impuesto al Valor Agregado al residente en el extranjero con establecimiento en el país, por la enajenación de mercancías cuya entrega se materializó en territorio nacional; y, por otra parte, determinar si la regla 3.8.9. en Materia de Comercio Exterior para dos mil doce y dos mil trece, se ceñía a pormenorizar lo establecido por el artículo 108 de la Ley Aduanera, en relación con el artículo 1°, 1- A, fracción III, 10 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y en consecuencia no vulneraba el principio de supremacía de ley. Es decir, debía analizarse si la enajenación de los bienes se realizó o no en territorio nacional, para determinar si se actualizaba el supuesto previsto en el artículo 1° fracción I de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y, por ende, si se tenía el deber de efectuar la retención del impuesto, conforme al numeral 1-A fracción III de la misma ley.

2. Que de los artículos mencionados se desprendía la obligación de los contribuyentes de efectuar la retención del Impuesto al Valor Agregado que se les trasladara cuando adquirieran bienes tangibles o los usaran o gozaran

temporalmente, que enajenaran u otorgaran residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, y se preveía como excepción que no efectuaran la retención quienes estuvieran obligados al pago del impuesto exclusivamente por la importación de bienes.

3. Que para que la enajenación se considere que se realizó en territorio nacional, conforme al artículo 10 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el bien debía encontrarse en territorio nacional al efectuarse el envío al adquirente y cuando no hubiera envío, si en el país se realizaba la entrega material del bien por el enajenante.

4. Que la enajenación se efectuó en territorio nacional porque a pesar de que la mercancía se encontraba formalmente en el extranjero por virtud del retorno virtual, el artículo 10 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado era categórico al disponer que debía entenderse efectuada en el territorio nacional si en él se encontraba el bien al efectuarse el envío al adquirente y si no existía envío, si en el país se realizaba la entrega material del bien. De ahí que lo relevante para saber si la enajenación se realizó en territorio nacional o no, era que tanto material como físicamente el bien se encontrara en el país al momento de efectuarse el envío al adquirente y, cuando no existiera envío, en él se realizara la entrega material por el enajenante.

5. Que la enajenación se efectuó en territorio nacional porque las mercancías del residente en el extranjero se encontraban en territorio nacional con motivo de su importación temporal, y si bien se exportaron después del proceso de elaboración, transformación o reparación y formalmente se encontraban en el extranjero, lo cierto era que el retorno fue virtual, por lo que permanecieron en el país, y cuando fueron adquiridas mediante la importación definitiva, en el territorio nacional se encontraba el bien al momento de efectuarse el envío al adquirente, porque no salieron del territorio nacional.

6. Que, en el momento de efectuarse la enajenación, aun cuando formalmente las mercancías estaban en el extranjero por el retorno virtual, materialmente estaban en el territorio nacional, de ahí que se cumplía con el supuesto previsto en el artículo 10 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Aunado a que la regla 3.8.9 de las Reglas Generales de Comercio Exterior para dos mil doce y dos mil trece, permitían que las empresas que importaron temporalmente mercancías en términos del artículo 108 de la Ley Aduanera, las transfirieran a empresas residentes en territorio nacional con la obligación de que éstas últimas realizaran la retención del Impuesto

al Valor Agregado en términos del artículo 1-A fracción III de la ley del impuesto citado.

7. Que la regla preveía que las empresas con Programa IMMEX, pudieran transferir a empresas residentes en territorio nacional, las mercancías importadas temporalmente conforme al artículo 108 de la Ley Aduanera, o las resultantes del proceso de elaboración, transformación o reparación, para su importación definitiva.

8. Que si estaba probado que la enajenación de la mercancía se realizó en territorio nacional, se imponía la obligación para la empresa residente en territorio nacional que recibiera las mercancías, de efectuar la retención del Impuesto al Valor Agregado al residente en el extranjero de conformidad con el artículo 1-A fracción III de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, porque la enajenación de la mercancía se realizó en territorio nacional, sin que el hecho de que la empresa residente en territorio nacional pagara el Impuesto al Valor Agregado por la importación definitiva de mercancías en términos del artículo 1º fracción IV de la misma ley, y a su vez retuviera el impuesto al residente en el extranjero constituyera el mismo acto jurídico que generara dos hechos gravables, porque eran distintos.

9. Que la Regla 3.8.9 de las Reglas Generales de Comercio Exterior para dos mil doce y dos mil trece, no va más allá de lo establecido en el artículo 1-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, al imponer la obligación de retener el impuesto a las contribuyentes que lleven a cabo operaciones de compraventa con empresas extranjeras que no cuentan con establecimiento permanente en territorio nacional, sin reconocer los efectos de la ficción jurídica relativa al retorno virtual, por la que se entendía que las mercancías se encontraban fuera del territorio nacional.

10. Que el artículo 1-A, fracción III de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, establecía la obligación del contribuyente que celebraba operaciones de adquisición de bienes tangibles con residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país de retener el impuesto relativo que le fuera trasladado. Mientras que la regla 3.8.9. de las Reglas Generales en Materia de Comercio Exterior para dos mil doce y dos mil trece, disponían que las empresas con programas IMMEX podían transferir a empresas residentes en territorio nacional las mercancías importadas temporalmente; sin embargo, éstas últimas debían efectuar la retención del Impuesto al Valor Agregado al residente en el extranjero, de conformidad con lo señalado en el artículo 1-A, fracción III de la ley, toda vez que la enajenación de la mercancía se realizaba en territorio nacional.

11. Que la regla analizada no iba más allá ni creaba nuevos supuestos de retención a los previstos por el artículo 1-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, puesto

que en términos del precepto legal jerárquicamente superior están obligadas a retener el Impuesto al Valor Agregado aquellos contribuyentes que, entre otros casos, adquieran bienes tangibles de residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el territorio nacional.

12. Que no compartía el razonamiento de la Sala para declarar la nulidad de la regla, en el sentido de que al estar ante un retorno virtual se entendía que las mercancías se encontraban en el extranjero, ya que aun cuando efectivamente, en el momento de efectuarse la enajenación, las mercancías formalmente se encontraban en el extranjero por haber sido retornadas virtualmente, materialmente estaban en el territorio nacional y, por ende, en él se iba a efectuar el envío a la empresa demandante.

4.2 Criterio que sostiene que no debe existir retención del impuesto al valor agregado con motivo de la enajenación de mercancías que se importan temporalmente, por una empresa extranjera sin establecimiento permanente en el país, conforme a la Regla 3.8.9 de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior 2021 a 2015, con motivo de la ficción jurídica de retorno virtual de mercancías.

Criterio que sostiene que no se actualiza la obligación de retención sustentado por el Sexto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, al resolver la Revisión Fiscal R.F. 429/2021.

Para efectos del análisis que nos ocupa, solo se señalan las premisas que llevaron al citado Tribunal Colegiado a concluir que no se actualiza la obligación de retención del impuesto al valor agregado.

1. Que el artículo 108 de la Ley Aduanera, dispone que las maquiladoras y las empresas con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Economía, podrán efectuar la importación temporal de mercancías para retornar al extranjero después de haberse destinado a un proceso de elaboración, transformación o reparación, así como las mercancías para retornar en el mismo estado, en los términos del programa autorizado, siempre que cumplan con los requisitos de control que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas.

2. Que las mercancías que hubieran sido importadas temporalmente, deberán retornar al extranjero o destinarse a otro régimen aduanero, en caso contrario, se

entenderá que las mismas se encuentran ilegalmente en el país, por haber concluido el régimen de importación temporal al que fueron destinadas.

3. Que la Regla 3.8.9, de las Reglas Generales de Comercio Exterior, fracción XI para 2014, y fracción X para 2015, en la parte conducente, dispone que podrán transferir a empresas residentes en México, las mercancías importadas temporalmente conforme al artículo 108 de la Ley Aduanera o las resultantes del proceso de elaboración, transformación o reparación, para su importación definitiva, siempre que se cumpla con los requisitos ahí previstos, entre ellos, presentar pedimentos que amparen el retorno a nombre de la empresa que efectúa la transferencia y la importación definitiva a nombre de la empresa residente en territorio nacional que las recibe, sin la presentación física de las mismas.

5. Que la regla disponía que las operaciones virtuales que se realizaban eran para el efecto de que la mercancía importada temporalmente se considerara retornada al extranjero sin salir físicamente del país, es decir, que las operaciones virtuales que se realizaran conforme a la referida regla, eran para el efecto de que la mercancía importada temporalmente se considerara retornada al extranjero sin salir físicamente del país.

6. Que la autoridad fiscal creó una ficción legal, consistente en que, en relación con la mercancía importada temporalmente para los efectos del artículo 108 de la Ley Aduanera, jurídicamente se consideraría que la misma era retornada al extranjero, es decir, que sí salió del territorio nacional, sin importar que esta salida se hubiera constituido de manera “virtual”.

7. Que al haberse efectuado la operación virtual de retorno de las mercancías mediante pedimentos con clave V5 que previamente habían sido importadas temporalmente para destinarse a un proceso de elaboración, reparación, o transformación (IMMEX), jurídicamente, se debían considerar retornadas al extranjero y, por ello, la enajenación realizada entre la empresa enajenante y la empresa extranjera sin establecimiento permanente en la República Mexicana, no debía considerarse realizada en territorio nacional, por lo que, no se actualizó la obligación de retener el Impuesto al Valor Agregado, ya que la mercancía no se encontraba en el país.

8. Que el artículo 1-A, fracción III, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece que están obligados a efectuar la retención del impuesto que se les trasladara, los contribuyentes que adquirieran bienes tangibles, o los usaran o gozaran temporalmente, que enajenaran u otorgaran residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país; además, para los efectos de la Ley del

Impuesto al Valor Agregado, se entendía que la enajenación se efectuaba en territorio nacional, si en él se encuentra el bien al efectuarse el envío al adquirente y cuando, no habiendo envío, en el país se realizara la entrega material del bien por el enajenante.

9. Que la regla 3.8.9, de las Reglas Generales de Comercio Exterior, fracción XI para dos mil catorce, y fracción X para dos mil quince, contenía una excepción, al referir que las operaciones virtuales que se realizaran conforme a esa normativa, eran para el efecto de que la mercancía importada temporalmente se considerara retornada al extranjero sin salir físicamente del país, esto es, reconocía como efecto jurídico de la operación virtual efectuada su salida del país, pues señalaba que la mercancía transferida se consideraba retornada al extranjero sin salir físicamente del país, cumpliendo así la obligación establecida por el penúltimo párrafo del artículo 108 de la Ley Aduanera.

10. Que resultaba correcta la interpretación de la Sala, al señalar que la enajenación de bienes se efectuó fuera de territorio nacional, pues la mercancía fue retornada al extranjero a través de una operación virtual, concluyendo que si bien la parte final de la regla controvertida establecía que la empresa residente en territorio nacional que recibía las mercancías, debería efectuar la retención del Impuesto al Valor Agregado al residente en el extranjero, en términos de lo señalado en el artículo 1-A, fracción III de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, toda vez que la enajenación de la mercancía se realizaba en territorio nacional, conforme a lo establecido en el artículo 10 de la citada Ley; lo cierto era, que el último párrafo de la aludida regla establecía que las operaciones virtuales que se realizaran eran para el efecto de que la mercancía importada temporalmente se considerara retornada al extranjero sin salir físicamente del país.

11. Que resultaba jurídicamente adecuado que acorde con lo dispuesto por los numerales 1-A y 10, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la condición para realizar la retención era que el acto o actividad de enajenación se llevara a cabo en territorio nacional, entendiéndose por enajenación efectuada en el territorio nacional aquella en la que en éste se encuentra el bien al efectuarse el envío al adquirente; o bien, cuando, no habiendo envío en el país, se realiza la entrega material del bien por el enajenante; esto es, cuando la enajenación de bienes se celebrara con un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el país y el bien se encontrara en territorio nacional, el impuesto debe ser retenido y enterado a la hacienda pública por el adquirente del bien, pues el residente en el extranjero estaría imposibilitado para cumplir con el entero del impuesto. Sin embargo, la regla aludida 3.8.9, de las Reglas Generales de Comercio Exterior, fracción XI para dos

mil catorce, y fracción X para dos mil quince establecía que las operaciones virtuales que se realizaran conforme a la misma, tenían como efecto jurídico, que la mercancía importada temporalmente se considerara retornada al extranjero sin salir físicamente del país; por lo que no debía considerarse que la mercancía retornada virtual y jurídicamente se encontraba en territorio nacional.

12. Que al haberse efectuado la operación virtual de retorno de las mercancías, mediante pedimentos con clave “V5”, que previamente habían sido importadas temporalmente para destinarse a un proceso de elaboración, reparación, o transformación (IMMEX), se consideraba que éstas se encontrara fuera del territorio nacional, tanto como si hubieran sido exportadas, y por ello, la enajenación realizada entre la empresa actora y la residente en el extranjero, no se efectuó en territorio nacional y, por ello, no se actualizó la obligación de retener el Impuesto al Valor Agregado por la enajenación.

4.3 Razones que sustentaron el criterio que prevaleció como jurisprudencia.

El Pleno Regional en Materia Administrativa de la Región Centro–Norte, al resolver la contradicción de criterios 38/2023, señaló que los tribunales colegiados de circuito en contienda resolvieron sobre una misma cuestión jurídica, a saber, establecer si surge la obligación de retener el Impuesto al Valor Agregado por una empresa adquirente, o si debe considerarse que no se configura la enajenación dentro del territorio nacional con motivo de las operaciones virtuales de comercio exterior con pedimentos virtuales clave “V5” (retorno virtual de mercancía importada temporalmente).

Para llegar a la toma de la decisión sobre qué criterio debía prevalecer con el carácter de jurisprudencia el Pleno Regional realizó los siguientes pronunciamientos (basándose en lo previsto en las disposiciones aplicables del Decreto IMMEX, de las Reglas Generales en materia de Comercio Exterior, de la Ley Aduanera y de la Ley del impuesto al valor agregado):

1. Que los artículos 106, primer y último párrafo; y 108 primer, cuarto y quinto párrafos, de la Ley Aduanera, prevén lo que debe entenderse por régimen de importación temporal, esto es, la entrada al país de mercancías para permanecer en él por tiempo limitado, con una finalidad específica, siempre que retornen al extranjero en el mismo estado.

2. Que las mercancías importadas temporalmente deben retornar al extranjero en los plazos que ahí se prevén, de lo contrario, se entenderá que se encuentran

ilegalmente en el país, por haber concluido el régimen de importación temporal al que fueron destinadas.

3. Que las maquiladoras y las empresas con Programas IMMEX podrán efectuar la importación temporal de mercancías para retornar al extranjero después de haberse destinado a un proceso de elaboración, transformación o reparación, así como las mercancías para retornar en el mismo estado, en los términos del programa autorizado, siempre que cumplan con los requisitos de control que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas.

4. Que las mercancías que hubieran sido importadas temporalmente deberán retornar al extranjero o destinarse a otro régimen aduanero en los plazos que se establezcan, y en caso contrario, se entenderá que las mismas se encuentran ilegalmente en el país, por haber concluido el régimen de importación temporal al que fueron destinadas.

5. Que el retorno virtual de mercancías al extranjero fue la solución que encontró el autor de las reglas para conciliar la obligación de las empresas participantes en programas IMMEX de devolver las mercancías al extranjero para evitar que permanecieran de manera ilegal en el país, con la decisión de facilitar su enajenación en territorio nacional, considerando el hecho constatado de que parte de los bienes importados por aquellas no se destinaban al mercado exterior, sino que retornaban al país para consumo nacional.

6. Que esta facilidad administrativa (retorno virtual de mercancías) para las empresas residentes en México que importan temporalmente mercancías conforme a un Programa IMMEX, implica que las mercancías se consideren retornadas al extranjero sin salir físicamente del país, con el objetivo de que el propietario extranjero sin establecimiento permanente en territorio nacional pueda enajenarlas una vez concluido el proceso de elaboración, transformación o reparación, a efecto de que se realice su importación definitiva por una empresa con residencia en el territorio nacional.

7. Que es común que el legislador prevea ficciones legales o jurídicas, que se actualizan cuando el legislador crea una realidad diversa a la existente con el objetivo de definir parámetros sobre situaciones jurídicas particulares.

8. Que en el caso particular analizado por el Pleno Regional (retorno virtual de mercancías), se estimó que la ficción jurídica prevista en análisis se creó para darle armonía al sistema normativo que integran en conjunto con la Ley del Impuesto al Valor Agregado y la Ley Aduanera, puntualizando que sus efectos no se agotan en

constituir una facilidad administrativa para efecto de agilizar la tramitación del procedimiento aduanero, sino que, tal como está concebida, tiene efectos jurídicos desde el momento en que se permite a las empresas del programa IMMEX cumplir con su obligación jurídica (retornar la mercancía al extranjero), de una manera diversa a la convencional, posibilitándose su importación definitiva y enajenación legal a un residente en el país.

9. Que el texto de las reglas pone en evidencia que encierran una contradicción que hacen inviable su aplicación literal, pues la norma asevera que la enajenación de la mercancía se realiza cuando ésta se localiza en territorio nacional, lo que considera hecho generador del impuesto al valor agregado conforme al artículo 10 de la ley relativa, siendo que por virtud de su retorno virtual, debe reputarse que se encuentra en el extranjero y que por esa misma razón, la propia regla prevé que deberá importarse de manera definitiva.

10. Que los artículos 1º, fracción I, y 10 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en el texto vigente en el período analizado, ya recogían el principio de territorialidad, según el cual el gravamen se causa, entre otros supuestos, cuando se realiza la enajenación de una mercancía en territorio nacional.

11. Que, en el supuesto regulado por las reglas en análisis, la mercancía ingresó al país en un régimen de importación temporal por la empresa inscrita en el programa IMMEX y mientras permaneciera en ese régimen en territorio nacional, no podía ser enajenada. Por esta razón, para que la mercancía pudiese ser enajenada, debía retornar al extranjero y luego ser importada por la persona que la adquiriese del residente en el extranjero, siendo esta la única lógica que permite entender de manera coherente con el ordenamiento, la obligación de la empresa IMMEX de formular un pedimento de retorno virtual, satisfaciendo los requisitos aplicables, entre ellos, los pagos correspondientes a la operación, y la obligación del adquirente de importar en definitiva la mercancía, cumpliendo a su vez con todos los requisitos conducentes, entre ellos, el pago de las contribuciones y el cumplimiento de otras obligaciones no arancelarias.

12. Que si se entendiera que la mercancía está en territorio nacional al momento de la enajenación, porque legalmente nunca abandonó el territorio nacional (lo cual supondría que el retorno virtual es una formalidad sin sentido jurídico) entonces la operación que realizaría el adquirente no sería propiamente un acto de importación definitiva, sino de regularización legal de una mercancía que se adquirió sin regularizar su estancia, y/o en el peor de los casos, la adquisición de una mercancía

cuyo estatus es ilegal, lo cual definitivamente desnaturalizaría las figuras de comercio exterior implicadas en estas operaciones.

13. Que no es posible sostener, como lo hacen las reglas en examen, que se causa el impuesto al valor agregado por la enajenación de una mercancía que está en territorio nacional de conformidad con el artículo 10 de la legislación que regula este tributo y que, por ende, debe retenerse el impuesto en tanto que el enajenante es una empresa extranjera sin establecimiento permanente en el país, siendo que las reglas contienen una contradicción interna que impide considerar que la enajenación de la mercancía a que se refieren cause el impuesto al valor agregado.

14. Que tal como está diseñada la regla, la enajenación se realiza como un acto previo a la importación, ya que, como ya se destacó, en el pedimento de importación definitiva deben asentarse los datos de la transacción.

15. Que en cuanto al tema de la contradicción, es dable concluir que no se actualiza la obligación de retener el Impuesto al Valor Agregado a una empresa extranjera sin establecimiento permanente en el país, por una empresa residente en territorio nacional por la adquisición de mercancías importadas derivadas de la importación definitiva, conforme a lo dispuesto en la regla 3.8.9 de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior para 2012 a 2015, ya que las mercancías no se encuentran en territorio nacional en virtud de la ficción jurídica del retorno virtual, y, aún en el supuesto de que se entendiera de manera distinta, la adquirente estaría liberada de la obligación de retener el gravamen.

4.4 Comentarios particulares sobre el criterio que prevaleció.

El presente tiene como finalidad exponer los motivos y fundamentos legales por los cuales el criterio sostenido por el Pleno Regional en Materias Administrativa y Civil de la Región Centro-Norte, (al resolver la contradicción de criterios 38/2023), resulta idóneo para prevalecer al resolver la contradicción.

4.4.1 Impuesto al valor agregado. Su objetivo, excepción en importación a la luz del Principio de Proporcionalidad Tributaria.

El objetivo del impuesto al valor agregado es gravar manifestaciones indirectas de riqueza, es decir, atiende al patrimonio del consumidor que es el contribuyente *de facto*, por medio de una mecánica que, sin conocer la dimensión exacta o cuantificar dicho patrimonio, considera que, si el contribuyente puede soportar el consumo, también puede pagar el impuesto.

En ese sentido, la base del impuesto al valor agregado resulta ser el valor adicional que se genera en cada etapa a lo largo de la cadena de producción y distribución, por lo que el gravamen a lo largo de la cadena debe obedecer al principio de proporcionalidad tributaria.

En relación con lo anterior, el principio de proporcionalidad tributaria se manifiesta sobre los impuestos indirectos, y específicamente sobre el impuesto al valor agregado, en el sentido de que debe gravar proporcionalmente la cadena de distribución a efecto de obedecer los principios de justicia tributaria. Lo anterior, mediante diversas figuras como el traslado y acreditamiento, que permiten dar un valor adecuado a los actos en la cadena, evitando un efecto acumulativo en los diversos actos que se desarrollan en la misma, que generan una tributación proporcional a cargo del consumidor final.

Lo anterior, pues se busca que la aportación a los gastos públicos que efectúa el contribuyente sea equivalente precisamente al valor que se agrega en los procesos de producción y distribución de satisfactores; más no que se genere un sobre valor en la cadena. Es decir, se busca que el contribuyente (consumidor final), tenga una base y una tributación justa, mediante una metodología que calcule la base sobre el valor agregado generado en cada eslabón de la cadena de producción y distribución, pero evitando que se grave en exceso el proceso.

Así, resulta claro que, desde su génesis, el impuesto al valor agregado obedece a los principios de neutralidad y proporcionalidad que buscan que, a lo largo de la cadena de producción, no se generen efectos acumulativos, y que los actos susceptibles del impuesto sean gravados de manera equivalente, independientemente de las particularidades que conlleve la operación. Ello, pues al evitar que se graven en diversas ocasiones el mismo valor agregado en cada etapa de la cadena, se genera una base neutral y proporcional del tributo, que finalmente repercutirá en el consumidor.

Lo anterior incluso ha sido confirmado por la SCJN, mediante la tesis 2a./J. 56/2006, que lleva por rubro: **“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON LOS IMPUESTOS INDIRECTOS.”**

Asumiendo que la enajenación de los bienes ocurre en territorio nacional (cuestión que no se acepta), el artículo 1-A de la LIVA expresamente establece una excepción a la retención del impuesto, por medio de la cual, se libera de la obligación en cuestión exclusivamente a aquellas personas que estén obligadas al pago del impuesto por la importación de bienes, al considerarse que toda vez que la

mercancía salió de territorio nacional, se debe pagar el impuesto al valor agregado por su importación definitiva.

En efecto, el citado artículo de la Ley del impuesto al valor agregado establece una excepción expresa de la obligación de retención del impuesto al valor agregado por la adquisición de bienes enajenados por un residente en el extranjero, en aquellos casos en los que las personas objeto del pago del impuesto hubieren realizado el pago por concepto de impuesto al valor agregado a la importación.

En ese sentido, en torno a la obligación de retención en comento, necesariamente se debe considerar si más allá del lugar en el que la enajenación de los bienes ocurrió, si el sujeto que realizó la adquisición de bienes enajenados por el extranjero llevó a cabo el pago del impuesto al valor agregado a la importación de los mismos bienes, ya que, de actualizarse dicho pago en la importación, ninguna obligación de retención sería aplicable para el adquirente por la compra de dichos bienes.

Resulta necesario destacar que, para la tramitación de un pedimiento virtual V5, necesariamente se debe de llevar a cabo el pago del impuesto al valor agregado por la importación definitiva virtual de los bienes, para lo cual, obligatoriamente y derivado de la ficción prevista en las Reglas, habían sido retornadas (exportadas) de forma virtual. Así, es claro que en estas operaciones se lleva a cabo el pago del impuesto al valor agregado por la importación y, por ende, surte efectos la hipótesis de la excepción para llevar a cabo la retención del impuesto.

Interpretar lo contrario tendría como consecuencia que un mismo acto jurídico (enajenación de bienes por parte de un residente extranjero a una empresa mexicana que usa los pedimentos virtuales V5) constituya dos hechos gravables para la Ley del impuesto al valor agregado sobre el mismo valor añadido en una sola etapa de la cadena de producción y distribución, transgrediendo con ello el principio de proporcionalidad y neutralidad del citado impuesto.

Lo anterior, en virtud de que cuando se lleva a cabo una importación al amparo de pedimentos V5 (EN LA QUE SE PAGA IVA POR LA INTRODUCCIÓN DE BIENES AL PAÍS POR CONSIDERAR QUE SE ENCUENTRAN FUERA DEL MISMO), debe considerarse que la enajenación correspondiente tiene lugar en el extranjero por la ficción jurídica en comento, por lo que es improcedente sostener que se causa el impuesto al valor agregado por la enajenación, siendo que no se actualiza el supuesto previsto por el artículo 10 de la Ley relativa, ya que se trata de mercancías que para efectos legales se encuentran en el extranjero; incluso para efectos del impuesto al valor agregado, con el pago del tributo por la importación.

Ello, se insiste, de conformidad con el principio de proporcionalidad tributaria aplicado a los impuestos indirectos, pues la idea de la contribución es utilizar como base el valor agregado que se genera en cada etapa de la cadena de producción y distribución.

De esta manera, toda vez que de conformidad con los principios de neutralidad y proporcionalidad del impuesto al valor agregado, resulta improcedente y contrario al texto constitucional el interpretar que la ficción jurídica de exportación virtual no tiene efectos en materia de impuesto al valor agregado, pues implicaría reconocer que se grave dos veces el mismo valor agregado generado en una sola etapa de la cadena de producción – distribución, (venta de mercancía por una empresa extranjera, en posesión de una empresa IMMEX), perjudicando con ello al distribuidor y al consumidor final.

De manera paralela a los anteriores razonamientos, no debe perderse de vista que al contravenir los principios de neutralidad y proporcionalidad del impuesto al valor agregado, se genera una asimetría que distorsiona el mercado en el que operan las empresas que realizan operaciones bajo el esquema de retorno virtual con pedimentos V5, ya que por medio del aumento de la carga impositiva se genera una barrera de mercado que hace más atractivo optar por adquirir bienes de empresas en el extranjero, o bienes producidos en el país, lo que a su vez lleva a que sea menos atractivo para las empresas extranjeras llevar a cabo sus procesos de maquila en México.

4.4.2 Tributación del impuesto al valor agregado en importaciones virtuales con Pedimentos V5. Su Problemática.

En los casos en los que los contribuyentes llevan a cabo la importación de bienes de manera habitual, cuando la enajenación ocurrió encontrándose las mercancías físicamente en el extranjero, la operación no causa impuesto al valor agregado por enajenación, sino solamente por la importación; mientras que respecto de los contribuyentes que llevan a cabo operaciones al amparo de pedimentos V5, en relación con mercancía retornada virtualmente al extranjero, se pretende grabar el impuesto al valor agregado por la importación y por la enajenación, respecto de los mismos bienes y en la misma parte de la cadena de producción y comercialización, lo cual contraviene el principio de neutralidad del impuesto y competitividad.

Derivado de lo anterior, resultaría más gravoso adquirir mercancía maquilada que se encuentra en territorio nacional y cuya propiedad es de una persona moral en el

extranjero; que adquirir una mercancía en el extranjero y posteriormente importarla al país, pues en el primer caso, respecto de mercancía maquilada en territorio nacional, se tendría que pagar un impuesto por la importación y uno por la enajenación, mientras que respecto de mercancía en el extranjero, solamente se pagaría impuesto por la importación, afectando inclusive al consumidor final, tal y como se advierte a continuación:

 Fabricante Fabrica producto "X", lo enajena y exporta a México. Precio de venta: \$100.00 IVA traslado: \$ 00.00 Total: \$100.00	 Importador / Distribuidor Adquiere producto "X", lo importa a México y lo enajena al consumidor final. Precio de adquisición: \$100.00 IVA importación: \$ 16.00 Subtotal: \$116.00 IVA traslado: \$ 18.56 Total: \$134.56 IVA acreditable: \$16.00 IVA a cargo: \$2.56	 Consumidor Final Adquiere producto "X". Precio total adquisición: \$134.56 IVA trasladado total: \$ 34.56 (a cargo del consumidor)
 Fabricante Fabrica producto "X", lo enajena y exporta a México. Precio de venta: \$100.00 IVA trasladado: \$ 00.00 Total: \$100.00	 Importador / Distribuidor Adquiere producto "X", lo importa a México y lo enajena a. consumidor final. Precio de adquisición: \$100.00 IVA retenido: \$ 16.00 IVA importación: \$ 16.00 Subtotal: \$132.00 IVA traslado: \$ 21.12 Total: \$153.12 IVA acreditable: \$ 32.00 IVA a cargo: \$ 10.88	 Consumidor Final Adquiere producto "X". Precio total adquisición: \$153.12 IVA trasladado total: \$ 53.12 (a cargo del consumidor)

Derivado de lo anterior, el no sostener como valido el criterio del Pleno Regional, conllevaría una doble imposición de impuesto al valor agregado, pues el distribuidor/importador en lugar de tener \$2.56 pesos de IVA a cargo tendría \$10.88 pesos, y el consumidor final en lugar de pagar \$134.56 pesos por la adquisición del bien pagaría un total de \$153.12 pesos, lo cual afecta significativamente a ambos sujetos, haciendo nugatorio el beneficio pretendido por las Reglas Generales en materia de Comercio Exterior.

4.4.5 Efectos legales de la Ficción Jurídica de exportación virtual.

La ficción jurídica del “retorno virtual al extranjero”, creada por la aplicación de las Reglas Generales en materia de Comercio Exterior, supone la conclusión del régimen temporal de importación al que fueron destinadas las mercancías, de lo que se sigue que su adquisición a través de las operaciones efectuadas al amparo de la citada regla se realizó con motivo de la importación definitiva que -a su vez- implica la introducción al país de esas mercancías porque precisamente se entiende que se encontraban en el extranjero por virtud del “retorno virtual”.

Es importante traer a colación que la totalidad de las ficciones jurídicas de exportación e importación virtuales previstas en las Reglas Generales en materia de Comercio Exterior, asignan efectos jurídicos para todas las materias, incluyendo la fiscal; y no sólo de manera aislada en materia aduanera, pues claramente esta última tiene repercusiones en la determinación y pago de contribuciones, como es el caso del impuesto al valor agregado.

El hecho de que documentalmente se tramite un pedimento de importación virtual y posteriormente un pedimento de exportación virtual, de ninguna manera implica que la ficción jurídica no tenga el efecto de considerar que la mercancía salió de territorio nacional para posteriormente ser ingresada nuevamente, siendo que lo anterior simplemente atiende al proceso documental aduanero previsto para evitar que se pueda considerar que éstas se encuentran de manera ilegal en el país (exportadas sin contar con un documento que ampare su debida introducción y estancia en México).

4.4.4 Reglas Generales en materia de Comercio Exterior establecen un supuesto adicional no previsto en la Ley del impuesto al valor agregado.

Suponiendo sin conceder que se considere que la enajenación se llevó a cabo en territorio nacional a pesar de la ficción jurídica anteriormente analizada y, por tanto, que sí es objeto de la Ley del impuesto al valor agregado, no hay que perder de vista que la supuesta obligación de retención del impuesto al valor agregado no está expresamente prevista en la Ley del impuesto al valor agregado, lo cual resulta violatorio con los principios de reserva de Ley y de subordinación jerárquica, ya que por ningún motivo una regla de carácter general en materia de comercio exterior

puede generar obligaciones o cargas adicionales a las establecidas en las leyes fiscales.

En efecto, la obligación de retención del impuesto al valor agregado se encuentra prevista en las Reglas Generales en materia de Comercio Exterior, no obstante que, conforme al principio de jerarquía normativa, debería prevalecer la excepción del supuesto de retención establecido en el párrafo segundo del artículo 1-A de la Ley del impuesto al valor agregado, de manera que las empresas IMMEX no se encuentran legalmente obligadas a retener el impuesto al valor agregado por las operaciones de importación definitiva virtuales efectuadas en términos de las citadas reglas, pues de conformidad con la Ley del impuesto al valor agregado no efectuarán la retención del impuesto los contribuyentes que estén obligados al pago del impuesto exclusivamente por la importación de bienes.

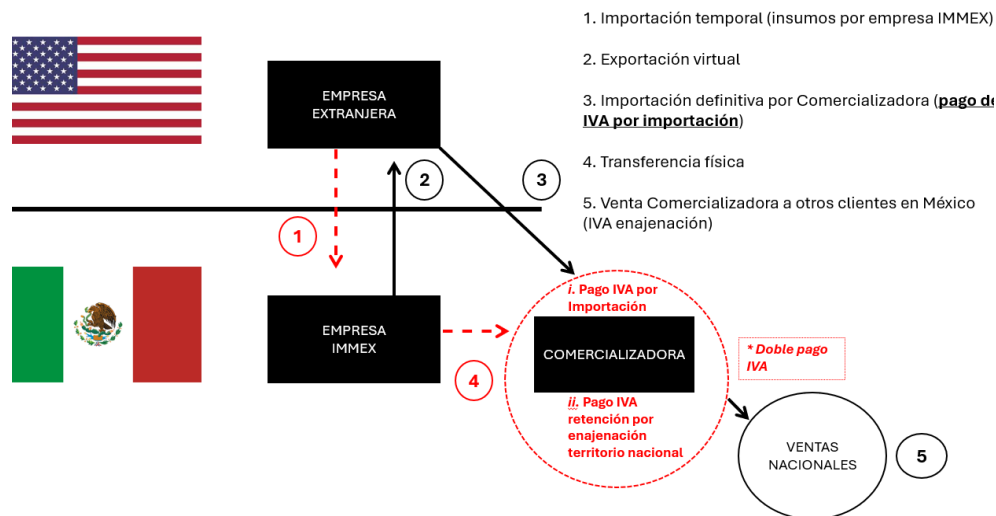
Es decir, resultaría ilegal anteponer una obligación contenida en una regla administrativa a una excepción expresa contenida en la Ley del impuesto al valor agregado (segundo párrafo artículo 1-A).

Conclusión

Es de concluirse que los contribuyentes no están obligados a retener el impuesto al valor agregado por la adquisición de mercancías que fueron previamente exportadas de manera virtual, pues dicho impuesto, de conformidad con la mecánica de proporcionalidad y neutralidad que busca la propia Ley del impuesto al valor agregado, se paga al momento de la importación definitiva de las mismas.

Así, la cuestión a dilucidar estribaba en determinar si los bienes se encuentran en el extranjero para todos los efectos jurídicos al momento en que se lleva a cabo su enajenación, pues la Regla de Comercio Exterior prevé una ficción legal en la que considera exportadas virtualmente los mismos y, en consecuencia, que su venta se efectúa en el extranjero. Así, no puede considerarse que la misma mercancía se encuentra fuera de México (para efectos de que se pague IVA por su importación) y dentro de México (para efectos de que también se pague IVA por su enajenación) en una misma operación.

La operación que se lleva a cabo mediante los pedimentos de exportación virtual y posterior importación definitiva virtual se resume en el siguiente cuadro con fines ejemplificativos y para sustentar esta conclusión:



Como se puede apreciar, en un primer lugar, la maquiladora (empresa IMMEX) importa temporalmente los insumos necesarios para producir la mercancía terminada, misma que es exportada virtualmente al extranjero. Una vez que la mercancía está fuera de México (de manera virtual), la empresa extranjera la enajena a la empresa comercializadora mexicana, quien lleva a cabo la importación definitiva virtual de dichos bienes, previo a haberlos adquirido. **Para tales efectos, la comercializadora efectúa el pago del impuesto al valor agregado de importación, con el objeto de poder vender las mercancías posteriormente en el país.**

En este sentido, la ficción jurídica prevista en la Regla que fue analizada, tiene plenos efectos legales (tanto aduaneros como fiscales), toda vez que en esta operación debe pagarse un solo impuesto al valor agregado (por la importación definitiva virtual), pues de considerar que también se debe retener (y por tanto, pagar) un impuesto al valor agregado por la enajenación de dichos bienes, por el simple hecho de encontrarse físicamente en México, implicaría ir en contra de la excepción prevista en el artículo 1-A, segundo párrafo de la Ley del impuesto al valor agregado. Dicha ficción legal prevé que, en el caso de que se pague el impuesto al valor agregado por la importación de bienes, no resultará aplicable la retención de dicho impuesto que se pueda causar por la venta de los mismos bienes. Ello, pues el importador ya está cubriendo el impuesto causado por el valor agregado de su adquisición e importación a México.

Considerar que la mercancía se encuentra físicamente en México, y que por ello se causa el impuesto al valor agregado por su enajenación en términos del artículo 10 de la Ley del impuesto al valor agregado, resultaría contrario a la excepción prevista en el artículo 1-A, segundo párrafo de dicha Ley, pues la excepción que esta disposición prevé deriva del principio de neutralidad y proporcionalidad tributaria del impuesto al valor agregado, que se traduce en gravar una sola vez el valor agregado que se genere en una misma etapa o eslabón de la cadena producción-distribución (en este caso, la importación al país de mercancías por la venta de un residente en el extranjero a una empresa mexicana).

Conforme a lo anterior, la correcta interpretación realizada por el Pleno Regional a la Regla en estudio resulta en el sentido de que únicamente deberá efectuarse la retención del impuesto al valor agregado en el caso en que **no se cubra el impuesto al valor agregado por la importación** de la misma mercancía que fue enajenada en el extranjero. En otras palabras, la citada Regla, a la luz de la excepción prevista en el artículo 1-A, segundo párrafo de la Ley del impuesto al valor agregado, tiene como finalidad que solo se pague el impuesto al valor agregado una sola vez en aquellas operaciones que engloban una exportación virtual de la mercancía, su venta en el extranjero y su posterior importación definitiva virtual al país y, en caso de que ello no suceda (no cubrir el impuesto al valor agregado por la importación de las mercancías), entonces se deberá cubrir el impuesto al valor agregado por la enajenación.

Por estas razones es que se concluye que resultó correcto que subsista el criterio adoptado por el Pleno Regional Centro Norte al resolver la contradicción de criterios CC 38/2023, pues la misma parte de una interpretación correcta a la Regla en estudio, y a la luz de las disposiciones de la Ley del impuesto al valor agregado.

Resulta importante señalar que igualmente se puede concluir que las operaciones sujetas a revisión, de ninguna manera implican una práctica evasiva de impuestos, ni mucho menos a una planeación fiscal, siendo que, de conformidad con la Ley del impuesto al valor agregado, las operaciones de pedimentos virtuales siempre pagan el impuesto al valor agregado correspondiente al tramitar el pedimento de importación definitiva (a saber, el impuesto al valor agregado de importación).

Inclusive el no soportar como valido el criterio que sustento el Pleno Regional, implicaría un incremento en costos operativos, pues las empresas tendrían que asumir el costo del impuesto al valor agregado retenido, lo que podría aumentar sus costos logísticos y afectar su competitividad al evitar tener que incurrir en dicha retención.

Existiría una compleja carga administrativa, pues las empresas tendrían que implementar nuevos procesos para cumplir con sus obligaciones en materia de retención del impuesto al valor agregado, lo que podría requerir recursos adicionales y aumentar la carga administrativas.

De esta manera, es que se sostiene que resulta correcto lo sostenido por el Pleno Regional en el sentido de que los contribuyentes no están obligados a retener el impuesto al valor agregado por la adquisición de mercancías que fueron previamente exportadas de manera virtual, pues dicho impuesto, de conformidad con la mecánica de proporcionalidad y neutralidad que busca la propia Ley del impuesto al valor agregado, se paga al momento de la importación definitiva de las mismas.

Bibliografía

1. Diccionario Jurídico Mexicano, tomo I, pág. 93.
2. ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Editorial Themis, 16 edición, México, 2002, pág. 125 y 126.
3. Adolfo Arrioja Vizcaíno, *Derecho Fiscal*, Editorial Themis, 21ª edic., México, 2008, págs. 527 a 530.
4. Raúl Rodríguez Lobato, *Derecho Fiscal*, Editorial Harla, México, 1986, págs. 67 a 69.
5. José de Jesús Sánchez Piña, *Nociones de Derecho Fiscal*, Editorial Pac, 5ª edic., México, 1991, pág. 62.
6. Margain Manautou, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Editorial Porrúa, 20ª edic., México 2008.
7. Alil Álvarez Alcalá, *Lecciones de Derecho Fiscal*, 1ª ed., Oxford University Press, México, 2010, p.197.
8. Eduardo Reséndez Muñoz, *El impuesto al valor agregado en Francia y su implementación en México*, Universidad Autónoma de Nuevo León, México, p. 4.
9. Ley del Impuesto al Valor Agregado en vigor a partir del 1° de enero de 1980.
10. María de la Luz Mijangos Borja, Revista “Derecho Comparado”, artículo “Los Gastos Fiscales. Concepto y Aplicación en México”.
11. Ley Aduanera.
12. José M. Dominguez Martínez, Documentos de trabajo. IAES- Instituto Universitario de Análisis Económico y Social, Universidad de Alcalá, N. 5, 2014. ISSN 2172-7856
13. Código Fiscal de la Federación.
14. Ley Monetaria de los Estados Unidos Mexicanos.
15. Regla 3.8.9 de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior 2012 a 2015.
16. Decreto para el Fomento de la Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de Exportación.